

WHAT FISCAL RESISTANCE? THE FORMS – LAWFUL OR UNLAWFUL – OF SOCIAL OPPOSITION TO TAXES AND TO THE STATE IN BRAZIL

QUAL RESISTÊNCIA FISCAL? AS FORMAS – LÍCITAS OU ILÍCITAS – DE OPOSIÇÃO SOCIAL AOS TRIBUTOS E AO ESTADO FISCAL NO BRASIL

Isaac Rodrigues Cunha¹

¹Doutorando, Mestre e Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Professor do Curso de Direito do Centro Universitário Maurício de Nassau – Unidade Parangaba (Fortaleza/CE). Membro da Comissão de Educação Jurídica da Ordem dos Advogados do Brasil – Seccional do Ceará – CEJ/OAB-CE. Pesquisador nas Áreas de Direito Tributário, Direito Financeiro e Direito Penal. isaac.rodrigues.cunha@gmail.com

Recebido/Received: 16.12.2022/ December 16th, 2022.
Aprovado/Approved: 02.03.2022/ March 2nd, 2023.

RESUMO

A polissemia da expressão "resistência fiscal", compreendida com um conjunto de formas por meio das quais o particular, quer individual, quer coletivamente, opõe-se ao Fisco, tem sido objeto de preocupação e investigação na atualidade. As abordagens feitas, seja por economistas, sociólogos, financistas ou juristas, acabam por reunir 2 (dois) grandes grupos que vez ou outra se confundem ou amalgamam, como círculos secantes: o da resistência, por assim dizer, natural ao pagamento de qualquer tributo; e o exercício de um histórico de direito de resistência, quando se opõe o cidadão não apenas ao Fisco, mas, sim, ao próprio Estado e ao Direito. Nesse contexto, com amparo, especialmente na legislação sobre o tema, o presente trabalho cuida de diferenciar quais formas de resistência fiscal se pode conceber no Direito Brasileiro. Como objetivo precípua da pesquisa, buscou-se separar ou diferenciar as formas ilícitas, ilegais ou mesmo criminosas de resistência daquelas que, com amparo na própria constituição, podem-se dizer legítimas. Em sede de metodologia, a pesquisa se classifica como bibliográfica quanto ao tipo; pura quanto à utilização dos resultados; e descritiva quanto aos objetivos. Como conclusões, chegou-se à perfeita distinção entre os crimes contra a ordem tributária, notadamente a sonegação e a simulação, e formas legais de resistência, com destaque para o planejamento tributário, entendido como exercício do próprio direito geral de liberdade.

Palavras-chave: Tributação. Resistência Fiscal. Planejamento Tributário.

ABSTRACT

The expression "fiscal resistance" has multiple senses. It can be understood as the way which the citizens oppose the Tax Authorities, and it has been an object of concern and investigation nowadays. Those approaches, made by economists, sociologists, financiers, or jurists, end up bringing together 2 (two) large groups: that of natural resistance to the payment of any tribute; and the exercise of a historic right to resist, when the citizen opposes not only the Tax Authorities but the State and the Law themselves. In this context, with a focus, especially on the legislation on

the subject, this work analyzes which forms of fiscal resistance can be conceived in Brazilian Law. As the main objective of this research, we sought to distinguish the illicit, illegal, or even criminal forms of resistance from those that, based specially on the Federal Constitution, are legitimate. In terms of methodology, the research is classified as bibliographical in terms of type; pure regarding the use of the results; and descriptive as to the objectives. In conclusion, a perfect distinction was reached between crimes against the tax order, notably evasion and simulation, and legal forms of resistance, with emphasis on tax planning, related to the general right to freedom.

Keywords: Taxation. Tax Resistance. Tax Planning.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO; 1. A RESISTÊNCIA FISCAL EM CONFLITO COM A LEI: OS CRIMES DOS QUE RESISTEM À TRIBUTAÇÃO LÍCITA; 2. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FORMA DE RESISTÊNCIA LÍCITA (E CONSTITUCIONAL); 3. CONSIDERAÇÕES FINAIS; BIBLIOGRAFIA.

INTRODUÇÃO

Percebe-se uma plurissignificação do que seria uma "resistência fiscal", conceito pouco discutido pela literatura jurídica nacional, mas em torno do qual circulam diversos outros conceitos. Se se pode concebê-la como todo e qualquer desvio da relação tributária, toda e qualquer forma de oposição do contribuinte ao fisco, não é equivocada a associação de tal fenômeno ao histórico direito de resistência, isto é, de suas subespécies como a objeção de consciência, a desobediência civil, a greve política etc. Não obstante, ocorre que não se vislumbram, no Brasil da atualidade, vertentes tão próximas assim do que se poderia chamar de um "direito de resistência fiscal".

Isso porque a figura do "objeitor fiscal", do "desobediente fiscal", as "greves", "revoltas" e "rebeliões fiscais" etc. ficaram relegadas ao passado¹, aos capítulos mais absurdos da história tributária brasileira. Com efeito, salienta Joacir Sevegnani que, "por muito tempo, a resistência aos tributos estava relacionada à desigualdade, aos privilégios e à injustiça com que eram cobrados, onde o cumprimento de obrigações tributárias representava um sinal claro de submissão e servidão do indivíduo ao Estado".² Desta sorte, à medida em que se ia modificando a relação tributária, a resistência foi ganhando novas formas, porém encontrando fundamentos próximos aos das primeiras manifestações.

1 Evaldo Amaro Vieira elenca episódios da história brasileira em que questões fiscais forma mesmo levadas à forra: "Só para trazer à lembrança, o leitor veja estes exemplos. No Período Colonial, destacam-se as Inconfidências Mineira (1789), Carioca (1794), Baiana (1798) e Pernambucana (1801). Não deve ser esquecida, entre muitas outras, a Rebelião Nordestina de 1817, por demais fértil em consequência. No famoso período Imperial, tão cantado até mesmo como "democracia coroada" ou como "período parlamentarista" (cruzes, que superficialidade!), registram-se no mínimo a Revolta dos Cabanos no Pará (1833), a Revolta dos Balaios no Maranhão (1833) e a Rebelião Praieira em Pernambuco (1842). Ah, depois veio a República Brasileira, repleta de revoltas e de golpes de Estado. Ocorreram a Revolta da Armada (1893), a Revolução Federalista no Rio Grande do Sul, no Paraná e em Santa Catarina (1893), a Rebelião de Canudos (1896), a Revolta dos Tenentes (a partir de 1922), a Revolta dos Libertadores no Rio Grande do Sul (1923) [...]". VIEIRA, Evaldo Amaro. O que é desobediência civil? Coleção Primeiros Passos. São Paulo: Brasilliance, 1983, p. 76-77.

2 SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil: estado e sociedade em conflito**, Florianópolis: Conceito Editorial, 2009, p. 111.

Relata, nesse sentido, o mesmo autor, que, "[n]o Brasil, o sentimento de que os tributos pouco financiavam o interesse público local foram, desde o início, acentuados pela distância do poder central em Portugal"³. Isso porque as diversas revoltas ocorridas, especialmente no período colonial, demonstraram o caráter inegavelmente arrecadatário, fiscal, isto é, de financiamento da Coroa. Por tal razão, conclui, "a resistência fiscal estava, em grande parte, relacionada ao fato de que a tributação era vista como uma retirada da riqueza do povo brasileiro"⁴.

A impressão, porém, permaneceu a mesma não obstante, ao longo dos séculos, a vinda da própria Corte para o Brasil, em 1808, quando as demais províncias se sentiram preteridas em relação ao Rido de Janeiro. Tal situação se prolongou ao longo do Império, após a Independência em 1922. Segundo Sevegnani, sequer com a Proclamação da República, em 1889, "ainda que não tenham ocorrido conflitos violentos relacionados diretamente aos tributos, deu-se a revolta contra a política centralizadora, a falta de mecanismos mais consistentes para a participação dos cidadãos e a falta de transparência na aplicação do dinheiro público"⁵.

No Brasil atual, porém, ganham destaque "modalidades" de resistência fiscal tanto amparadas quanto reprovadas expressamente pela lei, devendo-se ainda levar em conta a problemática da anestesia fiscal. Vislumbram-se duas posturas distintas por parte do contribuinte em face do Estado: a) a conduta de quem conhece do fenômeno fiscal e a ele resiste ilegalmente, praticando delitos tributários; b) a de quem conhece lei tributária e opta por praticar o fato gerador menos oneroso, sem ofender a lei, como é o caso do planejamento tributário.

Nesse sentido, objetiva o presente estudo, justamente, distinguir quais formas de resistência ou oposição do contribuinte ao Fisco podem ser consideradas ilícitas, como verdadeiras infrações ou mesmo crimes tributários, e quais formas se revestem de legalidade e, por que não, legitimidade, destacando-se o amparo na própria Constituição Federal para o seu exercício.

Dessa feita, como objetivo geral do presente artigo, tem-se delimitar quais seriam os dois grandes grupos ou formas de resistência (lícitas e ilícitas), destacando as principais subespécies de cada um. No mesmo sentido, como objetivos específicos, em número de 3 (três), tem-se (i) delimitar o conceito de infração e crime tributário, com destaque para os tipos penais da sonegação e simulação; (ii) diferenciar elusão e Elisão fiscal; (iii) analisar os fundamentos constitucionais para o exercício do planejamento tributário como forma de resistência fiscal lícita.

Em sede de metodologia, a pesquisa se classifica como bibliográfica quanto ao tipo, pura quanto à utilização dos resultados e descritiva quanto aos objetivos. Na primeira seção do desenvolvimento, são abordados os assim chamados crimes contra a Ordem Tributária, tal como definidos pela Lei Federal n. 8.137, de 27 de

3 SEVEGNANI, *op. cit.*, p. 114.

4 *Id.*, *ibid.*, *loc. cit.*

5 *Id.*, *ibid.*, *loc. cit.*

dezembro de 1990.⁶ Segue-se uma abordagem quanto às formas lícitas de resistência ao Fisco, notadamente pontuando a fundamentação constitucional para o exercício do planejamento tributário.

1. A RESISTÊNCIA FISCAL EM CONFLITO COM A LEI: OS CRIMES DOS QUE RESISTEM À TRIBUTAÇÃO LÍCITA

A expressão evasão é tão "multissemântica" quanto "resistência fiscal", podendo-se incluir naquela diversos conceitos que se aproximam da ideia geral de "ato ou efeito de evadir(-se)", como há de constar nos dicionários. Ocorre que há tantas ressignificações quanto significados para a expressão, tanto que se concebe, inclusive, a existência da chamada "evasão fiscal atípica". No dizer de André Gustavo Barros Leite, esta ocorre "quando há mácula ao sistema jurídico fiscal, sem que haja afronta direta a dispositivo de lei, como consequência de comportamento em fraude à lei fiscal ou abuso de direito, na modalidade abuso de forma jurídica, sem propósito negocial diferente da mera poupança fiscal".⁷

Distando, porém, de tais conceitos, é possível a toda forma de evasão/resistência fiscal que ocorra em conflito com a lei um conceito mais pacífico – e até óbvio – qual seja o conceito de "ilícito tributário", "crime tributário" ou, como preferiu o legislador, "crime contra a ordem tributária", atualmente tipificados na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990⁸. E tais hipóteses consistem no tratamento criminal conferido pelo Estado-fiscal às condutas que considera mais lesivas entre as práticas resistivas. Tal critério, de maior lesividade, vai ao encontro do princípio da intervenção mínima do Direito Penal, considerado como *ultima ratio* do Direito, haja vista configurar-se o chamado "Direito Penal-Tributário" como um ramo daquele.

Nesse sentido, discorre Manoel Pedro Pimentel que o Direito Penal Tributário corresponde a "[...] um ramo autônomo do Direito Penal comum, sujeito, porém, às mesmas regras e princípios vigorantes naquele", tendo por fim "proteger a política tributária do Estado, definindo tipos de ilícitos e cominando-lhes sanção própria do Direito Penal".⁹ À mesma maneira, Zelmo Denari e Paulo da Costa Júnior aduzem que o chamado Direito Penal Tributário corresponde ao "conjunto de normas que regulam os delitos tributários e as respectivas sanções, sendo certo que o adjetivo 'tributário' pretende somente significar que as normas penais – que se alojam no núcleo da disciplina matriz – colocam sob sua tutela a matéria tributária".¹⁰

Assim, a conduta que pretende o Estado reprovar na condição de crime contra a ordem tributária é qualificada como infração tributária, da vala comum das

6 BRASIL. LEI Nº 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 10 mar. 2022.

7 LEITE, André Gustavo Barros. Constitucionalidade da cláusula geral antievasão atípica - Art. 116, parágrafo único do CTN. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coord.). Direito Tributário. Homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 653.

8 BRASIL, *op. cit.*, 1990.

9 PIMENTEL, Manoel Pedro. Crime de sonegação fiscal. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 76, v. 617, p. 259-266, mar. 1987, p. 260.

10 COSTA JUNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 4. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2000.

transgressões à lei, entendida como "violação das normas jurídicas que disciplinam o tributo, seu fato gerador, suas alíquotas ou base de cálculo, bem como no descumprimento dos deveres administrativos do contribuinte para o Fisco",¹¹ correspondendo aos delitos tributários materiais e formais.

Por outro lado, vale distinguir entre as infrações tributárias aquelas atinentes exclusivamente à relação administrativa entre Fisco e contribuinte e as condutas propriamente consideradas como crimes tributários. Assim, na lição de Hugo de Brito Machado, os chamados ilícitos administrativos tributários correspondem a "comportamento que implica inobservância da norma tributária", "inadimplemento de obrigação tributária, seja principal, ou acessória".¹² Nesse contexto, o simples ato de um lojista se negar a entregar um documento da escrituração contábil a um auditor fiscal, investido e vestido de autoridade, em clara prática resistiva, já se configuraria como uma infração tributária. Já o ilícito penal tributário corresponde, na lição de Andreas Eisele, a "[...] crime ou contravenção penal, consistente na prática de uma conduta penalmente tipificada pelo Direito Penal Tributário, que resultará, em tese, na aplicação de uma sanção com finalidade retributiva/preventiva, de caráter pessoal".¹³

Assim, durante muito tempo a sonegação ou o crime de sonegação foi considerada a infração penal-tributária por excelência, exigindo o reproche estatal, na forma da Lei n. 4.729, de 14 de julho 1965, conhecida como "Lei da Sonegação Fiscal".¹⁴ Já com a Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, as condutas até então consideradas como crimes de sonegação recebem o *nomen iuris* de "crimes contra a ordem tributária".¹⁵ Nesse sentido, vale colacionar a ressalva, quanto aos momentos de crise em que se fundaram tais leis.

Como expõe Juary Silva, tem-se que "o embrião legislativo do Direito Penal Tributário tenha surgido no Brasil em dois períodos de exceção: com a Lei 4729/65, sob o guante do AI-1, que se superpunha à Constituição".¹⁶ Para o respectivo autor, "com a Lei 8137/90, quando, a despeito da aparente vigência do Estado de Direito, o país atravessava séria crise institucional, máxime nos campos econômico e psicossocial, após o desastroso plano econômico editado em março de 1990",¹⁷ que teria estabelecido uma "lei marcial" no domínio econômico, à despeito da Constituição vigente.¹⁸

Tomando por base tudo o que aqui foi abordado acerca das leis e da legitimidade do poder, é demasiado preocupante o fato de que o trato penal de boa parte das condutas resistivas – consideradas como crimes – ter-se originado em momentos tão delicados. Como já anteriormente alegado, a esfera jurídica criminal é a mais potente dos aparelhos ideológicos do Estado, devendo-se avaliar certo anacronismo na previsão de tais ilícitos penais tributários.

11 COSTA JÚNIOR; DENARI, *op. cit.*, p. 21.

12 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed.. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 417.

13 EISELE, Andreas. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2. ed., São Paulo: Dialética, 2002, p. 22.

14 BRASIL. LEI Nº 4.729, DE 14 DE JULHO DE 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm. Acesso em: 02 nov. 2022.

15 *Id.*, *op. cit.*, 1990.

16 SILVA, Juary. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

17 *Id.*, *ibid.*

18 *Id.*, *ibid.*

Por outro lado, vale destacar que, da ideia de *ultima ratio*, de que se deve dedicar o Direito Penal Tributário só em último caso a tais questões, há o argumento de que o bem juridicamente protegido corresponda à ordem tributária – ou seja, uma ordem jurídica estabelecida na própria constituição, como elemento substancial da organização do Estado brasileiro –, o que robustece o argumento a favor da punição. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado entende que, "nos crimes contra a ordem tributária, como esta expressão bem o diz, o bem jurídico protegido é a ordem tributária e não o interesse na arrecadação do tributo".¹⁹ Assim, "a ordem tributária, como bem jurídico protegido pela norma que criminaliza o ilícito tributário, não se confunde com o interesse da Fazenda Pública".²⁰

E complementa o mesmo autor, uma vez que a ordem tributária corresponde a um conjunto de normas jurídicas concernentes à tributação, é ela, portanto, "uma ordem jurídica, portanto, e não um contexto de arbítrio"; corresponde a "um conjunto de normas que constituem limites ao poder de tributar e, assim, não pode ser considerado instrumento do interesse exclusivo da Fazenda Pública como parte nas relações de tributação".²¹

Acerca da chamada "elusão fiscal", vale trazer o trabalho de Ignacio Orihuela, tratando do problema da simulação em geral no México.²² O autor define a simulação como a ação de fingir, de imitar algo, fazendo o simulador de sua vida uma farsa, ou mesmo uma peça de teatro. No campo jurídico, o autor chega mesmo a estipular uma "categoria profissional" para isso, qual a do "*simulador del derecho*", o qual, para o autor, "ainda que possua título de licenciado ou doutor, não é nem um jurista, nem advogado, nem professor, nem juiz".²³

O autor considera o simulador alguém cuja postura seria ainda mais abjeta que a de um criminoso, mais reprovável que a atitude de alguém à margem da lei, pelo fato de, justamente por saber da norma, fazer parecer que a está realmente seguindo. Nesse sentido, a elusão, incluída em algumas das condutas previstas como crime contra a ordem tributária, é digna de todo o reproche do Estado, sendo inegavelmente uma forma ilícita de resistência.²⁴

2. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FORMA DE RESISTÊNCIA LÍCITA (E CONSTITUCIONAL)

Em se tratando da chamada "elisão fiscal", conforme a própria etimologia dos termos aduz, consiste ela em uma tentativa de elidir, eliminar ou suprimir uma prestação fiscal, ao se retardar, reduzir ou evitar o pagamento de um tributo, por meio do tão em voga planejamento tributário. No dizer de Edmar Andrade Filho, consiste tal prática em uma "atividade lícita de busca e identificação de alternativas

19 MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 23.

20 *Id.*, *ibid.*, *loc. cit.*

21 MACHADO, *op. cit.*, 2008, p. 23.

22 ORIHUELA, Ignacio Burgoa. **El jurista y el simulador del derecho**. 19. ed., 1. reimp., Cidade do México: Editorial Porrúa, 2010, p. 85.

23 *Id.*, *ibid.*, p. 88.

24 ORIHUELA, *op. cit.*

que, observados os marcos da ordem jurídica, levem a uma menor carga tributária".²⁵ Igualmente, Hugo de Brito Machado esclarece que "a expressão 'planejamento tributário' tem sido utilizada para designar a organização dos negócios de uma empresa tendo em vista a redução do ônus tributário", atividade esta que "deve manter-se no campo da licitude".²⁶

Com efeito, é justamente a licitude de tais práticas que as difere da sonegação e da elusão, como discorre José Soares de Melo, uma vez que "o marco inicial para a análise da elisão e da evasão fiscal traduz-se em um efetivo comportamento tendente a eliminar, minorar ou retardar a obrigação tributária".²⁷ No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado esclarece que "há planejamento quando o contribuinte organiza suas atividades de forma a não praticar a hipótese de incidência da norma tributária, ou a praticá-la de modo que a norma incidente seja aquela que impõe a menor tributação possível"²⁸: ou não faz algo ou faz algo cuja tributação incidente é menor. Para o mesmo autor, "o contribuinte trabalha com a ocorrência dos fatos que ensejam a incidência da norma, evitando que esta aconteça".²⁹ Isto difere radicalmente da situação em que, tendo ocorridos os fatos tributáveis ou cuja tributação seja mais onerosa, o contribuinte os tenta esconder, para que a tributação lhe não alcance.

Helena Taveira Tôrres, por sua vez, considera o planejamento tributário "um procedimento de interpretação do sistema de normas usado como técnica de organização preventiva de negócios",³⁰ com vistas a uma "legítima economia de tributos, independentemente de qualquer referência aos atos ulteriormente praticados".³¹ Para o autor, o planejamento visa à configuração de "modelo de ação" para o contribuinte, buscando suas proposições constituírem formas de economia tributária ("*tax saving*") lícita, ou seja, que não afronta o ordenamento vigente.³²

Klaus Tipke já intuía que "não é contrária à lei a atuação de quem não realiza o fato gerador e evita, assim, o nascimento da obrigação tributária", afinal "toda pessoa pode [e até deve, considerando-se momentos de crise, a necessidade de lucro ou mesmo de 'sobrevivência' de uma empresa no atual cenário] organizar sua atividade com vistas ao menor pagamento de tributos possível".³³ Essa "evasão fiscal consciente e planejada" corresponderia a uma modalidade lícita de resistência fiscal, sem qualquer vício de moralidade (ou de ilicitude), sendo reconhecida em provavelmente todos os Estados de Direito, acredita o autor.³⁴

25 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**. 4ª ed. São Paulo Atlas, 2004, p. 9.

26 MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 78-79.

27 MELO, José Eduardo Soares de. IPI, ICMS, ISS e planejamento fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento fiscal**, v.2: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1998, p. 72.

28 MACHADO, Hugo de Brito. Breves notas sobre o planejamento tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coord). **Planejamento tributário**. São Paulo: MP, 2007, p. 30.

29 *Id.*, *ibid.*, *loc. cit.*

30 TÔRRES, Helena Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 37.

31 *Id.*, *ibid.*, *loc. cit.*

32 *Id.*, *ibid.*, *loc. cit.*

33 TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y del contribuyente**. (Besteuerungsmoral and Steuermoral). Trad. de Pedro Molina. Marcial Pons: Madrid, Barcelona, 2002, p. 110, tradução livre.

34 *Id.*, *ibid.*

Nesse sentido, Ivo Cesar Barreto de Carvalho mesmo diz, incisivamente, que "ninguém é obrigado a administrar seu negócio com o objetivo de proporcionar ao Governo a maior soma possível de impostos".³⁵ O mesmo autor considera que "o planejamento tributário tem fundamento constitucional no enunciado do preâmbulo da Carta da República de 1988, que, ao instituir um Estado Democrático, destinou-se a assegurar, entre outros, a liberdade, a segurança e o desenvolvimento".³⁶ Não só é lícita, como também é constitucionalmente amparada tal conduta.

Encima o contribuinte diversos dispositivos do texto constitucional, a um só tempo: o valor social da livre iniciativa (art. 1º, IV e art. 170, *caput*), o direito geral de liberdade (art. 5º, *caput*), o princípio da legalidade (art. 5º, II), a liberdade de ofício (art. 5º, XIII), o direito de ir e vir (inciso XV), a garantia da propriedade (art. 5º, *caput* e inciso XXII, e art. 170, II). Da forma como se tratou do direito de resistência em relação à ordem constitucional brasileira, não é porque não se encontra expressamente previsto que não se pode entender o planejamento tributário como direito fundamental. É, ainda que decorrente de outros, à semelhança do direito de resistência.³⁷

Tamanha é essa identificação que André Elali e Fernando Zilveti mesmo defendem o planejamento tributário como "resistência ao poder de tributar", quando afirmam, com esteio em Tipke, que "planejar é direito de resistência à tributação".³⁸ Para os autores "embora não se possa afirmar ser essa a intenção das normas de finalidade fiscal, cada tributo limita o contribuinte de consumir, de poupar ou de investir",³⁹ como consequência inevitável da tributação, inexistindo, na prática, "tributo justo" ou "tributo neutro". Assim, o planejamento tributário corresponderia a um exercício legítimo do direito de resistência, sendo apenas condenável "o uso abusivo de formas jurídicas com o intuito de obter vantagem fiscal indevida em prejuízo à igualdade na tributação".⁴⁰

Percebe-se, porém, a hostilidade por parte do Estado. Tomando por base que o próprio direito à liberdade se restringe ao aparato legislativo – "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" – o fisco fundamenta-se nas chamadas normas antielisivas para desestimular as práticas elisivas.

Tais cláusulas gerais antielisão conferem, de fato, à administração poderes para qualificar situações jurídicas sem parâmetros previamente estabelecidos, ainda que sem os proibir. A doutrina, assim, insurge-se contra a abstração de tais normas, que malfeririam de todo o relevante princípio da reserva legal, sendo elas, portanto, eivadas de inconstitucionalidade. No dizer de Alberto Xavier, as cláusulas gerais antielisão pretendem se baseiam na distinção entre o "ato jurídico extratípico",

35 CARVALHO, Ivo Cesar Barreto de. *Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 111.

36 *Id.*, *ibid.*, *loc. cit.*

37 Até porque, vale sempre lembrar, que "os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte" (art. 5º, § 2º, da CF/1988).

38 ELALI, André de Souza Dantas; ZILVETI, Fernando Aurélio. Planejamento tributário: resistência ao poder de tributar. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Planejamento tributário**. 1 ed., São Paulo: Malheiros, 2016, v. 1, p. 51-66, p. 61.

39 ELALI; ZILVETI, *op. cit.*, p. 61.

40 *Id.*, *ibid.*, *loc. cit.*

aquele escolhido pelo contribuinte, e o "ato jurídico típico", por ele não realizado ou preterido, porém constante na lei.⁴¹

Nesse caso, se o ato extratípico escolhido produzir efeitos jurídicos e econômicos equivalentes aos do ato típico e "se a escolha foi motivada pelo fim (exclusivo ou preponderante) de subtrair o ato jurídico extratípico ao âmbito de aplicação da norma tributária que prevê o ato típico",⁴² permite-se à autoridade considerar esse ato oponível, "de modo a poder aplicar por analogia a norma tributária ao ato extratípico de efeito econômico equivalente".⁴³ Assim, a Lei Complementar n. 104/2001 veio a acrescentar um parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional.⁴⁴

Por outro lado, vale frisar que a expertise contábil é fundamental à consagração do direito ao planejamento tributário. À mesma maneira, a expertise da advocacia fiscal ganha destaque no sentido de amparar os contribuintes a que representa perante a jurisdição ou perante o próprio Fisco, em sede de processo administrativo tributário. E desde há muito é que vêm os advogados tributaristas procurando e percorrendo as poucas veredas deste "grande sertão" que é a tributação no Brasil, como relata Figueiredo: "A ação das câmaras municipais era decisiva e foi especialmente contundente quando se unia a magistratura. Como ocorreu ao tempo da mudança da forma de cobrança do quinto em 1750".⁴⁵ Naquele tempo, por conta dessa atuação diante das cortes judiciais e administrativas, chegava-se a temer mais os advogados e rúbulas que os movimentos que atacavam as autoridades e destruíam documentos fiscais.

E o papel da advocacia tributarista se intensifica, ao passo que, segundo dados estatísticos do "Justiça em Números" de 2022, pesquisa realizada pelo próprio Conselho Nacional de Justiça, ano-base 2021, "[o]s processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 35% do total de casos pendentes e 65% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 90%".⁴⁶ A mesma pesquisa aduz, ainda, que, "[d]esconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia em 6,3 pontos percentuais, passando de 74,2% para 67,9% em 2021".⁴⁷

Roberval Rocha Ferreira Filho descreve o que poderíamos chamar de "judicialização da resistência fiscal", fenômeno em que, mais do que nunca, avulta-se o valor da advocacia, sobretudo em tempos tanto desvalor à categoria.⁴⁸ Relata o

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

42 *Id.*, *ibid.*, p. 91.

43 *Id.*, *ibid.*, *loc. cit.*

44 "Art. 116. [...]"

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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)". (BRASIL, 1966, on line).

45 FIGUEIREDO, Luciano. Resistências antifiscais em Minas colonial (revisitando um velho tema, reescrevendo um velho artigo. Anais... XIII Seminário sobre a Economia Mineira. Centro de Desenvolvimento e Planejamento Regional da Faculdade de Ciências Econômicas, Diamantina: CEDEPLAR/UFMG, 2008, p. 9. Disponível em: http://www.cedeplar.ufmg.br/seminarios/seminario_diamantina/2008/D08A087.pdf. Acesso em: 20 jan. 22.

46 BRASIL. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2022** / Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2022, p. 171. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>. Acesso em: 02 mar. 23.

47 *Id.*, *ibid.*

48 FERREIRA FILHO, Roberval Rocha. Ação de classe em matéria tributária como instrumento de acesso à justiça. Dissertação

autor que, "de maneira geral, e com o passar do tempo, grande parte da resistência à opressão fiscal foi canalizada sistemicamente pelo direito e transmutou-se em defesa jurídica, garantida via processo ou outras formas de asseguramento da posição do cidadão".⁴⁹ No dizer de Ferreira Filho, o recurso às vias recursais (judiciais ou administrativas) corresponderiam a uma forma de "amortecer" o impacto da tributação no patrimônio dos particulares, inobstante os argumentos arrecadatários em prol da vida em sociedade, dado que "quase ninguém gosta de pagar impostos".⁵⁰

Por outro lado, com a previsão na Lei n. 13.140/2015, a Lei de Mediação, de que os conflitos envolvendo o Estado como parte interessada possam igualmente ser objeto de composição extrajudicial, o amparo técnico pela advocacia tributarista na mediação é tão importante quanto o que se faz nas ações judiciais ou no contencioso administrativo. Isso também porque o Novo Código de Processo Civil, promulgado pouco tempo depois da referida lei, asseverou que deve o Estado, sim, promover a solução consensual do conflito, sempre que possível, pelo que se também devem pautar as partes do processo – art. 3º, §§ 2º e 3º, do Código de Processo Civil de 2015.

Ocorre que o Código Tributário Nacional, mesmo antecedendo tais diplomas processuais em várias décadas, já continha norma autorizando a composição entre Fisco e contribuinte ou responsável tributário, qual na semântica de seu art. 171, dispondo que "a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário".⁵¹ O problema aqui, mais uma vez, volta a ser a inércia legislativa, pela falta de regramentos, ainda tramitando projetos não tão recentes como o PL n. 2.412/2007 e o PL n. 5.082/2009, este último apensado ao primeiro.

Paulo Adyr Dias do Amaral destaca quão prejudicial é, além da inexistência de espaços para que as transações se concretizem, a ineficiência com que é tratado o processo administrativo. Para o autor, "não se deve perder de vista que o prolongamento excessivo do contencioso fiscal, motivado pelo cerceio, por parte do Estado, às garantias constitucionais do direito ao acertamento, é até mesmo prejudicial aos interesses arrecadatários".⁵² Isso porque o congestionamento das vias judiciais acarreta um atraso no recebimento dos valores *sub judice*. Para o referido autor, "se se desse maior atenção ao procedimento administrativo, com observância de todas as suas etapas, o contencioso não seria tão necessário. Muitas controvérsias judiciais poderiam ser eliminadas".⁵³

(Mestrado). Universidade Católica de Pernambuco. Mestrado em Direito. Recife: UNICAP, 2009, p. 88. Disponível em: http://www.unicap.br/tede/tde_arquivos/4/TDE-2010-05-11T201758Z-299/Publico/dissertacao%20roberval_rocha.pdf. Acesso em: 23 fev. 2022.

49 *Id.*, *ibid.*, *loc. cit.*

50 FERREIRA FILHO, *op. cit.*, p. 88.

51 BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Diário Oficial da União, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/5172compilado.htm. Acesso em: 02 mar. 2022.

52 AMARAL, Paulo Adyr Dias do. O problema da resistência à tributação no Brasil, **Revista do Tribunal Regional Federal**: 1. Região, v. 18, n. 9, set. 2006, p. 42-51, p. 46.

53 AMARAL, *op. cit.*, p. 46.

Vale frisar, numa análise econômica necessária, ainda que superficial, que o aumento da judicialização da resistência vem ocorrendo por conta de que algumas classes, antes só atingidas indiretamente, passaram a ser também contribuintes diretos (de direito e de fato, ao mesmo tempo). Ora, uma vez que o tributo é uma intervenção estatal na propriedade privada, quanto mais pessoas passam a ter propriedade, mais esta é atingida pela tributação. Nesse sentido, relata Juan Monteiro Aroca que isto se percebeu e percebe no mundo todo, uma vez que "o aumento da litigiosidade tem sua origem, em parte, na ampliação da base social das classes médias, dos possuidores e dos que tenham ascendido à possibilidade de ter conflitos econômicos".⁵⁴ Também seria resposta, em parte, ao fenômeno social do consumo em massa, o qual tem afetado, inclusive, as camadas da população menos favorecidas economicamente.

A atividade de profissionais que, no exercício de seus ofícios, certamente encimados na ética profissional, munem os contribuintes de todo o instrumental necessário para resistir, na forma da lei e, se preciso for, com recurso à Jurisdição, é fundamental para a concreção de uma justiça fiscal: pode-se falar num "efeito positivo da resistência fiscal", sobretudo no âmbito do planejamento tributário: uma resistência preventiva, preditiva, que não necessariamente vai parar na Justiça, pelo contrário busca evitá-la, por sabe-la congestionada. A crítica, no entanto, há de pairar sobre aqueles que não têm acesso a essa forma de resistência lícita e positiva, que não podem custear o valor de uma assessoria especializada, quer de um contabilista, quer de um representante jurídico.

Ocorre, porém, que, na prática, só as grandes empresas e contribuintes mais ricos têm acesso aos serviços contábeis e jurídicos de planejamento tributário. O cidadão comum não tem tal acesso, até porque contribui pouco ou quase nada por via de tributação direta (Imposto de Renda, imposto sobre sucessão e doação...), não possui bens atingíveis pelos impostos mais gravosos em relação à propriedade (impostos sobre a propriedade e a transmissão de imóveis, sobre propriedade de automóveis etc.). Uma vez que sua contribuição é estritamente realizada pela transferência de encargo nos chamados tributos indiretos (incidentes sobre o consumo de produtos ou serviços e repassados no preço) quase não há como se falar num planejamento tributário do "pequeno contribuinte". Por outro lado, microempresários e empresas de pequeno porte têm, sim, a opção pelo "Simples Nacional".

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os termos pelos quais o comportamento do contribuinte em relação ao Fisco é trabalhado por muitas vezes se confundem, inclusive pela similitude dos verbetes, das palavras que a academia, inadvertidamente, utiliza para descrever cada situação. Os termos "evasão", "elusão", "elisão", "ilusão" ou mesmo "desilusão fiscal" surgem dando novos a comportamentos tão antigos quando a dinâmica tributária.

⁵⁴ AROCA, Juan Montero. *El derecho procesal en el siglo XX*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2000, p. 81, tradução livre.

Nesse cenário, é necessário evitar que se lancem, na vala comum de condutas que o Direito, no caso, o Ordenamento Jurídico Brasileiro vigente, trata com acentuado reproche, tipificando como verdadeiros crimes contra a Ordem Tributária, comportamentos que em momento algum contrariam o Direito. Pelo contrário, necessário é distinguir a resistência fiscal ilícita ou criminal do exercício de direitos em resistência (lícita) à atividade fiscal do Estado.

Com efeito, tem-se que a Lei Federal n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, conhecida como Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, de fato e de direito, anuncia condutas reprováveis e reprovadas, por meio de sanções penais exemplares, para aqueles contribuintes que resistam de forma mais abusiva à atividade fiscal. É o caso dos crimes de quem suprime ou reduz tributo, contribuição social e ou qualquer acessório, por meio, por exemplo, de fraude à fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

Por outro lado, tem-se que o planejamento tributário corresponde a uma modalidade lícita de resistência fiscal, a um *modus contribuendi* menos oneroso ou a uma abstenção de fato, que não enseja qualquer tributação. É forma de resistência fiscal totalmente lícita e moral, uma vez que: a) encontra amparo na Constituição Federal, no direito geral de liberdade, na liberdade de ofício e no fundamento da livre iniciativa; b) consiste na escolha de pôr uma opção legal menos onerosa: o contribuinte, obviamente, pode e até deve optar por praticar o fato gerador correspondente à hipótese de incidência com menor ônus. Desta forma, o contribuinte resiste a uma tributação lícita optando por outra, igualmente lícita.

Ademais de existirem os argumentos a favor de uma "solidariedade fiscal", de uma "moral tributária", não se pode exigir que o contribuinte aja de modo que implique o maior encargo tributário se for possível e lícito pagar menos. Diante da possibilidade de praticar, lícitamente, uma atividade de mais uma forma, o óbvio é que opte pela forma menos gravosa. A Constituição ampara a livre iniciativa, que só existe com base no lucro. Reclamar que o contribuinte escolha pagar mais quando a lei lhe autoriza o contrário é absurdo, é ilógico. Se a resistência à tributação não é natural, menos natural ainda seria um amor ao Fisco que justificasse o contribuinte, pela própria vontade, submeter-se a uma tributação mais severa.

BIBLIOGRAFIA

AMARAL, Paulo Adyr Dias do. O problema da resistência à tributação no Brasil, **Revista do Tribunal Regional Federal**: 1. Região, v. 18, n. 9, set. 2006, p. 42-51.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**. 4ª ed. São Paulo Atlas, 2004.

AROCA, Juan Montero. **El derecho procesal en el siglo XX**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2000.

BRASIL. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2022** / Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2022, p. 171. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>. Acesso em: 02 mar. 23.

_____. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. Brasília: Diário Oficial da União, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 20 abr. 2022.

_____. LEI Nº 4.729, DE 14 DE JULHO DE 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm. Acesso em: 02 nov. 2022.

_____. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Diário Oficial da União, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 02 mar. 2022.

_____. LEI Nº 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 10 mar. 2022.

CARVALHO, Ivo Cesar Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro**. São Paulo: MP Editora, 2007.

COSTA JUNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 4. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2000.

EISELE, Andreas. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2. ed., São Paulo: Dialética, 2002.

ELALI, André de Souza Dantas; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coord.). **Direito tributário**. Homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

_____. ZILVETI, Fernando Aurélio. **Planejamento tributário**: resistência ao poder de tributar. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Planejamento tributário**. 1ed., São Paulo: Malheiros, 2016, v. 1, p. 51-66.

FERREIRA FILHO, Roberval Rocha. **Ação de classe em matéria tributária como instrumento de acesso à justiça**. Dissertação (Mestrado). Universidade Católica de Pernambuco. Mestrado em Direito. Recife: UNICAP, 2009. Disponível em: http://www.unicap.br/tede/tde_arquivos/4/TDE-2010-05-11T201758Z-299/Publico/dissertacao%20roberval_rocha.pdf. Acesso em: 23 fev. 2022.

FIGUEIREDO, Luciano. Resistências antifiscais em Minas colonial (revisitando um velho tema, reescrevendo um velho artigo). **Anais... XIII Seminário sobre a Economia Mineira**. Centro de Desenvolvimento e Planejamento Regional da Faculdade de Ciências Econômicas, Diamantina: CEDEPLAR/UFMG, 2008. Disponível em: http://www.cedeplar.ufmg.br/seminarios/seminario_diamantina/2008/D08A087.pdf. Acesso em: 20 jan. 2022.

LEITE, André Gustavo Barros. Constitucionalidade da cláusula geral antievasão atípica - Art. 116, parágrafo único do CTN. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coord.). **Direito Tributário**. Homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 651-684.

MACHADO, Hugo de Brito. Breves notas sobre o planejamento tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coord). **Planejamento tributário**. São Paulo: MP, 2007.

_____. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. IPI, ICMS, ISS e planejamento fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento fiscal**, v.2: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1998.

ORIHUELA, Ignacio Burgoa. **El jurista y el simulador del derecho**. 19. ed., 1. reimp., Cidade do México: Editorial Porrúa, 2010.

SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil**: estado e sociedade em conflito, Florianópolis: Conceito Editorial, 2009.

SILVA, Juary. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

SOARES, Domitília Diogo. **Percepção social da fiscalidade em Portugal**. Coimbra: Almedina, 2004.

_____; MARQUES, Rafael. **A sociologia fiscal**: um esboço histórico. In: SANTOS, António Carlos dos (Coord.); LOPES, Cidália Maria da Mota (Coord.). **Fiscalidade - Outros olhares**.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y del contribuyente**. (Bestuerungsmoral and Steuermoral). Trad. de Pedro Molina. Marcial Pons: Madrid, Barcelona, 2002.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coord.). **Direito tributário**. Homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 929-944.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

VIEIRA, Evaldo Amaro. **O que é desobediência civil?** Coleção Primeiros Passos. São Paulo: Brasiliense, 1983.

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

artigos
científicos