

A LEGALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: PRINCÍPIOS E LIMITES

Fernando Sartori ¹

Vitor Gonçalves de Lima ²

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO. 2 ESTADO E TRIBUTAÇÃO. 2.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS. 2.1.1 Princípio da legalidade tributária. 2.1.2 Princípio da anterioridade. 2.1.3 Princípio da capacidade contributiva. 2.1.4 Princípio da vedação do confisco. 2.1.5 Princípio da não-incidência tributária. 3 FATO GERADOR. 3.1 SUJEITO ATIVO. 3.2 SUJEITO PASSIVO. 4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 4.1 ELISÃO FISCAL. 4.2 DA NORMA ANTIELISÃO. 4.2.1 Do abuso da forma. 4.3 EVASÃO FISCAL. 4.3.1 Fraude. 4.3.2 Abuso de direito. 4.4 JURISPRUDÊNCIA. 5 CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.

RESUMO: Esta pesquisa pretende definir o que se entende por planejamento tributário como meio menos oneroso para o adimplemento de tributos. Para iniciar os trabalhos quanto ao princípio da legalidade, objetiva-se abordá-lo sob o enfoque do Direito Tributário, uma vez que respeitado seu limite, será possível efetuar significativa economia de despesas e consequente aumento nos lucros, pois diante de um sistema capitalista altamente competitivo, faz-se necessário que o administrador contribuinte conduza sua empresa da maneira mais lucrativa, porém lícita, ainda que enfrente uma pesada carga tributária. Em seguida, será feita uma breve introdução ao sistema tributário nacional, classificando os sujeitos desta operação. Por fim, este trabalho abordará os aspectos que diferenciam a chamada evasão fiscal, do seu oposto, a elisão fiscal, para que seja possível delinear os limites legais do planejamento tributário.

PALAVRAS-CHAVES: elisão fiscal, planejamento tributário, legalidade, evasão fiscal.

ABSTRACT: This research aims to define what is meant by tax planning as a means cheaper for the due performance of taxes. At first, this study i'll find the principles of legality, the purpose is to approach it from the standpoint of the Tax Law, as respected its limits, you can make significant cost savings and resulting increase in profits, as before a highly competitive capitalist system, it is necessary that the taxpayer administrator conduct your business in a profitable and lawful manner, even face a heavy tax burden. Then, a brief introduction will be made to the national tax system, classifying the tax species and the subject of this operation. Finally, this paper seeks to briefly address the aspects that differentiate called tax evasion, its opposite, tax avoidance.

¹ Advogado. Mestre em Ciência Jurídica pela FUNDINOPI. professor da FACNOPAR.

² Advogado. Bacharel em Direito pela Faculdade do Norte Novo de Apucarana – FACNOPAR. Turma do ano de 2011. vitorlima@outlook.com.

KEY-WORDS: tax avoidance, tax planning, legality, tax evasion.

1 INTRODUÇÃO

O tema da alta carga tributária brasileira sempre aparece nos meios de comunicação. Ocorre que grande parte da população não sabe que em determinados assuntos pode direcionar suas ações para que sobre estes atos incida uma menor carga tributária.

E é nesta ocasião que o planejamento tributário exerce papel fundamental, pois possibilita que o contribuinte tenha maior quantia financeira para enfrentar a concorrência.

Contudo, uma vez que o planejamento tributário, na prática, diminui a arrecadação tributária pelos cofres públicos, é evidente que prevendo eventuais tentativas de o contribuinte se aproveitar de maneira ilícita deste mecanismo, o legislador criou métodos para coibir tais atos.

Estes atos serão analisados no presente trabalho, diferenciando e classificando-os diante da atual posição jurisprudencial acerca do tema.

Primeiramente será analisado os princípios gerais aplicados ao planejamento tributário. Uma vez delineados tais princípios, será discutido o limite no qual o planejamento tributário deixa a licitude para se configurar como conduta passível de sanção. Assim, feitas as devidas considerações introdutórias, ocorrerá uma breve explanação sobre as maneiras ilícitas que são praticadas sob a desculpa de se praticar o planejamento tributário.

Por fim, serão feitas considerações acerca da aplicabilidade do planejamento tributário no Brasil e sua consequência para o sistema tributário.

2 ESTADO E TRIBUTAÇÃO

Antes de compreender as razões para se impor a alguém o pagamento de um tributo, deve-se saber quem é esta figura denominada “Estado”, no qual é conceituado por Dalmo de Abreu Dallari como um “povo organizado

politicamente, ocupando um território definido e dirigida por um governo soberano, que incumbe para si a responsabilidade da organização e controle social”³.

Este controle social supramencionado é realizado através de um texto constitucional, que tem por objetivo regular as principais atividades estatais.

Nas palavras de José Afonso da Silva, texto constitucional é

[...] a organização dos elementos essenciais: um sistema de normas jurídicas, escritas ou costumeiras, que regula a forma do Estado, a forma de seu governo, o modo de aquisição e o exercício do poder, o estabelecimento de seus órgãos, os limites de sua ação, os direitos fundamentais do homem e as respectivas garantias. Em síntese, a constituição é o conjunto de normas que organiza os elementos constitutivos do Estado⁴.

Com a promulgação do texto constitucional brasileiro de 1988, a participação estatal restou clara logo em seu preâmbulo, ao dispor que o Estado brasileiro está “destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos”⁵.

Para efetivar sua participação social, o Estado deveria criar um mecanismo de autofinanciamento, e assim o fez, ao assegurar para si o direito de cobrar tributos.

2.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Cada estudo deve ser analisado de maneira sistemática dentro de uma lógica estrutural, por isso deve-se verificar a origem de uma ideia para ser possível a compreensão em sua totalidade. Com a Constituição Federal de 1988 não é diferente, pois são os princípios que ordenam as ideias e regulam os limites do sistema tributário. Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, princípios são definidos como um

3 DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 22. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2001. p.118.

4 SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 37-38.

5 BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 jan. 2015.

[...] mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo⁶.

Nesse sentido, os princípios constitucionais tributários realizam papel fundamental no ordenamento jurídico ao nortear o meio pelo qual o Estado efetiva sua participação social.

Nas palavras de Luciano Amaro, “os princípios tributários previstos na Constituição Federal, funcionam verdadeiramente como mecanismos de defesa do contribuinte frente a voracidade do Estado no campo tributário”⁷.

2.1.1 Princípio da legalidade tributária

Para garantir esta defesa supramencionada, o primeiro princípio analisado neste trabalho é o da legalidade tributária, disciplinado no inciso I do art. 150 da CF/88, no qual veda à administração pública exigir ou aumentar tributo sem lei anterior que a possibilite agir de tal maneira.

Para Alberto Xavier,

[...] a legalidade tributária implica, não a simples preeminência da lei, mas a reserva absoluta de lei, vale dizer, a necessidade de que toda a conduta da administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa⁸.

Nesse sentido,

[...] o Código Tributário Nacional normalmente utiliza a palavra 'lei' em sentido restrito, ou seja, lei é a norma geral e abstrata editada pelo ente político competente, observado o processo exigido na Constituição Federal. A expressão 'legislação tributária', por sua vez, compreende as leis, os decretos e outros atos normativos⁹.

6 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 841-842.

7 AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p.140.

8 XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 17.

9 CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**. 2º ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2001, p. 10.

Assim, o princípio da legalidade exerce papel essencial no planejamento tributário, pois definirá os limites de atuação do Estado e fornecerá ao contribuinte-gestor discricionariedade na tomada de decisões.

2.1.2 Princípio da anterioridade

Para assegurar que o Estado não aja com arbitrariedade em relação ao contribuinte, o constituinte originário assegurou no texto constitucional como exigência que lei criadora ou majoradora de tributo só pode ter incidência caso tenha sido publicada no exercício financeiro anterior.

Vale destacar que tal princípio foi criado para substituir um anterior, chamado de princípio da anualidade, no qual é considerado por Celso Ribeiro Bastos como “mais exigente que o da anterioridade, pois era necessário que cada tributo, para ser cobrado, tivesse sido previsto na lei orçamentária elaborada e aprovada no exercício antecedente ao da cobrança”¹⁰.

A medida em que o Estado procura arrecadar receitas, este princípio garante o contribuinte contra eventuais surpresas.

Neste sentido, assevera Luciano Amaro,

[...] as preocupações não mais se concentram no emparelhamento de despesas e receitas no orçamento; o que se enfatiza é a proteção do contribuinte contra a surpresa de alterações tributárias ao longo do exercício, o que afetaria o planejamento de suas atividades. À vista do princípio da anterioridade, sabe-se, ao início de cada exercício, quais as regras que irão vigorar ao longo do período¹¹.

Todo planejamento, independente do ramo de atividade, necessita de preparação com antecedência, e o planejamento tributário não é exceção à esta regra. O princípio da anterioridade garante que o administrador possa direcionar seus atos dentro do princípio da legalidade com suficiente espaço de tempo.

2.1.3 Princípio da capacidade contributiva

10 BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 113.

11 AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 146.

Não é possível tratar do tema “planejamento tributário” sem considerar o princípio da capacidade contributiva, consolidado no art. 145, §1º, da Constituição Federal de 1988¹². No ensinamento de Roque Antônio Carrazza:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco¹³.

Em outras palavras, este é o princípio que assegura à administração pública aplicar o princípio da isonomia segundo Aristóteles, no qual deve-se tratar de maneira igual os iguais, e desigual os desiguais.

2.1.4 Princípio da vedação do confisco

Assim como o princípio anterior visa garantir que o tributo não exceda aquilo com que o contribuinte efetivamente pode arcar, esta garantia constitucional proíbe que o Estado utilize o motivo de cobrar tributo, como meio de se apossar dos bens do particular.

Como já foi dito, nenhum princípio goza de natureza absoluta, sendo certo que tal garantia também carece de algumas ressalvas, assim, para o doutrinador Ricardo Lobo Torres,

[...] a vedação de confisco é uma imunidade tributária da parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada, o que importaria dizer que o confisco equivaleria à extinção da propriedade; reconhece, porém, esse autor que, inexistindo possibilidade prévia de fixar os limites quantitativos para a cobrança não confiscatória, a definição concreta de confisco há de pautar-se pela razoabilidade¹⁴.

12 BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Art. 145, §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, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 30 jan. 2015.

13 CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 85.

14 TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2010. p. 168.

Neste raciocínio, não se deve confundir a cobrança tributária com a multa, pois:

No plano estritamente jurídico, ou plano da ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingui-se do tributo porque em sua hipótese de incidência, a ilicitude é essencial, enquanto a incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito¹⁵.

Ou seja, este princípio constitucional garante que o Estado não utilize de sua estrutura e coercibilidade na cobrança de tributos para diminuir a propriedade do particular.

2.1.5 Princípio da não-incidência tributária

Este princípio derivado do princípio da legalidade, assegura ao contribuinte que a lei tributária não permite ou proíbe condutas, mas sim regulamenta as relações entre a administração pública e o próprio contribuinte, devendo a primeira atuar de maneira vinculada às situações em que estes devem pagar tributos. Para Almir Malkowski, “a lei restringe a atuação do Estado ao limite estabelecido por ela”¹⁶.

3 FATO GERADOR

Este talvez seja o ponto crucial do planejamento tributário, e por razão lógica, desta pesquisa, pois em poucas palavras, a ocorrência do fato gerador é a linha tênue que separa os institutos da evasão e elisão fiscal, ou seja, o lícito do ilícito.

Embora ocorra muita divergência doutrinária em relação à correta utilização do termo “fato gerador”, discorrer sobre isto retirará o foco desta pesquisa.

Nesse sentido, para delinear o momento em que ocorre o fato gerador, Luciano Amaro ensina que:

15 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 41-42.

16 MALKOWSKI, Almir. **Planejamento tributário e a questão da elisão fiscal**. Leme: LED, 2000, p. 33.

Tratando-se de situação de fato, diz o Código Tributário Nacional, tem-se por ocorrido o fato gerador “desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios” (art. 116, I). Com essa perífrase, procura talvez o Código definir o óbvio, ou seja, afirmar-se que uma situação material existe desde que ela esteja apta a produzir seus efeitos. É claro que, se se verificarem efeitos *impróprios*, produzidos por *circunstâncias materiais análogas*, ou *efeitos análogos* que sejam fruto de *circunstâncias materiais diferentes*, não se identificará o fato gerador. Assim, se o fato gerador for a situação, materialmente identificável, de saída de mercadoria de um estabelecimento comercial (que normalmente se refere a uma operação de circulação de mercadoria), não haverá fato gerador se o comerciante der saída à mercadoria (retirando-a para o passeio público) para salvá-la do fogo que grasse em sua loja.¹⁷

Para fins deste trabalho será considerado como fato gerador aquela situação fática que cria a incidência de um tributo, ou seja, adotar-se-á o conceito descrito pelo art. 114, do CTN¹⁸.

3.1 SUJEITO ATIVO

Como sujeito ativo a relação jurídica, temos o titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária.

Embora a redação do art. 119 do CTN seja clara ao mencionar a “*pessoa jurídica de direito público*” como titular deste direito de exigir o cumprimento da obrigação supramencionada, alguns doutrinadores consideram que tal redação exclui diversas possibilidades existentes na sociedade.

Assim, ensina Paulo de Barros Carvalho:

O preceptivo suprime, descabidamente, gama enorme de possíveis sujeitos ativos, reduzindo o campo de eleição, única e tão somente, às pessoas jurídicas de direito público, portadoras de personalidade política. Estamos diante de uma formulação legal que briga com o sistema. Há mandamentos constitucionais que permitem às pessoas titulares de competência tributária a transferência da capacidade ativa, nomeando outro ente, público ou privado, para figurar na relação, como sujeito ativo do vínculo. [...]. Não é tarde para reconhecermos que o art. 119 do Código Tributário Nacional é letra morta no sistema do direito positivo brasileiro¹⁹.

17 AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p.298.

18 BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Art. 114, CTN – Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 10 fev. 2015.

19 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2005. p. 302.

Em poucas palavras, sujeito ativo é sempre a pessoa jurídica de direito público, não podendo o particular figurar nesta posição.

3.2 SUJEITO PASSIVO

Neste lado da obrigação tributária, pode-se encontrar a figura do contribuinte e do responsável. Apesar de distintas, tais pessoas podem estar ligadas pela mesma obrigação tributária. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres,

As diferenças fundamentais entre o contribuinte e o responsável são as seguintes: a) o contribuinte tem o débito, que é o dever de prestação e responsabilidade, isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor, enquanto o responsável tem a responsabilidade sem ter o débito, pois ele paga o tributo por conta do contribuinte; b) posição do contribuinte surge com a realização do fato gerador da obrigação tributária; a do responsável, com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade²⁰.

Sobre o tema, Láudio Camargo Fabretti complementa que:

O responsável não arca com o ônus tributário, que é suportado pelo contribuinte de fato. Atua como uma espécie de agente arrecadador do fisco e como seu depositário. Cabe-lhe recolher as importâncias descontadas ou cobradas do contribuinte de fato, ao fisco, nos prazos de lei. Não o fazendo, será declarado depositário infiel²¹.

Portanto, independente da pessoa que seja cobrada, deve-se buscar, no planejamento tributário, o meio menos oneroso para o sujeito passivo.

E após esta breve noção sobre os agentes participantes do planejamento tributário, passa-se à análise deste instituto propriamente dito.

4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O capitalismo moderno requer do administrador uma gestão pautada na economia de despesas e maximização dos lucros. Neste diapasão, surge no planejamento tributário um poderoso mecanismo de corte de gastos, uma vez que

20 TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2010. p. 256.

21 FABRETTI, Láudio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 160.

através deste será possível realocar valores antes aplicados ao pagamento de tributos em novos investimentos.

Segundo Manuel Perez Martinez:

[...] Procurar formas lícitas para reduzir o pagamento de tributos e ao mesmo tempo estar atento às mudanças da legislação é uma necessidade imprescindível para a maximização dos lucros das empresas, para a manutenção dos negócios e melhorar os níveis de empregos. [...] Em época de mercado competitivo e recessivo, de aumento da concorrência entre as empresas nacionais, o planejamento tributário assume um papel de extrema importância na estratégia e finanças das empresas, pois quando se analisam os balanços das mesmas, percebe-se que os encargos relativos a impostos, taxas e contribuições são, na maioria dos casos, mais representativa do que os custos de produção²².

O impacto da carga tributária brasileira pode ser ilustrada pela seguinte notícia:

O total de impostos, taxas e contribuições que os brasileiros já pagaram à União, Estados e municípios neste ano atingirá a marca de R\$ 600 bilhões nesta sexta-feira, 24, por volta das 13h50, de acordo com o Impostômetro da Associação Comercial de São Paulo (ACSP). Em 2014, o valor foi alcançado 12 dias depois, no dia 6 de maio²³.

Portanto, resta cristalina a atualidade do tema e importância de seu impacto no futuro da gestão empresarial.

4.1 ELISÃO FISCAL

Considerado um direito do contribuinte, o instituto da elisão fiscal é consequência lógica do princípio da legalidade, já tratado anteriormente, que assegura àquele obrigado a pagar um tributo que este esteja antes instituído por lei.

Por ser classificada como ato lícito e facultativo à parte o escolher, Sacha Calmon Navarro Coelho ensina que:

Conforme entendimento dominante, elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a obter-se legítima economia de tributos, seja impedindo-se o acontecimento do fato gerador,

22 MARTINEZ, Manuel Perez. **O contador diante do planejamento tributário e da lei antielisiva**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

23 IBPT: Impostômetro atingirá R\$ 600 bilhões nesta sexta-feira. **Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação**. 24 abr. 2015. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/2134/Impostometro-atingira-R-600-bilhoes-nesta-sexta-feira>>. Acesso em: 24 abr. 2015.

seja excluindo-se o contribuinte do âmbito de abrangência da norma ou simplesmente reduzindo-se o montante de tributo a pagar²⁴.

Neste raciocínio, André Portella explica:

A elisão fiscal trata-se de exercício regular da liberdade de caracterização do fato gerador, pelo qual o agente elege, dentre as formas possíveis de configuração da conduta aquela sobre a qual recai um regime tributário mais benéfico, sem que se possa falar em vulneração da normativa jurídica²⁵.

Nesta prática, o contribuinte pode utilizar dois caminhos. O primeiro é direcionar seus atos dentro do que é fornecido pela própria lei, como incentivos fiscais, a segunda opção é praticar seus atos de acordo com as lacunas que o ordenamento jurídico proporcionar. Segundo os ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coelho:

Como a Carta Magna prevê que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, a existência de lacuna nesta última possibilita ao contribuinte utilizar-se de eventuais “falhas legislativas” para obter economia de tributos. Em regra, o faz mediante a prática dos denominados negócios jurídicos indiretos, assim chamados por terem finalidade atípica (redução do ônus tributário)²⁶.

Ou seja, o contribuinte se utiliza de um mecanismo legal para que sob ele incida a menor carga tributária possível, no qual Hugo de Brito Machado considera que:

Seja como for, não se pode negar ao contribuinte o direito de escolher os atos ou negócios jurídicos praticados na finalidade de pagar menos impostos do que teria de pagar se optasse por outras formas legais de agir. Não é razoável admitir que o contribuinte, geralmente um empresário que sobrevive de lucratividade de suas atividades, seja obrigado a escolher exatamente as maneiras de agir que lhe acarretam maior ônus tributário.

Logo, uma vez que o contribuinte fique atento a não ocorrência do fato gerador, praticará seus atos à luz da elisão fiscal.

24 YAMASHITA, Douglas. **Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência**. São Paulo: Lex, 2013. p. 351.

25 PORTELLA, André. **Garantia fundamental da liberdade em direito tributário com especial referência à norma geral anti-elição**. São Paulo: Revista Tributária e de Finanças Públicas. n. 85, 2009. p. 64.

26 YAMASHITA, *op. cit.*, p. 354-355.

4.2 DA NORMA ANTIELISÃO

Se de um lado, é pó meio da arrecadação de tributos que o Estado efetiva sua participação social e garante a manutenção da máquina pública, e de outro, que o planejamento tributário possui como finalidade a diminuição da carga tributária sob o contribuinte, algum destes dois sofrerá redução de patrimônio.

Para se defender desta prática, o Estado introduziu, por meio da Lei Complementar nº 104 de 10 de janeiro de 2001, o parágrafo único do art. 116 do CTN, no qual passou a existir sob a seguinte redação em seu *caput*:

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 ordinária²⁷.

Esta alteração supracitada fortalece o poder estatal de arrecadação, pois assegura que a autoridade competente altere atos praticados por particulares com a finalidade de dissimular a ocorrência de eventual fato gerador. De acordo com o André Portella, dissimulação é:

[...] ao contrário, a utilização de meios ardilosos com a finalidade de esconder, mascarar, omitir ou disfarçar os aspectos constitutivos da realidade. A dissimulação é comportamento ilícito, verdadeira distorção da liberdade, devendo ser considerada no estudo da legislação relativa à sonegação fiscal e aos crimes contra a ordem tributária²⁸.

Neste caso, a discricionariedade utilizada pelo contribuinte não foi no sentido de escolher ato menos oneroso para si. Na verdade, optou pela maior incidência tributária, mas decidiu esconder de terceiros esta escolha, para que pareça para esses, que escolheu a de menor custo para si.

27 BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). **Vade mecum universitário de Direito Saraiva**. 17^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 721.

28 PORTELLA, André. *op. cit.*, p. 65.

Contudo, o nome de norma antielisão não traduz a realidade pretendida pelo dispositivo legal, pois como já foi abordado, elisão fiscal é a utilização de meios lícitos para diminuir a incidência tributária, e o objetivo da norma antielisiva é coibir práticas consideradas ilícitas pelo ordenamento.

Sobre a correta terminologia, “o dispositivo em questão tem função antievasão, e não antielisão, pois a simulação é uma das causas de evasão fiscal”²⁹.

Na parte final do parágrafo único do art. 116, o legislador colocou como requisito para análise da autoridade administrativa, que siga os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Ocorre que desde a edição desta Lei Complementar em 2001, não houve a criação da referida lei ordinária. Diante desta lacuna deixada pelo legislador, tal norma carece de aplicabilidade prática.

Sobre a eficácia desta norma, Hugo de Brito Machado afirma que:

A aplicação dessa norma, todavia, há de ser feita observando os procedimentos estabelecidos em lei ordinária. A Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2001, nos seus artigos 13 e 19, veiculou normas cuidando desse procedimento. Mas essas normas, que merecem dura crítica de Alberto Xavier, foram excluídas do projeto de conversão e a final não constam da lei respectiva. Não temos, portanto, procedimento a ser observado na aplicação da norma do parágrafo único do artigo 116 [...]”³⁰.

Embora tenha sido uma boa iniciativa a elaboração desta Lei Complementar, ainda falta base jurídica ordinária para a efetivação do parágrafo único do art. 116, do CTN.

4.2.1 Do abuso da forma

Na realização de determinado negócio jurídico, a utilização de forma jurídica atípica ou não comum caracterizará o que a doutrina chama de abuso de forma. Segundo André Portella:

O abuso de forma, figura bastante similar à falta de propósito negocial, nos termos da normativa em análise, trata-se da conduta do interessado que, diante de distintas alternativas de formulação de um ato, escolhe aquela cuja realização apresenta-se mais complexa, pelo simples fato de ser também aquela que maiores vantagens fiscais ocasionará ao agente³¹.

29 MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 10ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 481.

30 YAMASHITA, *op. cit.*, p. 115.

31 PORTELLA, André. *op. cit.*, p. 72.

Ao agir na conduta descrita por esta teoria, o objetivo do agente ao alterar a verdade é unicamente diminuir a incidência tributária, mediante o direcionamento de suas ações para gerar determinado fato gerador, o que como já visto, é vedado pelo ordenamento jurídico.

Neste sentido, Ives Gandra Martins afirma:

O abuso de forma consistiria em dar formalização jurídica para uma situação econômica realmente diversa, sendo a forma jurídica representativa de uma situação não tributária, ou tributada menos onerosamente, ao passo que a situação econômica real seria tributada, ou tributada menos onerosamente³².

A fundamentação jurídica para vedar esta conduta está descrita no art. 118, do CTN, no qual:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
II – dos efeitos dos fatos relativamente ocorridos.³³

Assim, esta norma possibilita que o Estado afaste a intenção superficial dos agentes de determinado negócio jurídico para que sobre esta operação incida a verdadeira carga tributária que deveria ocorrer caso estes agentes tivessem agido de maneira diferente. Em outras palavras, o agente utiliza um meio mais benéfico para o pagamento de um tributo no qual sobre este deveria pagar um valor maior.

Outrossim, no acórdão nº 101-95.552, do Ministério da Fazenda, a 1ª Câmara decidiu que:

IRPJ – ATO NEGOCIAL – ABUSO DE FORMA – A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Porém, tendo o Fisco demonstrado à evidência o abuso de forma, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cabível a desqualificação do negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o

32 MARTINS, Ives Gandra. *op. cit.*, p. 435.

33 BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). **Vade mecum universitário de direito Saraiva**. 17ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 721.

segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato³⁴.

Ainda no mesmo acórdão, a 1ª Câmara conclui que:

Assim, se, de um lado, há que se reconhecer o direito do agente em planejar seu negócio de modo economicamente mais vantajoso, utilizando-se de formas jurídicas alternativas e legais para atingir o mesmo fim, não é aceitável o abuso de direito para lograr o mesmo fim. Aquele que pratica determinado ato jurídico com a finalidade única e exclusiva de fugir ao tributo, está abusando das formas jurídicas³⁵.

Logo, quando comprovado os meios ilícitos praticados pelo agente, é cabível a desconsideração da operação anteriormente realizada, ainda que praticada à luz da autonomia da vontade das partes.

4.3 EVASÃO FISCAL

Uma vez compreendido o instituto da elisão fiscal, deve-se entender a evasão fiscal como seu oposto, uma vez que esta ocorre após a criação do fato gerador. Em poucas palavras, a evasão fiscal é a utilização de meios ilícitos para o não pagamento de tributos.

Na explicação de Sacha Calmon Navarro Coelho, “evasão fiscal constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para escapar ao pagamento de tributos”³⁶.

Na consumação da evasão fiscal, deve-se verificar a ocorrência da tentativa de reduzir ou suprimir a obrigação do pagamento de imposto. Outrossim, nesta tentativa o agente demonstra o dolo em agir de tal maneira, com a finalidade de burlar a lei e causar prejuízo ao Estado.

Nas palavras de Hermes Marcelo Huck:

[...] a elisão, de um lado, tem sua preocupação concentrada no uso de meios legais, ao menos formalmente lícitos, enquanto que na evasão atuam meios ilícitos e fraudulentos. Na fraude, a distorção ocorre no momento da incidência tributária, ou após sua ocorrência, ao passo que na elisão o

34 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 101-95.552**. Relator: Paulo Roberto Cortez. Julgamento em sessão de 25 de maio de 2006.

35 *Ibidem*, p. 25.

36 YAMASHITA, *op. cit.*, p. 351.

indivíduo atua sobre a mesma realidade, mas, de alguma forma, impede que ela se realize, transformando ou evitando o fato imponible ou gerador do tributo. A elisão, em suma, o ato ou negócio é engenhosamente (ou não tanto) revestido pelo agente com outra forma jurídica, alternativa à originalmente pretendida, com resultados econômicos análogos, mas não descrita ou tipificada na lei como pressuposto da incidência do tributo³⁷.

4.3.1 Da fraude

Esta espécie de evasão fiscal também consiste no dolo do agente em pagar menos ou nenhum tributo, porém, depois da ocorrência do fato gerador, este agente oculta ou altera a verdade sobre fato ou valor que deveriam ser revelados.

Por se tratar de mais uma tentativa de diminuir a incidência de carga tributária, neste sentido:

[...] o único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda trata-se de fraude fiscal³⁸.

Outrossim, embora seja confundido por leigos, deve-se ressaltar que esta conduta não é planejamento tributário, mas sim crime, tipicado nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90, com pena de dois a cinco anos e multa.

4.3.2 Do abuso de direito

O abuso de direito está tipificado no ornamento jurídico brasileiro através art. 187, do Código Civil. Para tecer mais comentários sobre o tema, segue o texto legal: “art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”³⁹.

Ocorre que o princípio da legalidade, assegurado na Constituição Federal de 1988, garante que o contribuinte não deve ser obrigado a fazer algo senão

37 HUCK, Hermes Marcelo. **Planejamento Fiscal: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 11-12.

38 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10ª. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009, p. 202.

39 BRASIL. Código Civil (2002). **Vade mecum universitário de direito Saraiva**. 17ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 502.

em virtude de lei, ou seja, o abuso de direito surge como um obstáculo ao contribuinte que tenta utilizar o planejamento tributário.

Sobre o tema, Cleiton Soares de Souza ensina que:

Para alguns doutrinadores, o art. 187, do CC, torna ilícita a utilização de modelos que visem exclusivamente a economia de imposto. Esse impedimento teria fundamento no uso imoral do direito. Nessa hipótese, a regra moral se converteria em uma verdadeira regra tributária, na medida em que modificaria a incidência tributária. Especificamente no caso do planejamento tributário, surge o seguinte questionamento: **qual regra moral poderia impedir o contribuinte de adotar o modelo jurídico que apresenta menor incidência tributária?** [sem grifo no original] Alguns poderiam pensar que é imoral o fato de determinado contribuinte obter vantagens comerciais sobre outro contribuinte devido à menor incidência tributária. Todavia, a concorrência é uma prática absolutamente legal. Além do mais, o modelo menor oneroso pode ser adotado por todos os contribuintes. Por isso, não nos parece imoral o fato do contribuinte traçar estratégias não vedadas por lei e disponíveis a todos⁴⁰.

Em recurso a respeito de planejamento tributário analisado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão da Receita Federal, foi julgado que:

Se o negócio lícito, embora inusual, se apoiar em causas reais, em legítimos propósitos negociais, contra ele o Fisco nada pode objetar. Todavia se adotada uma forma de negócio jurídico inusual, sem um real propósito negocial, mas visando apenas reduzir artificialmente a carga tributária, o Fisco a ele pode se opor [...] Não se qualifica como planejamento tributário lícito a economia obtida por meio de atos e operações que não foram efetivas⁴¹.

Ora, é da essência do capitalismo a concorrência. O direcionamento da norma no sentido de exigir que o contribuinte tome determinada atitude, quando na verdade poderia escolher outra ação mais benéfica, vai de encontro com toda a ideia de buscar a diminuição de despesas e aumento de receitas, tão conhecida no âmbito empresarial.

4.4 JURISPRUDÊNCIA

40 SOUZA, Cleiton Soares de. Planejamento tributário e elisão fiscal. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 18, n. 3668, 17 jul. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/24950>>. Acesso em: 05 maio 2015.

41 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 101-94.986**. Relator(a): Sandra Maria Faroni. Julgamento em sessão de 23 de março de 2006.

Se de um lado tem-se que o contribuinte possui liberdade para gerir suas finanças e em contrapartida o Estado visa arrecadação, cabe ao Poder Judiciário solucionar este conflito de interesses.

Na Apelação Cível nº 95.01.08208-3, de relatoria da Juíza Vera Carla Nelson de Oliveira, foi analisada uma operação de economia fiscal, conforme abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ARRENDAMENTO MERCANTIL. VALOR DE OPÇÃO: INEXISTÊNCIA DE LIMITAÇÃO. LEI 6.099, DE 12 DE MAIO DE 1974, ART. 11. DISTINÇÃO ENTRE ELISÃO E EVASÃO. LEI 4.502, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964, ART. 72. INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM MULTAS DE MERCADORIAS EM TRÂNSITO E POR EXCESSO DE PESO E DE INDENIZAÇÕES PAGAS A TERCEIROS EM DESCONFORMIDADE COM O DECRETO 85.450/80. RIR/80, ART. 191 E 240. I. A evasão fiscal distingue-se da elisão fiscal pela manipulação dolosa do fato gerador. Nesta última, não ocorre fraude, mas economia fiscal. II. A Lei 6.099/74, ao disciplinar o arrendamento mercantil, não regulou o preço das prestações e do valor de opção dos contratos, ensejando a ocorrência de elisão fiscal. III. As multas, consistindo em sanção pela prática de uma infração, não podem ser qualificadas como despesas operacionais. IV. À mingua de comprovação da origem do pagamento indenizatório, descabe a sua caracterização como despesa dedutível. V. Apelações e remessa oficial improvidas⁴².

Assim, para este Tribunal, foi correta a conduta do contribuinte no caso em concreto. Neste sentido, ao julgar o mandado de segurança nº 2002.02.01.028151-8, o TRF da 2ª Região considerou que:

ADMINISTRATIVO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. APREENSÃO DE MERCADORIAS. DIVERGÊNCIA EM RELAÇÃO AOS DADOS CONSTANTES DOS DOCUMENTOS DE IMPORTAÇÃO. FUNDAP. ALEGAÇÃO DE OCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO. ELISÃO FISCAL. CONFIGURAÇÃO. LIBERAÇÃO DAS MERCADORIAS. POSSIBILIDADE. (...) A operação em tela constitui verdadeira hipótese de elisão fiscal, a qual é plenamente admitida pelo ordenamento jurídico pátrio, tendo como finalidade precípua assegurar o direito do contribuinte de buscar a forma menos onerosa de pagar os seus tributos. Diferentemente da evasão fiscal, são utilizados meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo. (...). - Recurso provido⁴³.

No mesmo sentido, o CARF reconheceu como legítima a conduta do contribuinte dentro dos limites legais, ao afastar a prática da evasão no caso abaixo:

42 BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Processo nº: AC 8208 MG 95.01.08208-3. Relatora: Vera Carla Nelson de Oliveira. **Diário de Justiça**, Brasília, 22 de abril de 2002.

43 BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Processo nº: AMS 44006 RJ 2002.02.01.028151-8. Relator: Ricardo Regueira. **Diário de Justiça**, Brasília, 01 de dezembro de 2006.

DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. LANÇAMENTO. Não há base no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal, sob a alegação de entender haver abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão do Fisco utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício, ao menos até os dias atuais. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO. Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (elisão). A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação). ELISÃO. Desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse acidental. SEGURANÇA JURÍDICA. A previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais⁴⁴.

Assim como nos casos acima e em outros julgados administrativos e judiciais, a jurisprudência entende como correto o planejamento tributário, desde que praticado dentro dos limites legais.

5 CONCLUSÃO

O Estado não é semelhante ao particular, principalmente no que se refere ao meio de obtenção de receitas e sua observância ao princípio da legalidade.

Enquanto o primeiro é vinculado ao que a lei lhe permite, o segundo é capaz de fazer tudo que lhe convier, desde que não seja proibido pela mesma.

Assim, diante do que foi analisado, não é razoável exigir do contribuinte que aja de determinada maneira em situações onde possui discricionariedade de atuação, principalmente quando o assunto resultará diretamente em diminuição de patrimônio.

Outrossim, este entendimento formado a partir do estudo do planejamento tributário, já é aplicado pela jurisprudência na resolução de conflitos, como exposto acima.

Portanto, embora o legislador tenha tentado coibir um eventual planejamento tributário através da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que introduziu o parágrafo único, do art. 116 do CTN, tal tentativa não possui a devida eficácia, pois em sua essência, aumentou a proteção contra atos ilícitos e

44 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1101-00.709**. Relator(a): Edeli Pereira Bessa. Julgamento em sessão de 10 de abril de 2012.

não atingiu os atos praticados dentro dos limites legais, criando apenas insegurança jurídica para os contribuintes e operadores do Direito.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

BRASIL. Código Civil (2002). **Vade mecum universitário de direito Saraiva**. 17ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. Código Tributário Nacional (1966). **Vade mecum universitário de direito Saraiva**. 17ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 de outubro de 1966.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 101-94.986**. Relator(a): Sandra Maria Faroni. Julgamento em sessão de 23 de março de 2006.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 101-95.552**. Relator: Paulo Roberto Cortez. Julgamento em sessão de 25 de maio de 2006.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1101-00.709**. Relator(a): Edeli Pereira Bessa. Julgamento em sessão de 10 de abril de 2012.

_____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Processo nº: AC 8208 MG 95.01.08208-3. Relatora: Vera Carla Nelson de Oliveira. **Diário de Justiça**, Brasília, 22 de abril de 2002.

_____. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Processo nº: AMS 44006 RJ 2002.02.01.028151-8. Relator: Ricardo Regueira. **Diário de Justiça**, Brasília, 01 de dezembro de 2006.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**. 2º ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10ª. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 22ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

HUCK, Hermes Marcelo. **Planejamento Fiscal: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1998.

IBPT: **Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação**. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/2134/Impostometro-atingira-R-600-bilhoes-nesta-sexta-feira>>. Acesso em: 24 abr. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MALKOWSKI, Almir. **Planejamento tributário e a questão da elisão fiscal**. Leme: LED, 2000.

MARTINEZ, Manuel Perez. **O contador diante do planejamento tributário e da lei antielisiva**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 10^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

PORTELLA, André. **Garantia fundamental da liberdade em direito tributário com especial referência à norma geral anti-elisão**. São Paulo: Revista Tributária e de Finanças Públicas. n. 85, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2008.

SOUZA, Cleiton Soares de. **Planejamento tributário e elisão fiscal**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 18, n. 3668, 17 jul. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/24950>>. Acesso em: 05 maio 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12^a ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2010.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

YAMASHITA, Douglas. **Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência**. São Paulo: Lex, 2013.