

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – SP
PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**A ELISÃO FISCAL COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO PARA EVITAR A EVASÃO FISCAL**

MARIO DE SOUZA CRUZ

São Paulo – SP
2017

MARIO DE SOUZA CRUZ

**A ELISÃO FISCAL COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO PARA EVITAR A EVASÃO FISCAL**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), como parte dos requisitos para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário. Orientador: Prof. Dr. Charles William Mcnaughton

São Paulo – SP
2017

MARIO DE SOUZA CRUZ

**A ELISÃO FISCAL COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO PARA EVITAR A EVASÃO FISCAL**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), como parte dos requisitos para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.
Orientador: Prof. Dr. Charles William Mcnaughton

Aprovada com média _____, São Paulo, ____/____/____

Banca Examinadora:

Prof. Orientador:

Examinador

Examinador

Dedico este trabalho a minha mãe (Ana) e a meu Pai (Mario), que muito colaboraram com meu desenvolvimento e aprendizado na área do Direito, desde o primeiro ano da graduação.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus, por me permitir vivenciar momentos incríveis ao lado das pessoas que amo, e pelas oportunidades de trabalho e estudo a mim conferidas.

Agradeço a minha família, por todo amor, carinho e compreensão, diante dessa eterna jornada de estudos, em especial, a meu pai, Mario, pela confiança e pelo investimento em minha carreira profissional.

Agradeço a minha namorada, companheira e melhor amiga, Mayra, pelo amor, pela compreensão e por todos os momentos de incentivo desde o princípio, quando nos conhecemos no Cursinho de preparação para o Exame de Ordem.

“A persistência é o menor caminho para o êxito”

(Charles Chaplin)

RESUMO

A questão central deste trabalho é demonstrar que o método da elisão fiscal é o único meio legal para o planejamento tributário de um contribuinte, evitando fundá-lo em sonegação fiscal – evasão. O objetivo geral é esclarecer sobre o Sistema Tributário Nacional (STN), conceituando-se tributos, suas finalidades e espécies e descrevendo também a finalidade do planejamento tributário. Especificamente, destacam-se os conceitos dos mais variados autores acerca da diferença entre a elisão e a evasão fiscal. Para fins de metodologia, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, com estudo em material bibliográfico existente. Concluiu-se que este método permite ao contribuinte utilizá-lo com a finalidade de reduzir a carga tributária, beneficiando-se de uma posição quanto à licitude. Em síntese, a grande diferença entre elisão e evasão fiscal está atrelada ao fato gerador da obrigação tributária.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Elisão fiscal. Evasão fiscal.

ABSTRACT

This paper aims to demonstrate that the tax avoidance method is the only legal means that characterizes a tool for tax planning, avoiding tax evasion. Central intention is clarify about the National Tax System, conceptualizing tributes, its purposes and species, also describing the purpose of tax planning. Specifically, the concepts of the most varied authors about the difference between tax avoidance and tax evasion stand out. For purposes of methodology, this is a bibliographical research, with a study of existing bibliographic material. It was concluded that taxpayer will use this method in order to reduce the tax burden by benefiting from a position on lawfulness. In summary, the great difference between tax avoidance and tax evasion is linked to the taxable event.

Keywords: Tax planning. Tax avoidance. Tax avoidance.

SIGLAS E ABREVIATURAS

ART	Artigo
CF	Constituição Federal
Cide	Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
Cosip	Contribuição do Serviço de Iluminação Pública
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
LC	Lei Complementar
STN	Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

Introdução.....	10
1 Sistema Tributário Nacional (STN)	13
1.1 Tributo	14
1.1.1 Espécie de tributos	17
1.1.1.1 Impostos	20
1.1.1.2 Taxas	20
1.1.1.3 Contribuição de melhoria	21
1.1.1.4 Empréstimo compulsório	23
1.1.1.5 Contribuições especiais	24
1.1.1.6 Obrigação tributária	25
1.1.1.7 Obrigação Principal e acessória	26
2 Planejamento tributário	27
2.1 Conceito	27
2.2 Considerações iniciais sobre elisão e evasão fiscal	30
2.3 Elisão fiscal	32
2.4 Evasão fiscal	34
2.4.1 Formas de evasão fiscal.....	38
2.4.1.1 Sonegação fiscal.....	38
2.4.1.2 Fraude	39
2.4.1.3 Conluio.....	39
2.4.1.4 Crimes de ordem tributária.....	40
2.4.1.5 Lavagem de dinheiro	41
Considerações finais	42
Referências bibliográficas.....	45

Introdução

A elevada carga tributária no Brasil tem exigido dos empresários que adotem métodos para reduzir o impacto dos tributos em suas estruturas de custos. Diante deste cenário, são criados, cada dia mais, estudos para implantação de ações que permitam às empresas reduzir o impacto na tributação e, com isso, maximizar os lucros e o crescimento, sem perder de vista a legislação tributária nacional, mas por meio de estratégias legais para a redução da carga tributária.

A questão que preocupa tanto juristas quanto contribuintes é identificar se os meios utilizados são legalmente permitidos ou correspondem à aplicação de métodos ilícitos. Os grandes dilemas deste segmento são entender a dimensão da legislação tributária e sua alta carga, pois adotar medidas sem conhecimentos específicos perante a legislação tributária contribui para a sonegação fiscal. Resta inquestionável que a economia tributária, se resultante da adoção de uma alternativa legal, menos gravosa ou de lacuna da lei, denomina-se elisão fiscal. Considera-se, assim, como elisão fiscal a legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico.

O planejamento tributário, em consonância com a elisão fiscal, permite criar um método de compatibilidade com algumas regras e princípios constitucionais que não depende somente da legalidade das medidas jurídicas, mas também das comerciais, com o intuito de fazer o contribuinte recolher menos tributos e/ou não ser implicado pelo adiamento da ocorrência do fato gerador.

Em outros termos, o planejamento tributário é uma ferramenta que visa a projetar as atividades econômicas da empresa, para lhe permitir conhecer as possíveis alternativas válidas de acordo com a legislação vigente, buscando, mediante uma análise detalhada, avaliá-las e adotar aquela que melhor se adequa – a fim de reduzir o montante dos tributos.

Sabendo-se que o planejamento tributário, também chamado de elisão fiscal, é a execução dos procedimentos (antes do fato gerador) legítimos e éticos para reduzir, eliminar ou postergar a tipificação da obrigação tributária – caracterizando-

se, assim, a legitimidade do planejamento tributário –, esse método busca reduzir, retardar e até evitar o pagamento de tributos das empresas, minimizando despesas e, conseqüentemente, maximizando os lucros pela maneira aceita nas normas. Além disso, evita a evasão fiscal, que, ao contrário da elisão, consiste em prática que infringe a lei.

O planejamento tributário, assim, é uma escolha de situações fáticas ou jurídicas (dentre alternativas válidas), que visem a reduzir ou eliminar ônus tributários, sempre que isso for possível e nos limites da ordem jurídica. A gerência dos tributos por meio da elisão fiscal não é uma tarefa fácil para ser aplicada perante as situações das respectivas empresas, pois, apesar de ser um tema que já vem sendo discutido, pouco é conhecido, principalmente por parte do empresário. Outro fator a considerar é que o planejamento tributário exige profissionais capacitados e qualificados, pois a legislação brasileira é muito complexa e, nela, ocorrem mudanças constantes.

Assim, esta monografia tem como questão central *fomentar a elisão fiscal como instrumento de planejamento tributário para evitar a evasão fiscal*.

O objetivo geral é esclarecer sobre o Sistema Tributário Nacional (STN), conceituando-se tributos, suas finalidades e espécies, e também descrever a finalidade do planejamento tributário. Especificamente, destacam-se os conceitos dos mais variados autores acerca da diferença entre a elisão e a evasão fiscal. Ainda, espera-se:

- Discorrer sobre elisão e evasão fiscal.
- Realizar análise comparativa entre os conceitos apresentados.

A monografia é um tipo de trabalho científico que investiga e trata por escrito uma questão com abordagem metodológica, tendo por objetivo criar conhecimento indispensável à evolução social. De acordo com Gil¹, este tipo de pesquisa se realiza mediante um procedimento pelo qual se buscam informações em livros,

¹ GIL, Antonio Carlos. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. São Paulo: Atlas, 2007.

dissertações, matérias de revistas, artigos, dentre outros, para responder aos questionamentos que fazem parte da investigação e permitem reflexão sobre o assunto estudado.

Para poder avaliar a importância da diferenciação entre elisão e evasão fiscal, foi necessário fazer uma pesquisa por bibliografia e leis pertinentes ao assunto. Portanto, foi realizado levantamento do suficiente material bibliográfico existente, como teses, artigos e revistas especializadas sobre o tema abordado.

1 Sistema Tributário Nacional (STN)

Um sistema é um conjunto de elementos interconectados, de modo a formar um todo organizado. É uma definição que se aplica a várias disciplinas, como Biologia, Medicina, Informática e Administração. Vindo do grego, o termo “sistema” significa “combinar”, “ajustar” e “formar um conjunto”².

Todo sistema possui um objetivo geral a ser atingido, já que é um conjunto de órgãos funcionais, componentes, entidades, partes ou elementos, e as relações entre eles – ou seja, a integração entre esses componentes – pode se dar por fluxo de informações. Assim, para atingir seu objetivo, em um sistema precisa ocorrer comunicação entre seus órgãos componentes.

Sabendo a definição de sistema, é possível compreender que sistema jurídico ou legal é o conjunto de normas jurídicas interdependentes, reunidas segundo um princípio unificador³. Essas regras utilizam uma linguagem prescritiva, cuja finalidade é disciplinar a convivência social. Assim, o direito positivo é um sistema nomoempírico prescritivo, pois objetiva preceituar a conduta dos indivíduos.

A ciência do Direito, por outro lado, é um sistema nomoempírico, teórico ou declarativo, que utiliza linguagem científica. Tal ciência se baseia em um axioma que lhe serve de base, possibilitando seu desenvolvimento. É esta a norma que dá legitimidade à Constituição, sendo um dado que se dá por verdadeiro, sem demonstração, e que possibilita o estudo do sistema⁴.

Ordenamento jurídico é como se chama a disposição hierárquica das normas jurídicas (regras e princípios) dentro de um sistema normativo. Por este sistema, pode-se compreender que cada dispositivo normativo possui uma norma da qual deriva e à qual está subordinada, cumprindo a Constituição o papel de preponderância, ou seja, de ápice, sendo que todas as demais leis devem ser compatíveis material e formalmente.

² REFERÊNCIA
³ REFERÊNCIA
⁴ REFERÊNCIA

É, então, um conjunto hierarquizado de normas jurídicas (regras e princípios) que disciplinam coercitivamente as condutas humanas, com a finalidade de buscar harmonia e a paz social. O legislador busca, por meio da criação de normas jurídicas, proteger os interesses juridicamente relevantes.

Com relação ao Sistema Tributário Nacional (STN), é um método que se aplica às regras jurídicas que disciplinam o exercício do poder imposto pelos diversos órgãos públicos. Respectivo sistema foi criado com o intuito de buscar a harmonia das relações perante a sociedade, de forma que se atendam a seus princípios fundamentais, como também se respeitem os pactos federativos sob os quais vivemos⁵.

Conhecendo o significado de sistema e os limites do STN, é possível passar ao conceito de tributo.

1.1 Tributo

É sabido que o conceito de tributo não é único, variando de acordo com diferentes perspectivas: histórica, política, social, econômica e jurídica, bem como em relação ao agente que dele faz uso. O Código Tributário Nacional (CTN), previsto pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, regulamenta, em seu artigo 2º, o Sistema Tributário Nacional, o qual, por sua vez, é regido por seus limites de competência e suas respectivas leis.

Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.⁶

Tributo é o cerne dos estudos da disciplina do Direito Tributário. É uma espécie de receitas derivadas, uma vez que o Estado não explora seu patrimônio,

⁵ REFERÊNCIA

⁶ BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Art. 2º.

mas, sim, o de terceiros, para fazer frente ao custeio de atividades gerais ou específicas.

No mesmo sentido, Dr. José Eduardo de Melo explica que o conceito de Tributo⁷: “[...] é a receita derivada do patrimônio dos particulares, de caráter compulsório e instituída em lei, consoante as materialidade e respectivas competências constitucionais, fundamentada em princípios conformadores de peculiar regime jurídico”.

A definição de tributo somente poderá ser feita mediante lei complementar, conforme dispõe o art. 146, inciso III, “a” da CF.

Art. 146. Cabe à lei complementa

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;⁸

Descreve o Art. 3º, do CTN, que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”⁹. É preciso esmiuçar cada item dessa regra.

Primeiramente, toda prestação pecuniária compulsória faz alusão direta a dinheiro/moeda; é a transferência de um valor em dinheiro do particular, ou seja, do contribuinte, para o Estado, com a finalidade de fazer frente às suas despesas. A compulsoriedade, a seu turno, implica essa obrigação de dar, a fazer de forma obrigatória, sem qualquer espécie de participação do particular ou de sua autonomia de vontade na instituição.

⁷ MELO, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*. 9.ed. Local: Dialítica, ano. p. 54

⁸ BRASIL. *Constituição da república federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 1988.

⁹ Brasil, *op. cit.*, 1966, art. 3º.

Isso significa que, uma vez realizado o pagamento do tributo pelo particular, o fato gerador deflagra a obrigação de pagar o tributo, não podendo o contribuinte dele se esquivar, ou seja, não pode não se sujeitar ao pagamento do valor devido, embora tenha ocorrido fato gerador.

Com referência ao pagamento em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, pode-se dizer que, apesar da respectiva expressão, nem todo valor que venha a expressar moeda pode ser considerado para fins de pagamento de tributo. Isto é, não se pode pagar tributo por (e não são considerados tributos) serviço militar obrigatório; atuação do particular como agente honorífico do Estado enquanto membro do tribunal do júri; e mesários em eleições perante a justiça eleitoral (situações que se denominam tributo *in labore*). Tais fatos, embora decorrentes de lei, não significam tributos. Por outro lado, tributo pode ser pago em dinheiro ou outra forma prescrita em lei para extinguir o crédito tributário.

Com referência à não constituição de sanção de ato ilícito, relata-se que o comando que a prescreve trata o tributo como uma prestação compulsória e que não pode decorrer da imposição de uma sanção de ato ilícito, ou seja, o evento (fato gerador) que deflagra a obrigação compulsória do particular entregar dinheiro ao Estado é sempre lícito e decorrente de lei, implicando o pagamento de tributos.

Acerca da instituição, caracteriza a essência de que o tributo deva estar previsto em lei, entendida esta como produto da atuação do poder legislativo da pessoa jurídica de direito público interno competente, sancionado e publicado após regular processo legislativo¹⁰.

¹⁰ REFERÊNCIA

Tendo em vista que o tributo é, então, uma receita, é possível compreender o que é Direito Tributário. Nas palavras de Paulo de Barro Carvalho¹¹:

O direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídicas – normativas que correspondam do direta ou indiretamente instituição e fiscalização de tributos. Compete à ciência do direito tributário descrever esse objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitem conhecer articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo dentro de uma concepção lógica e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente.

No mesmo sentido, Sergio Pinto Martins explica que o Direito Tributário “[...] é um conjunto de princípios, de regras e de instituições que regem o poder fiscal do estado e suas relações”¹².

1.1.1 Espécie de tributos

Tributo é gênero, sendo que o CTN prevê a possibilidade da existência de três espécies tributárias (escola tripartite), as quais não são utilizadas atualmente – uma vez que o Supremo Tribunal Federal (STF) já determinou o entendimento da existência de cinco espécies tributárias (escola pentapartida).

Pela escola tripartida, trazida pelo CTN, a partir do art. 5, as espécies tributárias se subdividem em três: impostos, taxas e contribuições de melhoria; pela escola pentapartida, vigente, as espécies são subdivididas em cinco: impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

RE n. 146.733-9/SP (Pleno), em voto condutor proferido pelo Ministro Moreira Alves, adotou a classificação pentapartida:

EMENTA: [...] De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.¹³

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, ano. p. 11.

¹² MARTINS, Sergio Pinto. *Manual de Direito Tributário*. 9.ed. São Paulo: Atlas, ano. p.11

¹³ REFERÊNCIA (RE n. 146.733-9/)

Estabelece a regra geral que o nome do tributo e o destino da arrecadação não são relevantes para a definição de sua natureza jurídica, e que a relevância está no fato gerador da obrigação, conforme art. 4, do CTN: “Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: [...]”¹⁴.

Porém, tal entendimento não pode prevalecer em todas as espécies tributárias, sendo aplicável diretamente a impostos, taxas e contribuição de melhoria. O fato de incorrer a aplicação dessa natureza jurídica aos demais é pelo fato de não se conseguir delimitar a natureza jurídica de empréstimos compulsórios e de contribuições especiais com impostos ou taxas.

A Constituição, porém, é mais precisa ao determinar como elemento capaz de estabelecer essa distinção entre as espécies tributárias a base de cálculo. É por meio da análise da base de cálculo que se verifica a efetiva natureza da obrigação, sendo este o critério eleito pela CF – e, como tal, deve ser levado em conta, pois, quando forem abordadas as contribuições para estudo, observar-se-á que o destino da arrecadação é muito importante, sendo até mesmo essencial para a distinção dessa espécie de tributo¹⁵.

Com referência ao tema, o ilustre Dr. Paulo de Barros Carvalho comenta acerca da importância da base de cálculo:

Estamos convictos no reconhecer a base de cálculo toda a importância necessária a um fator imprescindível para a fisionomia de qualquer tributo. Entretanto, não iremos ao limite de subtrair, com isso, à hipótese normativa, a enorme dimensão que ocupa nos esquadros lógicos da regra-matriz A capacidade contributiva encontra-se prevista no parágrafo 1º do art. 145 da CF/88, pois explicita que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.¹⁶

¹⁴ Brasil, *op. cit.*, 1966, art. 4º.

¹⁵ REFERÊNCIA

¹⁶ Carvalho, *op. cit.*, p. 341.

No mesmo sentido, de acordo com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988:

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, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.¹⁷

Portanto, o art. 4º, do CTN, é relevante como advertência de que não basta a análise superficial de qualquer tributo (análise esta que não se pode afastar, jamais, da CF), já que, no caso das contribuições, diversamente do que prescreve o inciso II, do art. 4º, do CTN, a destinação do tributo é importante para caracterização de sua natureza jurídica: “Art. 4º: A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: [...] II - a destinação legal do produto da sua arrecadação”¹⁸.

Dentre as várias classificações das espécies tributárias existentes na doutrina, aborda-se a mais referida, que é a divisão dos tributos vinculados e não vinculados:

- Tributos vinculados: são aqueles cujo evento faz deflagrar a obrigação de pagar o tributo que está vinculado a uma atuação do estado, ou seja, o produto da arrecadação do tributo está destinado diretamente a um serviço público ou a uma atividade administrativa específica. Exemplo: taxas.
- Tributos não vinculados: dizem respeito àquele evento lícito que, quando faz deflagrar a obrigação, independe de qualquer atuação do Estado, ou seja, o produto da arrecadação das receitas advindas do recolhimento desse tributo não está sujeito ao custeio de atividades específicas, mas serve para o custeio de serviços gerais da administração pública. Exemplo: impostos.

¹⁷ Brasil, *op. cit.*, 1988, art. 145.

¹⁸ Brasil, *op. cit.*, 1966, art. 4º.

1.1.1.1 Impostos

São tributos que possuem previsão expressa no art. 145, inciso I, da CF, e no art. 16, do CTN. Tratam-se de tributos não-vinculados, uma vez que os atos e fatos que dão ensejo à incidência dos impostos refletem condutas cotidianas e normais na vida de cada contribuinte, sem vinculação, como já afirmado, com qualquer atividade ou contraprestação por parte do estado, conforme determina o próprio ordenamento.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos

I - impostos;

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.¹⁹

Sergio Pinto Martins explica imposto como: “[...] tributo que tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”²⁰. Essa é a razão pela qual a CF é meticulosa ao tratar dos impostos, contendo previsão expressa de quais são as competências da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelos artigos 153, 155 e 156. Estes preveem que só, e somente só, estas pessoas políticas podem instituir cada um desses impostos, e mais ninguém.

Em outras palavras, a competência para a instituição de impostos é exaustiva e privativa àqueles expressamente indicados na CF, de forma a impedir que uma pessoa jurídica de direito público interno venha a invadir a competência da outra.

1.1.1.2 Taxas

Taxa encontra-se prevista no art. 145, inciso II, da CF/1988, e no art. 77, do CTN, sendo definida como tributos completamente vinculados a uma determinada atividade estatal, seja por meio do exercício regular do poder de polícia, seja por meio da prestação de serviço público específico e divisível. Portanto, podemos dizer que as taxas são divididas em taxa de polícia e de serviço.

¹⁹ Brasil, *op. cit.*, 1988, art. 145.

²⁰ Martins, *op. cit.*, p. 87.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.²¹

Pelo CTN:

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 disposição.²²

1.1.1.3 Contribuição de melhoria

As contribuições de melhoria envolvem uma complexa situação para ver deflagrada sua exigência, que é ser proprietário de imóvel, e que esse imóvel tenha sido valorizado em razão de uma obra pública.

Não é suficiente a simples existência da obra pública, a qual, em tese, pode valorizar, desvalorizar ou ser indiferente em relação ao imóvel. No caso da contribuição de melhoria, essa obra deve necessariamente ter valorizado o imóvel para, então, sobre o valor da valorização, ver incidir, uma única vez, a contribuição de melhoria. Não existe, por outro lado, a contribuição que denigre, ou seja, se houver desvalorização do imóvel em razão da obra pública, não haverá, absolutamente, possibilidade de exigência do tributo importante do ensejo de indenização contra o Estado. Tal tributo possui sua previsão no art. 145, inciso III, da CF; no art. 81, do CTN; e no Decreto nº 195/1967.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

²¹ Brasil, *op. cit.*, 1966, art. 77.

²² Brasil, *op. cit.*, 1988, arts. 145;881.

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.

José Eduardo de Melo, sobre a contribuição de melhoria, leciona:

A obrigação cometida ao proprietário do imóvel só pode ser exigida uma vez concretizada a materialidade do tributo (realização de obra pública), e configurada a valorização do imóvel, por quanto esta singela apuração só poderia ensejar a exigência de IPTU.²³

É importante chamar a atenção para o fato de que a exigência da contribuição de melhoria não exonera ou impede também a incidência do IPTU, que é devido e tem como evento que gera essa incidência o fato de ser proprietário de imóvel.

A regulamentação da contribuição de melhoria no CTN, nos termos do art. 81, e do Decreto nº 195/1967, impõe cautela, pois a CF não mais subordina o valor da arrecadação da contribuição de melhoria ao custo da obra, significando, portanto, que, quantas forem as pessoas proprietárias de bens imóveis que tenham tido seu imóvel valorizado em razão de uma obra pública, tantos serão os contribuintes da contribuição de melhoria – não estando a arrecadação subordinada a qualquer limite de valor, como aquele despendido pelo estado para a realização de qualquer obra pública.

Vale observar que, mesmo a obra pública estando inacabada, é possível instituição de contribuição de melhoria, desde que o poder público já tenha condições de aferir qual o limite de valorização dos imóveis. Todavia, não se pode dizer o mesmo acerca da incidência desse tributo quando for somente dirigido à manutenção da obra pública.

RE 140779 / SP - SÃO PAULO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO

Julgamento: 02/08/1995 Órgão Julgador: Tribunal Plen

EMENTA: TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE SANTO ANDRÉ/SP. TAXA DE PAVIMENTAÇÃO ASFALTICA. LEI N. 3.999/72, ART. 244. INCONSTITUCIONALIDADE. Tributo que tem por fato gerador benefício resultante de obra pública, próprio de contribuição de melhoria, e não a utilização, pelo contribuinte, de serviço público específico e divisível,

²³ Melo, *op. cit.*, p. 82.

prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição. Impossibilidade de sua cobrança como contribuição, por inobservância das formalidades legais que constituem o pressuposto do lançamento dessa espécie tributária. Inocorrência da alegada afronta ao art. 18, II, da EC 01/69. Inconstitucionalidade, que se declara, do art. 276 da Lei n. 3.999, de 29 de dezembro de 1972, do Município de Santo André/SP. Recurso não conhecido.

Decisão

A Turma decidiu remeter o recurso extraordinário a julgamento do Tribunal Pleno. Unânime. 1ª Turma, 28.04.1995.

Decisão: Por votação unânime, o Tribunal não conheceu do recurso extraordinário e declarou a inconstitucionalidade do art. 276 da Lei nº 3.999, de 29.12.72, do Município de Santo André - SP. Votou o Presidente. Plenário, 02.08.1995.²⁴

1.1.1.4 Empréstimo compulsório

São tributos de competência extraordinária da União, que somente poderão ser instituídos mediante lei complementar nas seguintes hipóteses: (i) existência de calamidade pública, (ii) guerra externa ou sua iminência e (iii) investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Assim, só se justifica a instituição e cobrança desse tributo se a União comprovadamente não possuir reserva de capital para fazer frente aos gastos públicos decorrentes dessas situações jurídicas autorizadoras. Caso o tributo seja criado, mas a União possua dinheiro em caixa, a instituição passa a ser inconstitucional.

O empréstimo compulsório foi considerado como espécie tributária pelo STF, sendo tratado no art. 148, da CF. Deve-se notar, contudo, que tal tributo é dotado de certas particularidades, as quais são extrema relevância:

- Trata-se de um tributo temporário: o empréstimo compulsório é um tributo com vigência temporária, isto é, possui prazo de validade. Não se pode atribuir, contudo, que tal validade termine quando cessado o fato que gerou sua instituição. Isto porque, muitas vezes, o fato que desencadeou sua instituição se findou, mas os efeitos se perduraram no tempo, autorizando a manutenção da cobrança.

²⁴ RE 140779 / SP - SÃO PAULO

- Acerca do tributo de restituível: é tributo cujo valor deve ser restituído ao particular quando do final de sua cobrança, nos termos estabelecidos pela própria lei complementar que o instituiu. Conforme o STF, a restituição do empréstimo compulsório deverá ser em dinheiro, uma vez que constitui um empréstimo mútuo.

Por fim, deve-se observar que deverá ser respeitado o princípio da anterioridade tributária. Quanto ao empréstimo compulsório decorrente de calamidade pública, não será necessário respeito ao princípio, tendo em vista que é exigido de imediato. Acerca de outro empréstimo compulsório decorrente de investimento público, deverá ser observado o princípio da anterioridade, desde que observado o lapso temporal mínimo de 90 dias ente os exercícios financeiros.

1.1.1.5 Contribuições especiais

As contribuições especiais estão previstas no art. 149, da CF, e completadas pelos artigos 195 e 239 da referida. São contribuições que possuem competência exclusiva da União, sendo subdivididas em contribuições interventivas, contribuições das categorias profissionais ou econômicas e contribuições para o financiamento da seguridade social.

Pela Emenda Constitucional nº 39/1988, foi inserida a possibilidade da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (Cosip), de competência do município e do Distrito Federal (art. 149 da CF). A Emenda Constitucional nº 41/2003 inseriu a possibilidade de Estados, Distrito Federal e municípios instituírem uma contribuição para o custeio do regime previdenciário de seus servidores, nos termos do art. 149, parágrafo 1, da CF. As contribuições do art. 149 poderão ser divididas em algumas espécies, conforme segue:

Contribuições Sociais Gerais

Todas as contribuições sociais previstas no nosso ordenamento jurídico constitucional que não for destinado à área da saúde, previdências e assistências sociais que será uma contribuição social geral, por exemplo, Salário Educação

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

§ 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei.²⁵

1.1.1.6 Obrigação tributária

Obrigação tributária decorre do fato gerador e tem por objetivo o pagamento de tributo (obrigação de dar) ou da penalidade pecuniária (multa); toda prestação de cunho patrimonial decorre da lei em sentido estrito. Em suma, a obrigação principal é a de se levar dinheiro aos cofres públicos, sendo que o sujeito passivo pode fazer isto quando realiza o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária (multa), previstos no artigo 113, do CTN.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória

O objeto da obrigação tributária corresponde à prestação que deve ser realizada pelo sujeito passivo da obrigação tributária que nasce com a subsunção do fato concreto à previsão abstrata.

4.1 - Sujeito ativo, e passivo.

Sujeito ativo da obrigação tributária principal é a pessoa jurídica de direito público dotada de competência tributária, conforme art. 119 do CTN. Não significa que uma pessoa jurídica de direito privado não possa ser destinada do produto de arrecadação dos tributos, mas não poderá se caracterizar como um sujeito ativo de uma obrigação tributária.²⁶

Não se pode confundir o sujeito ativo com aquele que passa a ser o destinatário da receita do tributo. As pessoas jurídicas são de direito privado, desde que exerçam função pública e sem intuito lucrativo. Acerca da decisão do STF, podemos dizer que a sujeição ativa tributária pode ser das pessoas que possuem capacidade tributária ativa, como as autarquias e as fundações públicas.

O sujeito passivo da obrigação tributária pode recair sobre alguns contribuintes ou um responsável determinado pela lei. Quando se relata acerca desse assunto, é preciso ressaltar que existem dois tipos de sujeitos passivos conforme art. 121, do CTN.

²⁵ Brasil, *op. cit.*, 1988.

²⁶ Brasil, *op. cit.*, 1966, art. 113.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.²⁷

1.1.1.7 Obrigação Principal e acessória

Obrigação tributária principal decorre de um fato gerador que o contribuinte realizou, com a finalidade de pagamento do tributo (obrigação principal de dar) ou da penalidade pecuniária (multa). Toda prestação de cunho patrimonial decorre da lei em sentido estrito, conforme art. 113, parágrafo 1, do CTN.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objetivo a prestação positiva (obrigação de fazer) ou negativa (obrigação de não fazer), ambas atinentes à arrecadação e à fiscalização de tributos. São os deveres administrativos que devem ser realizados pelo sujeito passivo, tais como emissão de notas fiscais, escrituração de livros, entrega de declarações etc.

O fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, imponha a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

[...]

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.²⁸

²⁷ Idem, art. 121.

²⁸ Brasil, *op. cit.*, 1966, art. 113.

2 Planejamento tributário

2.1 Conceito

Planejamento tributário é a elaboração de um plano em compatibilidade com algumas regras e princípios constitucionais, não dependendo somente da legalidade das medidas jurídicas, mas também das comerciais, com o intuito de recolher menos tributos ou implicar o adiamento da ocorrência do fato gerador²⁹.

Em outros termos, o planejamento tributário é uma ferramenta que visa a projetar as atividades econômicas da empresa, para que ela conheça as possíveis alternativas válidas dentro da legislação vigente e busque, mediante uma análise detalhada, avaliá-las e adotar aquela que melhor se adequa a seu negócio, a fim de reduzir o montante dos tributos.

Conforme ensina Hugo de Brito Machado³⁰:

Planejamento Tributário é a atividade de examinar as formas pelas quais uma atividade econômica pode ser desenvolvida, e escolher a que se mostre mais vantajosa do ponto de vista tributário. A expressão planejamento tributário pode designar essa atividade e pode também designar o resultado da mesma. O planejamento tributário pode ser lícito e ilícito conforme seja considerado normal ou abusiva a forma jurídica escolhida para atividade. O tema é excessivamente complexo, pois envolve a liberdade do cidadão de escolher para as suas atividades as formas jurídicas previstas no ordenamento e a questão de saber até onde essa liberdade pode ser admitida sem ingresso no campo da ilicitude.

Como o planejamento tributário se define em uma atividade preventiva, que estuda os atos e os negócios jurídicos que o agente econômico pretende realizar, seu objetivo é a obtenção da maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente devido por lei.

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Instrução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, ano. p. 78-9

³⁰ *Ibidem*.

Consoante, Rodrigo Baraldi dos Santos explica³¹: “Em razão desse aumento, tornou-se crescente a busca das sociedades empresárias pelo planejamento tributário, visando a economia lícita de tributos, com o fim de se tornarem mais competitivas no mercado”.

Destaca-se que nenhuma pessoa jurídica ou física se organiza para arrecadar maior carga tributária. No mercado competitivo das modernas relações empresariais, o processo de planejamento passou a ser necessidade básica, sendo, então, o planejamento tributário um procedimento que se aplica a qualquer negócio. Novo ou antigo no mundo empresarial, o respectivo modelo tem o objetivo de trazer a eficiência e, em termos de dispêndio com tributos, significará sempre pagar menos, de acordo com os limites da lei.

Assim, quando determinado contribuinte se refere ao planejamento tributário, tem a ideia de diminuição do pagamento de impostos. Pode-se dizer que o planejamento tributário é um estudo preventivo realizado acerca das diversas modalidades de tributação existentes em nosso país, que analisa cada uma delas com o objetivo de verificar qual apresenta, em sua apuração, maior economia no recolhimento de impostos.

No contexto em que é tratado o planejamento tributário, a expressão “economia de imposto” tem sido utilizada para designar o procedimento adotado com o objetivo de reduzir o ônus do imposto. Mesmo assim, é difícil saber quando o procedimento em questão é lícito ou ilícito. Conforme ensina Hugo de Brito Machado³², a “Economia de imposto é a prática adotada por quem exerce uma atividade com o objetivo de evitar a incidência de imposto ou de qualquer forma reduzir o encargo tributário, sem violação da lei”.

³¹ SANTOS, Rodrigo Baraldi. *O Planejamento Tributário em Reorganização Societárias*. São Paulo: Insper, ano. p. 87.

³² Machado, *op. cit.*, p. 71

Esta ferramenta de economizar ou reduzir os tributos referentes a empresas – o planejamento tributário – surge no momento quando empresários visam a diminuir seus custos para poder auferir maiores lucros, porém, não possuem conhecimento legislativo necessário e, mediante a situação, têm duas opções: (i) contratar um profissional para fornecer auxílio na redução do montante tributável ou (ii) sonegar partes destes tributos, ficando à mercê da “sorte” de não “cair na malha fina” do Fisco.

Inegável que a opção de escolha viável nos limites da lei é a preferência de um especialista na respectiva área, principalmente porque o empresário pensa em dois pontos que o incomodam: (i) se é lícito deixar de pagar ou reduzir tributos; e (ii) quando e em quais situações essas práticas são lícitas. Essas respostas são adquiridas pelo conhecimento na área jurídico-tributária, pois ela fornece respaldo para que tal prática possa ser realizada, sempre se abstendo da ilegalidade.

O planejamento tributário, assim, é uma forma de estudo preventivo a respeito das variadas tributações existentes na legislação brasileira, cujo cerne consiste em averiguar em quais pontos o contribuinte fora tributado e quais apresentam maior rentabilidade se forem recolhidos os devidos tributos.

Conforme Ives Gandra da Silva Martins, é essencial para o planejamento tributário compreender que o contribuinte não é obrigado a ser onerado por alguns tributos, nos limites da lei³³:

Uma primeira e fundamental observação, premissa necessária para todas as demais, consiste em que o sistema jurídico brasileiro admite a possibilidade de a pessoa planejar seus atos e negócios de forma a não pagar tributo ou a incidir na menor carga tributária possível, ou mesmo de forma a postergar o momento em que deva recolher algum tributo, o que é uma maneira indireta de economia fiscal. Em outras palavras, ninguém é obrigado a praticar os atos ou negócios que acarretem incidências de tributos ou de tributos mais onerosos.

³³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 457.

De outro modo, este planejamento pode ser considerado ao pé da letra, pois, de certo modo, é realizado um planejamento da maneira pela qual o contribuinte, tanto pessoas física quanto jurídica, deverá operar em sua vida empresarial, sendo auxiliado por meio da legalidade de auferir a menor carga tributária possível.

Não deve ser necessário mencionar que o planejamento tributário, quando feito por meio da ilicitude, não atinge seu objetivo, por ser considerado ilegítimo. Sendo assim, há duas vertentes: da elisão fiscal (legal) e da evasão fiscal (ilegal), ambas explicadas de forma mais detalhada a seguir.

2.2 Considerações iniciais sobre elisão e evasão fiscal

Após a explanação de conceitos, requisitos e premissas básicas para a elaboração de um eficiente planejamento tributário, faz-se extremamente necessário dissertar acerca da elisão fiscal, cujo presente trabalho possui a finalidade de abordar. Existe uma linha tênue entre os conceitos de elisão e evasão; contudo, de pronto pode-se partir do pressuposto de que a elisão fiscal está dentro da legalidade, utilizando brechas da legislação (ou a própria não incidência), para que assim haja a redução na carga tributária, decorrendo de atos ou omissões anteriores à ocorrência do fato gerador.

Entretanto, quando houver a incidência, isto é, após o nascimento da obrigação tributária, não haverá mais a possibilidade da realização da elisão fiscal, pois seria a realização ou a não realização de atos ou negócios com o objetivo de excluir o nascimento da obrigação tributária. Conforme leciona o Dr. Charles William³⁴, “A Elisão Fiscal Tributária importa uma interação de determinado sujeito de direito e a regra matriz de incidência tributária ou uma norma de benefícios fiscais”.

³⁴ MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e Normas Antielisivas Completabilidade e Sistema Tributário*. Rio Grande do Sul: Noeses, **and**. p. 219.

No mesmo sentido, conforme Roque Antonio Carrazza³⁵:

Na elisão fiscal o contribuinte consegue evitar a pratica do fato imponible tributário deixando de praticar o fato jurídico que a lei considerou necessário e suficiente ao nascimento do tributo (hipótese de incidência tributária) ou praticando outro a que a mesma lei não atribui consequências fiscais ou lhe atribui consequências menos gravosas. Como vemos, constitui um recurso legítimo, inobjektável tanto sob o ponto de vista do Direito quanto o puramente ético, pois pressupõe a natureza lícita dos meios utilizados, a eficácia destes (no sentido de produzirem resultados próprios) e sua utilização antes da verificação do fato imponible (fato gerador “*in concreto*”) da obrigação tributária.

Como se pode notar, Roque Carraza entende a elisão como legítima, pois é uma ferramenta utilizada anteriormente ao fato gerador.

Antes de discorrer acerca da elisão fiscal, não se pode de deixar de descrever o que é evasão fiscal, pois os assuntos são aparentemente similares, mas a forma de realizá-los é completamente diferente. A evasão fiscal é a fuga da obrigação tributária preexistente, devido à ocorrência anterior do fato gerador previsto em lei que originou a cobrança pelo Fisco³⁶.

Neste contexto, existe uma posição de Ives Gandra da Silva Martins, que domina de forma excepcional o tema e aborda uma dentre as diversas diferenças entre a elisão e a evasão fiscal, como descrito a seguir³⁷:

A melhor doutrina, surpreendendo esta distinção básica entre elisão e evasão, também acrescenta que a economia tributária, para ser legítima deve decorrer de atos ou omissões que não contrariem a lei, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal.

Feitas as apresentações dos conceitos e suas diferenciações, os itens a seguir trazem os respectivos temas com mais explanação acerca do assunto.

³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 349.

³⁶ REFERÊNCIA

³⁷ Martins, *op. cit.*, 2013, p. 472.

2.3 Elisão fiscal

A elisão fiscal, como dito anteriormente, configura-se como um método utilizado em um planejamento tributário, legalmente, com a finalidade de redução da carga tributária, desde que seja respeitado o ordenamento jurídico vigente, pois o responsável por realizar esse procedimento tomará escolhas prévias (antes dos eventos que sofrerão agravo fiscal) que permitem minorar o impacto tributário nos gastos do ente administrado.

Nos ditames de Ives Gandra da Silva Martins, conceitua-se³⁸:

[...] a elisão fiscal, ou seja, a economia fiscal válida deve decorrer de práticas da pessoa, ou de omissões, anteriores ao fato gerador. O que significa que em todos os casos a evasão seja decorrente de atos posteriores ao fato gerador, já que estes podem ter sido praticados antes, mas, neste caso, sendo inválidos impedem a ocorrência da elisão e têm seus efeitos de invalidade mantidos após a ocorrência do fato gerador, em virtude do que, o não cumprimento da obrigação tributária nascida a partir deste configura evasão fiscal. Em outras palavras, tais atos anteriores não são capazes ou suficientes para impedir o nascimento da obrigação tributária.

Seguindo nesta mesma linha de raciocínio acerca da elisão fiscal, Rubens Gomes de Sousa destacou outra característica que influencia diversos tributaristas, que é o critério cronológico em que os atos elisivos são realizados³⁹:

Fato gerador, no conceito pacífico da doutrina, consagrado entre nós pela lei complementar de normas gerais de direito tributário e a situação definida em lei como necessário e suficiente para que ocorra a tributação necessária. Assim, desde que ocorrido o fato gerador (Art. 16 do CTN), surge a obrigação tributária e o imposto é devido, mesmo ainda não seja cobrável, por depender de ulterior verificação e constituição pelo lançamento do crédito fiscal, mesmo ainda não seja cobrável por depender de ulterior verificação e constituição pelo lançamento do crédito fiscal correspondente (CTN art. 142). Coloca assim a questão, o problema fica resolvido em tese, tendo-se um roteiro simples e seguro para aplicar a solução a cada caso concreto: 1) se os atos praticados, desde que, como foi dito, sejam objetivamente lícitos, são anteriormente a ocorrência do fato gerador, a hipótese e a elisão, ou seja, o imposto será legitimamente evitado, reduzindo ou diferido, ao contrário: 2) se os atos praticados, ainda que objetivamente lícitos, são posteriores a ocorrência do fato gerador, a hipótese de evasão fiscal.

³⁸ Martins, *op. cit.*, 2013, p. 472.

³⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres 3. Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. p. 212.

Como se observa, o argumento apresenta que a ocorrência do fato gerador é um marco importante para diferenciar a elisão da evasão fiscal.

Portanto, a diferença entre as duas está atrelada em alguns requisitos, já que a elisão é uma conduta do contribuinte, visando a evitar, reduzir e retardar o pagamento do tributo mediante atos praticados antes da ocorrência do fato gerador, ao passo que a evasão configura-se pelas práticas dos atos posteriormente ao fato gerador.

Conforme Ricardo Mariz de Oliveira relata acerca desse assunto⁴⁰, “A elisão fiscal é a economia tributária, decorrente de atos ou omissões dos contribuintes, anteriores a ocorrência do fato gerador, evitam ou postergam a ocorrência da situação legalmente descrita como hipótese de incidência”. Em complemento, Dr. Charles William Mcnaughton leciona que, de qualquer forma, a elisão fiscal surge como um mecanismo de “evitar a incidência tributária pleno ou diminuir o tributo”⁴¹.

Também se pode destacar o que Roque Carazza relata acerca da elisão fiscal⁴²:

A elisão fiscal pode ser definida como a conduta lícita, omissiva ou comissiva, do contribuinte, que visa impedir o nascimento da obrigação tributária, reduzir seu montante ou adiar seu cumprimento. A elisão fiscal é alcançada pela não realização do fato imponible (pressuposto de fato) do tributo ou pela prática de negócio jurídico tributariamente menos oneroso, como, por exemplo, a importação de um produto, via Zona Franca de Manaus. Tais manobras, embora beneficiem o contribuinte, não são condenadas por nosso direito positivo.

Ao se analisar a elisão fiscal, constata-se que a lei não obriga o contribuinte a praticar os respectivos atos; na realidade, a norma funciona de forma divergente desta, tendo em vista que somente ocorrerá o fato gerador no momento em que o contribuinte realizar um ato que esteja previsto na legislação tributária, caracterizando o nascimento da obrigação tributária.

⁴⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Elisão e evasão fiscal. *Caderno de Pesquisa Tributárias* n. 13, São Paulo, 1988, p. 191.

⁴¹ Mcnaughton, *op. cit.*, p. 223.

⁴² Carazza, *op. cit.*, 2011, p. 349.

Em consequência disso, tem-se como totalmente válida a ação do planejamento tributário com relação a atividades empresariais, com a possibilidade de se optar pela forma mais econômica possível, com base na explicação extremamente elucidativa da *Revista de Direito Tributário*⁴³:

Na doutrina brasileira a elisão é definida como uma conduta lícita do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador, sem envolver nenhuma simulatória, com escopo de obter uma carga tributária menor, legalmente aceita.

A definição de elisão fiscal exclui a ideia de condutas infracionais, tais como sonegação, falsidade e outras práticas ilegais, consubstanciadas na adoção de opções fiscais menos onerosas.

De acordo com este entendimento, pode-se concluir que a elisão fiscal é uma forma legal de se reduzir ou suprimir a carga tributária, anteriormente ao fato gerador, tendo em vista que, após sua ocorrência, não será possível realizar a respectiva conduta, pois a incidência do tributo torna impossível a redução dos encargos tributários. Esta definição elimina qualquer maneira ilícita de se suprimir ou reduzir a carga tributária.

Todavia, a legislação procura, sempre, impossibilitar a ação do contribuinte no tocante à redução da carga tributária, elaborando normas de natureza proibitiva de determinadas condutas. Deste modo, a legislação tributária torna-se mais complexa no que tange ao entendimento do contribuinte.

Elaborando uma análise com relação à licitude e à ilicitude, o Poder Judiciário exerce um papel de criar normas, tendo esta participação conhecida no mundo jurídico como ativismo jurídico, por trazer ao contribuinte formas de se obter esta redução ou supressão dos tributos ou de dificultar estes benefícios.

2.4 Evasão fiscal

A evasão fiscal, opostamente ao conceito da elisão, consolida-se com a prática de qualquer redução da carga tributária por meio de ilicitude, configurando-se como ato ou omissão posterior ao fato gerador – embora isso não seja uma regra.

⁴³ REFERÊNCIA

Ademais, entende-se como evasão uma forma de evadir, esquivar, fugir de maneira oculta dos devidos tributos que o contribuinte deviria quitar. Como se pode notar, a evasão foi inserida no Código Tributário Nacional, em seu artigo 116, parágrafo único, por meio da Lei Complementar nº 104, de 10 de fevereiro de 2001, para evitar a simulação do negócio jurídico.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: 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.⁴⁴

Por meio desta previsão legal, inserida no artigo 116, o legislador detém qualquer tipo de dissimulação no tocante ao fato gerador, tendo em vista que esta atividade infringiria o diploma legal tributário, e a autoridade administrativa não conseguiria cobrar tributos – ou, até mesmo, aconteceria o contrário: seriam cobrados impostos que não existem. Neste tipo de dissimulação, verifica-se a ramificação em dois modos fraudulentos: (i) sonegação fiscal e (ii) lavagem de dinheiro.

Como cita o parágrafo único do artigo 116, do CTN, o Código Civil Brasileiro também dá respaldo ao tema, sendo sucinto na explicação do que seria o negócio jurídico simulado, em seu artigo 167.

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.⁴⁵

Em conformidade com o CTN, a interpretação de James Martins destaca que⁴⁶:

A evasão tributária é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos porque sua realização passa necessariamente pelo incumprimento de regras de

⁴⁴ Brasil, *op. cit.*, 1966, art. 116.

⁴⁵ Idem, art. 167.

⁴⁶ MARTINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 30.

conduta tributaria ou pela utilização de fraudes. A transgressão as regras tributarias caracteriza a evasão.

Contudo, quando o contribuinte toma conhecimento e começa a se utilizar das técnicas elisivas, este facilmente ultrapassa as barreiras legais e começa a cometer simulações de forma involuntária. Porém, esta prática é antijurídica, isto é, ilícita. Ademais, a simulação consiste em utilizar meios visíveis para ocultar o que é realmente é desejado. Analisando o Direito Civil, a simulação traz como consequência a anulabilidade do negócio jurídico, tratando-se de um vício de vontade.

Destarte, a evasão fiscal é prejudicial à economia nacional em dois quesitos: (i) em relação à arrecadação do país, que será minorada em razão da sonegação, e (ii) no tocante à concorrência desleal, pois, quando se compara uma empresa que paga de forma integral e lícita seus débitos e uma que se utiliza do método ilícito para se esquivar da totalidade de seus débitos, observa-se que a empresa sonegadora obtém certa vantagem acerca da parte tributária e auferir maior lucro – inclusive conseguindo reduzir custos de produção.

Em concordância com o texto supracitado, Hermes Marcelo Huck põe em pauta esta questão da evasão fiscal⁴⁷:

Se o objetivo declarado da elisão é a busca de uma economia tributaria, estruturando-se o negócio de forma aparentemente legal, havendo uma preocupação do agente em cercar seu negócio com um véu de licitude, na evasão, por outro lado, supõe-se que o agente está informado de que foge ao imposto pelo caminho do ilícito e da fraude. Na evasão, o contribuinte procura maximizar seu ganho ou vantagem, contrapondo-os numa relação custo / benefício com o risco que corre. Nesse processo, o indivíduo analisa o nível de ganhos que obterá com o não pagamento ou pagamento a menor do imposto, jogando-o contra o maior ou menor risco de essa operação vir a ser detectada pelo Fisco. O risco, no caso, é representado pelo custo que poderá incorrer com penalidades e multas decorrentes de uma eventual autuação fiscal. Não seria exagero acrescentar-se a esse custo a insegurança psicológica inerente aos que em sua consciência violam a lei.

⁴⁷ Huck, *op. cit.*, p. 57.

Desta forma, pode-se concluir que a evasão fiscal sempre será constituída por uma medida ilícita por parte do contribuinte, a fim de se satisfazer por meio da redução ou da extinção da carga tributária, sendo que, para atingir este objetivo, o contribuinte valer-se-á da fraude, da sonegação, da dissimulação, dentre outros métodos.

Esta ação ilegal frequentemente ocorre quando o contribuinte cria uma inverdade para o não pagamento da tributação e, com isso, nunca tem em mente utilizar-se de brechas da lei, o que define a evasão fiscal.

2.4.1 Formas de evasão fiscal

Na Lei nº 4.502/1964, mais especificamente dos artigos 71 a 73, estão elencados os crimes que constituem a evasão fiscal, sendo eles a sonegação fiscal, a fraude e o conluio. Estes crimes serão explicados detalhadamente a seguir.

2.4.1.1 Sonegação fiscal

O artigo 71, da Lei nº 4.502/1964⁴⁸, traz a definição desta modalidade de crime fiscal da seguinte maneira:

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

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

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

Ao se fazer uma análise deste artigo, pode-se concluir que a sonegação fiscal ocorre quando o contribuinte, de forma dolosa, oculta ou omite o fato gerador para (obviamente) não efetuar o pagamento do tributo devido. Conforme explica Sergio Pinto Martins⁴⁹, “A sonegação diz respeito a fato gerador já ocorrido e não a realizar. O contribuinte oculta o fato gerador com o objetivo de não pagar o tributo devido”.

Vale ressaltar que, como exemplo clássico de sonegação fiscal, tem-se uma prática amplamente utilizada e muito comum no mundo das empresas: o ato de vender uma mercadoria e, de forma dolosa, não emitir a nota fiscal referente à transação realizada. Ou seja, ao não ser emitida a nota fiscal, o fato gerador ocorreu pela venda da mercadoria, mas não foi realizada a documentação devida pela empresa emitente da mercadoria, e a finalidade deste ato é a de não pagar o imposto devido à Receita Federal.

⁴⁸ BRASIL. *Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964*. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, 1964.

⁴⁹ Martins, *op. cit.*, p. 229.

2.4.1.2 Fraude

Tendo em vista a definição prevista pelo dicionário, fraude tem por conceito “o ato de má-fé que tem por objetivo fraudar ou ludibriar alguém”⁵⁰. Ainda, como previsto no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964⁵¹:

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

Diferentemente da sonegação fiscal, a fraude não tem por objetivo interferir no conhecimento da autoridade fazendária no tocante ao fato gerador. Com relação à fraude, pode-se mencionar a falsificação de documentos ou dados, e o contribuinte até mesmo adita informações fraudulentas em livros fiscais, com objetivo de não quitar seus débitos com a Fazenda.

Um exemplo clássico de fraude ocorre com a declaração de Imposto de Renda (IR), quando o contribuinte (pessoa física) coloca em sua declaração de rendimentos gastos dedutíveis – os quais são passíveis de dedução ou restituição do IR – que nunca existiram. Exemplos fáticos destes gastos são despesas com dentistas, médicos, dentre outros, cuja finalidade é obter redução do pagamento do Imposto de Renda.

2.4.1.3 Conluio

Esta modalidade criminosa de evasão fiscal concretiza-se conforme o artigo 73 da Lei nº 4.502/1964⁵²: “Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 7253”.

⁵⁰ REFERÊNCIA

⁵¹ Brasil, *op. cit.*, 1964, art. 71.

⁵² Idem, art. 73

O conluio basicamente ocorre quando duas ou mais pessoas, sendo elas físicas ou jurídicas, cometem quaisquer das infrações previstas nos artigos 71 e 72 da mesma Lei, isto é, sonegação fiscal ou a fraude sempre de forma dolosa, com objetivo de elidir o Fisco.

Conforme explica Sergio Pinto Martins⁵⁴, “Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, visando aos efeitos da sonegação ou da fraude”. Um exemplo de conluio seria o caso de, em uma transação de compra e venda de um veículo automotor, ambos (tanto comprador quanto vendedor) omitirem em suas declarações de imposto de renda os valores ou o ato da transação do veículo.

2.4.1.4 Crimes de ordem tributária

Na Lei nº 8.137/1990⁵⁵, em seus artigos 1º e 2º, está elencado o rol taxativo das razões pelas quais se caracterizam os crimes de ordem tributária.

Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir

⁵⁴ Martins, *op. cit.*, p. 229.

⁵⁵ BRASIL. *Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990*. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, 1990.

informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

2.4.1.5 Lavagem de dinheiro

A lavagem de dinheiro é uma modalidade muito presente e bem conhecida no Brasil. A Lei que discorre sobre este crime é a Lei nº 9.613/1998, que sofreu alterações pela Lei nº 12.683/2012. Em seu artigo 1º, aquela lei traz a descrição deste crime, constando da seguinte maneira⁵⁶:

Art. 1º. Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal.

§ 1º Incorre na mesma pena quem, para ocultar ou dissimular a utilização de bens, direitos ou valores provenientes de infração penal:

§ 2º Incorre, ainda, na mesma pena quem:

I - utiliza, na atividade econômica ou financeira, bens, direitos ou valores provenientes de infração penal.

Sendo este dispositivo um tanto quanto autoexplicativo, observa-se que o crime de lavagem de dinheiro ocorrerá no momento em que o indivíduo utilizar-se do procedimento para ocultar ou acobertar a origem de recursos adquiridos de forma ilegal.

⁵⁶ BRASIL. *Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998*. Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências. Brasília, 1998.

Considerações finais

O presente trabalho tinha por objetivo relatar acerca da elisão fiscal, pois esse método tem a finalidade de suprimir ou reduzir a carga tributária do contribuinte, ação que, como observado, é plenamente lícita em razão de que ser uma técnica utilizada somente por especialistas na legislação tributária e na legislação constitucional brasileira. A elisão se dá por meio do planejamento tributário, isto é, por uma ferramenta eficaz e de acordo com a licitude de se obter a redução da carga tributária, tanto no tocante a brechas ou lacunas da legislação como também por meio da própria legislação, que concede benefícios.

Na elisão fiscal, o contribuinte deverá observar seus respectivos atos, pois esta modalidade poderá somente ser eficaz e lícita quando anteceder o fato gerador do tributo, tendo em vista que, após o fato gerador, nada poderá ser feito, a não ser o pagamento do tributo.

Superado isso, passou-se a explanar o conteúdo a respeito da evasão fiscal, que é a modalidade criminosa de se esquivar dos tributos. Como visto no respectivo tópico que trata a respeito do tema, o próprio nome do ato é sugestivo, pois significa esquivar, fugir e elidir; sendo assim, entende-se, de forma óbvia, o motivo de sua nomenclatura. Essa modalidade ramifica-se em alguns crimes, como de sonegação fiscal, fraude e conluio.

A sonegação fiscal, crime muito conhecido pelos brasileiros, ocorre quando infringido o artigo 71, da Lei nº 4.502/1968, isto é, quando o contribuinte, sendo ele pessoa física ou jurídica, tenta, de forma dolosa, impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária no tocante ao fato gerador, com a finalidade de evitar o pagamento dos tributos devidos. Já a fraude consiste no objetivo do contribuinte de ferir o disposto no artigo 72, da Lei nº 4.502/1968, o que não se pode confundir com sonegação fiscal, já que esta tem por objetivo interferir no conhecimento da autoridade tributária.

Classifica-se como fraude, por exemplo, a inserção de dados fraudulentos em livros fiscais e a própria falsificação de documentos fiscais com a finalidade de reduzir ou deferir o pagamento do devido tributo.

Todavia, tem-se a terceira e última modalidade de evasão fiscal, o conluio, que está previsto no artigo 73, da Lei nº 4.502/1968 e que se caracteriza pela ação conjunta de duas ou mais pessoas no cometimento de um dos crimes elencados no artigo 71 ou 72 da lei supracitada, isto é, pela sonegação fiscal ou a fraude.

Foi citada e devidamente explicada outra modalidade criminosa que, embora ilegal, está sendo comumente utilizada no Brasil, e praticamente todos brasileiros já ouviram falar, pois se encontra recentemente dentro de nosso cenário político: a lavagem de dinheiro.

A lavagem de dinheiro possui uma lei específica que a rege, a Lei nº 9.613/1998, que sofreu alterações pela Lei nº 12.683/2012 e se caracteriza por ocultação ou dissimulação de operação, movimentação, origem, dentre outros, de bens, valores ou propriedades, haja visto que este dispositivo tem por objetivo tutelar tributos ou valores que correspondem ao Fisco.

Todas as modalidades de evasão configuram-se como atitudes ilícitas, e colocam o contribuinte em situação de não conformidade com a lei, podendo arcar-lhe desde prejuízos financeiros, como multas, até a total falência. Daí a importância de atuar o contribuinte de forma a evitar oneração tributária antes da ocorrência do fato gerador, o que é possível por meio da elisão fiscal.

Isto posto, conclui-se que o planejamento tributário, quando realizado por um especialista, consegue reduzir de forma drástica as cargas tributárias, simplesmente por meio da legislação – a qual o contribuinte, na maioria das vezes, desconhece, em razão da extensão, da complexidade de interpretação das normas e do linguajar rebuscado empregado nos diplomas legais. Não obstante, deve-se utilizar sempre da elisão fiscal, que se vale do momento anterior ao fato gerador ter ocorrido, pois, após, não há maneiras legais e viáveis para que esta redução ocorra de acordo com a licitude, caracterizando a evasão fiscal.

Assim, atende-se ao tema central desta pesquisa, pois se compreende que a elisão fiscal é um instrumento de planejamento tributário para evitar a evasão fiscal.

Referências bibliográficas

BRASIL. *Constituição da república federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 1988.

_____. *Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964*. Dispõe Sobre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, 1964.

_____. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Art. 2º.

_____. *Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990*. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, 1990.

_____. *Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998*. Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências. Brasília, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 349.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, ano.

GIL, Antonio Carlos. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Instrução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, ano.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MARTINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 30.

MARTINS, Sergio Pinto. *Manual de Direito Tributário*. 9.ed. São Paulo: Atlas, ano.

MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e Normas Antielisivas Completabilidade e Sistema Tributario*. Rio Grande do Sul: Noeses, ano. p. 219.

MELO, Jose Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*. 9.ed. São Paulo: Dialética, ANO.

MELO, José Eduardo. *Curso de Direito Tributário*. 9.ed. Local: Dialítica, ano.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Elisão e evasão fiscal. *Caderno de Pesquisa Tributárias n. 13*, São Paulo, 1988, p. 191.

RE 140779 / SP - SÃO PAULO

SANTOS, Rodrigo Baraldi. *O Planejamento Tributário em Reorganização Societárias*. São Paulo: Insper, ano.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres 3. Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.