

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÉRGIO LUIZ FANELLI DE LIMA JUNIOR

ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Conceitos e diferenciação

São Paulo

2015

SÉRGIO LUIZ FANELLI DE LIMA JUNIOR

ELISÃO E EVASÃO FISCAL: Conceitos e diferenciação

Trabalho de conclusão de curso de pós-graduação em direito tributário apresentado à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial para a obtenção do título de especialista em direito tributário.

Professor Orientador: Charles William Mcnaughton

São Paulo
2015

Aos meus pais por tudo, minha quase esposa pela paciência e cobrança, minha avó pelo suporte, meu irmão pela quase coautoria, mas principalmente ao meu avô Sebastião pela ajuda extra.

“As leis abundam nos Estados mais corruptos”

Tácito

RESUMO

O Direito tributário moderno não se resume a reação da ação do fisco, mas cada vez mais é utilizado de modo preventivo e como forma de ganhar competitividade.

O presente trabalho visa analisar os conceitos e a jurisprudência administrativa, tentando formar parâmetros claros e objetivos de modo a criar critérios de diferença entre elisão e evasão.

Palavras-chave: Elisão. Evasão. Planejamento tributário. Conceitos. Jurisprudência. Direito tributário.

ABSTRACT

The modern tax law area is not just about the reaction of the actions of tax authorities, but is increasingly used in a preventive way and in order to gain competitiveness.

The present work analyzes the concepts and the administrative case-law, trying to form clear and objective parameters to create different criteria between tax avoidance and tax evasion.

Keywords: Tax evasion. Tax avoidance. Concept. Tax Law. Case-law. Judge made law.

SUMÁRIO

I – INTRODUÇÃO	7
II – DA NOMENCLATURA UTILIZADA	8
III – DE ELISÃO TRIBUTÁRIA/FISCAL	11
III.I – DAS CARACTERÍSTICAS	11
III.II – DOS CONCEITOS JÁ EXISTENTES NA DOCTRINA	14
III.III – CONCEITO.....	17
IV – DA EVASÃO FISCAL/TRIBUTÁRIA.....	18
V - EXEMPLOS DE ELISÃO FISCAL	21
V.I – DIVISÃO DA OPERAÇÃO ENTRE EMPRESAS	22
V.I.a – CASO GRENDENE.....	22
V.I.b – CASO KITCHENS	23
V.I.c – CASO KIWI BOATS.....	24
V.II – “CASA E SEPARA”	26
V.II.a – CASO PEDRO MUFFATO & CIA	26
V.II.b – CASO PAULO FEIJÓ.....	27
V.III – INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS.....	29
V.III.a – CASO FOCOM.....	29
V.III.b – CASO JOSAPAR.....	30
V.III.c – CASO MARTINS.....	32
V.IV – OUTROS EXEMPLOS DE OPERAÇÕES E CASOS.....	33
VI - NORMA ANTI-ELISIVA	34
VII - CONCLUSÃO	37
X – BIBLIOGRAFIA.....	39

I – INTRODUÇÃO

No país de uma das maiores cargas tributárias do mundo, o pagamento de impostos é parte importante no planejamento de qualquer empresário/gestor, inclusive quanto a possibilidade de redução ou prorrogação do pagamento.

Nesta toada, a elisão tributária é matéria que floresce, devendo ser enfoque do profissional de direito tributário, seja visando à orientação preventiva ou na busca da melhor técnica de defesa administrativa/judicial.

O presente trabalho tem por objetivo, à luz dos grandes doutrinadores e decisões dos tribunais administrativos e judiciais, a determinação de um conceito simplificado e claro de elisão tributária, traçando a área limítrofe entre o que é planejamento e o que é evasão fiscal.

II – DA NOMENCLATURA UTILIZADA

Não há melhor maneira de se iniciar qualquer estudo do que determinar a terminologia correta a ser utilizada para conceituar o tema, buscando encontrar o termo mais correto e descritivo possível, facilitando a compreensão e leitura.

Para o professor Hugo de Brito Machado¹, em verdade o real motivo para o presente capítulo, em análise aos termos elisão e evasão, estabelece:

“Embora não exista uniformidade na doutrina, alguns preferem a palavra evasão para designar a forma ilícita de fugir ao tributo, e a palavra elisão para designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga. Na verdade, porém, tanto a palavra evasão, como a palavra elisão, podem ser utilizadas em sentido amplo, como em sentido restrito. Em sentido amplo significam qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita, e em sentido restrito, significam a fuga ao dever jurídico de pagar o tributo e constituem, pois, comportamento ilícito.

Com efeito, elisão é ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir. E evasão é o ato de evadir-se, a fuga. Tanto se pode dizer elisão fiscal, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como evasão fiscal, no sentido de fuga ao imposto. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes. Se tivermos, porém de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar ou suprimir e somente se pode eliminar ou suprimir o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando ou

¹ Quando do aprofundamento do fenômeno estudado, será possível entender a sistemática lógica utilizada pelo professor Hugo de Brito Machado, pois adota uma terminologia, com muita propriedade, que difere da grande maioria da doutrina, que acaba por causar confusão em uma análise superficial.

suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente.”²

Já para o doutor André Mendes Moreira, a terminologia já encontrou certo grau de sedimentação:

“Divergências conceituais à parte, existe certo consenso no sentido de que elisão fiscal corresponde à economia lícita de tributos, e evasão fiscal à sonegação ou simulação (que pode ser absoluta ou relativa, esta última denominada dissimulação).”³

Além da problemática trazida pelo professor Hugo de Brito Machado, que o diferencia do consenso apontado por André Mendes Moreira, encontramos ainda o termo “elusão”, trazido à tona pelo professor Heleno Taveira Torres, segundo:

“Assim cogitamos da “elusão tributária” como sendo o fenômeno do qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei.

No caso da elusão, o contribuinte assume o risco pelo resultado, visando a uma tributação menos onerosa, mediante o uso de meios atípicos, seja para evitar a ocorrência do fato gerador, seja para pô-lo em subsunção com uma norma menos onerosa. Aqui

² MACHADO, HUGO DE BRITO. **Curso de direito tributário**. 31ª edição. Malheiros Editores. São Paulo. 2010. P. 138

³ MOREIRA, ANDRÉ MENDES. **Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao planejamento tributário**. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, Vo. 21. Mar.-Abr. 2003, pp. 11-17

já não se trata de *legítima economia de tributos*; outrossim, sem que sua atitude se constitua numa modalidade de simulação, num agir impulsionado por escapatória, ardil, escamoteação, estratégia, subterfúgio, visando a prejudicar a aplicação da legislação tributária.”⁴

Deste modo, expostas as três principais vertentes sobre a terminologia correta a ser utilizada, necessário tecer algumas considerações sobre cada uma delas.

Primeiramente ressaltamos entender que não há como se definir a terminologia como certa ou errada, em oposição aos conceitos a ela ligado. Tanto importa a utilização do termo elusão ou evasão, desde que o conceito utilizado pelo cientista do direito esteja correto.

Quanto a problemática do significado dicionarizado exposta pelo professor Hugo de Brito, aponto que não há de se fugir de algo inexistente e, ainda que o ato praticado tendente a diminuir ou eximir-se de obrigação tributária se dê de modo preventivo, se em descompasso com a realidade do evento ocorrido, acabaria levando o agente à ilegalidade.

Na mesma esteira, entendemos desnecessária a existência do termo elusão, restringindo nosso estudo aos termos elisão e evasão, pois, pressupondo que trata-se a elusão de ato tendente a diminuir ou evitar a obrigação tributária, a incluiríamos no conceito de qualquer dos dois termos já utilizados, sem a necessidade de nova espécie, sem utilizar de graduação entre atos, mas mantendo os conceitos no plano objetivo.

Isto posto, partimos para o estudo do problema posto apenas sob o enfoque dos termos elisão e evasão.

E mais, em vista a traçar conceitos mais fieis a realidade, a despeito das demais significações que possa imputar ao termo, utilizaremos “planejamento tributário” como a classe de ato que inclui as espécies elisão ou evasão, assume-se, sem muita atenção ao termo.

⁴ TORRES, HELENO TAVEIRA. **Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01)**. Org. ROCHA, VALDIR OLIVEIRA. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 114-115 in: MCNAUGHTON, CHARLES WILLIAM. **Elisão e norma antielisiva – completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 226

III – DE ELISÃO TRIBUTÁRIA/FISCAL

III.I – DAS CARACTERÍSTICAS

Um dos meios mais fáceis de conceituar um fenômeno é, a partir do estudo do problema, elencar suas características principais, de modo que frente à existência do ato concreto se possa perceber suas similaridades e diferenças, podendo classificá-lo.

De maneira primitiva, podemos, até de forma óbvia, apontar que não há elisão ilegal, pois a legalidade é inerente ao fenômeno e é, inclusive, a principal diferença entre esta e a evasão.

Sobre a questão, discorreu o professor Charles William Mcnaughton, com clareza ímpar:

“Nessa ordem, a divisão entre elisão e evasão é binária porque, do ponto de vista de um discurso, ou o sujeito passivo aplicou adequadamente certa norma tributária, obtendo uma economia fiscal legítima, ou não lhe aplicou corretamente e a vantagem fiscal foi indevida.”⁵

Mas é exatamente desta diferença que nasce a problemática estudada, pois não se tratando de matemática, dentro do mundo jurídico a definição sobre a legalidade/ilegalidade de um determinado ato concreto é matéria para debates e, normalmente, é impossível se traçar com clareza uma região de limite entre elas.

Tentando delimitar o que era considerado legal ou ilegal, propôs-se na doutrina a classificação temporal do ato, isto porque só estaria coberta sob o manto da legalidade os atos realizados em momento anterior a ocorrência da hipótese de incidência tributária.

⁵ MCNAUGHTON, CHARLES WILLIAM. **Elisão e norma antielisiva – completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 232

Isto ocorre, pois concretizada a hipótese contida no antecedente da regra matriz de incidência, não há como se evitar o seu conseqüente deôntico. Cabe ao contribuinte, com a visão de obter um resultado “X”, escolher percorrer o caminho “Y” ou “Z” e sofrer a consequência tributária do caminho escolhido. Trilhar o caminho “Y” e transformá-lo em “Z” posteriormente é se socorrer de evasão.

Com muito mais propriedade, Leandro Paulsen nos ensina:

“Ocorrido o fato gerador, surge a obrigação de pagar o tributo, do que o contribuinte não pode se furtar. Pode sim buscar evitar, em momento anterior, a própria ocorrência do fato gerador, o que configura elisão absolutamente válida. Contudo, se o contribuinte praticar o fato gerador, mas ocultá-lo mediante roupagem jurídica distinta da que lhe corresponde, estará abusando da forma jurídica e incorrendo em evasão, o que não é permitido. Tampouco lhe é dado subtrair do conhecimento do fisco fato gerador já ocorrido.”⁶

Ainda mais incisivo, o professor Hugo de Brito, retoma assim o assunto anteriormente abordado, questionando a lógica por trás da classificação temporal, pois entende que:

“A diferença essencial entre elisão e a fraude reside em que na primeira a conduta adotada evita que ocorra o fato gerador. Não é anterior nem posterior ao fato gerador porque este simplesmente não existe”⁷

⁶ PAULSE, LEANDRO. **Curso de direito tributário. 4ª Edição.** São Paulo. Livraria do Advogado Editora Ltda.2012.pp. 100.

⁷ MACHADO, HUGO DE BRITO. **Elisão e evasão fiscal. Elisão e evasão tributária.** São Paulo: Caderno de Pesquisas Tributárias n. 13, 1988, p.451 in: MCNAUGHTON, CHARLES WILLIAM. **Elisão e norma antielisiva – completabilidade e sistema tributário.** São Paulo: Noeses, 2014, pp. 232

Se considerarmos um planejamento tributário que tem como objetivo a exclusão total ao pagamento da tributação, a lógica do professor é inquestionável, pois a escolha do caminho “Y” que não configura hipótese de incidência de tributo, não é feita antes da ocorrência, pois a impede.

De outra ponta, se “Y” visa apenas diminuir a carga tributária, como grande parte dos planejamentos tributários, ocorrerá, efetivamente, uma hipótese de incidência enquanto outra, de modo inverso, deixará de ocorrer.

Deste modo, o que se defende quando da classificação temporal é a necessidade de que o planejamento tributário ocorra antes mesmo da ocorrência do evento existencial⁸ que, a princípio, poderia, se descrito em linguagem competente, se subsumir a hipótese de incidência, gerando uma obrigação tributária.

Assim, por exemplo, sabendo que a cidade de São Paulo não permite à exclusão da base de cálculo de valores repassados a terceiro na emissão de nota fiscal de prestação de serviços de cobrança, o empresário decide por efetivamente prestar o serviço na cidade de Barueri, onde a prática é permitida, diminuindo a carga tributária suportada.

Diferentemente seria se prestasse o serviço em São Paulo, mas emitisse nota por Barueri, de modo simulado, o que configuraria evasão.

Ou seja, há elisão quando o contribuinte, ciente da diferença entre a regra matriz de incidência do imposto sobre serviço entre as cidades de Barueri e São Paulo, escolhe entre elas em momento anterior a própria prestação de serviço afim de se beneficiar de uma menor carga tributária. É exatamente na escolha entre opções que nasce a elisão.

⁸ Diferencia-se neste ponto os termos evento e fato, sendo o primeiro o acontecimento social descrito na hipótese de incidência e o segundo a descrição do primeiro em linguagem competente, tornando-o relevante ao direito, pois defende-se a não incidência automática da norma jurídica.

III.II – DOS CONCEITOS JÁ EXISTENTES NA DOUTRINA

Apesar de relevante, a discussão sobre elisão tributária não é nova e possui uma rica gama de conceitos, dos mais respeitados doutrinadores do direito tributário, alguns já colacionados anteriormente.

Segundo o professor José Eduardo Soares de Melo:

“O planejamento tributário constitui procedimento legítimo, em que se opera minuciosa análise do ordenamento jurídico que implique comportamento (obviamente lícito), objetivando evitar ou reduzir a carga tributária, sem resvalar em nenhuma injuridicidade, especialmente no que tange aos crimes tributários e previdenciários.⁹”

Para o professor, que utilizou planejamento tributário como sinônimo de elisão, a caracterização da elisão ocorre na análise da legalidade do comportamento do indivíduo.

Trazendo a lição de Rubens Gomes de Souza, Alfredo Augusto Becker e Gilberto de Ulhôa Canto, o professor Luciano Amaro vai mais longe:

“O divisor de águas entre a evasão (ilegal) e a elisão parte realmente da consideração de que, na primeira, o indivíduo se utiliza de meios *ilícitos* para fugir ao pagamento de tributo, e, no segundo caso, trilharia caminhos *lícitos*. A diferença reside, portanto, na *licitude* ou *ilicitude* dos procedimentos ou dos instrumentos adotados pelo indivíduo; por isso é que se fala em evasão *legal* e evasão *ilegal* de tributo.

(...)

⁹ MELO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE. **Curso de direito tributário. 3ª edição.** São Paulo. Dialética. 2002. Pp. 188

Saber se, em determinada situação, ocorreu evasão ou elisão depende, em suma, do exame das circunstâncias do caso. Nessa linha insere-se a lição de Rubens Gomes de Souza, secundado por Alfredo Augusto Becker e Gilberto de Ulhôa Canto, entre outros, para distinguir, concretamente, os casos de economia legal de imposto e de evasão fraudulenta. Segundo ele, deve-se verificar se o indivíduo evitou a ocorrência do fato gerador (com o uso dos meios formais que tenha enedrado) ou se ocultou (disfarçou, mascarou) o fato (gerador) efetivamente ocorrido, mediante o emprego de certos instrumentos formais que não retratem os fatos reais. No primeiro caso, ter-se-ia a economia lícita de tributo; no segundo, a evasão fraudulenta.”¹⁰

Abordando o tema através da sua interação com a norma individual e concreta, assim conceituou elisão o professor Charles Willian Macnaughton:

“(…) dada (i) a potencialidade de uma situação S, que importa o exercício de atividade ou de ações reveladoras de capacidade contributiva, submeter-se, em um instante T, ao alcance de uma norma tributária N, cuja aplicação implique um quantum projetado Q, como valor a ser recolhido a título de um tributo e (ii) dado um valor Q’ maior ou igual a zero e menor que Q, a elisão configura-se pela prática de um ato A, em razão de sua vocação de possibilitar uma economia fiscal decorrente da (a) incidência de um benefício fiscal, aplicável na situação S em razão de A, que determine, em T, o recolhimento de um quantum efetivo Q’, ou (b) da não subsunção de S a qualquer situação de fato prevista no antecedente de N que implique a obrigação de se pagar uma quantia superior a Q’, depois de

¹⁰ AMARO, LUCIANO. **Direito tributário Brasileiro. 16ª edição.** 2010. São Paulo. Editora Saraiva. Pp. 260-261

subtraído qualquer valor proveniente de um benefício fiscal existente.”¹¹

¹¹ : MCNAUGHTON, CHARLES WILLIAM. **Elisão e norma antielisiva – completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 236,237

III.III – CONCEITO

Após colacionar exaustivamente o quanto os melhores pensadores do direito tributário nos ensinaram quanto a elisão, tentaremos conceituar o fenômeno, não sem antes definir algumas questões.

Como já anteriormente exposto, acreditamos que a única diferença relevante para diferenciar elisão de evasão repousa quanto a legalidade da primeira frente a conduta ilegal da segunda e, deste modo, todo conceito deve trazer em seu bojo mecanismos para auferir esta qualidade.

Particularmente, entendemos suficiente a tratativa aplicada na doutrina quando utiliza como meio diferenciador o critério temporal, ainda que haja críticas quando da obtenção de carga tributária zero.

Isto porque a elisão, em nossa concepção, ocorre entre o planejamento e o objetivo, de modo que o “antes” ou “depois” que se refere tal doutrina é referente ao evento, seja ele qual for, e que deve, obrigatoriamente, ocorrer.

A obrigatoriedade do evento decorre por tratarmos elisão por um ato voluntário que não modifica o objetivo, somente o meio de obtê-lo. Não há elisão se um restaurante que vendia mil refeições passa a vender somente quinhentas ou aquele que vendia mil refeições de dez reais que passa a vender mil refeições de cinco reais, ainda que o pagamento de ICMS tenha caído a metade.

Diante disto, temos que:

Elisão é a opção voluntária realizada de modo preventivo entre dois ou mais meios para se obter um mesmo resultado, porém com carga tributária reduzida ou inexistente.

IV – DA EVASÃO FISCAL/TRIBUTÁRIA

Conceituado o que é elisão tributária, pouco resta para definir os contornos da evasão, pois é quase que exatamente o contrário daquela.

Partindo da premissa de que evasão e sonegação são sinônimos, podemos buscar seu conceito no artigo 71, da lei federal 4.502 de 1.964, que assim define sonegação:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

Deste modo, percebe-se da leitura do texto legal, que sonegação, e portanto a evasão, se dá após a ocorrência da hipótese de incidência e desta o contribuinte impede ou retarda o conhecimento do fisco, por qualquer motivo.

Neste sentido, acabamos por encontrar na doutrina e na lei as figuras da fraude e da simulação, como na tratativa, pelo Código Tributário Nacional, da possibilidade de lançamento de ofício:

“ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

(...)”

Quanto a fraude, seu conceito também pode ser encontrado no sistema normativo, exposto no artigo 72, da lei 4502 de 1964:

“**Art. 72.** Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Percebe-se nítida consonância entre os dois conceitos legais.

Há, ainda, como se fazer uma análise análoga do que é simulação na leitura do artigo 167, do Código Civil de 2002:

“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.”

Ora, das circunstâncias elencadas pelo legislador, percebemos que ato simulado é aquele que exprime situação diversa daquilo que é a realidade. Da mesma forma, podemos, trazendo o conceito para o direito tributário, dizer que é considerado o fato jurídico que não exprime a realidade do evento tributário ocorrido.

Sobre o tema o professor José Eduardo Soares de Melo expôs:

“Exemplo marcante é encontrado na “simulação”, em que o ato tem a aparência contrária à realidade, isto, é, a descoincidência entre o verdadeiro escopo e aquele declarado formalmente com o intuito de prejudicar terceiros ou violar preceito legal. Situação típica é a doação disfarçada de venda, em que a transferência do domínio do bem não tem como contra prestação o efetivo recebimento de numerário.”¹²

Deste modo, percebemos que, pelo menos no contexto estudado, toda simulação é fraude, sendo, pois, esta espécie daquela.

Isto posto, podemos traçar um conceito sobre evasão, utilizando das características já traçadas:

Evasão é o ato ilegal e voluntário tendente a redução ou exclusão de carga tributária, que mascara ou omite a ocorrência da hipótese de incidência.

¹² MELO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE. **Curso de direito tributário. 3ª edição.** São Paulo. Dialética. 2002. Pp. 187-188

V - EXEMPLOS DE ELISÃO FISCAL

Até o momento vimos a elisão ou evasão apenas como um conceito, sem adentrar especificamente na parte prática, o que pretendemos resolver neste capítulo.

Cada dia que passa um novo tipo de planejamento tributário é inventado, “atacando” cada critério da regra matriz de incidência, buscando diminuir a absurda carga tributária que vem acabando com as empresas nacionais.

Mudando apenas um critério da Regra Matriz de incidência é possível mudar completamente a carga tributária, o tributo incidente ou até mesmo o sujeito passivo da obrigação.

Começemos então pelos casos de relevância, dando nossa opinião e demonstrando resumidamente o que foi feito e qual o resultado. Não falaremos de modo exaustivo, mas apenas pinçaremos alguns tipos de operação e nela alguns casos, de modo a não tornar o trabalho demasiado extenso.

V.I – DIVISÃO DA OPERAÇÃO ENTRE EMPRESAS

V.I.a – CASO GRENDENE

Com o objetivo de realizar a venda de produtos sob a tributação de imposto de renda na forma de apuração do lucro presumido, criaram-se oito empresas das quais a empresa principal vendia os produtos a preço de custo e estas revendiam ao consumidor pelo preço de mercado.

Normalmente a utilização de divisão de empresas depende de uma profunda análise para auferir se estamos tratando de uma simulação ou de uma divisão de fato.

É possível ao empresário, buscando profissionalizar as vendas, criar uma empresa nova que seja responsável pela comercialização dos produtos fabricados por outra de suas empresas.

Ocorre que no caso em tela criaram-se oito empresas da mesma forma e com o mesmo objetivo e que utilizava da mesma estrutura, de modo que nos parece ser mera simulação de divisão, caindo, portanto, na evasão fiscal.

E foi desta forma que entendeu o Conselho de Contribuintes:

"ACÓRDÃO 103-07.260/86

CRIAÇÃO DE VÁRIAS EMPRESAS PARA OPTAR PELO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO - Há evasão ilegal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, têm, na realidade, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo da tributação litigada (lucro presumido)."

V.I.b – CASO KITCHENS

Foram divididas entre duas empresas as funções, na primeira, de fabricação e venda e, na segunda, montagem com o objetivo da primeira, que arcava com a maior parte dos custos, pagar ICMS e IPI enquanto a segunda, que tinha o maior faturamento, pagar ISS.

Em tese, a divisão da operação entre duas empresas é possível, como já defendemos, ocorre que no caso concreto a empresa prestadora de serviço nem ao menos existia, de forma que restou clara a simulação.

Como relatou-se, a segunda empresa utilizava o mesmo nome e logotipo, utilizava toda a estrutura administrativa da primeira, utilizava o mesmo espaço físico e não arcava com nenhuma despesa.

Novamente foi desconsiderada a divisão:

“ACÓRDÃO 107-08326

PAF - PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, quando a sua formação está apoiada num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levam ao convencimento do julgador. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Os elementos probatórios indicam, com firmeza, que as pessoas jurídicas, embora formalmente constituídas como distintas, formam uma única empresa que atende, plenamente, o cliente que a procura em busca do produto por ela notoriamente fabricado e comercializado. IRPJ E OUTROS - OMISSÃO DE RECEITAS - Constatada, ainda que parcialmente, a falta de registro de receitas apuradas a partir de pedidos de compra e ou prestação de serviços, sem que a autuada conteste a veracidade dos referidos documentos, provado está a omissão de receitas que deve ser imputada à empresa considerada como um todo. CSLL E DEMAIS DECORRENTES - O decidido quanto ao

lançamento do IRPJ deve nortear a decisão dos lançamentos decorrentes. - PUBLICADO NO DOU Nº 66 DE 05/04/066, FLS. 31 A 34. “

V.I.c – CASO KIWI BOATS

Realizado da mesma forma dos anteriores, foi desmembrada as funções de montagem para uma segunda empresa, enquanto a primeira fabricava o casco da embarcação, a segunda realizava a montagem no cliente.

Pelo relato do acórdão, ao contrário dos dois casos anteriores, os sócios eram diferentes entre as empresas e as provas colhidas pela fiscalização não foram suficientes para comprovar a simulação.

Desta vez entendeu o Conselho pela validade da divisão, ressaltou porém que a solução teria sido diferente caso a fiscalização tivesse comprovado que não possuía funcionários, não possuía registros fiscais, não celebrava negócios, etc.

“ACÓRDÃO 103-23357

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2002 Ementa: SIMULAÇÃO – INEXISTÊNCIA – Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária. OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – A reunião das receitas supostamente omitidas por duas empresas para serem tributadas conjuntamente como se auferidas por uma só importa em erro na quantificação da base de cálculo e na identificação do sujeito passivo, conduzindo à nulidade do lançamento. Recurso provido. Publicado no D.O.U. nº 57, de 25/03/2008.”

De modo a deixar claro que o caso em questão é diferente dos primeiros, necessária a leitura da aludida ressalva:

“A conclusão diversa chegaria se a fiscalização comprovasse que a empresa desqualificada não mantinha registros e inscrições fiscais próprias, que não possuía quadro próprio de empregados, que não celebrava negócios, que não emitia documentação, que não mantinha escrituração fiscal relativa a seus negócios.

O argumento de que o desmembramento das atividades operacionais teve por único escopo obter economia tributária não é suficiente, por si só, para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos realizados com amparo legal.”

Desta forma, percebe-se que quanto a divisão de operações entre empresas, desde que realizada sem a utilização de fraude, o planejamento tributário é legítimo, sendo, pois, considerado forma de elisão.

V.II – “CASA E SEPARA”

V.II.a – CASO PEDRO MUFFATO & CIA

Com o objetivo precípua vender os ativos de empresa A para uma empresa B, constituiu-se uma sociedade anônima C, para qual foi transferido os ativos e emitido novas ações com ágio no valor de mercado dos ativos, subscritas pela empresa B, que passa a integrar a sociedade C.

Fez-se então, cisão seletiva da sociedade C, restando os fundos disponíveis em uma sociedade D, passando a empresa B ser proprietária da totalidade das ações da sociedade C incorporando-a, enquanto os as cotas integralizadas pela empresa A, que ficaram na empresa B pela cisão é cancelada.

Deste modo enquanto os ativos da empresa A foram incorporados em B, o valor restou na empresa A, sem incidência de IR por ganho de capital.

Claramente, ainda que todos os atos sejam em tese válidos, temos como claro o intuito de simulação, até pela rapidez dos atos, resta óbvio que não possuem vínculo com a realidade.

Este foi também o entendimento do CARF:

“ACÓRDÃO 101-94.771

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO — Devidamente demonstrado nos autos que os atos negociais praticados deram-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN), cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação. SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador

efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é. IRPJ — GANHO DE CAPITAL — Considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor pelo qual o bem ou direito houver sido alienado ou baixado e o seu valor contábil, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada. MULTA AGRAVADA — Presente o evidente intuito de fraude, cabível o agravamento da multa de ofício prevista no inciso II, art. 44, da lei nº 9.430/96. LANÇAMENTOS DECORRENTES — CSLL - A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, no que couber, ao lançamento decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa. Recurso provido parcialmente.”

V.II.b – CASO PAULO FEIJÓ

Seguiu os mesmos procedimentos do anterior de um modo simplificado, sendo transformada a empresa A em uma sociedade anônima e admitida a empresa B com subscrição de cotas com ágio seguida por cisão seletiva, retirando-se os sócios antigos para uma nova sociedade C, levando consigo o aporte em dinheiro.

Infelizmente, novamente, entendemos que tudo não passou de uma simulação, o que também foi entendido pelo CARF:

“ACORDÃO 104-21497

PAF - NULIDADE DO PROCEDIMENTO - AUSÊNCIA DE CIENTIFICAÇÃO NA FASE PRELIMINAR AO LANÇAMENTO - Não há que se confundir procedimento administrativo fiscal com processo administrativo

fiscal. O primeiro tem caráter apuratório e inquisitorial e precede a formalização do lançamento, enquanto que o segundo somente se inicia com a impugnação do lançamento pelo contribuinte, resguardadas nesta fase as garantias do contraditório e da ampla defesa. SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO - Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário. OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - SIMULAÇÃO - MULTA QUALIFICADA - Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996). DECADÊNCIA - Caracterizado o evidente intuito de fraude, o termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (arts. 150, § 4º, e 173, inciso I, do CTN). JUROS SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE - Não compete aos Conselhos de Contribuintes a discussão acerca da suposta inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, cabendo ao Poder Judiciário manifestar-se sobre o tema. Preliminares rejeitadas. Recurso negado.”

V.III – INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS

V.III.a – CASO FOCOM

Aproveita-se o prejuízo fiscal de empresa A, realizando incorporação de empresa B, que possui lucro fiscal.

No caso em análise, segundo o relatório do acórdão, a empresa incorporadora possuía objeto social completamente diverso da incorporada, que passou a adotar, não possuía funcionários e oficialmente suas operações estavam encerradas, bem como sua diretoria renunciou e assumiu o corpo diretivo da incorporada.

Neste caso, ao contrário dos casos das transações step-by-step, não concordamos com a solução adotada pelo Conselho de Contribuintes, isto porque as atividades da primeira empresa já estavam encerradas, de modo que não conseguimos justificar a existência de uma incorporação.

Ressalta-se que caso realmente uma incorporação tivesse ocorrido e não apenas a simulação de uma incorporação, independente de quem tenha incorporado quem, a operação seria legítima, pois não cabe ao fisco decidir quem deve incorporar quem e não há óbice a incorporação de empresa lucrativa por deficitária.

Porém, reafirma-se, a incorporação deve ser realizada e não apenas simulada.

Entendeu-se, no Conselho de Contribuintes, pela legalidade da operação, caracterizando como negócio jurídico indireto e não simulação:

“IRPJ - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO.- Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os

objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de "evasão ilícita." (Ac. CSRF/01-01.874/94).
IRPJ- INCORPORAÇÃO ATÍPICA- A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando negócio jurídico indireto."

V.III.b – CASO JOSAPAR

Caso semelhante ao caso FOCOM, encontrada apenas uma diferença, a utilização do nome empresarial da incorporada.

É possível se perceber a dificuldade entre determinar a zona limite entre a simulação e o negócio jurídico indireto. Operações muito próximas receberam, como se verá, tratamento absolutamente diverso, enquanto no primeiro entendeu-se pela validade, neste apurou-se simulação.

Da mesma forma, aproveitou-se o prejuízo fiscal de empresa A, realizando incorporação de empresa B, que possui lucro fiscal.

A diferença entre o caso anterior, FOCOM, e o presente resta que naquele a empresa incorporadora ao invés de utilizar o nome da incorporada (Focom Fomento Comercial Ltda.), criou-se novo nome (Focom Total Factoring Ltda.), enquanto neste a empresa incorporadora (Suprema Industrial e Comercial), passou a utilizar o nome da incorporada (Suprarroz S/A Indústria e Comércio).

Além disto, houveram outros indícios a corroborar com a declaração de simulação, como a venda dos ativos da Suprema ter sido realizada com pagamento a Suprarroz.

Desta forma, entendeu o Conselho de Contribuintes por tratar-se de simulação:

"INCORPORAÇÃO ATÍPICA - NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO - SIMULAÇÃO RELATIVA - A incorporação de empresa superavitária por

outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando um negócio jurídico indireto, na medida em que, subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não revelada. Para que os atos jurídicos produzam efeitos elisivos, além da anterioridade à ocorrência do fato gerador, necessário se faz que revistam forma lícita, aí não compreendida hipótese de simulação relativa, configurada em face dos dados e fatos que instruíram o processo. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos. PENALIDADE - SUCESSÃO - A incorporadora, como sucessora, é responsável pelos tributos devidos pela incorporada, até a data do ato de incorporação, não respondendo por penalidades aplicadas posteriormente a essa data e decorrentes de infrações anteriormente praticadas pela sucedida (CTN, art. 132). (Publicado no D.O.U. de 28/11/02).”

Na análise apenas das ementas, não parece correto o tratamento diverso entre as duas situações, mas ao analisar os votos, resta um pouco mais claro.

Reafirmamos, o limite entre a simulação e o negócio jurídico indireto é extremamente tênue, de modo que uma prova ou indício é suficiente para mudar a classificação entre um e outro.

Da leitura do relatório fiscal, se percebe que quem deixou de existir foi realmente a empresa Suprema, não havendo, em verdade, nem incorporação, mas apenas uma mudança de CNPJ da empresa Suprarroz.

V.III.c – CASO MARTINS

Cisão entre a parte operacional e não operacional, incorporando a parte operacional e lucrativa em empresa do mesmo grupo que possuía prejuízo fiscal.

Ocorre que a empresa incorporadora passou a utilizar o nome, logotipo e endereço da incorporada, bem como as atividades exercidas anteriormente ficaram resumidas a uma filial, que ficou com o nome que era utilizado pela incorporadora.

O crédito de prejuízo fiscal foi glosado pelo fisco, com a justificativa de que tudo não passaria de uma simulação, pois quem efetivamente restou incorporada foi a empresa com prejuízos.

Em que pese esse entendimento, neste caso, ocorreu verdadeira elisão fiscal, pois as duas empresas estavam operantes e a incorporação ocorreria de qualquer forma, podendo o contribuinte escolher a que melhor lhe aproveitava.

Isto foi o decidido pelo Conselho de contribuintes:

“IRPJ – INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – GLOSA DE PREJUÍZOS – IMPROCEDÊNCIA – A denominada “incorporação às avessas”, não proibida pelo ordenamento, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas.”

V.IV – OUTROS EXEMPLOS DE OPERAÇÕES E CASOS

É impossível listar todos os tipos de operações já intentadas pelos contribuintes para obter algum benefício fiscal, citamos três operações comuns e alguns casos com solução pelo antigo Conselho de Contribuintes, apenas para demonstrar o modo de operação e para buscar traçar uma linha de decisões administrativas.

Além daqueles, poderíamos ter escolhido operações com ágio, com ágio interno, exportação através de offshore em paraíso fiscal, utilização de pessoa jurídica para recebimento de ganhos de pessoa física como no caso Felipão e Ratinho, etc.

O importante é a percepção de que a jurisprudência administrativa tem sido inconstante, o que acaba por causar certa instabilidade jurídica.

VI - NORMA ANTI-ELISIVA

Com a maior especialização do direito tributário e a maior utilização do planejamento tributário, entendeu-se pela necessidade da criação de leis de modo a evitar a elisão, o que acabou por criar as chamadas normas antielisivas.

Dois são os tipos de norma antielisiva, como nos ensina o Professor Charles Willian Mcnaughton:

“(…)Emprego aqui, o signo “neutralizar” para indicar que o ordenamento cria mecanismos para evitar que o sujeito de direito obtenha uma economia fiscal por meio de atos elisivos, seja reduzindo o campo de extensão da licitude da elisão - antielisão preventiva – seja permitindo a posterior tributação se existir a prática do ato elisivo – antielisão repressiva.”¹³

No primeiro tipo, preventivo, há verdadeira alteração na regra matriz de incidência Tributária, de modo a prevenir atos elisivos, seja estendendo a hipótese de incidência, dificultando a tomada de benefícios, impondo regime tributário mais gravoso a situações tipicamente elisivas, etc

Quanto a segunda forma, repressiva, novamente nos socorremos ao professor Charles, diante da profunda e didática explicação:

‘Nessa modalidade de norma antielisiva, não há uma tentativa de se reduzir o espaço normativo – lacuna semântica – da regra-matriz de incidência tributária, nem de se restringir o campo de aplicação de um benefício fiscal: toma-se a atitude elisiva como pressuposto para (i) se instituir nova regra-matriz de incidência

¹³ MCNAUGHTON, CHARLES WILLIAM. *Elisão e norma antielisiva – completabilidade e sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 335

tributária, retroativa e individual, com pelo menos um critério distinto daquele veiculado por lei, ou (ii) se criar uma restrição a aplicação de um benefício não previsto pela legislação.(...)”

Na mesma senda, Hugo de Brito machado, não se atendo a possibilidade da forma preventiva, define:

“Assim, quando se fala em norma geral antielisão, o que na verdade se tem em vista é uma norma dirigida ao intérprete e aplicador da lei tributária, que o autoriza a fugir dos limites da norma tributária definidora da hipótese de incidência do tributo, para alcançar situações nela não previstas. Abre-se, então, espaço para uma interminável polêmica a respeito dos referidos limites, vale dizer, em tomo do efetivo alcance da norma definidora da incidência tributária. Polêmica que nos leva ao terreno da hermenêutica, pois, na verdade, a verdadeira questão que se instaura é uma questão de interpretação jurídica. Assunto vasto e extremamente complexo, cuja abordagem completa certamente aqui não se justifica.”¹⁴

Esta forma é muito criticada pela doutrina em geral, por não passar por uma análise constitucional mais profunda, pois resvalaria no princípio da legalidade.

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

¹⁴ MACHADO, HUGO DE BRITO. **Curso de direito tributário**. 31ª edição. Malheiros Editores. São Paulo. 2010. P. 138 - 139

(...)”

Sobre o tema, assim se manifestou o Professor Hugo de Brito:

“A própria noção de Estado Democrático de Direito não admite uma norma antielisão se esta é vista como atribuição de competência à autoridade da administração tributária para desconsiderar atos e negócios jurídicos lícitos a pretexto de alcançar a capacidade contributiva de quem os pratica. A definição legal do fato gerador do tributo é, sem dúvida, uma garantia fundamental do contribuinte, tal como a definição do crime, a tipificação da conduta criminosa, é garantia do cidadão contra o arbítrio.”

VII - CONCLUSÃO

Como salientado desde a introdução, buscamos traçar com objetividade e utilizando principalmente da doutrina e da jurisprudência administrativa, os conceitos de elisão e evasão, de modo a propiciar um panorama geral sobre o tema.

Primeiramente definimos uma terminologia correta, para que não houvesse armadilhas de linguagem e confusão durante o trabalho.

Nesta senda, decidimos por abordar a dualidade entre elisão e evasão como espécies, escolhendo a terminologia “planejamento tributário” como gênero que engloba ambas.

Desta forma passamos pela correlação entre legalidade/elisão e ilegalidade/evasão, definindo a primeira nos seguintes termos:

“Elisão é a opção voluntária realizada de modo preventivo entre dois ou mais meios para se obter um mesmo resultado, porém com carga tributária reduzida ou inexistente”

De outra ponta, definimos que:

“Evasão é o ato ilegal e voluntário tendente a redução ou exclusão de carga tributária, que mascara ou omite a ocorrência da hipótese de incidência.”

Diante desta definição, escolhemos algumas formas de planejamento e entre elas alguns casos, buscando de alguma forma traçar um padrão entre as decisões do tribunal administrativo federal.

Desta análise percebemos a absoluta falta de critérios nas decisões, vezes privilegiando o contribuinte e vezes o fisco.

Por fim passamos pela existência de normas com fim antielísivo, demonstrando superficialmente suas características e sua inconstitucionalidade

O que se percebe é que, apesar do vasto material e da absurda competência de nossos doutrinadores, o Brasil ainda vive em um limbo legal quanto à possibilidade e os limites do planejamento tributário.

O que se percebe é que existe um verdadeiro duelo entre contribuintes e fisco que só tende a atrasar e prejudicar a competitividade das empresas brasileiras. Nos dias de hoje, em um país com uma das maiores cargas tributárias do mundo, a insegurança jurídica só prejudica o desenvolvimento e o investimento.

É necessário melhorar as regras do jogo, sempre se espera que em benefício dos contribuintes, mas mesmo se não, é melhor regras ruins do que a falta de regras, que acabam por privilegiar o ilícito e a corrupção.

Não se trata, pois, de se criar novas regras, mas respeitar as existentes e melhorá-las com um sistema íntegro e coeso, pois as leis abundam nos Estados mais corruptos.

X – BIBLIOGRAFIA

- 1 - MACHADO, HUGO DE BRITO. **Curso de direito tributário**. 31º edição. Malheiros Editores. São Paulo. 2010
- 2 - MOREIRA, ANDRÉ MENDES. **Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao planejamento tributário**. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, Vo. 21. Mar.-Abr. 2003
- 3 - TORRES, HELENO TAVEIRA. **Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01)**. Org. ROCHA, VALDIR OLIVEIRA. São Paulo: Dialética, 2001
- 4 - MCNAUGHTON, CHARLES WILLIAM. **Elisão e norma antielisiva – completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 226
- 5 - PAULSE, LEANDRO. **Curso de direito tributário. 4ª Edição**. São Paulo. Livraria do Advogado Editora Ltda.2012.pp. 100.
- 6 - MACHADO, HUGO DE BRITO. **Elisão e evasão fiscal. Elisão e evasão tributária**. São Paulo: Caderno de Pesquisas Tributárias n. 13, 1988
- 7 - MELO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE. **Curso de direito tributário. 3ª edição**. São Paulo. Dialética. 2002
- 8 - AMARO, LUCIANO. **Direito tributário Brasileiro. 16ª edição**. 2010. São Paulo. Editora Saraiva. Pp. 260-261