



Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal, uma análise conceitual no âmbito fiscal do Brasil ¹

LIMA, Hesdras Marques de Araújo ²

E-mail – hesdrasjg@gmail.com.

¹ Artigo apresentado à BSSP como requisito para conclusão do MBA em Auditoria Digital e Direito Tributário.

² Especialista em Auditoria Digital e Direito Tributário.

RESUMO

O presente artigo visa abordar aspectos relacionados ao planejamento tributário, como também os tributos envolvidos, e críticas às normas antielisivas, constantes no artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional. Através de pesquisa bibliográfica, será demonstrada como essa ferramenta é imprescindível para que as empresas possam alcançar uma redução significativa em seus custos, de forma lícita. Todo o exposto é baseado na doutrina jurídica que consiste em duas definições: elisão fiscal e evasão fiscal. Elisão fiscal, consiste na redução da carga tributária, de forma lícita, legal, embasado por propósito comercial, enquanto que evasão fiscal, é a forma ilícita, ilegal, em que o contribuinte tenta evitar o conhecimento da obrigação tributária pelo fisco. Demonstrando o quanto o planejamento tributária pode reduzir os gastos com tributos, podendo influenciar no tempo de vida dessa empresa no mercado.

Palavras-chave: Planejamento Tributário; Elisão; Evasão, Normas Antielisivas.



1.0 INTRODUÇÃO

A alta carga tributária do Brasil, tem feito com que os contribuintes busquem alternativas para reduzir os custos e despesas. Por sua vez o Estado, investe no poder de arrecadar, voltando-se contra o contribuinte quando constata redução na arrecadação por algum tipo de conduta menos onerosa.

Os custos com tributos correspondem a maior parte da composição dos preços dos produtos e serviços praticados pelas empresas. Constatando-se o peso dos tributos no resultado financeiro dessas empresas, muitas buscam através do

planejamento tributário lícito, a redução de seus gastos.

Neste artigo será apresentados os benefícios que as empresas teram ao realizar um planejamento tributário usando meios lícitos aumentando seus lucros e minimizando seus custos. Ao final faremos algumas criticas as normas antielisivas, parágrafo único do artigo 116 do CTN, pois os contribuintes não tem segurança jurídica no que refere-se a oponibilidade ao fisco de suas operações lícitas.

2.0 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O sistema tributário Nacional é o conjunto de normas que o direito tributário utiliza com a finalidade de arrecadar os tributos para a União, Estados e Municípios.

O Código Tributário Nacional – CTN, instituído pela Lei 5.172/1966, em seu artigo 2º define:

O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais. (BRASIL,1966).

De acordo com Ruy Barbosa Nogueira(1995), “os tributos (...) são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário”.

A Lei de nº 5.172/1966, regula conforme o artigo 3º do Código Tributário Nacional: “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.” Ou seja, ninguém paga tributo por querer, mas sim porque é

2.1. Tributos

obrigado, forçado sob pena de suportar as penalidades previstas em lei.

O tributo é imposto compulsório instituído em lei, não é multa e é cobrado mediante lançamento.

2.2. Classificação dos tributos

No Brasil existem vários tipos de tributos: imposto, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Ainda de acordo com Hugo Cabral Victorio, “Em que pese haver várias teorias quanto à classificação dos tributos em espécie, tendo inclusive o STF adotado a teoria da pentapartição: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais; propõe-se, aqui, a adoção da teoria tripartite (ou tricotômica), pela qual os tributos em espécie podem ser divididos em impostos, taxas e contribuições de melhoria, enquadrando-se os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais como taxas ou impostos, a depender de como a lei define o fato gerador necessário para caracterizá-los”.

O código Tributário Brasileiro, instituído pela Lei 5.172/1966, em seu artigo 4º: “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei, bem como a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Os tributos no Brasil podem incidir sobre a receita, comércio exterior, remuneração

do trabalhador, Transferências patrimoniais e/ou patrimônio e Lucros.

2.2.1. Tributos incidentes sobre a Receita

São vários os tributos incidentes sobre a receita no Brasil, alguns incidem sobre toda a receita e outras somente sobre determinada atividade da empresa (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010). São eles:

Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP);

Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Estas contribuições foram criadas em datas distintas. O PIS foi criado na década de 70 pela Lei Complementar nº 7/1970 sendo destinada a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento da empresa. Já a COFINS foi criada algum tempo depois pela Lei Complementar nº 70/1991, para substituir a antiga contribuição ap Finsocial. (SANTOS; BARROS; 2010).

Sobre os impostos citados acima pode haver duas incidências de regime: o Regime cumulativo e ao Regime não-cumulativo. A incidência cumulativa são as empresas optantes

pelo Lucro Presumido; neste caso a tributação dos impostos incide somente sobre a receita e a alíquota aplicável para o PIS/PASEP e COFINS são 0,65% e 3% respectivamente (REZENDE, PEREIRA; ALENCAR, 2010).

No regime não cumulativo são as empresas que optam pelo Lucro Real.



Neste caso, os impostos são incididos sobre a receita e sobre os bens para venda e/ou revenda, bens de insumo, e/ou prestação de serviços. Sobre a receita debita-se o imposto e sobre a aquisição de bens e/ou serviços lhe é permitido creditar-se, podendo assim diminuir a carga tributária. As alíquotas aplicáveis para esse regime são 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR; 2010). A receita obtida do recolhimento destes impostos será investida na seguridade social. Os tributos acima incidem independente do setor de atividade da organização. Entretanto há os tributos que incidem de acordo com a natureza jurídica empresarial, são eles (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR; 2010).

ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) - O imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias, prestação de serviços interestadual e intermunicipal e também sobre serviços de comunicação.

IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) – O imposto é incidido sobre qualquer operação de caráter industrial definida pelo RIPI/2010;

ISSQN (Imposto sobre serviços de qualquer natureza) – O imposto é incidido sobre as empresas que prestam serviços para outras entidades jurídicas ou físicas. Como dito anteriormente, esses tributos são incididos de acordo com a natureza jurídica da empresa, podendo a entidade ser tributada pelos três imposto: ICMS, IPI e ISSQN, independente da opção de regime da empresa.

2.2.2. Tributos incidentes sobre o Comércio Exterior

Imposto sobre exportação é o tributo pago sobre a mercadoria nacional com o destino para o exterior. Hoje a maioria dos produtos que incidem sobre imposto de exportação está sendo tributada a alíquota zero, sendo assim poucos produtos estão sujeitos ao pagamento deste imposto (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR; 2010).

Existem dois tipos de impostos:

- I.I - Imposto sobre importação;
- I.E - Imposto sobre exportação.

Imposto sobre importação é a arrecadação da relação do país com o comércio exterior, ou seja, de bens importados no território nacional. Ela é de suma importância, pois a arrecadação deste tributo vai para o tesouro público e protege a indústria nacional colocando-o em igualdade para competir com o mercado aumentando o poder de economia no Brasil (CASTRO, 2008).

2.2.3. Tributos incidentes sobre a Remuneração do trabalhador

Ao remunerar o trabalho de empregados, sócios ou trabalhadores autônomos, as empresas estão sujeitas ao pagamento de tributos que incidem sobre esta remuneração (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR; 2010).

O INSS (Contribuição Previdenciária), assegura os direitos do trabalhador à saúde, a previdência e a assistência social. Conforme a Constituição Federal (Brasil, 1988) o artigo 195 institui que toda



sociedade irá financiar a seguridade social, podendo ser empregados, empresas contribuindo direta e indiretamente.

O FGTS é uma contribuição paga pelo empregador, incidido sobre a folha de pagamento mensal à alíquota de 2% para menor aprendiz e alguns empregados contratados no primeiro emprego de acordo com a MP 905/2019, também conhecido como contrato Verde e Amarelo, e 8% para os demais casos; essa foi uma forma de indenizar o empregado caso seja demitido sem justa causa.

2.2.4. Tributos incidentes sobre as Transferências patrimoniais e/ou patrimônio

O Fato gerador para esses tributos são as posses de bens patrimoniais, esses impostos podem atingir pessoas físicas e pessoas jurídicas, sendo eles:

IPVA (Imposto sobre propriedades de veículos automotores) - é o imposto cobrado anualmente por ter a posse de qualquer veículo automotor em um determinado espaço de tempo, de competência estadual;

IPTU (Imposto predial e territorial urbano) - O IPTU é de competência municipal e incide sobre a posse de prédios e terrenos localizados no território de município, sendo cobrado permanentemente;

ITR (Imposto sobre propriedade territorial urbano) - Já o ITR é de competência federal, sendo também permanente e o fato gerador é a posse do terreno ou imóvel fora da jurisdição municipal e

ITBI (Impostos sobre transmissão de bens imóveis e de direitos e ele relativos) – Este tributo é estabelecido pela Constituição Federal de 1.998 sua incidência é sobre as operações de transmissão de imóveis, de forma onerosa.

2.2.5. Tributos incidentes sobre o lucro

Sobre o Imposto de Renda e Proventos de qualquer natureza, ele é de caráter obrigatório para as pessoas jurídicas e empresas individuais, podendo ser tributado através do Simples Nacional, Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado, tendo base de cálculo estabelecida pela legislação vigente e integrando todos os bens e rendimento de capital. A sua arrecadação é de forma trimestral, porém as empresas optantes pelo Lucro Real podem optar pelo recolhimento do imposto anualmente (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010).

Os tributos que incidem o lucro são:

IR – Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

3.0 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS



A Constituição Federal impõe limites ao poder de tributar, empregando vários princípios em cumprimento ao direito do contribuinte de preservação do patrimônio. O artigo 150 da Constituição, traz em seu texto constitucional algumas limitações ao poder de tributar, mas nem por isso o faz de maneira clara e contundente. Há também outros institutos nesta esfera como as imunidades, que constituem limitações ao poder estatal de invadir a propriedade privada através da cobrança de tributos confiscatórios.

As limitações ao poder de tributar constituem-se, portanto, em normas legitimadas pela Constituição Federal que não conferem competências positivas para tributar, mas em dispositivos que objetivam impedir as situações por elas descritas, ou seja, que sejam utilizadas pela força tributária do Estado.

3.1. Princípios da Legalidade e Tipicidade

O princípio da legalidade assegura ao cidadão a concretização dos direitos jurídicos, visto, que os tributos devem ser instituídos em lei ou aumentados em lei que o estabeleça.

O art. 150, I, da constituição assim dispõe:

"Art.150. Sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é

vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – Exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça;[...]".

O princípio da tipicidade, na verdade, é a materialização do princípio da legalidade.

“Isso leva a uma expressão da legalidade dos tributos, que é o princípio da tipicidade tributária, dirigido ao legislador e ao aplicador da lei. Deve o legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo (numerus clausus) e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação (medida) do tributo. Por outro lado, ao aplicador da lei veda-se a interpretação extensiva e a analogia, incompatível com a taxatividade e determinação dos tipos tributários.”(AMARO, 2003, p.113).

Ainda de acordo com Roseli Quaresma Bastos(2010), “a obrigatoriedade de lei para disciplinar a incidência de tributos impõe sua plenitude, ou seja, lei material e formal. A legalidade não se contenta com a simples existência do comando abstrato, geral e impessoal (lei material), na valoração dos fatos. A segurança jurídica exige lei formal, ou melhor, obriga-se que aquele comando, além de abstrato, geral e

impessoal (reserva de lei material), seja formulado por órgão do poder legislativo”.

“A legalidade tributária constitui direito fundamental do contribuinte, sendo, portanto, cláusula pétrea, conforme destacado em nota introdutória às limitações ao poder de tributar. As atenuações à legalidade (autorizações para que o Executivo altere alíquotas) são apenas as expressas no art. 153, §3º, 1º, da CF. A referência a tal dispositivo, ao II, IE, IPI e IOF é taxativa, não admitindo ampliação sequer por Emenda Constitucional. [...]”. (PAULSEN.2005, P. 184)

Em síntese, o princípio da legalidade foi a primeira segurança do contribuinte, sendo assim de primórdia importância ao sistema tributário brasileiro.

3.2. Princípios Isonomia ou igualdade Tributária

O princípio da igualdade está inserido na Carta Magna, art. 5º da Constituição Federal, no capítulo dos direitos e deveres individuais e coletivos, assegurando que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (...).

O princípio da igualdade é novamente assegurado, mas agora, exigindo isonomia na cobrança de tributos, como dispõe o artigo 150, II da Constituição Federal:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

II- instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...]”

O doutrinador, Seabra Fagundes(1955) entende que:

Para o legislador o princípio significa que, ao elaborar a lei, deve reger, com iguais disposições – os mesmos ônus e as mesmas vantagens – situações idênticas e, reciprocamente, distinguir, na repartição de encargos e benefícios, as situações que sejam entre si distintas, de sorte a aquinhoá-las ou gravá-las em proporção às suas diversidades.

O caminho do princípio da isonomia pelo legislador aparenta ser o mais correto. Pois, serão tratados com igualdade aqueles que tem a mesma capacidade contributiva, e com desigualdade os que tem riquezas diferentes.

Por fim, José Afonso da Silva, citado por Carlos Alexandre Perin, conclui que: Não basta, pois, a regra da isonomia estabelecida no *caput* do art. 5º, para concluir que a igualdade perante a tributação está garantida. O contribuinte

teve consciência de sua insuficiência, tanto que estabeleceu que é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos

rendimentos, títulos ou direitos (art. 150, III). Mas também consagrou a regra pela qual, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º). É o princípio que busca a justiça fiscal na distribuição do ônus fiscal na capacidade contributiva do contribuinte, já discutido antes. Aparentemente, as duas regras se chocam. Uma veda tratamento desigual; outra o autoriza. Mas em verdade ambas se conjugam na tentativa de concretizar a justiça tributária. A graduação, segundo a capacidade econômica e personalização do imposto, permite agrupar os

contribuintes em classes sociais, e, dentro de cada uma, que constituem situações equivalentes, atua o princípio da igualdade”.

3.3. Princípios da Capacidade contributiva

O princípio da Capacidade contributiva, em outras palavras, o ônus tributário deve ser distribuídos igualmente, estabelecida a

capacidade econômica de cada cidadão, assegurando sua justiça e razoabilidade.

O princípio da capacidade está no § 1º do artigo 145 da constituição federal, como segue:

“Art. 145- A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir o seguintes tributos: [...]”

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar a esses objetivos, identificar, espletados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

“O princípio da capacidade contributiva baseia-se, fundamentalmente, na ordem natural dos acontecimentos, ou seja, onde não houver riqueza é inútil instituir impostos. Contudo, o princípio visa, não só preservar a eficácia da lei de incidência, mas também preservar o contribuinte, buscando evitar uma tributação excessiva (incoerente com sua capacidade contributiva) que inviabilize sua subsistência econômica.”(BASTOS, 2010)

Já para Ricardo Mariz de Oliveira: “Na verdade, capacidade contributiva somente existe após a ocorrência de um fato com conteúdo econômico, que seja o fato gerador de algum tributo, e só existe em relação a este, pois capacidade contributiva é o substrato dele, que



necessariamente deve existir no fato sujeito a um determinado e específico tributo econômico, ou decorrência, de cujo substrato se retira a parcela destinada ao erário público, tudo segundo as competências tributárias que a Constituição outorga.”

3.4. Princípios da Irretroatividade da lei

O princípio da Irretroatividade como o próprio nome diz não retroagi, a lei e atos normalmente são validos apartir da sua publicação. Entretanto, em alguns casos, pode a lei referi-se a fatos passados modificando os efeitos jurídicos.

A carta Magna sansiona no artigo 150,III, ‘a” o principio da irretroatividade da lei tributária:

“Art. 150- Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

II- cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituídos ou aumentados; [...]”

“Por certo, o princípio da irretroatividade da lei tributária constitui um dos marcos de preservação do contribuinte contra o arbítrio do Estado, por assegurar o conhecimento prévio, da carga tributária a

que está sujeito. A cláusula de irretroatividade está baseada no princípio da segurança jurídica, o qual deve nortear a atuação do legislador e do aplicador do direito.”(Basto,2010)

Segundo esse princípio uma lei nova não pode voltar ao passado, não considerando situações já consolidadas na vigência da lei anterior. Seus dois maiores fundamentos são a segurança e a certeza nas relações jurídicas, devidamente representadas pela integridade do ato jurídico perfeito, do direito adquirido e da coisa julgada.

3.5. Princípios da Anterioridade da lei tributária

O princípio da anterioridade é tributário, já que se agi, apenas, no campo da tributação (federal, estadual, municipal e distrito federal).

Este princípio está contido no art. 150, III, “b”, da Constituição Federal. A este foi adicionada através de Emenda constitucional nº 42/2003, a alínea “c”:

“Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios...

III – cobrar tributos (...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.



c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicado a lei que os instituiu ou aumentou, observando o disposto na alínea “b”[...]

O exercício financeiro no Brasil começa no dia 1º de janeiro e se termina no dia 31 de dezembro de cada ano. Há, pois, coincidência entre o ano civil e o ano fiscal.

“Denominamos esta nova garantia de ‘anterioridade mínima’ justamente porque estabelece o prazo mínimo a ser observado; antes do seu decurso, não mais é possível a vigência válida da lei que aumente a carga tributária, salvo exceções constitucionalmente previstas. A anterioridade mínima vem reforçar a garantia da anterioridade de exercício. Os tributos em geral continuam sujeitos à anterioridade de exercício (a lei publicada num ano só pode incidir a partir do ano seguinte), mas não haverá incidência antes de decorridos, no mínimo, 90 dias da publicação da lei instituidora ou majoradora. Assim, e.g., publicada a lei majoradora em março de um ano, só a partir de 1º de janeiro é que poderá incidir, pois observadas cumulativamente a anterioridade de exercício (publicação num ano para incidência no exercício seguinte) e a anterioridade mínima (decurso de 90 dias desde a publicação). Publicada, contudo, no final de dezembro de determinado ano, não poderá incidir já a partir de 1º de janeiro (o que atenderia à anterioridade de exercício mas não à anterioridade mínima), tendo, sim, que aguardar o interstício de 90 dias incidindo, então, a partir do 90º dia, que se

completará no final de março; publicada a lei em novembro, apenas em fevereiro, satisfeitas cumulativamente a anterioridade de exercício e a anterioridade mínima de 90 dias, é que poderá incidir, gerando obrigações tributárias. A alínea “c” traz regra que se aplicará, pois, cumulativamente à anterioridade de exercício, reforçando a garantia de previsibilidade concedida ao contribuinte.”(PAULSEN, 2005,P.2035-236)

Este princípio não deve ser confundido com o princípio da anualidade, onde nenhum tributo pode ser cobrado, no exercício sem prévia autorização orçamentária anual. Este princípio existiu no Brasil durante a vigência da Constituição de 1946, cedendo lugar ao princípio da anterioridade.

O princípio da anterioridade no direito tributário está associado ao princípio da “não-surpresa tributária”, para que os contribuintes não seja surpreendidos com as novas cobranças, sem ter tido tempo suficiente para conhecer a nova legislação, e, poderem programar-se, pois também o contribuinte necessita de planejamento para controle do orçamento.

3.6. Princípios da vedação de tributo confiscatório

Este princípio estabelece que é proibido à utilização de tributos como confisco, sendo assim, impedindo o Estado de se



apossar indevidamente de bens do contribuinte.

A Constituição estabelece em seu artigo 150, inciso IV, o Princípio do Não-Confisco Tributário, assim redigido: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV – Utilizar tributo com efeito de confisco.”

Antonio Roque Carraza, citado por Leandro Paulsen (2005, p. 237), discute o princípio do não-confisco como fundamento da capacidade contributiva:

‘Estamos também convencidos de que o princípio da não-confiscatoriedade... deriva do princípio da capacidade contributiva. Realmente, as leis que criam impostos, a levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes não podem compeli-los a colaborar com os gastos públicos além de suas possibilidades. Estamos vendo que é confiscatório o impostos que, por assim dizer, esgotar a riqueza tributável das pessoas, isto é, que não leva em conta suas capacidades contributivas.’

3.7. Princípios da livre iniciativa

O princípio da livre iniciativa é fundamental a negociação de preços de bens e serviços, pois, assim como o planejamento tributário necessitam da liberdade econômica para escolha da melhor forma de atuação no mercado.

Sendo assim, centro da definição de livre iniciativa é a liberdade de empresa, tanto que o art. 170, parágrafo único da Constituição Federal a declara como fundamento da República Federativa do Brasil:

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes: [...]

Parágrafo Único: É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

O princípio da livre iniciativa está ligado ao princípio da legalidade negativa, solidificado no artigo 5º, do inciso II da Constituição Federal, já que ambos certificam autonomia ao cidadão, como se ocorre:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à

liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos seguintes termos: [...]

II- ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. [...]"

Conforme Roseli Quaresma Basto, "O princípio da legalidade negativa garante a todos os cidadãos liberdade de agir na

sociedade, não podendo qualquer atividade ser obstada pelo Estado, sem prévia legislação proibitiva (...) a legalidade negativa apresenta-se como a outra face da legalidade tributária. Assim, o contribuinte não terá seu patrimônio invadido pelo Estado, através da cobrança de tributos, se não pela autorização expressa de lei."

4.0 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Com o atual cenário da economia e o crescente aumento da carga tributária brasileira, vem obrigando as empresas a buscar formas de evitar, reduzir ou adiar o pagamento dos tributos, através da lei estabelecida.

Segundo o site Gestão e Liderança, pontuado por Roseli Quaresma Basto, "*Em média, 33% do faturamento empresarial é dirigido ao pagamento de tributos. Do lucro, até 34% vai para o governo. Da somatória dos custos e despesas, mais da metade do valor é representado pelos tributos.*"

Pelo exposto acima, a empresa que almejar sua continuidade no mercado, por questão de sobrevivência terá que fazer um planejamento de tributário para redução, das despesas tributárias, buscando adiar, baixar ou até zerar os pagamentos de determinados tributos, para sua sobrevivência.

Observando apenas a conformidade com

as normas tributárias, sem um bom planejamento, tem trazido sérios transtornos ao gestores e empreendedores, levando em certos casos, a falência e assim por consequência ao fechamento das empresas.

Conforme estudo de Andrade Filho (2007,p.728) "Planejamento tributário ou `elisão fiscal´ envolve a escolha, entre alternativas válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributários, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica".

O planejamento tributário é a busca de medidas lícitas, com o objetivo de reduzir ou evitar a incidência tributaria, não merecendo tutela jurídica a gestão tributaria que não esteja calcada por um propósito negocial.

Denomina-se planejamento tributário a análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeira do contribuinte (pessoa física ou



jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venham a sofrer o menos ônus fiscal possível. (MARTINS, 2003, p. 33).

De acordo com Souza(2019), “o fisco tem a visão de que, “ Os atos praticados pelo contribuinte devem preencher, dentre outros, os seguintes requisitos: não podem ter sido praticados com o propósito único e específico de redução da carga tributária, e neste sentido, devem estar revestidos de uma substancia econômica. O que se convencionou denominar de “propósito comercial(business purpose)”, bem como a delimitação clara e objetiva de quais atos podem ser praticados pelo contribuinte é de suma importância para as empresas, uma vez que a falta de clareza expõe a um risco de autuações indesejáveis, e cria embates intermináveis entre fisco e contribuinte.”

A Lei nº 6.404/1976(Lei das sociedades anônimas) prevê a obrigatoriedade do planejamento tributário por parte dos administradores, conforme o artigo 153: “O administrador da companhia deve pregar , no exercício das suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.”

É de suma importância no planejamento tributário onde deve ter a ação estritamente preventiva, analisando os

tributos incidentes sobre as atividades empresarias, identificando os atos e fatos tributáveis e seus efeitos, comparando os resultados prováveis escolhendo as alternativas menos onerosa.

A primeira etapa de um processo de redução lícita dos tributos pode-se afirmar que é a elaboração do planejamento tributário. Esta ferramenta possibilita que as empresas obtenham uma análise gerencial antecipada sobre a carga tributária que incide sobre suas diversas operações comerciais. (FARAG, 2001, p. 101).

De acordo com o site Gestão e Liderança, citado por Roseli Quaresma Bastos(2010, p. 37), são três as finalidades do planejamento tributário:

“1) Evitar a incidência do fato gerador do tributo.

Exemplo: substituir a maior parte do pró-labore dos sócios de uma empresa, por distribuição de lucros, pois a partir de janeiro de/1996 eles não sofrem incidência do IR nem na fonte nem na declaração. Dessa forma, evita-se a incidência do INSS (20%) e do IR na Fonte (até 27,5%) sobre o valor retirado como lucros em substituição do pró-labore.

2) Reduzir o montante do tributo, sua alíquota ou reduzir a base de cálculo do tributo.

Exemplo: ao preencher sua Declaração de Renda, você pode optar por deduzir até

20% da renda tributável como desconto padrão (limitado a R\$ 9.400,00) ou efetuar as deduções de dependentes, despesas, plano de previdência privada, etc. Você certamente escolherá o valor maior, que lhe permitirá uma maior dedução da base de cálculo, para gerar um menor Imposto de Renda a pagar (ou maior valor a restituir).

3) Retardar o pagamento do tributo, postergando (adiando) o seu pagamento, sem a ocorrência da multa.

Exemplo: transferir faturamento da empresa do dia 30 (ou 31) para o 1º dia do mês subsequente. Com isto, ganha-se 30 dias adicionais para pagamento do PIS, COFINS, SIMPLES, ICMS, ISS, IRPJ e CSLL (lucro real por estimativa), se for final de trimestre até 90 dias de IRPJ e CSLL (Lucro presumido ou lucro real trimestral) e 10 a 30 dias se a empresa pagar IPI.”

Realizar planejamento tributário para empresas exige um grande conhecimento da legislação brasileira vigente, quando o administrador se propõe a executar tal tarefa o mesmo, deve ter conhecimento que a área de direito tributário vive em constante mudança e que deve estar sempre atento a elas. Através do planejamento do planejamento tributário, a empresa pode conquistar a independência financeira.

A partir do nascimento do fato gerador via de regra, está o diferencial entre a elisão e a evasão fiscal, que estudaremos a seguir.

4.1. Elisão Fiscal

A palavra elisão no direito tributário é a forma lícita, legal e legítima de adiar ou diminuir os tributos, antes da ocorrência do fato gerador, portanto, do nascimento da obrigação tributária. Inclusive, tal ato é permitido pelo ordenamento jurídico, especialmente, pelos princípios constitucionais.

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.

“A elisão fiscal é a conduta consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência, incidência menos onerosa do tributo. A elisão é verificada, no mais das vezes, em momento anterior àquele em que normalmente se verificaria o fato gerador. Trata-se de planejamento tributário, que encontra guarida no ordenamento jurídico, visto que ninguém pode ser obrigado a



praticar negócio de maneira mais onerosa.”(ALEXANDRE, 2010, p 287)

Através de benefícios concedidos pelo Estado, como nos casos de incentivos fiscais, isenção fiscal, imunidade tributária ou qualquer outro favor fiscal deferido ao contribuinte, é também elisão fiscal. Nesse caso, chama de elisão imprópria, pois, são formas de isenção ou redução incentivadas pelo Estado.

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 elisão induzida por lei é aquela em que o próprio ordenamento jurídico, por razões extras fiscais, favorece alguma modalidade de negócios, reduzindo a carga tributária ou até mesmo, isentando o contribuinte do pagamento de tributos. Essa é uma modalidade de elisão denominada imprópria, por não haver a necessidade de o contribuinte alterar a estrutura negocial. Esse tipo de elisão tem diversas finalidades, entre as quais prevenir desequilíbrios sociais e econômicos.

A outra modalidade de elisão tributária é a que resulta das lacunas da lei tributária, a mesma ocorre em função do princípio da legalidade negativa associada à livre iniciativa. Por mais cauteloso que seja o legislador, sempre haverá lacunas e fissuras no sistema tributário, das quais os contribuintes se aproveitam para fugir da tributação. Sendo assim, o contribuinte

poderá escolher a melhor forma de administrar seus negócios, conseqüentemente, de diminuir seus gastos tributários.

Pelo princípio da legalidade a administração pública não poderá produzir atos que não estejam estabelecidos pela legislação. Por esse motivo, esta forma de elisão é imensamente combatida pelo fisco, pois escapa ao seu controle a probabilidade de exigir ao contribuinte o pagamento dos tributos.

No entanto, é importante salientar que a elisão fiscal por abuso, poderá se tornar ilegal. Observa-se, para tanto a sapiência de Hermes Marcelo Huck citado por Leandro Paulsen: “Nada deve impedir o indivíduo de, dentro dos limites da lei planejar adequadamente seus negócios, ordenando-os de forma a pagar menos impostos. Não lhe proibi a lei, nem tampouco se lhe opõe razões de ordem social ou patriótica. Entretanto, essa formula de liberdade não pode ser levada ao paradoxismo, permitindo-se a simulação e o abuso de direito. A elisão abusiva deve ser coibida, pois o uso de forma jurídicas com à única finalidade de fugir ao imposto ofende a um sistema criado sobre as bases constitucionais da capacidade contributiva da capacidade e da isonomia tributária ... uma relação jurídica sem qualquer objetivo econômico, cuja única finalidade seja de natureza tributária, não pode ser considerado como comportamento lícito. Seria fechar os olhos à realidade e desconsiderar a presença do fato



econômico na racionalidade da norma tributária. Uma interpretação jurídica atenta a realidade econômica subjacente ao fato ou negócio jurídico, para efeitos de tributação, é a resposta justa, equitativa e pragmática.[...]"

A simulação fiscal ocorre quando um negócio jurídico nasce apenas na aparência, ou seja, mostra-se divergente entre a vontade real e a vontade declarada. Partindo desse conceito, existe também a íntima relação entre a elisão fiscal e simulação fiscal, bem como a escolha de muitos contribuintes em optarem por essa ilegalidade no momento de elaborar o planejamento tributário.

Entretanto, o Código Civil, desconsidera os negócios jurídicos simulados, como se verifica: Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Art. 169. O negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo.

Segundo Roseli Quaresma Basto (2010), “a teoria da relação jurídico-tributária, na elisão evita-se o nascimento da obrigação tributária, mediante a fuga do fato gerador. Já na simulação, mesmo que mascarado por outro negócio jurídico, o fato gerador é concretizado, por conseguinte devido o tributo pelo contribuinte.”

Quando fala-se em planejamento tributário, está em evidência os meios utilizados, sendo estes estudados sob o enfoque da liberdade de contratar, da licitude da operação, assim como do momento cuja conduta fora praticada.

4.2. Evasão Fiscal

Oposta a elisão, a evasão fiscal ocorre quando o contribuinte pratica atos ilícitos, ilegais ou fraudulentos, a fim de evitar ou reduzir o pagamento de tributos, mesmo após o nascimento da obrigação tributária.

Ricardo Alexandre (2010), “define evasão fiscal e elusão fiscal da seguinte forma: “A evasão fiscal é uma conduta ilícita em que o contribuinte, normalmente após a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam a evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal. Aqui o fato gerador



ocorre, mas o contribuinte o esconde do Fisco, na ânsia de fugir à tributação.

Por fim, nos casos denominados pela doutrina de elusão fiscal (ou elisão ineficaz), o contribuinte simula determinado negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Trata-se de um ardid caracterizado primordialmente pelo que a doutrina denomina de abuso das formas, pois o sujeito passivo adota uma forma jurídica atípica, a rigor lícita, com escopo de escapar artificialmente da tributação”.

A evasão fiscal está prevista na Lei nº 8.137/90, que determina crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo e estabelece crime o ato de diminuir ou eliminar o tributo.

A Lei nº 8.137/90(BRASIL, 1990) institui que:

- Omitir informação ou prestar declaração falsa as autoridades fazendárias; fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

- Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à fazenda pública;

- Fazer declaração falsa ou omitir declaração de rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo.

A evasão fiscal consiste na utilização consciente e voluntária de procedimentos que violem diretamente a lei fiscal ou regulamento fiscal, com o intuito de suprimir, retardar o cumprimento ou reduzir o tributo ou contribuição social e qualquer acessório. (GREGÓRIO, 2012).

Para Roseli Quaresma Bastos(2010), “a evasão fiscal possui caráter ilícito, o contribuinte de maneira ardilosa visa o não pagamento do tributo, mesmo após o nascimento da obrigação tributária. Já a elisão fiscal consiste nas escolhas preliminares autorizadas pela legislação, ou não proibidas por esta, que evitam, diminuem ou protelam o pagamento do tributo”.

Portanto, não tem como cometer a evasão involuntariamente, isto é, sem ser um ato intencional.

Juntamente ao fato gerador do tributo, aparece, imediatamente a obrigação tributária. O nascimento do ato,



caracteriza um elo jurídico entre o fisco e o contribuinte. Sendo assim, origina um direito para o Estado que, tem o poder de cobrar do contribuinte o valor correspondente à obrigação surgida. A evasão acontece quando o contribuinte deixa de pagar integralmente ao Fisco o tributo devido, através de atitudes que não são lícitas.

Evasão de tributos é terminologia oriunda da ciência das finanças, fato que explica sua contaminação com um significado econômico. A origem econômica da expressão é causa de

uma certa incerteza que se nota todas as vezes em que pretendem os autores analisá-la a partir de suas consequências eminentemente jurídicas. (HUCK, 1997, p. 33).

De acordo com Gregório (2012), conclui-se, portanto, que a evasão fiscal possui caráter ilícito, pois o contribuinte de maneira articulosa, voluntária e dolosa visa o não pagamento do tributo, mesmo após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

5.0 NORMAS ANTIELISIVAS

Com a Lei Complementar nº 104/2001, que inseriu o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, trouxe a tempestuosa aplicação das teses antielisivas ao direito nacional ganhando novos contornos.

Para tanto, segue a transcrição do artigo:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja

definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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.

Com esta inovação, fica claro, o confronto entre a vontade do contribuinte em reduzir a carga tributária em seus negócios, versos a vontade do Estado em aumentar a arrecadação de tributos cada vez mais.

Enquanto não há norma legal que obrigue ao contribuinte a escolha de



formas negociais que impliquem em maior recolhimento de tributos, por sua vez, o Estado, diante do seu poder/dever de arrecadação, implementa medidas que interferem nesta "opção" do contribuinte, podendo desconsiderar algumas operações que resultem em diminuição da tributação. Tal escolha de formas negociais, também chamada de planejamento tributário, que importarão em elisão fiscal, assim como a interferência estatal, através das medidas chamadas antielisivas, merecem análise por confrontarem-se com dispositivos constitucionais e infra-constitucionais específicos que estabelecerão os limites da utilização de ambos os institutos e balizarão a prática de atos em um ou outro sentido. (PERIN, CARLOS ALEXANDRE, 2003, P.2)

Entretanto, cumpre evidenciar que este dispositivo não é auto aplicável, carece de lei ordinária específica que relacione os procedimentos usados pelo fisco na desconstituição dos atos e/ou negócios jurídicos conhecidos pelo contribuinte.

A constituição Federal, no Art. 2º. São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. Por via de regra, ao poder legislativo cabe a criação de lei, ao executivo, a execução dessa, e ao judiciário, a sua aplicação no mundo jurídico.

No entanto, o parágrafo único do art. 116 do CTN, permite ao agente fiscal (representante do poder executivo) criar leis e a deixa também aplica-las, situação

que abusa de sua competência constitucional. Além de infringir a separação dos poderes, também contradiz os princípios da legalidade e da segurança jurídica, podendo ser contestável.

Para tanto, transcreve-se o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins apud Leandro Paulsen (2005. p. 948):

“... o referido dispositivo... despoja o Congresso Nacional do poder de produzir e transforma o agente fiscal em verdadeiro legislador, para cada caso aplicando-o, não a lei parlamentar, mas aquela que escolher. Afeta, o artigo 116, uma outra cláusula pétrea (artigo 60, §4º, inciso II), que é a separação dos poderes, pois autoriza o representante do Fisco a deixar de aplicar a lei ao fato a que se destina, e a escolher, no arsenal de dispositivos legais, aquele que resulte mais oneroso, a partir presunção de que o contribuinte pretendeu utilizar-se da ‘lei’ para pagar menos tributos. Como pelo novo artigo 116, não é a lei que deverá ser aplicada à hipótese impositiva, mas sim a intenção do agente de obter mais tributos, qualquer lei, apesar de rigorosamente seguida pelo contribuinte poderá ser desconsiderada, para dar lugar à aplicação daquela que representar a maior incidência. A figura da ‘elisão’, diversa da ‘evasão’- aquela objetivando a economia legal de tributos e esta a ilegal- deixa de existir o direito brasileiro. Pela nova forma, nenhum contribuinte terá qualquer garantia, em qualquer operação que fizer, pois, mesmo que



siga rigorosamente a lei, sempre poderá o agente fiscal, a luz do despótico dispositivo, entender que aquela lei não vale e que o contribuinte pretendeu valer-se de uma 'brecha legal' para pagar menos tributos, razão pela qual, mais do que a lei, a sua opinião prevalecerá. Se não vier a ser suspensa a eficácia dessa norma pelo STF, em eventual exercício de controle concentrado, o direito tributário brasileiro não mais se regerá pelo princípio da legalidade, mas pelo princípio do 'palpite fiscal'."

Segundo o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira, dissimular: "Com efeito, este dispositivo manda desconsiderar os atos ou negócios que aparentem perante o mundo exterior uma realidade falsa, porque a realidade verdadeira, que se constitui no fato gerador e/ou nos elementos constitutivos da obrigação tributária, está ofuscada pelos atos ou negócios dissimulatórios".

6.0 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, percebe-se que é imprescindível um planejamento de tributário para as empresas, pois a carga tributária nacional é muito complexa com inúmeras obrigações tributárias.

Os gestores tem por obrigação conhecer profundamente seus negócios, com todas os seus gastos, despesas e custos inerentes aos mesmos, isso inclui a legislação brasileira vigente sobre as

Outro ponto criticado é a alteração do ônus da prova, visto que de acordo com as regras do Código Civil, a comprovação do negócio jurídico simulado deve ser citada em ação própria, cabendo ao fiscal a comprovação da simulação. No entanto, o parágrafo único do artigo 116

do CTN, permite, ao servidor público anular ato jurídico, delegando ao contribuinte a comprovação de que não houve ilicitude.

Ultimamente, apesar da independência do Poder Legislativo, o mesmo vem sendo pressionado a aprovar normas, leis ordinárias, leis complementares, emendas constitucionais que certifica legitimidade a força de arrecadar do governo.

Entende-se que o sistema legal brasileiro não abrange a norma geral antielisiva visto as suas regras inflexíveis e a seus princípios constitucionais, principalmente em relação à legalidade e tipicidade.

atividades fins, pois inúmeras obrigações acessórias são apresentadas e confrontadas pela secretarias da fazenda.

O Contribuinte como, consta na Constituição Federal, tem seus direitos garantidos e possui liberdade para agir na sociedade, com exceção, de quando lei específica dispuser o contrário.

Deste modo, é normal que os empresários, utilize-se de todas as lacunas existentes na

legislação, principalmente no campo de tributos, diminuindo sua carga tributária. Sendo assim, de suma importância o conhecimento dos princípios constitucionais tributários, como também o nascimento do fato gerador e a formação da relação jurídico-tributária, para proteger o patrimônio do contribuinte de arbitramento por parte do fisco, fazendo para tal um planejamento tributário de forma lícita (elisão fiscal) e não ilícita (evasão fiscal).

Da ânsia do Estado em arrecadar sempre mais, para cobrir os constantes aumentos das despesas governamentais, o legislador tenta implementar no direito nacional uma norma geral antielisiva, através da Lei Complementar nº 104/2001, o artigo 116,

parágrafo único do CTN, permitindo ao fisco desconsiderar atos e negócios jurídicos que visem dissimular o nascimento do fato gerador do tributo. Para isso, de acordo com sua redação permite, ao próprio servidor público poder para desconsiderar e corrigir atos ou negócios jurídicos que achem ser simulados.

Independentemente do entendimento pela inconstitucionalidade da norma geral antielisão se faz necessária a continuada discussão, e busca de instrumentos legais e lícitos a respeito do assunto para que não haja tantos desmandos por parte do fisco em relação ao planejamento tributário das empresas brasileiras.

7.0 REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 4ª ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2010.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo: Atlas, 2007.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

Brasil. Código tributário nacional. – 2. ed. – Brasília : Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. Conteúdo: Dispositivos constitucionais – Lei no 5.172/1966 – Legislação correlata –

Índice.1. Sistema tributário, Brasil. 2. Direito tributário, legislação, Brasil.

BRASIL. **Constituição Federal**, 1988.

Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>.

Acesso

em: 31/01/2020.

CASTRO, Carlos José Figueiredo. **Principais impostos incidentes no Comércio Exterior**.

2008. Disponível em:

<<http://www.infoescola.com/direito/principais-impostos-incidentes-nocomercio->

exterior-brasileiro>. Acesso em: 10/02/2020.

Dicionário VOCABULÁRIO JURÍDICO - 25ª ED.(2004), Dicionário de Plácido e Silva, ed. Forense.

FAGUNDES, Miguel Seabra. "O princípio constitucional da igualdade perante a lei e o Poder Legislativo". *Revista dos Tribunais*, nº 235, maio 1955.

FARAG, Claudio Renato do Canto. **Multas fiscais**: regime jurídico e limites de graduação. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

GREGÓRIO, André Campos. **A elisão fiscal como planejamento tributário**, 2012. Disponível <http://camposegregorio.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=110%25> Acesso em: 29/01/2020.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo, Saraiva, 1997.

LEI Nº 6.404, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976.
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm. Acesso em 09/02/2020

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 115

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reinterpretando a norma antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, nº 76, p. 81-101, 2001.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

PERIN, Carlos Alexandre. Análise da constitucionalidade da inserção de norma geral Antielisiva na legislação tributária brasileira. Parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 8, n. 64, 1 abr. 2003. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/3943>. Acesso em: 28 jan. 2020.

REZENDE, José Amaury; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas**. São Paulo: Atlas, 2010.

Roseli Quaresma Bastos.
<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/elisao-e-evasao-fiscal-os-limites-do-planejamento-tributario/2010>.
Visualizado em 02/02/2020



SAMPAIO DÓRIA, A. R. *Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law*. p. 12 *apud* GONÇALVES, José Artur Lima. "A lei complementar 104, de 2001 e o art. 116 do CTN". *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n.o. 81.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva. 2017.

SOUZA, Lieda A. Anotações sala de aula. Disciplina Planejamento Tributário. MBA em 18/10/2019, BSSP, 2019.

SANTOS, Cleônimo dos; BARROS, Sidney Ferro. *Imposto de Renda Pessoa Jurídica para Contadores*. 5. ed. São Paulo: IOB, 2010.

Victorio, Hugo Cabral
<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/classificacao-dos-tributos-em-especie/>, 2014. Visualizado em 09/02/2020