

TRIBUTAÇÃO EXCESSIVA DO ESTADO COMO CAUSA DA SONEGAÇÃO FISCAL¹

Guilherme Francisco dos Santos²

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO; 2 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO; 2.1 CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL; 2.2 TRIBUTOS; 2.3 FUNÇÃO DOS TRIBUTOS; 3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO; 3.1 EVASÃO; 3.2 ELISÃO FISCAL; 3.3 SIMULAÇÃO; 4 CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.

RESUMO: O presente artigo tem o objetivo de demonstrar que a excessiva tributação do Estado é uma das causas da sonegação fiscal, tendo como problema de pesquisa a excessiva tributação do estado que coloca o Brasil entre os países que mais arrecadam impostos e entre os que menos oferecem um retorno de qualidade do imposto arrecadado aos seus contribuintes. Com o objetivo de demonstrar que a alta carga tributária e a aplicação incompetente dos recursos arrecadados vêm a cada ano impulsionando a sonegação fiscal. Fazendo um comparativo da quantidade de meses de trabalho necessários para pagar impostos, partindo da década de 80 até o ano de 2015, e demonstrar que essa arrecadação demasiada é a causa da sonegação por parte dos contribuintes, que acabam infringindo a lei na tentativa de reduzir gastos e sobreviver no mercado. Concluindo que se o governo reduzir a carga sobre o contribuinte e organizar seus gastos o valor arrecadado seria mais do que necessário para realizar todas as atividades inerentes ao estado e o consumidor final não teria que usar de alternativas que muitas vezes são ilegais para sobreviver.

PALAVRAS-CHAVES: Tributação; Excesso; Sonegação Fiscal.

ABSTRACT: *This article aims to demonstrate the excessive taxation of the state, making Brazil known for being among the countries that collect taxes and among the least offer a quality return the tax collected to their taxpayers. Making a comparison of the number of months of work needed to pay taxes, starting from the 80s to 2015, and show that this collection too is the cause of tax evasion by taxpayers who end up breaking the law in an attempt to reduce expenses and survive in the market.*

KEY-WORDS: *taxation; excess; tax evasion.*

1 INTRODUÇÃO

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, do Curso de Direito da Faculdade do Norte Novo de Apucarana – FACNOPAR. Orientação a cargo do Prof. Ms Fernando Sartori.

² Acadêmico do Curso de Direito da Faculdade do Norte Novo de Apucarana – FACNOPAR. Turma do ano de 2012. Email para contato: gfgui_@hotmai.com

O presente artigo tem o objetivo de demonstrar a grande quantidade de impostos pagos pelos contribuintes brasileiros, visto que a cada ano a carga tributária se torna mais pesada exaurindo o contribuinte final, e como devido a isso surge alguns dos sérios problemas que o país enfrenta.

A finalidade deste artigo não é justificar a sonegação fiscal, mas sim demonstrar que devido à tributação excessiva e a aplicação precária dos recursos arrecadados por parte do governo, cria-se um ambiente propício para a sonegação fiscal. Bem como, demonstrar que o contribuinte possui alternativas para reduzir seus gastos com impostos, com dispositivos que a própria lei oferece.

Inicialmente este artigo trata sobre o sistema tributário Brasileiro, demonstrando alguns estudos, referente à quantidade de impostos vigentes no país, e uma breve exposição de quantos dias de trabalho no ano são necessários para o contribuinte pagar todos eles. Bem demonstra os dispositivos previstos em lei para buscar uma redução desta carga tributária, através do planejamento tributário, evitando assim a ilegalidade fiscal.

No capítulo 1 será analisado o sistema tributário brasileiro, demonstrando a carga tributária a qual o contribuinte é submetido, os principais tributos e um conceito sobre qual a função do tributo.

No capítulo 2 será analisado os atos que o contribuinte pode realizar de forma legal como o planejamento tributário demonstrando a necessidade de se utilizar desta ferramenta, para evitar despesas desnecessárias e traz atitudes que alguns contribuintes recorrem que são ilegais.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A normatização do sistema Tributário brasileiro está prevista na Constituição Federal de 1988 a partir do artigo 145 e no Código Tributário Nacional, e tem o objetivo de regular toda a atividade tributária do Estado, utilizando de taxas, impostos, contribuições de melhoria, contribuições especiais, como forma de controle. Esse sistema oferece ao governo a possibilidade de intervir em determinados setores da economia, sempre que considerar necessário, para estimular ou reduzir a produção ou consumo de produtos e serviços.

2.1 CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

O Brasil é conhecido mundo a fora por suas belas praias, pelo excelente clima, mas também somos conhecidos por possuir uma altíssima carga tributária, pela incompetência de nossos governantes que a cada ato demonstram estar preocupados apenas com sua classe, e pelos inúmeros escândalos de corrupção. O Brasil pelo 5º ano consecutivo está na lista de 30 países que mais arrecadam impostos e que menos oferecem retorno de qualidade para seus contribuintes. Em 2015, a arrecadação tributária até o mês de julho foi de 800 (oitocentos) bilhões de reais, ou seja, o Brasil está entre os que mais arrecadam e ao mesmo tempo entre os que menos aplicam todo esse recurso em benefício da população³.

Conforme estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), no ano de 2015 o brasileiro precisou trabalhar 151 dias apenas para pagar todos os impostos vigentes no sistema tributário brasileiro⁴. Dessa maneira, o contribuinte brasileiro trabalha exatos 5 (cinco) meses para pagar impostos.

Na Tabela abaixo consta um demonstrativo dos dias trabalhados por ano para pagar impostos.

Tabela 1 – Dias trabalhados por ano para pagar impostos

ANO	DIAS	MESES
1986	82	2 Meses e 22 dias
1987	74	2 Meses e 14 dias
1988	73	2 meses e 13 dias
1989	81	2 Meses e 21 dias
1990	109	3 Meses e 19 dias
1991	90	3 Meses
1992	93	3 Meses e 3 dias
1993	92	3 Meses e 2 dias
1994	104	3 Meses e 14 dias

³ IBPT. **Pelo 5º ano seguido, Brasil arrecada muito, mas não dá retorno.** Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/2171/Pelo-5o-ano-seguido-Brasil-arrecada-muito-mas-nao-da-retorno>>. Acesso em 27.02.16.

⁴ IBPT. **Leão obriga o brasileiro a trabalhar até o final de maio só para o pagamento de tributos.** Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/2140/Leao-obriga-o-brasileiro-a-trabalhar-ate-o-final-de-maio-so-para-o-pagamento-de-tributos>>. Acesso em 27.02.16.

1995	106	3 Meses e 16 dias
1996	100	3 Meses e 10 dias
1997	100	3 Meses e 10 dias
1998	107	3 Meses e 17 dias
1999	115	3 Meses e 25 dias
2000	121	4 Meses e 1 dia
2001	130	4 Meses e 1 dia
2002	133	4 Meses e 10 dias
2003	135	4 Meses e 15 dias
2004	138	4 Meses e 18 dias
2005	140	4 Meses e 20 dias
2006	145	4 Meses e 25 dias
2007	146	4 Meses e 26 dias
2008	148	4 Meses e 28 dias
2009	147	4 Meses e 27 dias
2010	148	4 Meses e 28 dias
2011	149	4 Meses e 29 dias
2012	150	4 Meses e 30 dias
2013	150	4 Meses e 30 dias
2014	151	5 Meses
2015	151	5 Meses

Fonte: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2140/ESTUDODIASTRABALHADOSEDICAO2015.pdf>>. Acesso em 27.02.16.

O Mesmo estudo também foi feito por faixa salarial considerando o período de maio de 2014 a abril de 2015, pelo qual se utilizou a faixa mensal de até R\$3.000,00 (três mil reais) para classe baixa, de R\$3.000,00 (três mil reais) a R\$10.000,00 (dez mil reais) para classe média e acima de R\$10.000,00 (dez mil reais) para classe alta.

Tabela 2 – Dias trabalhados por ano conforme o rendimento

	Rendimento Médio Brasileiro		Rendimento Mensal até R\$ 3,000.00		Rendimento mensal entre R\$ 3,000.00 a R\$ 10,000.00		Rendimento mensal acima de R\$ 10,000.00	
	% Da Renda bruta	Dias trabalhados por ano	% Da Renda bruta	Dias trabalhados por ano	% Da Renda bruta	Dias trabalhados por ano	% Da Renda bruta	Dias trabalhados por ano
Tributos sobre a Renda	15,06%	55	12,61%	46	19,73%	72	21,10%	77

Tributos sobre o patrimônio	3,03%	11	3,03%	11	3,56%	13	3,84%	14
Tributos sobre o consumo	23,28%	85	23,54%	85	20,82%	76	17,25%	63
Total de Tributos	41,37%	151	39,18%	143	44,11%	161	42,19%	154
		Até 31 de Maio		Até 23 de Maio		Até 10 de Junho		Até 03 de Junho

* *Diferença na somatória dos dias é devido ao arredondamento dos resultados.

Fonte: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2140/ESTUDODIASTRABALHADOSEDICAO2015.pdf>>. Acesso em 27.02.16.

Coforme foi demonstrado pelo estudo, a cada ano a parcela de comprometimento da renda do contribuinte para pagar impostos aumenta, fato que gera grande indignação entre a população, porque devido à corrupção, tanto no governo quanto no meio privado. O dinheiro pago em impostos não retorna de uma maneira efetiva ao contribuinte, forçando-o a buscar por serviços particulares para satisfazer suas necessidades, comprometendo ainda mais sua renda.

Este fato causa grande revolta, pois é sempre a população que sofre as consequências da má administração, dos desvios de verbas, da corrupção desenfreada, já que para cobrir seus rombos, o Governo aumenta os impostos existentes e cria novas normas sobre tributação. A quantidade de normas criadas no Brasil é assustadora, principalmente no que diz respeito à matéria tributária.

2.2 TRIBUTOS

De 1988 até 2015, foram editadas mais de 5,2 milhões de normas, o que representa cerca de 764 regras por dia útil, entre leis, medidas provisórias, emendas constitucionais, decretos, portarias, instruções normativas, atos declaratórios, entre outras. O cálculo foi feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT, o qual detectou que no que diz respeito à matéria tributária, foram editadas 352.366 normas, a maioria exigente em excesso, e responsável por exaurir os contribuintes, confundindo-os e exigindo de pessoas

físicas e jurídicas um trabalho infinito para a compreensão e o cumprimento de todas as regras⁵.

O conceito de tributos encontra-se no Código Tributário Nacional (CTN⁶) em seu art. 3º que diz:

Tributo é toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Segundo Luciano Amaro, “tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público” (AMARO, 2011, p. 47).

A Constituição Federal em seu artigo 145 e o CTN em seu artigo 5º relacionam como tributos os impostos, taxas e contribuições de melhorias.

O § 1º do art. 145⁷ da Constituição Federal dispõe o seguinte:

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

Conforme se extrai da obra de Cláudio Borba⁸, a maioria dos impostos no país não levam em consideração as condições socioeconômicas do contribuinte, veja-se:

[...] a maioria dos impostos no Brasil não são graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte e muito menos tem caráter pessoal. Nos casos em que a incidência é direta e pessoal é fácil identificar quais as pessoas que serão tributadas, como no imposto de renda; mas se o imposto é real e tem incidência indireta, como no IPI ou no ICMS, a transferência do ônus financeiro para outra pessoa dificulta à graduação na medida exata da capacidade de contribuir.

Atualmente tem-se no Brasil os seguintes impostos:

⁵ IBPT. **Mais de 700 normas são editadas diariamente no Brasil, desde a constituição de 88.** Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/2272/Foliao-pode-pagar-quase-80-de-impostos-nos-produtos-de-carnaval>>. Acesso em 28.02.16.

⁶ BRASIL. Código tributário nacional. In: CURIA, L.R.; CÉSPEDES, L.; NICOLETTI, J. **Vade mecum universitário de direito Saraiva**. 16. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 711.

⁷ BRASIL. Constituição (1988). In: CURIA, L.R.; CÉSPEDES, L.; NICOLETTI, J. **Vade mecum universitário de direito Saraiva**. 16. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 53.

⁸ BORBA, Cláudio. **Direito tributário: teoria e 1000 questões**. 12ª. ed. atual. até a Emenda Constitucional n. 38/02. Rio de Janeiro: Impetus, 2003. P. 29 e 30.

Federais: Imposto de Importação; Imposto de Exportação; Imposto de Renda; Imposto sobre Produtos Industrializados; Imposto sobre Operações de Crédito Câmbio e Seguro; Imposto sobre Grandes Fortunas.

Estaduais: Imposto Causa Mortis e Doação (ITCMD); Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); Imposto sobre a Propriedade de Veículos Autônomos (IPVA).

Municipais: Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); Imposto de Transmissão Inter vivos (ITBI); Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISQN).

Ainda, tem-se as chamadas Contribuições de Melhorias e o Empréstimo Compulsório que estão previstos nos artigos 81 do CTN⁹ e 148 da CF/88¹⁰, respectivamente,

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Art. 148. A união mediante lei complementar poderá instituir empréstimos compulsórios:

- I – Para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou iminência dela;
- II – No caso do investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observando o disposto no art.150, III, b.

O Empréstimo Compulsório também é regulado pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 15. Esse tributo somente pode ser instituído pela União, e a aplicação dos recursos arrecadados deve estar vinculada à despesa que o gerou, conforme o disposto no parágrafo único do referido artigo. Conforme o doutrinador Sergio Pinto Martins¹¹, a lei complementar que o criar deve fixar obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate.

E tem-se que ainda, as Contribuições Especiais, que Sergio Pinto Martins¹² classifica em contribuição de intervenção no domínio econômico, contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômica e a contribuição

⁹ BRASIL. Código tributário nacional. In: CURIA, L.R.; CÉSPEDES, L.; NICOLETTI, J. **Vade mecum universitário de direito Saraiva**. 16. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 717.

¹⁰ BRASIL. Constituição (1988). In: CURIA, L.R.; CÉSPEDES, L.; NICOLETTI, J. **Vade mecum universitário de direito Saraiva**. 16. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 53.

¹¹ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 166.

¹² *Ibidem*, p. 150-151.

para o custeio da seguridade social. Tais contribuições estão previstas no art. 149 da Constituição de 1988, e assim como o empréstimo compulsório, sua receita deve estar vinculada à despesa que deu causa a sua criação.

O sistema tributário brasileiro também é dotado de Taxas que, segundo Ricardo Lobo Torres¹³ é um tributo contraprestacional, ou seja, está vinculado a uma prestação de serviço específica em favor do contribuinte”

2.3 FUNÇÃO DOS TRIBUTOS

Conforme Hugo de Brito Machado¹⁴, “no estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Pode ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único”.

O tributo também é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens, produzindo os mais diversos efeitos na economia.

Verifica-se esta interferência quando analisamos as taxas de polícia e taxas de serviço que são utilizadas pelo governo para controlar de maneira mais efetiva o contribuinte.

Certos direitos devem estar de acordo com o interesse público, cabendo ao Estado policiar a atuação do indivíduo. A construção de um prédio ou a instalação de uma empresa deve obedecer às leis de zoneamento e de segurança. Portanto, cabe à administração pública fiscalizar e fazer com que as normas sejam cumpridas e conceder a autorização, licença ou alvará. Da mesma maneira se o indivíduo deseja sair do país ou obter porte de arma é necessário pedir autorização ao Estado. A taxa de polícia é cobrada em razão da atividade do Estado que verifica o cumprimento das normas legais para que seja possível conceder autorização, alvará ou licença¹⁵.

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 406.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 11 ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 46.

¹⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 54-56.

A taxa de polícia está disposta no art.78 do CTN, como descrito a seguir¹⁶:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

As taxas de serviço, por sua vez, têm por fato gerador um serviço que o Estado realiza ou coloca à disposição da população:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição¹⁷.

Conforme transcreve o art. 77 do Código Tributário Nacional as Taxas de Serviço somente se justificam para serviços prestados ou colocados à disposição da população.

Desta forma, quanto maior o Estado e sua incompetência, maior será a sua necessidade de aumentar a carga tributária sob os contribuintes, forçando os trabalhadores a trabalharem mais horas para pagarem seu impostos e forçando os empresários a investirem cada vez menos, interferindo diretamente no consumidor final, pois com menos investimentos a competitividade, a qualidade dos serviços e produtos e os empregos diminuem. Prova disto está no recente aumento dos tributos sob os produtos mais consumidos na Páscoa deste ano, sendo a maior carga sob o vinho que chega aos 54,73%, seguido pelo refrigerante (lata) 46,47% e logo após pelo principal produto de comércio desta época, o chocolate com uma carga de 38,60%¹⁸.

¹⁶ BRASIL. Código tributário nacional. In: CURIA, L.R.; CÉSPEDES, L.; NICOLETTI, J. **Vade mecum universitário de direito Saraiva**. 16 ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 717.

¹⁷ *Ibidem*, p. 717.

¹⁸ IBPT. **Consumidores pagarão mais de 50% em tributos nos produtos da Páscoa**.

Disponível em: <<https://www.ibpt.com.br/noticia/2396/Consumidores-pagaram-mais-de-50-em-tributos-nos-produtos-da-Pascoa>>. Acesso em 26.03.16.

Tabela 3 – carga tributária sobre produtos da páscoa

PRODUTOS	TRIBUTOS
Almoço em restaurante	32,31%
Bacalhau importado	43,78%
Bombons	37,61%
Cartão de Páscoa	37,48%
Chocolate	38,60%
Coelho de Pelúcia	29,92%
Colomba pascoal Chocolate	38,68%
Hospedagem em hotel	29,56%
Ovo de Páscoa	38,53%
Passagem aérea	22,32%
Peixes	34,48%
Refrigerante (lata)	46,47%
Refrigerante garrafa	44,55%
Vinho	54,73%

Fonte: <<https://www.ibpt.com.br/noticia/2396/Consumidores-pagaram-mais-de-50-em-tributos-nos-produtos-da-Pascoa>>. Acesso em 26.03.2016.

Demonstrando mais uma vez que o governo está, na verdade, preocupado em resolver apenas os problemas que ele próprio causou, gastando desordenadamente o dinheiro público, pois para se livrar de uma situação difícil, onera seus contribuintes aumentando os tributos, interferindo drasticamente no estilo de vida de toda a população, pois acaba tornando os produtos mais caros diminuindo o poder de compra do consumidor final, deixando totalmente de lado o que diz o artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988¹⁹, a saber:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: §1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O artigo citado acima embasa o princípio da capacidade contributiva, pelo qual a capacidade contributiva deve ser levada em conta, ou seja, quanto maior

¹⁹ BRASIL. Constituição da república federativa do Brasil. In: CURIA, L.R.; CÉSPEDES, L.; NICOLETTI, J. **Vade mecum universitário de direito Saraiva**. 16ª. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 53.

a riqueza, mais impostos devem ser pagos, buscando assim uma justa cobrança de tributos.

O princípio da capacidade contributiva, inserido no contexto econômico, instrumentaliza-se através da progressividade e da seletividade, considerados, por alguns doutrinadores, como princípios. A progressividade ocorre quando o imposto possui sua alíquota majorada, na medida em que aumenta sua base tributável, de forma a onerar aquele que possui maior riqueza. Já a seletividade acontece quando as alíquotas dos impostos são diferentes, tendo em vista o objeto tributável²⁰.

E com tantos tributos, que coloca o Brasil entre os países que possuem as maiores cargas tributárias surgem fenômenos que a doutrina chama de: Evasão e Elisão fiscal, a primeira é conhecida pela doutrina como uma prática ilícita, já a segunda é reconhecida como uma prática lícita.

Conforme Roseli Quaresma Bastos, a evasão fiscal²¹:

[...] ocorre quando o contribuinte realiza atos ilegais ou fraudulentos após a concretização do fato gerador, visando suprimir, reduzir ou retardar o cumprimento da obrigação tributária.

Ainda sobre o tema, a autora afirma²²:

Difícilmente, encontra-se na doutrina uma abordagem exclusiva da evasão fiscal, já que a elisão mostra-se como o contraponto da ilegalidade, dessa forma cumpre transcrever o entendimento de Hermes Macedo Huck, citado por Leandro Paulsen (2005. p.949): “Evasão é sempre ilegal. A fuga do imposto devido, manifestada sob a forma de fraude, simulação ou embuste de qualquer natureza, sofre condenação em todos os sistemas jurídicos nacionais. Elisão, elisão ou evasão lícita é a subtração ao tributo de manifestações de capacidade contributiva originalmente sujeitas a ele, mediante a utilização de atos lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da lei. Em essência, surge como uma forma jurídica alternativa, não prevista na lei tributária, de alcançar o mesmo resultado negocial originalmente previsto, sem o ônus do tributo. Em princípio, é lícita a elisão. São tênues e difusos os limites que separam a evasão ilegal da elisão lícita. Distingui-los é tão difícil quanto defini-los. Várias tentativas de distinção surgem na doutrina. A mais frequente delas fala no fator tempo. Ainda que sujeita a exceções, os autores procuram estabelecer a elisão como a manobra do particular praticada antes do surgimento do fato gerador, evitando exatamente que este apareça. Evasão é o procedimento destinado à fuga tributária, cujos atos constitutivos foram praticados após a ocorrência

²⁰ **Elisão e evasão fiscal:** Os limites do planejamento tributário. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8325>. Acesso em 26.03.2016.

²¹ *Ibidem*, acesso em: 26.03.2016.

²² **Elisão e evasão fiscal:** Os limites do planejamento tributário. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8325>. Acesso em 26.03.2016.

do fato imponible. O imposto já é devido e o contribuinte deixa de recolhê-lo. Em resumo, segundo essa orientação, elisão é tentar não entrar na relação tributária e evasão é tentar sair dela, como sintetizava Narciso Amorós. Essa distinção cronológica, ainda que bem concebida, não responde a todas as hipóteses de elisão e evasão, pois são frequentes os casos nitidamente evasivos detectados antes da ocorrência do fato gerador. “A fraude à lei, de forma genérica, está incluída na hipótese de evasão, e sua prática consiste em evitar arditosamente, consciente e dolosamente o surgimento do fato gerador do tributo.

Dessa maneira pode-se concluir que a evasão nada mais é do que uma maneira ilícita, a que o contribuinte recorre para fugir de suas obrigações após se deparar com uma carga tributária altíssima, já a elisão refere-se ao planejamento tributário que pode ser realizado antes do fato gerador do imposto, utilizando-se apenas do que a legislação autoriza ou simplesmente aproveitando-se daquilo que não está claro no texto da lei, ou seja, as brechas legais.

3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

No capítulo anterior foi demonstrado, de maneira sucinta, a quantidade de impostos que o contribuinte brasileiro, tanto pessoa física quanto pessoa jurídica, deve arcar durante o ano comprometendo boa parte do seu rendimento anual e diminuindo drasticamente a capacidade de investimentos dos empresários. Isso acaba trazendo consequências para todos os segmentos da sociedade e forçando os contribuintes a buscarem alternativas para tornar a manutenção de sua empresa economicamente viável, na tentativa de sobreviver diante das inúmeras obrigações fiscais que são impostas pelo legislador, que muitas vezes têm o único objetivo de cobrir rombos causados nos cofres públicos devido à má administração pública.

O site Estadão²³ publicou uma matéria sobre uma avaliação realizada pelo Sinprofaz (Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional) a qual demonstra que até outubro de 2015 no Brasil já havia sido sonegado R\$420 bilhões, e com esse valor sonegado, o governo poderia arrecadar mais de 13 vezes do que pretendia com a CPMF.

²³ **Sonegação de impostos chega a R\$420 bilhões no Brasil em 2015.** Disponível em:< <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,sonegacao-de-impostos-no-brasil-chega-a-r-420-bi-em-2015,1784149>> Acesso em 30.05.2016.

Para amenizar o problema e fugir da ilegalidade, que seria a sonegação fiscal, a evasão, pela qual o contribuinte tenta se livrar de suas obrigações e a simulação, que o contribuinte busca uma redução fiscal, este pode recorrer ao planejamento tributário, algo que se tornou ao longo do tempo uma ferramenta preventiva com o objetivo de antecipar possíveis despesas desnecessárias. Cabe salientar que o planejamento tributário deixou de ser uma qualidade apenas do bom administrador, mas sim uma obrigação a todos os contribuintes.

Uma forma permitida pela legislação, dentro do planejamento tributário, é a elisão fiscal, medida que possibilita a redução e será analisada mais adiante.

Para Francisco Coutinho Chaves²⁴, planejamento tributário “é o meio legal de redução da carga tributária. Nos tempos atuais, é a ferramenta necessária não só a qualquer empresa, como também aos contribuintes pessoas físicas”.

O planejamento tributário nada mais é do que a escolha da ação menos onerosa em termos tributários para o contribuinte. Diante disso, a Constituição Federal reserva ao contribuinte autonomia de organizar-se, garantindo-lhe o Direito de propriedade (art.5º, XXII) e o Direito ao pleno exercício da autonomia da vontade (art.5º, IV, IX, XIII, XV, XVII e XXII).

É também um dever legal determinado pelo artigo 153 da Lei nº 6.404/76²⁵:

Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.

Ou seja, o contribuinte tem a liberdade de escolher a melhor forma de diminuir os encargos tributários sobre suas operações.

Segundo Francisco Coutinho Chaves²⁶,

²⁴ CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014. p. 12.

²⁵ BRASIL. Sociedades Anônimas. In: CURIA, L.R.; CÉSPEDES, L.; NICOLETTI, J. **Vade mecum universitário de direito Saraiva**. 16ª. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1361.

²⁶ CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada**. 3ª. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014. p. 6 e 7.

O planejamento tributário é o processo de escolha da ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos

E deve seguir os seguintes procedimentos:

1. Fazer um levantamento histórico da empresa, identificando a origem de todas as transações efetuadas, e escolher a ação menos onerosa para os fatos futuros;
2. Verificar a ocorrência de todos os fatos geradores dos tributos pagos e analisar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior;
3. Verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos, pois os créditos constituídos após cinco anos são indevidos;
4. Analisar, anualmente, qual a melhor forma de tributação do Imposto de Renda e da contribuição sobre o lucro, calculando de que forma (real ou presumida) a empresa pagará menos tributos;
5. Levantar o montante dos tributos pagos nos últimos cinco anos, para identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa;
6. Analisar os casos de incentivos fiscais existentes, tais como isenções, redução de alíquotas etc.;
7. Analisar qual a melhor forma de aproveitamento dos créditos existentes (compensação ou restituição).

Com o planejamento tributário é possível evitar a incidência do fato gerador do tributo, por exemplo, substituir a maior parte do pró-labore dos sócios de uma empresa por distribuição de lucros, pois a partir de janeiro de 1996 eles não sofrem incidência do IR nem na fonte nem na declaração. Dessa forma, evita-se a incidência do INSS (20%) e do IR na Fonte (até 27,5%) sobre o valor retirado como lucros em substituição do pró-labore²⁷.

O planejamento tributário pode ser classificado como conservador: onde se aplica a lei ordinária sem a necessidade de qualquer interpretação jurídica ou a aplicação de princípios; Moderado: onde existe a necessidade de um conhecimento maior da legislação tributária, Constituição Federal. Nesta modalidade o contribuinte necessita realizar uma consulta administrativa nos órgãos competentes. E por fim, a modalidade agressiva: onde a escolha de uma ação é

²⁷**Elisão e evasão fiscal: Os limites do planejamento tributário.** Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8325>. Acesso em: 24.04.2016.

realizada somente com base na interpretação do Código Tributário Nacional e na Constituição Federal, e caso seja autuado, ingressa com os recursos administrativos e judiciais, se necessários.

Assim a operacionalização do planejamento tributário está condicionada a, após análise da legislação, evitar a ocorrência do fato gerador que, via de regra, é o diferencial entre a elisão e evasão fiscal.

3.1 EVASÃO

A Evasão Fiscal ocorre quando o contribuinte, com o objetivo de suprimir ou retardar o cumprimento de suas obrigações, utiliza-se de atos ilegais ou fraudulentos.

Difícilmente encontra-se uma abordagem exclusiva do tema estudado, desta forma cabe transcrever o entendimento de Hermes Macedo Huck, citado por Leandro Paulsen²⁸:

Evasão é sempre ilegal; a elisão é lícita. *"Evasão é sempre ilegal"*. A fuga do imposto devido, manifestada sob a forma de fraude, simulação ou embuste de qualquer natureza, sofre condenação em todos os sistemas jurídicos nacionais. Elisão, elusão ou evasão lícita é a subtração ao tributo de manifestações de capacidade contributiva originalmente sujeitas a ele, mediante a utilização de atos lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da lei. Em essência, surge como uma forma jurídica alternativa, não prevista na lei tributaria, de alcançar o mesmo resultado negocial originalmente previsto, sem o ônus do tributo. Em princípio, é lícita a elisão. São tênues e difusos os limites que separam a evasão ilegal da elisão lícita. Distingui-los é tão difícil quanto defini-los. Várias tentativas de distinção surgem na doutrina. A mais frequente delas fala no fator tempo. Ainda que sujeita a exceções, os autores procuram estabelecer a elisão como a manobra do particular praticada antes do surgimento do fato gerador, evitando exatamente que este apareça. Evasão é o procedimento destinado à fuga tributária, cujos atos constitutivos foram praticados após a ocorrência do fato imponible. O imposto já é devido e o contribuinte deixa de recolhê-lo. Em resumo, segundo essa orientação, elisão é tentar não entrar na relação tributária e evasão é tentar sair dela, como sintetizava Narciso Amorós. Essa distinção cronológica, ainda que bem concebida, não responde a todas as hipóteses de elisão e evasão, pois são frequentes os casos nitidamente evasivos detectados antes da ocorrência do fato gerador. A fraude à lei, de forma genérica, está incluída na hipótese de evasão, e sua prática consiste em evitar arditosamente, consciente e dolosamente o surgimento do fato gerador do tributo.

²⁸ HUCK, Hermes Macedo *apud* PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: **Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p.949.

A evasão possui caráter ilícito por se tratar de uma tentativa, que a lei não aprova, do contribuinte se livrar das obrigações fiscais após o fato gerador destas, ou seja, o contribuinte procura de maneira fraudulenta não pagar seus tributos omitindo informação ou prestando declaração falsa, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal, falsifica ou altera nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável.

Para Antônio Roberto Sampaio Dória citado por Miguel Delgado Gutierrez²⁹ a evasão se classifica em dois grupos, quais sejam, evasão omissiva e a evasão comissiva.

A evasão omissiva ocorre quando o contribuinte, para obter algum benefício, deixa de realizar uma ação; e a comissiva ocorre quando o contribuinte efetivamente pratica determinados atos, como procurar reduzir ou protelar o pagamento do tributo devido, por meios ilícitos.

3.2 ELISÃO FISCAL

A Elisão Fiscal consiste em um conjunto de escolhas que são autorizadas pela legislação fiscal, com o objetivo de evitar ou protelar o pagamento de tributos. Esse mecanismo sempre se apresentará antes da verificação do fato gerador, seja para evitar que ele ocorra, seja para reduzir a obrigação tributária ou para adiar o implemento da obrigação³⁰.

Identifica-se a Elisão³¹ quando:

Uma empresa prestadora de serviços muda seu domicílio para outro município porque neste a alíquota do ISS é bem menor, visando obter com essa mudança vantagem fiscal. A hipótese é completamente lícita, desde que a empresa efetivamente disponha de bens e pessoal na nova sede para que tenha capacidade de lá operar suas atividades.

Também é possível visualizar a economia fiscal lícita no caso IPI³² quando:

²⁹ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio *apud* GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal**. 2006. p. 65/70.

³⁰ **Elisão e evasão fiscal:** conceituação e diferenciação entre os polêmicos institutos tributários. Disponível em: < <http://jus.com.br/artigos/34952/elisao-e-eevasao-fiscal-conceituacao-e-diferenciacao-entre-os-polemicos-institutos-tributarios>>. Acesso em 24.04.2016.

³¹ *Ibidem*, acesso em 24.04.2016.

³² *Idem*, acesso em 24.04.2016.

Isto ocorre quando uma empresa de fabricação e fornecimento de produtos mecânicos sob encomenda se compromete a instalar seus produtos no local onde a obra é realizada. Ressalta-se que aqui cada produto é fabricado sob encomenda e nas medidas que o comprador deseja, sendo seus produtos diferentes uns dos outros. O fato gerador do IPI é a saída do produto do estabelecimento industrial, porém, se a empresa enviar todos os materiais para tal obra e apenas lá realizar a montagem dos mesmos, a industrialização será concretizada no local da obra, e aí sim incidirá o IPI, e não na saída das mercadorias do estabelecimento. Ocorreu neste exemplo um diferimento no pagamento do imposto, visto que a obrigação ficou suspensa.

A elisão pode ser induzida pela própria lei, quando o seu texto dispuser sobre a diminuição da tributação sob o contribuinte o que normalmente a lei exige alguns requisitos para obter o benefício; existe também a elisão por lacuna da lei, que é fortemente combatida pelo fisco, pelo fato de fogar ao controle a possibilidade de impor ao contribuinte o pagamento do tributo.

3.3 SIMULAÇÃO

A simulação fiscal trata-se de uma prática muito utilizada pelos contribuintes na tentativa de buscar uma redução fiscal, porém o Código Civil, de forma geral, desconsidera os negócios jurídicos simulados como se verifica:

Art. 167- É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que dissimulou, se válido for na substância e na forma.
 §1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:
 I- aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
 II- contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
 III- os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós datados.
 § 2º Ressaltam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.
 Art. 169- O negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso de tempo³³.

A doutrina classifica a simulação de duas maneiras, sendo: simulação absoluta, que ocorre quando não existe qualquer relação com o ato efetivamente desejado pelos indivíduos, e a simulação relativa, onde existem dois negócios, um simulado que não representa a verdadeira vontade das partes e um oculto que representa a exata intenção das partes. Nesta modalidade, diferentemente da simulação absoluta, existe uma camuflagem que apenas oculta a

³³ BRASIL. Código civil. In: CURIA, L.R.; CÉSPEDES, L.; NICOLETTI, J. **Vade mecum universitário de direito Saraiva**. 16ª. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 168.

verdadeira intenção das partes envolvidas no negócio. Para o doutrinador Silvio Rodrigues³⁴, é necessário seguir alguns requisitos para identificar a simulação fiscal, qual seja: deve existir acordo entre os contratantes, que no mais das vezes se apresenta por meio de uma declaração de vontade; deve existir desconformidades consistentes entre a vontade e a declaração, pois as partes não querem o negócio declarado, mas tão somente fazê-lo como querido; propósito de enganar terceiros.

4 CONCLUSÃO

O Brasil está entre os países que mais arrecadam impostos. Pelo 5º ano consecutivo está entre os 30 países que mais arrecadam impostos e que menos oferecem um retorno de qualidade para seus contribuintes. Desde a década de 80 até 2015 a quantidade de dias de trabalho necessários para pagar impostos vem aumentando, e estão em exatos cinco meses de trabalho necessários para suprir o pagamento de impostos cobrados pelo governo. No ano de 2015 até o mês de julho a arrecadação de impostos foi de 800 milhões de reais justificando o fato de o Brasil estar entre os 30 países que mais arrecadam impostos.

Foi identificado que a maioria dos impostos vigentes no país não leva em conta a capacidade de contribuir do contribuinte e, são exigentes em excesso exaurindo o contribuinte, exigindo do mesmo um trabalho infinito para a compreensão e o cumprimento de todas as regras. E com tantos impostos surgem procedimentos que em sua maioria são negativos para toda a economia, como a Sonegação Fiscal, pela qual o contribuinte em um momento de revolta devido a tantas obrigações e poucos benefícios deixa de arcar ou omite o fato gerador de suas obrigações fiscais. Somente no ano de 2015 o Brasil deixou de arrecadar R\$ 420 bilhões de reais, valor mais que suficiente para evitar qualquer reajuste fiscal.

Para tentar amenizar os gastos com impostos, o contribuinte pode recorrer ao planejamento tributário, que é uma excelente ferramenta para prevenir gastos desnecessários e caminhar dentro dos limites da lei.

Portanto, conclui-se que se cada contribuinte pagar seus impostos da maneira como se deve, dentro da faixa de seus rendimentos sem omitir nenhum dado, o dinheiro arrecadado seria mais do que o suficiente para arcar com todas as

³⁴ RODRIGUES, Silvio. **Direito civil**: Parte Geral. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 296.

despesas do governo e prestar todos os serviços necessários à população sem que cada contribuinte tenha que partir para uma instituição particular a fim de obter um determinado serviço que o governo não presta ou se presta não o faz com a qualidade necessária.

E se o governo reduzir os gastos desnecessários, combater a corrupção, que é um dos grandes problemas do Brasil, e melhorar os serviços prestados, não somente na qualidade, mas também na quantidade, cada contribuinte pagaria seus impostos tranquilamente, porque teriam a certeza de que seu dinheiro retornaria de forma eficaz, sem que seja necessário buscar outros meios para se ter serviços básicos como Saúde, Educação entre outros.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 13ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012.

ANDRADE, José Maria de. **Legislador tributário precisa de mais clareza para criar segurança jurídica**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-mai-15/estado-economia-legislador-tributario-clareza-seguranca-juridica>>. Acesso em: 24.04.2016.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18a ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

BRASIL. Código Civil. In: CURIA, L.R.; CÉSPEDES, L.; NICOLETTI, J. **Vade mecum universitário**.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

_____. Código tributário nacional. In: CURIA, L.R.; CÉSPEDES, L.; NICOLETTI, J. **Vade mecum universitário de direito Saraiva**. 16. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013.

BORDIN, Luiz Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugênio; **A Tributação nos Países do NAFTA (EUA, MÉXICO E CANADA)**.

BORBA, Claudio. **Direito tributário: teoria e 1000 questões**. 12^a. ed. atual. até a Emenda Constitucional n. 38/02. Rio de Janeiro: Impetus, 2003.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada**. 3^a. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio *apud* GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal**. 2006.

FERRAREZI, Junior Celso. **Guia do Trabalho Científico do Projeto a Redação Final**. São Paulo: Contexto, 2011.

FALCÃO, Maurim de Almeida. Desenvolvimento Econômico e Expansão dos Sistemas Tributários. IN trabalho apresentado no XIII Congresso Nacional de Pós-Graduação em Direito – **Anais do CONPEDI**. Florianópolis: novembro de 2004.

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

IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Brasil cria, em média, 46 novas regras de tributos a cada dia útil**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/1951/Brasil-cria-em-media-46-novas-regras-de-tributos-a-cada-dia-util>> Acesso em 17.09.2015.

_____. **Pelo 5º ano seguido, Brasil arrecada muito, mas não dá retorno**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/2171/Pelo-5o-ano-seguido-Brasil-arrecada-muito-mas-nao-da-retorno>>. Acesso em 17.09.2015.

_____. **Leão obriga o brasileiro a trabalhar até o final de maio só para o pagamento de tributos**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/2140/Leao-obriga-o-brasileiro-a-trabalhar-ate-o-final-de-maio-so-para-o-pagamento-de-tributos>>. Acesso em 17.09.2015.

_____. **Quase 5 milhões de normas foram editadas no país, desde a Constituição de 88**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/1927/Quase-5-milhoes-de-normas-foram-editadas-no-pais-desde-a-Constituicao-de-88>>. Acesso em 17.09.2015.

_____. **Brasil continua desequilibrado na questão arrecadação de impostos x serviços à população**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/1614/Brasil->

continua-desequilibrado-na-questao-arrecadacao-de-impostos-x-servicos-a-populacao>. Acesso em 17.09.2015.

_____. **Mais de 700 normas são editadas diariamente no Brasil, desde a constituição de 88.** Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/2272/Foliao-pode-pagar-quase-80-de-impostos-nos-produtos-de-carnaval>>. Acesso em 28.02.16.

_____. **Consumidores pagarão mais de 50% em tributos nos produtos da Páscoa.** Disponível em: <<https://www.ibpt.com.br/noticia/2396/Consumidores-pagaram-mais-de-50-em-tributos-nos-produtos-da-Pascoa>>. Acesso em 26.03.16.

_____. **Elisão e evasão fiscal: Os limites do planejamento tributário.**

Disponível

em:<http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8325>. Acesso em 26.03.2016.

_____. **Sonegação de impostos chega a R\$420 bilhões no Brasil em 2015.** Disponível em:<<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,sonegacao-de-impostos-no-brasil-chega-a-r-420-bi-em-2015,1784149>> Acesso em 30.05.2016.

_____. **Elisão e evasão fiscal: conceituação e diferenciação entre os polêmicos institutos tributários.** Disponível em:<

<http://jus.com.br/artigos/34952/elisao-e-eevasao-fiscal-conceituacao-e-diferenciacao-entre-os-polemicos-institutos-tributarios>>. Acesso em 24.04.2016.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 11 ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário.** 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência,** 12ª Edição, Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2010.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário.** 10ª Ed. São Paulo: Método, 2015.

RODRIGUES, Silvio. **Direito civil**: Parte Geral. São Paulo: Saraiva, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

WANDERLEY, Maira Cauhi. **Elisão e evasão fiscal: conceituação e diferenciação entre os polêmicos institutos tributários**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/34952/elisao-e-eevasao-fiscal-conceituacao-e-diferenciacao-entre-os-polemicos-institutos-tributarios>>. Acesso em: 24.04.2016.