

SEGURANÇA JURÍDICA: O EQUILÍBRIO ENTRE A LIBERDADE E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

LEGAL SECURITY: THE BALANCE BETWEEN FREEDOM AND TAX PLANNING

Hélio Silvio Ourém Campos ¹

Alana Gemara Lopes Nunes Menezes ²

Resumo

Este artigo pretende analisar o instituto da elusão fiscal, conduta pela qual o contribuinte se vale de lacunas na legislação para estruturar seus negócios, de modo a vir a economizar tributos, deixando de arcar com um ônus tributário que normalmente teria que suportar, caso viesse a constituir o fato gerador da obrigação tributária. Grande discussão doutrinária abrange o tema, apesar de haver na literatura uma imprecisão terminológica sobre o assunto. O estudo do direito comparado, também, mostra-se relevante para a melhor compreensão do tema.

Palavras-chave: Jeitinho, Elusão fiscal, Planejamento tributário, Evasão fiscal

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims to analyze the institute of tax circumvention, conduct for which the taxpayer takes advantage of loopholes in the legislation to structure their business so as to come to save taxes, failing to bear a tax burden that would normally have to bear, should it constitute the taxable event of the tax liability. Great doctrinal discussion covers the subject, although there is one in the literature terminological vagueness about it. The study of comparative law also appears to be relevant to a better understanding of the subject.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: “jeitinho”, Tax eluding, Tax planning, Tax evasion

¹ Juiz Federal; Líder de Grupo de Pesquisa/CNPq: Política e Tributação; Professor Titular e Membro do Conselho Superior da Universidade Católica de Pernambuco; Pós-doutorado pela Universidade Clássica de Lisboa.

² Mestre pela Universidade Católica de Pernambuco.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho, revela-se como sendo de grande relevância para a realidade jurídico-tributária brasileira, não somente do ponto de vista econômico, mas também sob os aspectos político e social. A questão referente ao planejamento tributário tomou o topo das discussões, mormente em razão do crescimento das autuações fiscais e dos novos limites a que o planejamento estaria submetido.

O objetivo deste estudo é poder analisar as possíveis condutas que envolvem o ato de planejar, que vise reduzir, postergar ou até não pagar o tributo devido. Dentro das possíveis espécies de comportamentos que o contribuinte estaria passível de apresentar, a doutrina faz a classificação, que não é unânime, em três possíveis categorias: elisão, evasão e elusão fiscal, sendo esta última o objeto principal de nosso trabalho.

Analisar a elusão fiscal não é tarefa fácil, já que o debate sobre esse instituto envolve inúmeros conceitos jurídicos, sobre os quais não há na doutrina uniformidade de entendimento e a depender do referencial teórico adotado, será possível existir mais de uma solução diante do caso concreto.

Não se pretende aqui esgotar o tema, nem discutir com mais afinco o peso da carga tributária no Brasil, nem a forma como é arrecadada ou administrada a receita obtida. O que se busca é investigar os aspectos jurídicos da elusão tributária, seu significado, sua licitude ou não e as implicações na elaboração do planejamento tributário e na economia de tributos, associando a sua prática ao “jeitinho”, forma tão peculiar do brasileiro na resolução de problemas.

Para isso, pretende-se, utilizando-se do método dedutivo, inicialmente, abordar aspectos históricos referentes à tributação, mais especificamente, as raízes históricas relacionadas à resistência de se pagar tributos no mundo, em especial, neste país, abordando a importância dos diversos movimentos sociais ocorridos ao redor do mundo e que influenciaram diretamente na luta contra a imposição de tributos no Brasil.

Importante também para o entendimento sobre o tema é diferenciá-lo dos institutos da elisão e evasão fiscal, o que será feito em tópico posterior, assim como analisar aspectos referentes ao artigo 116, Parágrafo único do CTN, objeto de grande discussão doutrinária, fazendo a análise do tratamento jurídico dado à matéria no Brasil e em outros ordenamentos comparados, assim como o uso de teorias alienígenas pela jurisprudência administrativa dos tribunais.

Por último discutem-se, também, quais os princípios constitucionais relacionados ao tema, assim como a relevância do planejamento na esfera tributária e a importância de se adotar critérios claros e objetivos por parte da jurisprudência administrativa, quando da análise da licitude ou ilicitude do planejamento realizado pelo contribuinte.

A referente pesquisa utilizou-se de largo material sobre o tema, a exemplo de publicações em revistas, material disponível na internet, além de doutrina abalizada sobre o assunto. Pretende-se, por meio desta, contribuir para mais debates sobre a elusão, trazendo a tona aspectos polêmicos que merecem ser discutidos para que se possa aprofundar a questão e assim contribuir em prol da verdadeira justiça fiscal.

2 COBRANÇAS DE TRIBUTOS NO BRASIL E A ORIGEM DAS INSATISFAÇÕES

Os movimentos de libertação ocorridos na Europa e nos Estados Unidos em muito inspiraram várias revoltas, insurreições e conjurações ocorridas no Brasil nos fins do século XVIII e início do século XIX. Esses movimentos ocorreram em todo o transcorrer da história brasileira e por várias regiões do país, expressando a insatisfação da população em razão dos pesados e injustos tributos a que estavam submetidos.

O sistema fiscal implantado no Brasil, desde os tempos coloniais, foi caracterizado pela opressão, pois, “enquanto a Coroa Portuguesa abarrotava os cofres reais, as suas colônias eram exploradas e retiravam delas todas as suas riquezas, sem qualquer contraprestação à altura de tais benefícios” (MEDEIROS, 2013, p. 1). Portugal impunha à colônia uma série de normas injustas e abusivas com o escopo de arrecadar cada vez mais riquezas para fazer frente às suas despesas que eram cada vez mais altas.

Nota-se que nos primeiros anos da colonização, o objetivo maior da Coroa Portuguesa era a exploração do pau-brasil, muito cobiçado na Europa em razão do corante que se extraía deste, utilizado na coloração de tecidos. Por meio de concessões da coroa portuguesa era dada ao interessado a possibilidade de explorá-lo, desde que fosse pago o quinto do pau-brasil, primeiro imposto a ser instituído na colônia e pago em espécie. Na tentativa de se livrar de tal imposto, começou a surgir o contrabando, tanto por parte dos portugueses, como estrangeiros, como forma de elidirem-se do ônus de pagar tal encargo.

Em razão da distância que separava a metrópole portuguesa da colônia, foi comum, desde o início, a prática de sonegação fiscal. Tal atitude teria surgido “como consequência direta de toda opressão fiscal imposta pelo colonizador, atrelada à burocracia e a corrupção, contribuindo, ao longo da história, para a perpetuação de desigualdades e mazelas históricas”

(MOTA, 2012, p. 92). Os “contribuintes passaram a desenvolver diversas maneiras de driblar o fisco, aliando-se aos interesses dos funcionários da coroa, que implantavam um sistema fortemente marcado pela corrupção” (BALTHAZAR, 2005, p. 40).

Em que pese esse fato de que no período histórico foi comum a prática de burla fiscal, foi no período de exploração do ouro e de pedras preciosas que ocorreu a maior prática de sonegação. Diante da obrigação estabelecida por Portugal de que para entrar ou sair da região das minas deveria se obedecer a determinados caminhos pré-estabelecidos, os colonos driblavam o Fisco utilizando-se de imagens sacras de madeira, os chamados “santos-do-pau-oco”, onde escondiam em seu interior ouro, pedras preciosas, conseguindo, desta forma, praticar a sonegação e o contrabando.

Percebe-se que a resistência ao cumprimento da lei já é prática antiga no sistema tributário brasileiro, representando um problema cultural, mas também social e político. Sonegação, fraude, corrupção, contrabando se multiplicaram na cultura jurídica tributária nacional, fruto de uma tributação pesada, que não se baseava em critérios justos e isonômicos, onde a riqueza concentrava-se na mão de poucos e as desigualdades sociais e regionais aumentava de maneira galopante, trazendo insatisfações e revoltas na população.

Tais mazelas históricas, segundo Ferreira Mota, teriam provocado “enormes desigualdades e uma disparidade fática entre as práticas sociais verificadas e as normas ditadas pelo poder público” (MOTA, 2012, p. 39) o que acabou por desenvolver uma forma bem peculiar de resolução de problemas e que estaria incorporada às raízes histórico-culturais da sociedade brasileira. É o chamado “jeitinho” que em seu sentido negativo, representaria uma tentativa de resolver problemas envolvendo a transgressão da lei, criando uma ideia de que, com jeitinho, tudo se resolve no país.

Nesse sentido são as palavras de Ferreira Mota:

Apesar de não simbolizar um comportamento geral de todo e qualquer brasileiro, isto é, não representar um padrão unânime nacional, nem tampouco ser conduta exclusiva adotada por aqui, o jeitinho exprime uma verdadeira tradição, um modo peculiar de fazer as coisas no Brasil, estando incorporado às raízes histórico-culturais da sociedade brasileira. A disparidade fática verificada entre as práticas sociais e as normas ditadas pelo poder público representa um aspecto marcante da cultura brasileira. Normas injustas e abusivas acompanhadas de uma enorme burocracia e de uma alastrante corrupção pública, reproduzem desigualdades e mazelas históricas perpetuando a adoção de práticas reiteradas do jeitinho (MOTA, 2012, p. 49).

O uso do jeitinho como forma de resolver problemas e livrar-se de obrigações tornou-se uma realidade nos vários segmentos da sociedade, em especial, na seara tributária,

consolidando padrões, regras e valores que perpetuaram modelos de conduta e hoje se tornaram prática recorrente. Estimulando isto estaria o fato de que, no Brasil, vive-se “uma cultura de inadimplência”, onde virou rotina elogiar e aplaudir o sonegador. Aquele que consegue burlar a fiscalização, muitas vezes é tido como o “esperto” quando comparado com aquele que paga corretamente seus tributos.

Atualmente, muito se fala em reforma tributária e esta, realmente, se faz necessária. Critérios de tributação mais justos e coerentes, alinhados com princípios constitucionais, devem ser instituídos em prol de se reduzir desigualdades, sonegação, corrupção e má distribuição de renda, problemas que desde sempre estiveram presentes na história brasileira, retratando a evidente “ineficiência do Estado brasileiro frente a essas mazelas históricas, além da gestão ineficiente dos tributos arrecadados” (MOTA, 2010, p. 137).

Resta claro que uma maior conscientização do cidadão no que tange ao ato de contribuir para os cofres públicos, aliado à necessidade de se exigir das autoridades uma maior transparência na gestão pública, exigindo que a receita tributária seja aplicada obedecendo a regras claras e discutidas, muito contribui para reverter esse panorama de descrença e insatisfação perante o tributo.

Hoje, repitam-se, várias são as condutas utilizadas pelo contribuinte no intuito de fraudar o Fisco e evitar o recolhimento de tributos no Brasil. A evasão fiscal, elisão, elusão configurariam atos que visariam a redução ou exclusão da obrigação de arcar com o ônus fiscal. “A diferença é que a evasão é tipificada como crime, seja ela decorrente do simples não pagamento, fraude ou má-fé do contribuinte, enquanto a elisão e elusão não configurariam fraude, por ser permitida por lei ou resultar de suas lacunas, de suas brechas” (PELLIZZARI, 1990, p. 48) Sobre essas categorias, em especial, a elusão, teceremos maiores informações no próximo tópico.

3 ELUSÃO FISCAL: NÃO SERIA ELISÃO?

Ao abordar o tema da elusão fiscal no Brasil, percebe-se, logo de início, a falta de um tratamento conceitual adequado ao tema. Isto por que na doutrina pátria não há uma uniformidade terminológica quanto ao significado de determinadas expressões que representariam possíveis condutas adotadas pelos contribuintes diante da obrigação de pagar o tributo. O que existe é uma multiplicidade de concepções doutrinárias acerca do que venha significar as expressões elusão, elisão e evasão fiscal.

A doutrina dominante do Brasil não costuma utilizar a figura da elusão, pois, na maioria das vezes, adota apenas a dicotomia elisão e evasão fiscal. Isto ocorreu na tentativa de se gerar menos dúvidas de natureza legal e doutrinária, haja vista haver autor, a exemplo de Huck (1997), que considera a evasão um gênero, comportando as espécies da evasão lícita e da evasão ilícita. Já para Doria (2001), esta primeira, corresponderia ao que se conhece por elisão fiscal, já que este não concorda em usar o termo evasão lícita, pois segundo ele, incorreria numa impropriedade, já que a evasão fiscal seria sempre marcada pela ilicitude.

Percebe-se, portanto, que há dificuldades semânticas com relação a cada um desses conceitos, o que dificulta a pesquisa sobre o tema. Ainda dentro das várias classificações existentes, Greco (2011) propõe distinguir a conduta do contribuinte em elisão lícita, elisão ilícita ou evasão fiscal. Tôres (2001), por sua vez, já traz a possibilidade de três espécies, quais sejam: elisão fiscal, elusão fiscal e evasão fiscal.

Sem duvidar da enorme importância de todas as classificações aqui dispostas, achamos preferível, em razão da possibilidade de uma maior identificação com o objeto deste trabalho, adotar a última, de natureza tripartida. E com o intuito de adentrar mais especificamente no termo da elusão fiscal, faz-se necessário distinguir, pelo menos em termos gerais, o que viria a ser cada um destes institutos, segundo esta classificação.

A elisão fiscal corresponde a uma economia lícita de tributos, ou seja, o contribuinte realiza uma economia no pagamento de tais obrigações, porque o próprio ordenamento lhe confere essa possibilidade, concedendo-lhe a prerrogativa de, a partir de determinadas escolhas, optar por aquela que permita uma maior redução do ônus tributário. Exemplo disso ocorre quando ao contribuinte, no momento de entregar a declaração anual de imposto de renda, é concedida a possibilidade de escolher entre entregar a declaração de rendimentos de forma simplificada ou completa e assim economizar tributos.

A evasão tributária configura-se como sendo a prática de atos ilícitos visando reduzir tributos. Em outros termos é a “economia ilícita ou fraudulenta de tributos porque sua realização passa necessariamente pelo incumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes” (MARINS, 2002, p. 30).

Nesta categoria de ilícito, o contribuinte utiliza-se de comportamentos proibidos pelo ordenamento jurídico, transgredindo regras tributárias. Sempre que o contribuinte utilizar-se deste tipo de comportamento para diminuir, deixar de pagar ou retardar o pagamento de tributos diz-se que estará se utilizando de prática evasiva.

Na evasão fiscal, o contribuinte pratica fraude, apresenta à autoridade fazendária um tipo de negócio jurídico onde o objeto social não é verdadeiro, objetivando não pagar tributo

ou pagar a menor do que deveria. É a chamada sonegação fiscal, onde os atos praticados serão desconsiderados pelo Fisco e tributados pelo seu valor normal. O fundamento dessa desconsideração da pessoa jurídica será o artigo 149, VII do Código Tributário nacional, que permite expressamente o lançamento de ofício no caso de dolo, fraude e simulação.

Desta maneira, pode-se dizer que o que diferencia a elisão e a evasão tributária, é o caráter de ilicitude desta última, ou seja, na elisão fiscal a ação ou omissão do contribuinte é lícita, destinada a evitar, diminuir ou retardar o nascimento da obrigação tributária ou o seu cumprimento. Enquanto na evasão fiscal o contribuinte utiliza comportamentos proibidos pelo ordenamento, desobedecendo a determinações legais. Percebe-se que, embora ambas resultem na redução da arrecadação de tributos, pertencem a gêneros distintos, haja a vista que, uma é expressamente reprovada pelo ordenamento e a outra aceita e até estimulada.

Já no que se refere à elusão, tema deste artigo, o conceito não se revela tarefa fácil, isto por que, como já lembrado anteriormente, o termo é ignorado pela maior parte da doutrina, que costuma tratar a elusão dentro da categoria de elisão fiscal.

Tôrres (2001) reconhece a elusão como uma das espécies de conduta possíveis de enquadrar o contribuinte. Costuma enquadrar a elusão como um ilícito atípico, pois ao contrário da evasão que estaria tipificada no artigo 149, VII, do CTN, a elusão estaria localizada na zona intermediária entre os atos ou negócios lícitos e os ilícitos. “Trata-se daqueles atos ou negócios jurídicos que observam a forma legal, mas onde são utilizados mecanismos insólitos, abusivos, dolosos, com o propósito exclusivo de subtrair a tributação” (TORRES, 2001, p. 69).

Desta forma, haveria na elusão uma violação indireta da norma tributária e neste tipo de violação o sujeito não concretizaria o tipo formalmente previsto na regra, mas em vez disso concretiza outro modelo, formalmente diferente, mas substancialmente igual àquele, cujos efeitos tributários são proibidos pelo ordenamento. Em outras palavras, na elusão fiscal a forma estaria perfeita, guardando relação com o tipo previsto na norma, mas o seu conteúdo estaria maculado e o contribuinte aproveitando-se do que a norma não diz, utilizaria formas alternativas para tentar ocultar o fato gerador do tributo e assim não cumprir o mandamento legal de arcar com o pagamento.

Quanto a este aspecto, é relevante ressaltar que alguns teóricos, a exemplo de Carvalho (2011) e Carrazza (1999) discordam da afirmação de que a elusão fiscal seria uma forma de violação indireta da norma tributária, isso porque, para estes, se o legislador não inscreveu determinado fato na regra matriz de incidência tributária é porque não pretendia regulá-lo e por isso tal comportamento não poderia ser considerado proibido. Esses teóricos

são exemplos de doutrina que nem menciona a elusão como possível forma de conduta ilícita do contribuinte, já que estes apenas distinguem a elisão e a evasão, onde esta primeira seria sempre lícita.

Essa concepção descrita acima refletia a chamada jurisprudência dos conceitos e o debate concentrava-se apenas no aspecto da legalidade, ou seja, defendia que apenas as situações previstas pelo legislador estariam passíveis de serem tributadas e o que não estava expressamente proibido, estaria dentro da liberdade do contribuinte.

Foi com base nesse tipo de pensamento que durante muito tempo, em especial até meados da década de 90 do século passado, foi costume permitir que o contribuinte planejasse seus negócios de forma a pagar menos tributo, atitude que encontrava limite apenas nos casos de fraude ou simulação, já que inexistia legislação sobre o assunto. O resultado disso foi uma enorme economia de tributos por parte de empresas e contribuintes. A esse respeito Luiz Eduardo Schoueri dispõe que “a economia de tributos se deu por que enquanto a opção comum e usual constituía fato gerador do tributo, a estrutura alternativa criada pelo contribuinte não estava dentro da hipótese de incidência tributária” (SCHOUERI; FREITAS, 2010, p. 15) e por isso estaria livre do tributo.

Só que essa tendência da administração tributária de permitir que o contribuinte efetuasse o planejamento tributário de forma irrestrita, atento apenas ao aspecto da legalidade, cedeu lugar a um maior controle. Prova disto é que a jurisprudência administrativa passou a acatar decisões das autoridades fiscais que questionavam algumas atitudes dos contribuintes que ao planejar seus negócios visavam apenas a economia de tributo, opondo-se, assim, à ideia de que qualquer planejamento seria lícito, desde que não se enquadrava no tipo prescrito proibido em lei.

Seguindo essa tendência que surgia nos tribunais administrativos, o próprio Governo Federal promoveu uma alteração no CTN com a introdução do Parágrafo único do artigo 116, editando a Lei Complementar nº 104/2001. Esse parágrafo, desde que editado, vem sendo alvo de inúmeras discussões e críticas, pois se discute na doutrina a natureza de tal preceito, se seria uma norma antielisiva ou antievasiva.

Antes de adentrar mais profundamente nessa discussão, é imperioso colocar, como nos lembra Heleno Tôrres, que apesar de configurar uma atitude comum, não se pode confundir a elisão tributária como sendo sinônimo de planejamento tributário. Isto por que, este último, seria uma espécie de “técnica de organização preventiva de negócios, que visando a economia de tributos, utilizar-se-ia do estudo do ordenamento, da doutrina, da

jurisprudência administrativa e judicial para estruturar da melhor maneira os negócios do contribuinte” (TÔRRES, 2001, p. 37).

Já a elisão tributária “não necessariamente seria precedida de qualquer técnica” (TÔRRES, 2001, p. 37), já que o contribuinte pode, sem se utilizar de qualquer estudo mais profundo, obter uma redução no pagamento do valor do tributo, simplesmente por optar pela condição mais vantajosa quando o próprio ordenamento lhe possibilita a escolha. Apesar de reduzir a tributação constituir o objetivo da maioria dos planejamentos tributários, é possível que este tenha como fim apenas subtrair obrigações acessórias ou protelar uma exigência tributária.

Feita essa observação, partiremos para a avaliação mais detalhada do artigo 116 do CTN em seu parágrafo único por entendermos primordial para a compreensão do tema, embora a controvérsia a respeito da sua natureza não constituir o cerne principal deste trabalho.

3.1 O artigo 116 do código tributário nacional e a elusão fiscal

O debate envolvendo aspectos relativos à elusão tributária, ganha fôlego quando se tenta discutir a natureza de tal preceito. Isto porque há muito se discute se tal norma seria de natureza antielisiva ou antievasiva, provocando uma grande controvérsia doutrinária. O referido Parágrafo único do artigo 116 do CTN foi editado para estabelecer o procedimento que permitiria verificar se o contribuinte ou a empresa ao praticar o ato ou negócio jurídico teria agido ou não com dissimulação e tem a seguinte redação:

Parágrafo Único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (BRASIL, 1966).

A confusão foi gerada porque na exposição de motivos do projeto de lei que deu origem à Lei Complementar nº 104/2001 que veio a instituir o artigo 116, Parágrafo único do CTN, havia a previsão de lei antielisão que visava coibir os planejamentos tributários feitos com abuso de forma ou de direito. A redação dizia:

A inclusão do Parágrafo único do artigo 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, um instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito (DEON, 2004, p. 1).

Ocorre que, diante desta redação, alguns autores passaram a afirmar que apesar da exposição de motivos falar em elisão, na verdade o artigo 116, Parágrafo único trazia uma norma antievasão, isto por que para tal corrente, a qual filia-se Paulo de Barros Carvalho, Heleno Tôrres, Ives Gandra, o dispositivo em tela estabelece que a autoridade administrativa poderia desconsiderar atos ou negócios jurídicos viciados por simulação e por isso se interpretada como norma antielisiva, a nova regra seria inconstitucional.

Isto ocorreria pelo fato de que sendo antielisiva, conflitaria com os princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada, “afrontando a proibição da analogia estabelecida no artigo 108, § 1º do CTN e recorreria às teorias da fraude à lei e do abuso de direito, que sendo, do direito civil, seria inaplicável ao direito tributário” (TÔRRES, 2013, p. 20). Em outras palavras, para esta corrente, não seria conveniente falar em norma antielisão, pois o artigo 116 do CTN não teria vindo visando impedir a otimização fiscal das empresas, haja vista o fato do contribuinte ter liberdade de organizar seus negócios e praticar o ato conforme sua vontade, tendo como consequência, conforme sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária.

Tal pensamento vem refletido nas palavras de Barros Carvalho quando dispõe que “para que seja admissível a autuação fiscal, desconsiderando o negócio jurídico praticado, não basta que os efeitos econômicos de tal prática sejam semelhantes aos de ato diverso, mas que seja passível de tributação” (CARVALHO, 2011, p. 67). Para este autor, será imprescindível haver ilicitude na realização do ato ou negócio jurídico para que o referido dispositivo possa ser aplicado, mais precisamente, ocorrer um ilícito nos termos dos artigos 71, 72 e 73 do CTN que tratam de figuras como sonegação, fraude e conluio.

Por outro lado, autores como Greco (2011), Torres (2013), defendem que o CTN recebeu com o acréscimo, no seu artigo 116, de um Parágrafo único, uma norma geral antielisiva com base na teoria da proibição do abuso do direito. Seria segundo estes, uma clausula geral antiabuso e teria como escopo combater o planejamento tributário feito pelo contribuinte, quando este abusa do direito de planejar seus negócios para economizar tributos, incorrendo em elisão abusiva e conseqüentemente em ato ilícito. Para esta corrente a ilicitude do abuso do direito estaria explicitamente positivada no artigo 187 do Código Civil e projetaria influência sobre a interpretação do abuso do direito no CTN.

No intuito de regulamentar o artigo 116, Parágrafo único do CTN, o Governo Federal editou a Medida Provisória nº 66 de 29 de agosto de 2002, que nos artigos 13 a 19 estabelecia procedimentos relativos à norma geral antielisão. Ocorre que o dispositivo da MP, por conter

uma redação confusa, foi rejeitado pelo Congresso nacional, trazendo como consequência a falta de regulamentação legal no Brasil relacionada à norma geral antielusiva.

Em que pese tais opiniões, o que se sabe é que o Brasil ao longo dos tempos vem tentando combater o planejamento tributário abusivo e conseqüentemente a elusão fiscal por meio da edição de normas gerais preventivas. O inconveniente deste tipo de norma é o fato desta tornar a legislação tributária cada vez mais complexa, já que esta vai sendo alterada à medida que novos comportamentos elusivos são percebidos e tipificados, gerando, assim, uma enorme quantidade de leis.

Além do que, estas normas, por abarcarem apenas situações posteriores a sua vigência, condutas elusivas perpetradas anteriormente a esta acabam sendo validadas. A edição de uma regra geral antielusiva talvez possibilitasse o fim desses inconvenientes e o contribuinte passaria a arcar com o ônus tributário real, expressando sua verdadeira capacidade de contribuir sempre que, valendo-se de um direito, abusasse deste, tentando se esquivar de uma obrigação legal.

No entanto, apesar de não ter havido até hoje a edição de uma regra geral antielusão no ordenamento jurídico brasileiro, o que ocorre é que a administração tributária, a exemplo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), última instância no julgamento de processos administrativos tributários federais, vem se utilizando de teorias do Direito Comparado, criadas para detectar a elisão abusiva, visando barrar planejamentos tributários feitos pelos contribuintes, quando o único objetivo do negócio seja economizar tributos.

Percebe-se, então, que o fato de não ter dispositivo legal expresso que combata a elusão fiscal, não impede que esse tipo de comportamento seja coibido pelo nosso ordenamento, que o faz por meio de normas gerais preventivas e por meio da jurisprudência administrativa dos tribunais. Por isso o estudo do direito alienígena mostra-se relevante para uma melhor consideração sobre o tema.

4 DIREITO COMPARADO E A NORMA GERAL ANTELUSÃO

Quando se considera o tema da elusão tributária e o observa sob a ótica do direito comparado, percebe-se que este vem sendo objeto de reflexões por grande parte dos Estados, acompanhadas por mudanças legislativas e jurisprudências. Uma análise de alguns ordenamentos jurídicos permite observar a soma de esforços no intuito de se combater a elusão fiscal e dentre os recursos disponíveis para esse fim, estão, não só a edição de normas

preventivas, mas também a edição de regras gerais antielusivas, permitindo, assim, abarcar um maior número de situações possíveis.

Comparando os diversos sistemas jurídicos, percebe-se a adoção de algumas teses que serviriam para detectar a elusão fiscal (ou a elisão abusiva para alguns). No plano internacional, verificam-se tradicionalmente dois grandes modelos de sistema jurídico: o chamado sistema anglo saxão e o sistema romano-germânico. Os países anglo-saxônicos, baseados no regime da *common law*, apresentam algumas peculiaridades que o diferenciam dos países de origem européia - continental que se baseiam no regime da civil *Law*.

Nos primeiros tem relevância o papel criador do juiz, partindo do caso concreto para encontrar a norma adequada, concedendo ao juiz um poder de construir a solução para aquela situação. Já o modelo romano-germânico concretiza a aplicação do Direito, “fundamentalmente com base em conceitos legalmente estabelecidos de modo que o juiz resulta vinculado a um silogismo de conceitos” (GRECO, 2011, p. 402) e a aplicação da norma ao caso concreto se daria apenas por um processo lógico dedutivo de subsunção do fato à norma.

Apesar das diferenças entre os modelos, não se pode esquecer que a realidade aponta para um mundo cada vez mais globalizado e as vicissitudes de um mundo moderno estariam, como bem lembra Aurélio Greco, “levando à modificação desses dois desenhos, a ponto de acarretar uma aproximação dos dois sistemas” (GRECO, 2011, p. 403). Isto porque para o modelo anglo saxão, não seria mais suficiente para o seu funcionamento apenas o exame do caso concreto, precisando cada vez mais de conceitos e definições para se apoiar e fundamentar suas decisões.

Por outro lado, ocorreria o contrário no sistema romano-germânico, que por ser formado predominantemente por conceitos, pela lei, pela previsão abstrata, estaria sofrendo uma pressão para que passe a usar conceitos mais flexíveis, exigindo que a lei use conceitos mais abertos, que serão preenchidos de acordo com as circunstâncias do caso concreto.

No contexto globalizado, o que se nota é que é cada vez maior a preocupação dos países de todo o mundo com operações que envolvam o “planejamento tributário e a chamada elisão fiscal. Prova disso é que no âmbito das relações internacionais, inúmeras figuras têm surgido cujo substrato é a finalidade de inibir práticas elisivas” (GRECO, 2011, p. 405). Verifica-se que os anglo-saxônicos se utilizam das teorias da substância sobre a forma e do propósito negocial (*business purpose*) para combater a elusão fiscal, enquanto os europeus se valem nesse combate das teorias do abuso de forma, abuso de direito e de fraude à lei.

Partindo para análise da teoria do propósito negocial (*business purpose*), adotada nos países anglo saxônicos, percebe-se que esta foi desenvolvida nos EUA, tendo surgido na jurisprudência norte-americana e preceitua que os negócios jurídicos elaborados com o intuito único de economizar tributo, não devem produzir nenhum efeito sobre o Fisco. Em outras palavras “questiona-se se a operação negocial teria sido efetuada do mesmo modo, caso não fossem as vantagens tributárias geradas” (TÔRRES, 2013, p. 9). Caso a resposta seja negativa, o negócio jurídico deverá ser desconsiderado.

Outra teoria utilizada por esses ordenamentos e de muita influência na jurisprudência administrativa tributária brasileira, é a prevalência da substancia sobre a forma (*substance over form theory*) usada para efeito de se determinar qual o tratamento fiscal adequado ao caso concreto. Ou seja, dispõe que no momento da interpretação do fato tributário para efeitos de se estabelecer a tributação devida, a autoridade administrativa deverá se ater muito mais ao efeito econômico que este ato irá produzir do que a forma como foi estruturada a operação, relegando esta a um segundo plano.

De outro lado, a experiência européia no combate à elusão fiscal, tem indicado que, mesmo países que não possuíam tradição na utilização de regras gerais antielusivas têm adotado essa prática. Exemplo disso é a Itália, que a partir de 1990, passou a adotar uma norma geral antielusiva, aplicável em alguns tipos de operações como cisão, fusão, troca de ações, cessões de créditos, trocas de participações (HULK, 1997, p. 176).

O sistema jurídico alemão se utiliza da interpretação das normas tributárias segundo a finalidade econômica do ato e da teoria do abuso de formas jurídicas para preservar o equilíbrio fiscal e o faz privilegiando a finalidade da norma tributária, em detrimento do texto do dispositivo legal. Sendo assim, enquanto no primeiro caso “exige-se que o interprete busque a finalidade do ato, indagando, sempre, se a hipótese tributária busca a presença de um negócio jurídico” (ALMEIDA, 2013, p. 395), o abuso de formas irá ocorrer quando o contribuinte por meio de um negócio jurídico adotar uma estrutura diversa daquela prevista pela hipótese tributária, agindo de forma abusiva, visando afastar o tributo que de outro modo incidiria.

A legislação tributária Francesa vale-se da teoria do abuso de direito para combater o instituto da elusão fiscal, reconhecendo como abusivas duas práticas, quais sejam, o abuso por simulação de forma jurídica e o abuso de direito por fraude à lei (HUCK, 1997, p. 178). Importa ressaltar aqui que para configurar o abuso, haverá a necessidade “do elemento intencional (elemento subjetivo) e do emprego anormal de um direito (elemento objetivo), ficando o ônus da prova da existência desses vícios com a administração” (CAMPOS, 2002, p. 1).

No Direito espanhol também há o combate à elusão fiscal, distinguindo três regimes jurídicos que guardam relação com a economia tributária: “*a evasión* (violação direta do dever tributário), *elusión* (economia lícita e eficaz de tributos) e o regime intermediário, que corresponde à violação indireta da norma tributária, por meio do abuso de formas, que é a fraude *a la ley* tributária” (PEREIRA, 2001, p. 112).

Da mesma maneira, vê-se positivada, também, a figura do abuso de formas no ordenamento jurídico português, passando a contemplar uma regra geral antielusão na lei Geral Tributária a partir de 1999. O procedimento relacionado à aplicação dessa norma antielusiva, encontra-se, inclusive, descrito no código de procedimento e processo tributário português.

Assim como o sistema jurídico alemão, o ordenamento jurídico holandês também privilegia a necessidade da finalidade econômica no ato ou negócio jurídico e não apenas a diminuição ou supressão do tributo, pois, agindo assim o contribuinte violaria o espírito da lei e praticaria um ato ilícito.

O Brasil, tradicionalmente, vem da vertente romano-germânica, contemplando a tipicidade e conceitos na lei. Por muito tempo doutrina e jurisprudência administrativa apoiaram-se firmes apenas no aspecto da legalidade, não vendo fundamento em qualquer pretensão fiscal que se apoiasse em condutas adotadas pelos contribuintes e que visavam a economia tributária. Contudo, na opinião de Greco (2011), esse modelo romano-germânico clássico e absoluto não subsiste mais, por não resistir à complexidade do momento presente e à pressão dos fatos. “Nem mesmo a Itália conseguiu mantê-lo, pois precisou admitir aberturas no sistema, consistentes em conceitos vagos a serem preenchidos em função do caso concreto” (GRECO, 2011, p. 406).

O que se percebe é que em tempos mais recentes, este cenário de estrita legalidade no sistema administrativo tributário brasileiro vem invertendo-se e o que se observa é que, na falta da norma geral antielusão no nosso ordenamento, a jurisprudência administrativa dos tribunais vem adotando algumas dessas teorias, a exemplo do propósito negocial e do abuso de direito para barrar o planejamento tributário feito unicamente com o objetivo de economizar tributo.

A questão relevante que aqui merece ser levantada diz respeito aos critérios utilizados por estes tribunais, em especial o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para aceitar ou barrar um planejamento tributário, representando hoje a maior dificuldade que permeia a realidade das empresas e dos contribuintes. De outra forma, quais seriam “os limites e critérios definidores da licitude do planejamento tributário e quais seriam as

circunstâncias que levam a um julgador a confirmar, ou negar, o propósito negocial de uma transação” (SCHOUERI; FREITAS, 2010, p. 19).

Isto por que ao barrar planejamentos tributários onde a única intenção é economizar tributos, o fazendo sem base legal, fundamentado em jurisprudência alienígena ou utilizando-se de conceitos do Direito Civil, seriam para parte da doutrina, decisões que violariam direitos e impediriam a efetivação de garantias e liberdades individuais, estando, assim, na contramão da tendência contemporânea de se procurar buscar, por meio do processo, a concretização de Direitos Fundamentais.

Nesse sentido são as palavras de Luis Eduardo Schoueri quando dispõe que:

Não se pode deixar de registrar, o perigo que sempre se faz presente quando um critério alienígena é introduzido num ordenamento, especialmente se o fenômeno decorre de mera evolução jurisprudencial, sem que tenha havido inovação legislativa a embasar a mudança. Ainda mais perigosa é a importação de critérios estrangeiros, se estes provêm do Common Law, cujas raízes divergem bastante da tradição continental, seguida pelo ordenamento brasileiro (SCHOUERI; FREITAS, 2010, p. 19).

Sem querer adentrar o cerne desta discussão, o que se deve ter em mente é que ainda que os tributos sejam vitais para viabilizar o Estado, não se pode esquecer que estes só poderão ser cobrados do contribuinte, respeitados e observados as garantias e liberdades individuais, estas representando verdadeiros limites à atuação do Estado, evitando arbítrios e abusos na arrecadação tributária feita pela administração.

Talvez captar as peculiaridades do nosso ordenamento, tendo sempre em mente o respeito aos direitos individuais, ao invés de simplesmente copiar modelos e soluções prontas advindas de outros países, seja um bom começo para um efetivo combate à fraude fiscal.

5 A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Interessante perceber que, quando se trata do tema do planejamento tributário, vasta é a literatura sobre o assunto e, como já mencionado, apesar de planejamento tributário não ser sinônimo de elisão fiscal, é comum a doutrina tratá-lo como se assim fosse. “Apesar de planejamento e elisão serem conceitos que se reportam à mesma realidade, diferem quanto ao referencial adotado e à tônica que atribuem a determinados elementos” (GRECO, 2011, p. 85).

Isto ocorre, porque embora ambos os institutos objetivem a economia do tributo, no planejamento, o foco da atenção estaria voltado para a conduta do contribuinte, por isso, segundo Greco (2011, p. 85), a análise aqui seria para as qualidades e elementos que revestiriam tal conduta, como a liberdade contratual, licitude da conduta, assim como o

momento em que ela ocorre. Já quando se remonta à elisão, a atenção estaria voltada para os efeitos que a conduta teria sobre a incidência e cobrança do tributo, fazendo com que o debate ficasse centrado nos aspectos da capacidade contributiva e na isonomia.

O planejamento tributário caracteriza-se por buscar, por meios legais, a solução mais viável na tentativa de reduzir o ônus tributário, seja evitando a incidência, reduzindo o valor a ser pago ou adiando o prazo para pagamento do tributo. Para que esta operação tenha a proteção do ordenamento positivo e os respectivos efeitos sejam aceitos pelo Fisco, deve obedecer a critérios legais, devendo a análise ser feita diante do caso concreto.

A relevância deste instrumento é exatamente poder dele se valer para reduzir incertezas diante das várias alternativas que as vezes são colocadas pelo próprio ordenamento e pela administração e diante da escolha feita, poder prever os possíveis resultados e consequências de tal opção, para poder, assim, direcionar seu plano de ação no sentido de, por meios lícitos, conseguir reduzir, postergar ou eliminar o ônus tributário que recai sobre si ou sua empresa.

A questão é que é comum vermos a ideia de planejamento tributário associado à prática ilícita de não pagar tributos ou pagar o mínimo destes, associando a ideia de planejar à sonegação fiscal. Evidente que não se pode deixar de levar em conta a grande quantidade de planejamentos feitos exclusivamente com esse fim, nem ignorar a existência de profissionais que primam pelo mau planejamento, tendo como propósito apenas a vantagem econômica pessoal, pouco importando se determinadas escolhas trarão prejuízos aos clientes. A questão é que planejamento tributário não é sonegação, é muito mais amplo e profundo, é uma tarefa complexa que envolve profissionais de múltiplas áreas de atuação, que atuam integrados em uma soma de esforços.

Aspecto relevante quando se aborda o planejamento tributário, diz respeito à questão de como se dará a prova nesse contexto e as peculiaridades referentes a esta quando comparada com a prova de outros fatos relevantes para aplicação da lei tributária. Isto porque a prova aqui “não está, a rigor, centrada na ocorrência do fato gerador, mas na ocorrência de um determinado negócio ou operação cuja existência é considerada fato gerador do tributo” (GRECO, 2011, p. 524). Por este motivo os questionamentos que envolvem este tema centralizam o debate muito mais nas minúcias dos fatos e das condutas do contribuinte do que nas dúvidas no que tange à legislação.

Como reflexo dessa preocupação em detalhar fatos e enquadrar condutas, somado ao peso dado a tais fatos na avaliação do planejamento efetuado pelo contribuinte, percebe-se que, muitas vezes, um mesmo negócio pode ser compreendido de diversos pontos de vista e a

depender do grau de importância que se dá a um ou a outro aspecto, pode-se ter diferentes enquadramentos perante a lei. Prova disso é que muitas vezes planejamentos que envolvem situações semelhantes são muitas vezes rejeitados por fundamentos diversos, demonstrando um grau de subjetividade presente nas decisões que envolvam interpretação e aplicação da lei.

Na lição de Marco Aurélio Greco o problema não estaria na existência de subjetividade, já que esta estaria presente em toda atividade humana. O problema, segundo ele, “estaria na inexistência de controle sobre essa subjetividade, para que ela não faça com que a vontade do legislador seja substituída pela vontade do interprete. Por isso a questão é manter a subjetividade sob controle objetivo, por meio da explicitação desta subjetividade” (GRECO, 2011, p. 532). Dito de outra maneira seria a necessidade de se explicitar claramente quais os critérios e parâmetros utilizados na valoração daquela conduta, permitindo, assim, que a parte sucumbente possa questionar, caso queira, os critérios e fatos considerados relevantes naquela decisão.

Como já colocado em oportunidade anterior, no que diz respeito ao planejamento tributário, nota-se que a administração vem barrando esta prática quando feita com a única intenção de pagar menos tributo, sem o propósito negocial e percebe-se que o que antes era demasiadamente permitido, hoje é exageradamente proibido, gerando uma discussão a respeito da constitucionalidade ou não dessas decisões. É essencial que por parte da administração existam regras e critérios claros e previamente postos, que levem a soluções ponderadas e não extremadas, que privilegiem a lisura e a boa fé na relação Fisco contribuinte, promovendo o equilíbrio e a segurança jurídica.

Por outro lado, ao contribuinte deve ser dado o exercício da liberdade de contratar, sendo esta a base da construção de planejamentos tributários, mas, essa liberdade deve obedecer a requisitos e limites contemplados no próprio ordenamento positivo. Nada de se utilizar de “jeitinhos” obscuros para livrar-se da tributação. A boa fé deve, sempre, permear a conduta do contribuinte e aqui prevalece a boa fé no sentido jurídico, ou seja, aquela que se manifesta através dos atos e pela maneira que desenha sua conduta. Saber o que o contribuinte pensou ou pretendeu, nunca será possível a administração verdadeiramente saber, mas poderá sim, considerando os atos que praticou, os documentos que emitiu, as ações que realizou, interpretar o que fez e daí aplicar as sanções cabíveis.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Historicamente, verifica-se que a relação Fisco-Contribuinte, há muito, foi marcada pela presença de conflitos, onde o alvo principal sempre foi a voraz arrecadação tributária imposta pelo Estado. A insatisfação popular culminou com movimentos ao redor do mundo que muito influenciaram as revoltas ocorridas no Brasil e que sempre colocaram em pólos opostos o Estado e o contribuinte.

De um lado está o sujeito passivo, que, na grande maioria das vezes, sente-se injustiçado por ter que entregar parte de seu patrimônio ao Estado e do outro, está o Estado tendo que arrecadar cada vez mais para fazer frente às crescentes despesas da máquina estatal. Diante disso, nada mais normal que o sujeito passivo tente de alguma maneira reduzir seus encargos tributários e para isso, muitas vezes, irá utiliza-se de artimanhas nem sempre tão lícitas, formas fraudulentas de se elidir da tributação.

A elisão, a evasão e a elusão, esta ultima nomenclatura utilizada apenas por alguns autores, seriam alguns dos expedientes utilizados pelo contribuinte na tentativa de se reduzir o pagamento de tributos. Com base na classificação adotada neste trabalho, a elisão estaria situada na zona de liberdade do contribuinte, por isso seria lícito. Já a evasão configuraria um ilícito fiscal pois iria de encontro ao que está tipificado em lei, sendo claramente fraudulento.

Localizada em uma zona intermediária entre a primeira e a segunda categoria, estaria a elusão fiscal, caracterizada por tentar buscar na brecha da lei uma forma de não arcar com o tributo devido. A elusão, apesar de se utilizar de formas lícitas, a licitude seria apenas aparente, já que no conteúdo do ato estaria configurado o abuso de formas, tendo como única e exclusiva intenção de suprimir a tributação que seria devida normalmente, sem apresentar em seu bojo nenhum propósito negocial que justificasse a escolha por determinado tipo de negócio.

Resta claro na elusão fiscal a influência do chamado “jeitinho”, prática bem comum no Brasil quando se trata de se resolver problemas e que é bastante usada nas questões ligadas diretamente à tributação. O contribuinte ao se valer de brechas na lei para realizar negócios visando o não pagamento do tributo, na verdade não faz nada mais do que “dar um jeito” de não pagar, ou seja, dribla a legislação, o Fisco, na tentativa de levar vantagem na transação.

A elusão fiscal não é prática comum apenas por aqui, mas também, em outros ordenamentos jurídicos, tendo sido combatida, lá fora, por meio da edição de normas antielusivas, como também, por meio de regras de prevenção. No Brasil, apesar da tentativa de se editar norma nesse sentido, não houve a devida regulamentação e por isso afirma-se que,

até hoje, o Brasil não dispõe de uma norma antielusão, sendo esta combatida por meio da adoção de normas de prevenção e pela utilização por parte da jurisprudência administrativa de teorias trazidas de outros ordenamentos ou por meio de conceitos de Direito Civil, a exemplo do abuso de direito.

Grande discussão doutrinária se forma no que diz respeito à constitucionalidade dessas decisões, já que princípios constitucionais como a legalidade, tipicidade, segurança jurídica, estariam sendo ameaçados. Por outro lado, os que defendem a adoção de norma antielusiva, defendem a proteção à capacidade contributiva e à isonomia.

Independente de qual teoria adotada, o que se deve ter em mente é que o ato de planejar não pode ser confundido com o ato de sonegar, pois realizar um planejamento tributário bem estruturado, dentro dos limites legais, na tentativa de vir a pagar menos tributo é direito do contribuinte e esse não pode ser rejeitado se não por critérios objetivos e claros, utilizando-se de um processo administrativo célere, transparente e que esteja condizente com as garantias estabelecidas na Carta Maior.

As decisões devem usar de ponderações, não se resumindo apenas ao “tudo” ou “nada”, como se todos tivessem um único objetivo de fraudar o Fisco. A boa fé deve estar presente em todas as relações e permear todos os negócios jurídicos, contribuindo na tentativa de se construir um modelo fiscal que seja equilibrado, onde as questões tributárias possam ser exaustivamente debatidas, possibilitando a ouvida de todos os argumentos e o esclarecimento de todos os fatos, para que na decisão prevaleça o bom senso e não o excesso de subjetividade, privilegiando, assim, a segurança jurídica e o bom direito.

7 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo. **Garantias dos contribuintes no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva 2013.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BRASIL. **Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 06 jan. 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 12. ed. rev. ampl. e atual. de acordo com as Emendas Constitucionais ns. 19/98 e 20/98. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

DEON, Rodrigo. **Análise da constitucionalidade da inserção de norma geral antielisiva na legislação tributária brasileira.** DireitoNet, fev. 2004. Disponível em: <[http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/1454/Analise-da-constitucionalidade-da-insercao - de-norma-geral-antielisiva-na-legislacao-tributaria-brasileira](http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/1454/Analise-da-constitucionalidade-da-insercao-de-norma-geral-antielisiva-na-legislacao-tributaria-brasileira)>. Acesso em: 16 jan. 2015.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais.** São Paulo: Saraiva, 1997.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação.** São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza.** Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MEDEIROS, Saulo. **Breve Histórico dos Tributos.** Juristas, abr. 2013. Disponível em: <<http://www.juristas.com.br/informacao/artigos/breve-historico-dos-tributos/1656/>>. Acesso em: 23 jan. 2015.

MONTEIRO, José Carlos Braga. **A relação da história da humanidade e os tributos.** Ago. 2014. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/relacao-da-historia-humanidade-e-tributos.htm>>. Acesso em: 20 jan. 2015.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional.** São Paulo: MP, 2010.

_____. **Jeitinho brasileiro, mazelas históricas e cultura juridico-tributária.** Florianópolis: Insular, 2012.

PELLIZZARI, Deoni. **A grande farsa da tributação e da sonegação.** Petrópolis: Vozes, 1990.

PEREIRA, Cesar Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa.** São Paulo: Dialética, 2001.

SARMENTO, Daniel. **A ponderação de interesses na Constituição Federal.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

SCHOUERI, Luis Eduardo; FREITAS, Rodrigo de. **Planejamento tributário e o “propósito negocial”.** São Paulo: Quartier Latin, 2010.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal.** 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.