

O Planejamento Tributário e a Elisão Fiscal

Tax planning and tax avoidance

José Ernane Alves Rocha¹

Leila Rufino Barcelos²

Patrícia Alves Xavier Rocha³

RESUMO:

Este trabalho tem como escopo apresentar um estudo sobre o planejamento tributário, analisando todas as evoluções ocorridas nesse sentido e investigando as aplicações na elisão fiscal, no intuito de proporcionar uma redução significativa à carga tributária. Mediante a elisão fiscal é possível encontrar brechas legislativas que desincumbem o contribuinte de realizar um fato gerador. Entretanto, é comum a confusão entre elisão, evasão, fraude e simulação fiscal. O planejamento tributário deve ser realizado exatamente para que a não geração do fato gerador seja lícita, mas, ainda assim, entende-se que deveriam ocorrer maiores modificações processuais nessa seara visto que existem normas antielisivas para evitar as brechas na legislação e compelir o contribuinte a pagar mais tributos.

Palavras-Chave: Elisão. Evasão. Fraude. Planejamento e tributo.

ABSTRACT:

This work aims to present a study on tax planning, analyzing all the developments that have occurred in this direction and investigating applications in tax avoidance in order to provide a significant reduction in tax burden.

1 Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Tocantins (UFT). E-mail: emanerocha31@gmail.com

2 Bacharel em Direito. Professora da Faculdade de Ciências Jurídicas de Paraíso do Tocantins (FCJP). E-mail: andradebarcelos@hotmail.com

3 Bacharel em Direito. Especialista pela Universidade Federal do Tocantins (UFT). E-mail: juridico.xavier@gmail.com



Through tax avoidance it is possible to find legal loopholes that disencumber the taxpayer to execute a taxable event. However confusion among tax avoidance, evasion, fraud, and simulation is common. Tax planning should be done exactly so the non-generation of the taxable event is lawful. Still, it is understood that major procedural changes should occur in that matter since there are anti-elision standards in order to avoid legal loopholes and compel taxpayer to pay more taxes.

Keywords: Avoidance. Evasion. Fraud. Planning and tax.

1 INTRODUÇÃO

São infundáveis os desafios emanados sobre o debate em torno do direito constitucional à economia tributária, que se apresenta em paralelo à delimitação dos legítimos poderes do fisco, de agir contra os infratores das leis tributárias e de defender os interesses da arrecadação mediante a criação de mecanismos eficazes e legais de combate à evasão simples e à sonegação qualificada.

A obrigação tributária e a evasão fiscal sempre coexistiram ao longo da história, e existe uma permanente tensão entre a obrigação de pagar tributos e a tentativa de burlá-la por parte dos contribuintes.

Assim, urge uma resistência, pois o contribuinte tem o direito de minimizar seus custos tributários, não obstante deva-se reconhecer que cabe ao Estado exigir o cumprimento da legislação tributária para que possa assegurar a prestação dos seus serviços na medida das exigências da sociedade. Com efeito, a imposição tributária é uma forma extremamente eficaz de propiciar receitas ao Estado para o atendimento das necessidades públicas.

Dessa forma, nasceu o planejamento tributário que tem como finalidade prever e dispor dos negócios jurídicos do contribuinte de forma que haja uma economia de tributos, sempre respeitando os limites impostos pela lei.

Antes de ocorrer o fato gerador, não há obrigação tributária, portanto, o contribuinte pode se esquivar de adentrar na situação legal de tributação ou mesmo escolher situações legais que resultem numa menor incidência tributária ou mesmo num adiamento de suas responsabilidades fiscais.

Entretanto, existe uma fragilidade de distinção e na conceituação do que seja evasão fiscal, fraude fiscal ou economia legítima de tributos. Assim,



este trabalho pretende investigar as vantagens do planejamento tributário e da elisão fiscal, bem como sua conceituação e aplicação.

2 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário é uma ação do planejamento empresarial que tem como objeto os tributos e seus reflexos nas entidades, visa obter economia de impostos, adotando procedimentos legais. Além disso, é uma atividade empresarial preventiva, que tem como fator de análise o tributo e visa identificar e projetar os atos e fatos tributáveis e seus efeitos, comparando-se os resultados prováveis, para os diversos procedimentos possíveis, de tal forma a possibilitar a escolha da alternativa menos onerosa, sem extrapolar o campo da licitude.

Segundo Láudio Camargo Fabretti e Dilene Ramos (2009, p. 21), “planejamento tributário define-se como atividade preventiva que estuda *a priori* os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação etc.) pretende realizar”, e sua finalidade é: “obter a maior econômica fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente devido por lei” (Ibidem, p. 22).

O caráter preventivo do planejamento tributário decorre de o fato de não se poder escolher alternativas senão antes de se concretizar a situação.

Portanto, é necessário estudo apropriado, ou pesquisa, em fase anterior a cada operação, suas consequências econômicas e principalmente jurídicas, dado que, uma vez concretizados os fatos, considera-se ocorrido o fato gerador e existente seus efeitos (art. 116 do CTN), surgindo daí a obrigação de pagar o tributo.

É óbvio, porém, que na fase do pré ou mesmo do planejamento, é possível simular ou projetar os fatos. No entanto, após a concretização dos fatos, via de regra, na qual se apresentam as duas alternativas para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária: pagar ou não pagar o tributo decorrente da previsão legal descrita como fato gerador. A alternativa de não pagar, ou mesmo não lançar, se caracterizará como prática ilícita, sujeitando-se a empresa à ação punitiva do Estado, caso este venha a tomar conhecimento dessa prática.



Ao buscar a finalidade desta pesquisa e considerar a questão da competitividade das empresas, torna-se imperativo para as empresas a racionalização do ônus tributário, de forma legal.

Para minimizar a incidência de tributos que oneram seus custos, sabe-se de antemão que as empresas têm duas vias: a legalidade e a ilegalidade. Ao escolher a segunda, estará optando pela sonegação, evasão fiscal, ou fraude fiscal, ao passo que seguindo o caminho legal estará utilizando-se da elisão fiscal, também chamada de economia legal, que se traduz no planejamento tributário.

A doutrinadora Lúcia Helena Briski Young (2008, p. 123) afirma sobre a finalidade do planejamento tributário:

Visa em especial a três aspectos: evitar a incidência do fato gerador; reduzir o valor do tributo a pagar, seja através da aplicação da alíquota ou formação da base de cálculo; e postergar o pagamento do tributo, sem, contudo, ocorrer a incidência de penalidades fiscais (multa e juros).

O eminente doutrinador Pablo Andrez Pinheiro Gubert citado por Young (2008, p. 99) afirma que o

planejamento tributário, portanto, é um conjunto de prerrogativas legais que visam mitigar a geração de tributos, cabendo ao gestor tributário da empresa conhecer a legislação vigente e buscar brechas e oportunidades que lhes permita reduzir ao máximo o peso fiscal imposto pelo ente tributante.

Gubert (2002, p. 152-153) ainda afirma: “O Planejamento Tributário é o conjunto de condutas, comissivas ou omissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legal e licitamente os ônus dos tributos”.

No Brasil é comum encontrar empresas em situação financeira desconfortável, sendo poucas as que se encontram em situação confortável – justamente por prescindir de bom planejamento, seja financeiro, estratégico ou tributário.

Os profissionais e assessores das empresas devem enviar esforços para contribuir na continuidade dos empreendimentos, principalmente devido ao atual panorama caracterizado por mutações e incertezas, globalização irreversível, acirrada competitividade, juros reais exorbitantes e outras dificuldades, como a crise financeira que iniciou nos Estados Unidos e se alastrou



pelo resto do mundo, e mais recentemente a crise financeira na Europa, em que os analistas afirmam categoricamente que resquícios dessa crise podem atingir inevitavelmente o País.

O planejamento tributário previsto e executado de maneira inteligente é eficaz na proteção aos ativos financeiros das empresas. Portanto, um bom planejamento tributário é efetivo na proteção das disponibilidades das empresas. A contribuição do profissional tributarista quanto à implementação desse ferramental é muito valiosa, prezando pela continuidade dos empreendimentos, manutenção de empregos e dignidade humana.

O planejamento tributário se constitui em uma forma de ação, por parte dos entes econômicos, para amenizar o impacto da carga tributária imposta pela autoridade fazendária.

Humberto Bonavides Borges (2002, p. 23) enfatiza:

As ideias e planos voltados à economia de tributos pressupõem o emprego de estruturas e formas jurídicas adequadas, normais e típicas à materialização dos respectivos negócios empresariais [...] O exercício desse direito à economia de tributos comporta como requisito legal a prática de ações válidas e legítimas.

Para que se elabore um planejamento tributário eficaz faz-se necessário conhecer a legislação, estudá-la e buscar ações que evitem o desencaixe sem ferir a referida legislação. Luís Martins de Oliveira (1998, p. 24) ratifica esse entendimento quando assim se expressa: “esta é, portanto, uma atividade que necessita extensos conhecimentos da legislação tributária e sua aplicação prática, e para alcançar êxito nessa atividade”.

Marco Aurélio Greco (2004, p. 182) nos ensina que “o planejamento tributário é imensamente relevante sob a perspectiva do Direito”. Ele destaca dois aspectos importantes a serem considerados: a isonomia e a concorrência. No que se refere à isonomia, o autor afirma “ser esta quebrada não apenas quando se cobra tributos de quem não deveria ser cobrado, como também não se cobra tributo de quem deveria ser cobrado ou não se consegue alcançar a quem deveria ser alcançado”.

Assim, nota-se que o planejamento tributário é sumamente importante para a atividade empresarial, uma vez que por meio de estudos e análises comparativas de tributação é possível entender e regular o recolhimento de todos os impostos.



2.1 Formas de Fazer Planejamento Tributário

Há várias formas de fazer planejamento tributário e, portanto, obter a economia fiscal materializando a elisão fiscal.

Podemos citar a criação de holding, mais precisamente uma holding patrimonial, que seria uma empresa que permitiria a uma pessoa física reduzir sua carga tributária, e lhe conferir retorno de capital sob a forma de lucros e dividendos, sem tributação.

Teríamos também, como dito, a instalação de empresas em áreas do interesse do governo que oferte redução ou eliminação de tributos para as empresas que nessas áreas venham a se instalar.

Ou ainda na indústria, a utilização do *drawback*, que é a permissão legal concedida aos exportadores de internalizarem produtos com isenção de impostos, desde que esses produtos venham servir como insumos, ou agreguem valor para os produtos exportados por essas empresas exportadoras. Segundo Aires F. Barreto (1998, p. 22), “*drawback* (devolução; reembolso). Palavra inglesa utilizada internacionalmente para designar a devolução de impostos alfandegários pagos por mercadorias importadas e que serão exportadas para um terceiro país”. Enfim, há uma série de formas de conseguir a elisão fiscal através de um planejamento tributário.

Uma situação muito comum que poderia ilustrar bem o sentido de economia fiscal gerado pelo planejamento tributário seria a circunstância de uma empresa que no final do ano-calendário em curso, que fez opção pelo critério de apuração pelo lucro presumido, conforme previsto no Regulamento do Imposto de Renda RIR/99 Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, em que projeta seu resultado contábil para o próximo ano e depare com uma situação de prejuízo contábil ao deduzir seus custos e despesas projetadas das receitas esperadas para o ano seguinte. Ora, caso a empresa insista na manutenção do referido critério, mesmo que afigure prejuízo, irá pagar o Imposto de Renda e a Contribuição Social, uma vez que sua base de cálculo para essa opção será o faturamento e não o lucro.

Caso opte pela faculdade legal de apuração do Imposto de Renda a pagar pelo critério de apuração do Lucro Real, conforme previsto no Regulamento do Imposto de Renda RIR/99 Decreto 3000/1999, estará em verdade, executando um procedimento do planejamento tributário, e nada terá a pagar, pois nesse critério tem-se a previsão legal do lucro contábil como base

de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social a pagar.

Logo em uma situação de prejuízo nada teria que desembolsar para pagar os referidos tributos. Veja o exemplo: Empresa que venha obter um faturamento no ano-calendário de 1 milhão de unidades monetárias, e auferiu prejuízo de 50 mil unidades monetárias. Pela legislação atual, ao optar pelo lucro presumido, calculará sua base de cálculo para o Imposto de Renda a uma alíquota de 8% incidente sobre o faturamento que se traduziria numa base de 80 mil unidades monetárias que, por sua vez, sofreriam a aplicação da alíquota de Imposto de Renda de 15%. Portanto, tendo a obrigação de recolher no final do ano aos cofres públicos o valor de 12 mil unidades monetárias que em moeda atual seriam R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

Se essa mesma empresa utilizasse o planejamento tributário e fizesse uma previsão de seus custos e despesas, e constatasse que somariam 1.050.000 unidades monetárias se consubstanciando em um prejuízo contábil, de 50 mil unidades monetárias e previamente escolhesse no início do ano a apuração pelo lucro real para determinar sua base de cálculo de apuração do Imposto de Renda a pagar – ressalte-se que essa escolha é feita obrigatoriamente no início do ano-calendário e não pode ser alterada ao longo dele – nada deveria recolher aos cofres públicos, pois a previsão legal para esse critério de apuração identifica o lucro contábil (ao invés do faturamento) como a base de apuração do imposto a pagar. Como não houve lucro e sim prejuízo, nada terá que pagar e ainda terá o direito de utilizar o prejuízo para abater até 30% do imposto a pagar nos próximos exercícios dos eventuais lucros a que venha auferir, conforme preconiza a Lei nº 8.981/1995 em seu artigo 42 e também com previsão no RIR/99, do artigo 509 a 515.

Vale ressaltar que algumas empresas são obrigadas, ou melhor, a lei não lhes dá o direito à opção de escolha pelo regime de apuração do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o lucro líquido e as obriga a submeterem-se, exclusivamente, ao critério de apuração pelo lucro real.

Ainda acrescentaria como conteúdo necessário ao tributarista, além do elencado na citação, o conhecimento de métodos de projeção de receitas e despesas e a disposição dessas contas no ferramental contábil denominado de DRE (Demonstrativo do Resultado do Exercício). Pois é nesse demonstrativo que se evidenciam o resultado operacional e o faturamento das empresas, itens que protagonizam a base de cálculo da maior parte dos tributos exigidos da prática empresarial.



Um exemplo de planejamento tributário é o incentivo que o estado do Tocantins difere aos atacadistas que perfazem um termo de acordo, eles pagam a alíquota do ICMS em 2%, porquanto a alíquota normal do estado é de 17%.

Outra forma de planejamento tributário é o referente aos cuidados nos procedimentos de encerramento de balanço, em 31 de dezembro, que podem permitir ganhos tributários, no caso de empresa tributada pelo lucro real.

Exemplo: atualização dos débitos sujeitos à taxa de juros ou de índices de inflação. Se houver uma dívida de R\$ 1.000.000,00, corrigida pelo IGP-M anual, deve-se contabilizar, como despesa financeira, a aplicação do respectivo índice (IGP-M), proporcionalmente até 31 de dezembro do respectivo ano, mesmo que a dívida seja paga somente no ano seguinte, por exemplo.

Como visto, planejamento tributário não é sonegação, e sim maneira legal de reduzir a carga fiscal da empresa sem ferir a legislação. Oliveira (1998, p. 98) coaduna com essa percepção quando diz: “A finalidade principal de um bom planejamento tributário é, sem dúvida, a economia de imposto sem infringir a legislação. Trata-se do conceito de *Tax Saving*”, que se traduz na economia antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, mitigação de tributo obtida ao se evitar a ocorrência do fato gerador, “ex.: deixar de fumar para não pagar IPI e ICMS – atividade lícita [...] O *Tax Saving* é bastante praticado pelos norte-americanos”. Luciano Amaro (2008, p. 18) também pensa assim quando afirma: “Não se deve confundir planejamento tributário com sonegação fiscal, uma vez que são dois aspectos completamente distintos”. Mais uma vez Oliveira (1998, p. 98) confirma nosso entendimento quando expressa: “Essa forma lícita de redução da carga fiscal não pode ser confundida com sonegação ou fraude, tão comum nas práticas comerciais”.

O tributarista responsável por um planejamento tributário eficaz terá logicamente que zelar pela lisura de suas ações e observar se a hipótese de incidência descrita na lei já se concretizou ou não, e atuar no sentido de agir antes que ela se concretize, para que não se incorra em fraude fiscal, que é defendida legalmente como sendo “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar total, ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento” (BRASIL, 2011, art. 72).

Para evitar o referido delito, o responsável, na empresa pelas questões tributárias, terá a obrigação de checar se a economia de impostos almejada

é decorrente de formas de direito adequadas e registrar suas ações nos livros de registros fiscais para que não reste nenhuma dúvida acerca da legalidade de sua conduta na busca da economia tributária.

A busca pela economia de impostos traduzida no planejamento tributário fundamenta-se no direito à economia de impostos, com isso as organizações empresariais investem boa parte de seu tempo no desenvolvimento de ideias e planos que permitam a mitigação, eliminação ou postergação do ônus tributário. Dessa maneira, Borges (2002, p. 60) afirma:

A ação empresarial que visa, mediante meios e instrumentos legítimos, harmonizar as transações futuras ao objetivo de excluir, minimizar ou adiar o correspondente débito fiscal vem ocupando, dia a dia, uma posição de vanguarda na estratégia global das organizações como nas hipóteses a seguir de reestruturação de empresas, com a cisão, fusão e incorporação.

Dessa forma, um planejamento tributário deve ser estruturado com base no regime de apuração e com a finalidade de diminuir a carga tributária sem infringir a legislação.

3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E ELISÃO FISCAL

Nesta seção será abordada a importância do planejamento tributário para alcançar a elisão fiscal, ou seja, um meio lícito de evitar o pagamento de tributos ou que enseja sua diminuição.

Com a elaboração de um planejamento tributário eficiente o contribuinte vê-se em uma situação mais vantajosa evitando assim que a alta carga tributária o leve a utilizar-se de meios fraudulentos ou evasivos para evitar o pagamento dos tributos.

O tributo é em regra uma norma de rejeição social, visto a alta carga tributária nacional sem reflexo contraposto de benefícios sociais. Diante disso, muitos tentam evadir-se da obrigação de pagar seus tributos.

O termo “evasão”, segundo o dicionário De Plácido e Silva (2004, p. 224), vem do latim *evadere* que significa na terminologia do Direito Fiscal “fuga ou subtração do contribuinte ao pagamento do imposto, que lhe é atribu-

ído, usando para isso de meios que evitem a incidência tributária a seu cargo”.

Desse modo, a evasão fiscal consiste nas práticas ou omissões do contribuinte tendentes a suprimir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária.

Segundo os ensinamentos do doutrinador Hugo Brito de Machado (2010, p. 51):

A expressão evasão tributária designa a fuga ao dever de pagar tributos. Tem sentido amplo, e assim abrange tanto as condutas lícitas, quanto as ilícitas. Pode ser acrescida do qualitativo “lícita” ou “legítima” para designar apenas as condutas ao dever de tributar sem violação da lei.

Os motivos que levam à evasão fiscal são inúmeros, mas sendo o maior o conflito existente entre a administração pública que, de um lado, procura maximizar a arrecadação de tributos e, de outro, a população tentando o máximo de economia fiscal.

Outro fator que leva à busca pela evasão fiscal é histórico, uma vez que na Antiguidade o tributo tinha uma conotação de estigma conservando até hoje a conotação de imposição e sujeição.

Essa conotação de sujeição é repassada pelo próprio conceito de tributo, esposado no Código Tributário Nacional: “Art. 3º-Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Da própria conotação retira-se que ninguém paga tributo por querer, mas sim porque é compelido, sob pena de sofrer sanções previstas em lei.

Há também o fator de complexidade nas relações econômicas e, por consequência, do próprio sistema tributário, o que acarreta que muitos indivíduos não tenham domínio completo de seus meandros, conduzindo à evasão por ignorância do contribuinte. A quantidade de leis, regulamentos e atos normativos diversos em matéria tributária gera incertezas quanto à incidência a certos fatos e às respectivas implicações fiscais e de determinadas condutas.

Entretanto, essa justificativa não é válida para a evasão fiscal, pois ninguém pode escusar do cumprimento da lei, alegando desconhecê-la.

Outro motivo que certamente leva à evasão fiscal é a insolvência fiscal, ocorrida em muitas empresas, devido a várias razões, o doutrinador Miguel

Delgado Gutierrez (2006, p. 62) nos dá um exemplo dessa situação:

Exemplo típico ocorreu com a edição do Plano Real, que levou algumas empresas a terem uma redução acentuada da margem de lucro e um aumento significativo em suas dívidas. Colhidas pela situação inesperada, essas empresas foram obrigadas a se compor com seus credores, deixando de honrar suas dívidas e seus tributos em dia. Nesses casos, o contribuinte, tendo sido realizado o pressuposto de fato e de tributo, e satisfeitas às obrigações formais que lhe incumbem, torna-se pessoa desprovida de quaisquer bens frustrando a ação de cobrança dos tributos devidos. O que a doutrina designa de falta de “capacidade financeira”, ou seja, a impossibilidade do contribuinte de liquidar suas obrigações no termo e forma contratados.

Simplemente incorrendo nas situações descritas em lei como hipóteses de incidência tributária, outros deixam de cumprir seu dever jurídico de recolher tributos, fraudando o erário de maneira ilegítima.

Com intuito de combater as sonegações fiscais, diversas formas e modalidades de sanções foram previstas, bem como uma maior informatização dos órgãos de arrecadação e fiscalização do contribuinte.

Por último, outro fator que leva à evasão fiscal é o intuito das economias capitalistas de obter maiores lucros com menores custos possíveis. Desse modo, em um sistema capitalista, no qual a ordem econômica se funda na livre iniciativa, um planejamento tributário utilizando-se da elisão fiscal chega a ser mesmo necessidade.

Mediante a elisão fiscal, a contribuinte procura, sempre por métodos lícitos, outras formas de atingir os resultados econômicos pretendidos, dentro do leque que o sistema legal lhe oferece.

O termo “elisão”, segundo o dicionário De Plácido e Silva (2004, p. 223), tem sua origem etimológica no vocábulo latino *elisione*, que significa: “ato ou efeito de elidir, eliminar, suprimir”. No direito tributário “elisão” tem sido utilizado para designar a maneira válida de evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo antes da ocorrência de seu fato gerador. A elisão visa impedir o nascimento da obrigação tributária, ou seja, a ocorrência daquela situação definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária.

Conforme o doutrinador Antônio Roberto Sampaio Dória (2001, p. 49)

existem duas espécies de elisão tributária: “a elisão induzida por lei e a elisão resultante das lacunas da lei”.

A primeira espécie de elisão é aquela que o legislador, por razões extras fiscais, favorece alguma modalidade de negócios, tributando-os benevolmente ou até determinando a não incidência de tributos sobre eles. Essa é uma modalidade de elisão denominada imprópria, uma vez que nela não há necessidade de o contribuinte alterar a estrutura negocial com que os resultados econômicos são normalmente obtidos, pois a lei quer beneficiá-los. Esse tipo de elisão tem diversas finalidades, entre as quais prevenir desequilíbrios sociais e econômicos. Um exemplo que pode ser dado é a redução do IPI (imposto de importação) para produtos da linha branca, concedidos no período de 2011 e 2012 pelo Governo Federal.

A outra modalidade de elisão tributária é a que resulta das lacunas da lei tributária. Por mais previdente que se demonstre o legislador, sempre existirão lacunas e fissuras no sistema tributário, das quais os contribuintes se aproveitam para escapar da tributação, moldando juridicamente os fatos no intuito de serem tributados da forma mais benéfica possível, sem, no entanto, desnaturá-los a tal ponto que não produzam mais o efeito econômico e sempre dentro da legalidade.

Segundo o doutrinador Gutierrez (2006, p. 73) aduz:

Com efeito, o contribuinte tem a liberdade de optar entre duas ou mais formas jurídicas disponíveis, por aquela que lhe seja fiscalmente menos onerosa. Não existe preceito legal que proíba ao contribuinte a escolha do caminho fiscalmente menos oneroso dentre várias possibilidades que o ordenamento jurídico oferece para realização de um ato ou negócio jurídico. Assim, se o legislador deixou de tributar determinados fatos ou os tributou de forma menos gravosa, o contribuinte pode optar por realizá-los, ao invés de praticar outros fatos que o legislador escolheu como hipóteses de incidência tributária.

Assim, diante das inúmeras formas de evasão e da dificuldade de fiscalização adequada, é necessário que a administração fazendária procure coibir os abusos e deformações que levam à prática da evasão ilícita, com o aperfeiçoamento da legislação tributária e dos procedimentos fiscalizatórios, sem que, contudo, firam-se as garantias individuais dos cidadãos.

O sistema jurídico brasileiro admite a figura da elisão fiscal conceitu-

ando-a como um mecanismo para alcançar um impacto tributário reduzido, em que se recorre a um ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, não carregando vício no seu alicerce fático, nem na manifestação de vontade, na qual se materializa como lícito.

Elisão fiscal é um proceder legalmente autorizado, que ajuda a lei tributária a atingir a sua finalidade extrafiscal, quando presente. É diferente da evasão fiscal, pois naquela são utilizados meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo.

Segundo Martins citado por Yamashita (2005, p. 27): “Evadir é evitar o pagamento do tributo devido, reduzir-lhe o montante ou postergar o momento em que se tornou exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador”.

Assim, a evasão configura-se quando se ultrapassa o limite legal, tornando a operação ilícita. A ilicitude é caracterizada, quando a economia fiscal vem depois da ocorrência da hipótese de incidência, isto é, se já aconteceu o fato gerador, e a obrigação tributária se materializou e não foi adimplida. Ao passo que a elisão fiscal acontece antes do fato gerador do tributo, ou seja, o direito arrecadatório da Fazenda Pública ainda não se materializou, encontra-se na hipótese de ocorrência.

Entretanto, às vezes ocorre de a evasão ocorrer antes do lançamento do tributo como em situações de simulação em que o negócio aparente precede ao negócio real, por exemplo, no caso de uma empresa celebrar um contrato simulado de mútuo com passivo fictício, com seu sócio em 1º de janeiro a fim de ocultar receita de mercadorias, sujeitas ao ICMS, a serem vendidas nos dias seguintes, essa hipótese caracteriza evasão fiscal. Logo, o critério temporal nem sempre será utilizado para distinguir os dois institutos.

Assim, elisão fiscal é o comportamento lícito, objetivando a economia fiscal, distinguindo-se da evasão, que se expressa em uma ação ou omissão voluntária, com intenção de descumprir normas jurídicas.

E através do planejamento tributário, instrumento da elisão fiscal, o contribuinte lança mão de ideias e planos, voltados à mitigação e eliminação de tributos, através do emprego de modelos estruturais e procedimentos legais pertinentes à materialização dos negócios inerentes às atividades empresariais. Portanto, conseguindo a economia fiscal almejada sem ferir a lei e o direito arrecadatório do ente tributário.

Alguns autores classificam a elisão fiscal como elisão lícita e elisão

ilícita, sendo aquela sinônimo de planejamento tributário e esta sinônimo de evasão e fraude fiscal. Outros autores dividem a elisão fiscal em dois tipos que seriam uma decorrente da lei e a outra resultante de lacunas e brechas que as próprias leis trazem no seu bojo. Como exemplo da elisão decorrente de lei posso citar os incentivos fiscais que são previstos na própria lei, isso ocorre quando o governo quer incentivar o crescimento de determinada região e reduz a carga tributária das empresas que se instalarem nessas áreas de interesse. Ou ainda quando quer incrementar determinado setor da economia, como faz com os incentivos à cultura, concedendo reduções de impostos a pagar às empresas que financiarem projetos culturais e esportivos.

Quanto à hipótese da utilização de brechas na legislação para economizar no pagamento de tributos, cite-se como exemplo uma empresa de prestação de serviços que vislumbra a possibilidade de pagar menos imposto e abre sua sede em determinado município que cobra uma menor alíquota de ISS para seus contribuintes. Ou ainda a economia de impostos gerada pelo direito de a Pessoa Jurídica optar pelo critério de apuração de determinado tributo, como é o caso do imposto de renda que permite às empresas, a depender do seu nível de faturamento, a escolha de um critério que lhe permita pagar menos impostos.

O professor Heleno Torres (2003, p. 73) sintetiza essas definições com as seguintes expressões:

Em termos de uma sociologia (ou psicologia) do direito tributário, a primeira e mais instintiva reação do contribuinte perante exigências tributárias é teoricamente aquela de abster-se ao seu cumprimento, o que pode fazer i) evitando a incidência tributária ou se sujeitando a regime mais favorável sem contrastar frontalmente o ordenamento, mediante legítima economia de tributos (elisão); ii) descumprindo a legislação diretamente (evasão); ou iii) utilizando-se de negócios aparentemente válidos, mas constituídos com fraude à lei civil ou simulados e que geram o mesmo efeito de afastar-se do campo de incidência de tributos ou coincide com hipóteses de incidência menos onerosa, como entendemos; ou como ocorre em outros ordenamentos, usando negócios (atípicos, indiretos ou fiduciários), que não se constituam em simulações, com o objetivo de contornar a norma tributária (evasão).



Assim, vê-se que a elisão fiscal é a forma lícita de diminuir tributos através de uma adoção tributária mais favorável, enquanto a evasão tributária é a forma ilícita de evitar o lançamento do tributo. Após análise da elisão fiscal, deve-se fazer a distinção entre a elisão e a fraude fiscal.

É importante ainda ressaltar a diferença entre evasão fiscal e fraude fiscal, na primeira o ato lesivo de se evadir do pagamento do tributo devido é antes da ocorrência do fato gerador, por conseguinte, se o ato ilícito for posterior ao fato gerador, estaremos diante de uma fraude fiscal.

Tanto na elisão quanto na fraude o fim almejado é o mesmo, ou seja, reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir seu pagamento, o que muda é a forma como é realizada. Não obstante, a elisão distingue-se da fraude fiscal, em um primeiro momento por na primeira serem utilizados meios lícitos e na segunda, meios ilícitos.

A fraude falseia e oculta a verdade com intenção de prejudicar ou enganar. Para que ocorra a fraude, é necessário que a ação do contribuinte seja dolosa. Porquanto na elisão fiscal são consubstanciados somente procedimentos lícitos. Ficam afastadas de seu âmbito as práticas fraudulentas e simuladas.

Contudo, segundo o doutrinador Rubens Gomes de Sousa (2000, p. 125), “a licitude ou ilicitude da conduta do contribuinte não é, por si só, um critério seguro para distinguir a elisão da fraude fiscal”.

Nessa senda, leciona o doutrinador Gutierrez (2006, p. 76):

Para a maioria dos doutrinadores, a principal distinção entre ambas deve ser feita sob o aspecto temporal. Se o contribuinte, tendo o intuito de se esquivar da obrigação tributária, agiu ou se omitiu antes da ocorrência do fato gerador, ocorre a elisão fiscal. Se o contribuinte agir ou se omitir no instante em que ou depois que se manifestou o pressuposto de incidência do tributo, dá-se a evasão de fraude fiscal.

Assim, a elisão consistiria na atividade comercial tendente a impedir o nascimento da obrigação tributária, pela não realização do fato gerador, enquanto a evasão e a fraude visam ocultar o fato gerador já ocorrido.

Em contraposição a esse entendimento, Machado (2005, p. 59-60) afirma:

A distinção entre elisão, ou economia de imposto, e a fraude fiscal não reside exatamente no elemento temporal, pois é possível que, antes de ocorrido o fato gerador, o contribuinte ado-

te determinados procedimentos visando mascarar, ou mesmo ocultar a ocorrência deste. Dessarte, se um indivíduo adquire mercadorias no exterior, acondicionando-as de maneira que faça parecer que se tratam de outras mercadorias, isentas de impostos ou com alíquotas mais baixas, pratica tais condutas antes da ocorrência do fato gerador do imposto de importação. Mesmo assim, está praticando uma fraude.

Com relação ao entendimento do nobre doutrinador no exemplo dado não deixou de haver fato gerador, mas sim uma ocultação de uma situação prevista em lei como tributável.

Para que haja economia fiscal legítima, é necessário que essa advenha de atos ou omissões efetivamente ocorridos e não de atos aparente e artificialmente criados. A economia tributária advinda da elisão fiscal evita que o contribuinte recorra à fraude com o fim de reduzir o tributo ou mesmo se eximir da obrigação tributária.

Ao contribuinte é facultado agir em sua vida comercial, de modo a não pagar tributos ou incidir em menor carga tributária, desde que esteja dentro do ordenamento jurídico e suas atitudes sejam lícitas.

Não é concebível que apesar de haver um caminho lícito que leve a um menor ônus, o contribuinte seja compelido a escolher um de maior carga tributária que atinja os mesmos resultados.

A maior problematização da elisão fiscal é quanto a seu limite com a prática da fraude fiscal, nas quais as diferenças foram tecidas em subtítulo anterior. Para Ricardo Mariz de Oliveira (2000, p. 106):

A economia lícita é a que decorre da escolha dos atos praticados antes da ocorrência do fato gerador, sem violação da lei e com a prática de atos reais conducentes ao resultado econômico que se deseja, ou mesmo da omissão da prática de atos.

Dessa forma, o nobre doutrinador esclarece que o fato gerador é o ponto de partida para diferenciar a elisão da fraude fiscal, uma vez que não há subsunção do fato à hipótese de incidência, não sendo possível a cobrança do tributo. Esse também é o ensinamento do doutrinador Geraldo Ataliba (2000, p. 42):

A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento do fato previsto

na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento. Ocorrido o fato “João receber honorários” incide o mandamento “quem receber honorários pagará 10% ao Estado”. [...] Do que se vê que a incidência do comando “pague” dá-se pelo acontecimento do fato gerador previsto na hipótese de incidência.

Assim, se o contribuinte por meio da elisão fiscal conseguir evitar o fato gerador, não surgirá a obrigação tributária. Ao contrário, caso ocorra a situação que concretize a incidência do tributo, não há como fugir da obrigação tributária, a não ser que o contribuinte de forma dolosa oculte essa informação.

Outros dois aspectos fundamentais dizem respeito à natureza dos meios utilizados e à legitimidade da elisão fiscal com relação a se efetivamente ocorreram atos ou omissões que levaram à economia dos impostos.

No primeiro aspecto basta ocorrer a economia legal dos tributos para caracterizar a elisão fiscal e no segundo é preciso verificar se a economia de impostos decorreu de ação ou omissão que corresponda efetivamente ao que foi formalizado nos atos e registros fiscais, ou seja, se não foram apenas camuflados por ter havido alguma adulteração na documentação ou escrituração mercantil ou fiscal do contribuinte.

Segundo o doutrinador Oliveira (2000, p. 106), a prática da elisão fiscal pode ser constatada pela resposta afirmativa de três questões:

- 1 – A economia fiscal decorreu de ato ou omissão anterior à ocorrência do fato gerador?
- 2 – A economia fiscal decorreu de ato ou omissão praticados sem a infração à lei?
- 3 – A economia fiscal decorreu de ato ou omissão efetivamente ocorridos, tal como refletidos na respectiva documentação e escrituração, e sem terem sido adulterados nestas?

Essas três questões devem ser utilizadas para orientar o planejador tributário em suas atividades, assim se as três questões forem afirmativas, estaremos diante de uma elisão fiscal lícita. Dessa forma, cabe ao contribuinte mediante o planejamento tributário optar pelo meio que lhe permita alcançar seus objetivos de maneira menos onerosa, desde que haja boa fé.

3.1 Normas Antielisivas

A elisão nem sempre é rentável aos cofres públicos, por isso existem diversos métodos adotados pelo legislador para fechar as lacunas e imperfeições da legislação tributária que abrem caminho para a elisão fiscal.

Uma das formas de combate a essa forma de elisão é a criação de normas antielisivas, que são constituídas por intervenções do legislador para afrontar as práticas elisivas mais frequentes. Para explicar melhor o uso dessas normas tomamos as palavras do doutrinador Gutierrez (2006, p. 76):

Por intermédio dessas normas, os atos ou negócios jurídicos elisivos vêm a ser tipificado em lei, casuisticamente. Essas normas especiais antielisivas são designadas pela doutrina inglesa de “tailor made”, pois são feitas sob medida para os casos específicos de elisão.

Mediante o uso dessas normas especiais antielisivas, o legislador vai colmatando lacunas do ordenamento jurídico e corrigindo imperfeições ou brechas que permitam a prática de atos elisivos.

Dessa maneira, ao serem tipificadas determinadas condutas através das normas antielisivas gera-se obrigação tributária ou infração fiscal e, como consequência imediata, sanção. Desse modo, ao descumprir essas normas gera infração a legislação de tributos, não mais se tratando de uma elisão fiscal, mas sim de uma situação de evasão.

A elisão é caracterizada pela falta de normas que tipificam a conduta escolhida pelo contribuinte. Assim, ao surgir uma nova norma que tipifique uma conduta elisiva antiga não mais estaremos diante de uma elisão, pois a realização da conduta tipificada implicará a inevitável incidência da norma tributária, ou seja, a antiga conduta passa a ser um fato imponível.

Um exemplo de norma antielisiva é o artigo 23 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, *in verbis*:

Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a di-



ferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.

§ 2º O imposto a que se refere o parágrafo anterior deverá ser pago pelo inventariante, no caso de espólio, ou pelo doador, no caso de doação, na data da homologação da partilha ou do recebimento da doação.

§ 2º O imposto a que se referem os §§ 1º e 5º deverá ser pago:

I - pelo inventariante, até a data prevista para entrega da declaração final de espólio, nas transmissões mortis causa, observado o disposto no art. 7º, § 4º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995;

II - pelo doador, até o último dia útil do mês-calendário subsequente ao da doação, no caso de doação em adiantamento da legítima;

III - pelo ex-cônjuge a quem for atribuído o bem ou direito, até o último dia útil do mês subsequente à data da sentença homologatória do formal de partilha, no caso de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar).

§ 3º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência.

§ 4º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos.

§ 5º As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar.

Esse artigo criou a incidência do imposto de renda sobre a mais-valia realizada na doação em adiantamento da legítima e na sucessão *causa mortis*. Na legislação anterior, o pai poderia doar ao filho qualquer valor como adiantamento da legítima, ainda que o valor na época da doação fosse muito maior que o da compra, sem que nessa operação incidisse imposto de renda.

Conforme o artigo citado, a lei trouxe que o ganho de capital é tributado ou por ocasião da doação ou na posterior alienação do imóvel. Esse mesmo artigo ainda é aplicado na hipótese de dissolução de sociedade conjugal, quando da atribuição de bens ou direitos de cada cônjuge.

O exemplo retro mencionado é uma típica cláusula antielisiva, que

visa eliminar situações de economia fiscal casuisticamente. Outro exemplo é o artigo 33, Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, que dispõe:

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.
Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Esse artigo visa combater a obtenção de economia fiscal por intermédio de operações de incorporação, fusão ou cisão, pois anteriormente era permitido à sociedade resultante de fusão o direito de compensar os prejuízos das sociedades extintas, isso era o que preconizava o § 5º do artigo 64 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1997: “A sociedade resultante de fusão e a que incorporar a outra sucedem as sociedades extintas no seu direito a compensar prejuízos no prazo previsto neste artigo”.

Esse é o entendimento atual do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no tocante a compensação de prejuízos na incorporação:

TRIBUTÁRIO – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – SUCESSÃO DE PESSOAS JURÍDICAS – INCORPORAÇÃO E FUSÃO – VEDAÇÃO – ART. 33 DO DECRETO-LEI 2.341/87 – VALIDADE – ACÓRDÃO – OMISSÃO: NÃO-OCORRÊNCIA.

1. Inexiste violação ao art. 535, II, do CPC se o acórdão embargado expressamente se pronuncia sobre as teses aduzidas no recurso especial.
2. Esta Corte firmou jurisprudência no sentido da legalidade das limitações à compensação de prejuízos fiscais, pois a referida faculdade configura benefício fiscal, livremente suprimível pelo titular da competência tributária.
3. A limitação à compensação na sucessão de pessoas jurídicas visa evitar a elisão tributária e configura regular exercício da competência tributária quando realizado por norma jurídica pertinente.
4. Inexiste violação ao art. 43 do CTN se a norma tributária não pretende alcançar algo diverso do acréscimo patrimonial, mas apenas limita os valores dedutíveis da base de cálculo do tributo.
5. O art. 109 do CTN não impede a atribuição de efeitos tributários próprios aos institutos de Direito privados utilizados pela legislação tributária.
6. Recurso especial não provido (REsp 1107518 / SC Recurso



Especial 2008/0264028-6, Ministra Eliana Calmon, T2 - Segunda Turma, data de julgamento: 06/08/2009, publicação: DJE 25/08/2009).

Vê-se que o STJ tem sido inflexível no tocante a compensação dos prejuízos fiscais e deixa claro que o intuito da norma é somente evitar a elisão fiscal. A forma mais eficaz de evitar a elisão fiscal é a modificação legislativa, visando sempre aperfeiçoá-la para combater o surgimento de novas práticas elisivas.

Existe ainda a norma antielisiva voltada apenas para determinado tributo. É a chamada norma antielisiva setorial. Nessa senda, tem-se o exemplo da Lei nº 7.713, de 1988, que estabelece em seu artigo 3º, § 4º:

A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e qualquer título.

Desse modo, o legislador criou uma norma antielisiva sobre o imposto de renda das pessoas físicas e não sobre os demais tributos.

Assim, sendo a eficácia das normas antielisivas seria muito maior se combinadas às normas antielisivas setoriais, pois a legislação seria aberta e indeterminada. Vê-se, dessa maneira, que diante das inúmeras hipóteses de incidência tributária delineadas em lei, é impossível que o indivíduo furte-se ao pagamento dos tributos, mas o contribuinte tem o direito de, legalmente, evitar, reduzir ou postergar o pagamento de muitos ou alguns tributos através do planejamento tributário que o fará alcançar a elisão tributária.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante das inúmeras previsões de tributos que vigoram em nosso ordenamento legislativo, torna-se impossível o contribuinte não pagar nenhum tributo. Entretanto, o contribuinte tem no planejamento tributário e na elisão fiscal a possibilidade, legal, da redução de alguns tributos, ou seja, o indivíduo



é livre para praticar ou não as hipóteses de incidência dos tributos. Isso decorre diretamente dos princípios de legalidade tributária e da autonomia privada.

Essa discussão apontou que nos casos nos quais não se pratica o fato gerador do tributo estamos diante de uma elisão fiscal. Ainda, permitiu estudar as diferenças entre a elisão, evasão e a fraude fiscal. Porquanto todas elas têm como finalidade evitar o pagamento do tributo, mas apenas na elisão ele não é devido.

Pôde-se examinar que a elisão fiscal é um proceder legalmente autorizado, que ajuda a lei tributária a atingir sua finalidade extrafiscal, quando presente. Diferente da evasão fiscal, pois naquela são utilizados meios ilegais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo.

Além disso, este trabalho permitiu estudar as formas de se elaborar um planejamento tributário, bem como o legislador tem criado normas antielísivas com fim de evitar as brechas na legislação e impedir a não tributação sobre o contribuinte.

Depois de toda análise da situação retratada neste estudo, pode-se concluir que a utilização do planejamento tributário através da elisão fiscal diminui significativamente a carga tributária. Mas é importante aumentar, ainda mais, a utilização do planejamento tributário com fim de evitar a evasão e a fraude fiscal. Por último, consigna-se que em razão da complexidade da matéria, o assunto não foi esgotado por inteiro. Por isso, espera-se que surjam novos trabalhos acadêmicos nessa seara processual.

REFERÊNCIAS

AMARO, L. da S. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, G. **Hipóteses de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BRASIL. Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 27 dez. 1977.

_____. Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987. Dispõe sobre a correção monetária das demonstrações financeiras, para efeitos de determinar o lucro real, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 30 jun. 1987.

_____. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 23 dez. 1988.

_____. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 11 dez. 1997.

_____. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. In: BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Texto promulgado em 05 de outubro de 1988. Vade mecum. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BARRETO, A. F. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BORGES, H. B. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2002.

DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

DÓRIA, A. R. S. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 2001.

FABRETTI, L. C.; RAMOS, D. **Direito tributário para cursos de administração e ciências contábeis**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GUBERT, P. A. P. **Tributação e processo**. Curitiba: Juruá, 2002.

GUTIERREZ, M. D. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quatier Latin, 2006.



GRECO, M. A. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Saraiva, 2004.

MACHADO, H. de B. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Curso de direito tributário**. Rio de Janeiro: Malheiros, 2010.

OLIVEIRA, L. M. de. **Contadoria conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.

_____. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

SANTA CATARINA (Estado). Tribunal de Justiça. REsp 1107518-SC 2008/0264028-6. Relatora Ministra Eliana Calmon. T2 – Segunda Turma. Julgado em: 06/08/2009. Publicação: DJE 25/08/2009.

SOUSA, R. G. de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 2000.

TORRES, H. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada. Simulação: elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

YAMASHITA, D. **Elisão e evasão fiscal de tributos**. Planejamento tributário. Limites à luz do abuso do direito a fraude e a lei. São Paulo: Lex, 2005.

YOUNG, L. H. B. **Planejamento tributário**. 4. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

