

Identificação de situações de elisão e evasão fiscal: um estudo com contadores no estado de Santa Catarina

Rosimeri Horn Pilati (FURB) - rosi.contabilidade01@gmail.com

Viviane Theiss (UFPR) - theissviviane@gmail.com

Marcos Wagner da Fonseca (UFPR) - marcos.w.fonseca@gmail.com

Resumo:

O Planejamento tributário é uma forma de minimizar os custos fiscais sem desrespeitar a lei, da mesma forma, considerados um diferencial entre os serviços contábeis, por representar uma economia de tributos para diferentes empresas. Mas é importante averiguar qual a qualidade e o conhecimento do responsável por tal prática, o que motivou a elaboração do objetivo deste estudo, verificar qual o grau de acerto dos contadores em situações elisivas e evasivas de economia de tributos. Desta forma, buscou-se apresentar situações práticas de planejamento tributário lícito e ilícito, através de questionário descritivo aplicado com sete perguntas de múltipla escolha aos contadores de diferentes cidades do estado de Santa Catarina. A formulação das perguntas originou-se de estudos em artigos, decisões judiciais, acórdãos e livros, com a abordagem em planejamento tributário para economia de ISSQN e em reorganizações societárias. Os resultados mostram que a maioria dos contadores possui entendimento de situações práticas de elisão e evasão fiscal, mas que há dúvidas da forma de planejamento tributário lícito e ilícito, por que dentre as perguntas formuladas o percentual de correto entendimento ficou acima de 60% em todas as perguntas. Neste contexto, conclui-se que os profissionais contábeis precisam estar sempre atualizados frente aos aspectos da legislação tributária, por haver alterações constantes e lacunas para a correta interpretação dos preceitos legais.

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

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Identificação de situações de elisão e evasão fiscal: um estudo com contadores no estado de Santa Catarina

RESUMO

O Planejamento tributário é uma forma de minimizar os custos fiscais sem desrespeitar a lei, da mesma forma, considerados um diferencial entre os serviços contábeis, por representar uma economia de tributos para diferentes empresas. Mas é importante averiguar qual a qualidade e o conhecimento do responsável por tal prática, o que motivou a elaboração do objetivo deste estudo, verificar qual o grau de acerto dos contadores em situações elisivas e evasivas de economia de tributos. Desta forma, buscou-se apresentar situações práticas de planejamento tributário lícito e ilícito, através de questionário descritivo aplicado com sete perguntas de múltipla escolha aos contadores de diferentes cidades do estado de Santa Catarina. A formulação das perguntas originou-se de estudos em artigos, decisões judiciais, acórdãos e livros, com a abordagem em planejamento tributário para economia de ISSQN e em reorganizações societárias. Os resultados mostram que a maioria dos contadores possui entendimento de situações práticas de elisão e evasão fiscal, mas que há dúvidas da forma de planejamento tributário lícito e ilícito, por que dentre as perguntas formuladas o percentual de correto entendimento ficou acima de 60% em todas as perguntas. Neste contexto, conclui-se que os profissionais contábeis precisam estar sempre atualizados frente aos aspectos da legislação tributária, por haver alterações constantes e lacunas para a correta interpretação dos preceitos legais.

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

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1. INTRODUÇÃO

O crescimento da carga tributária e a necessidade de redução de custos nas empresas têm aumentado a importância do Planejamento Tributário. Para Silva (2012), o planejamento tributário pode ser entendido como direito intransferível da empresa planejar seus gastos tributários, obter redução parcial, total ou postergação destes gastos e aumentar o resultado operacional da empresa. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da forma que queira e procurar a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Desta forma, o planejamento tributário representa um processo de exame e conhecimento da legislação tributária a fim de se conseguir a redução da carga tributária do contribuinte.

Os contribuintes possuem duas formas de diminuir encargos tributários, de maneira legal, por meio da elisão fiscal, ou de modo ilegal, denominada evasão fiscal. Para Abraão (2011), elidir significa evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento do tributo por atos ou omissões lícitas, anteriores a ocorrência do fato gerador. A evasão fiscal, ao contrário da elisão, consiste em prática que infringe as leis, corresponde à sonegação ou fraude por parte do contribuinte, é um ato que busca economia de forma ilícita da carga tributária, realizada após a ocorrência do fato gerador.

O planejamento tributário pode ocorrer sobre a incidência dos diferentes tributos, seja na esfera Municipal, Estadual e Federal. Um caso específico que atinge os municípios é do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), na abertura de filial em município com alíquota menor (SILVA, 2012). Outro caso é a reorganização societária, por meio da abertura de uma ou mais empresas, com o intuito de redução de tributos (DE LUCA; TEIXEIRA FILHO; CORRÊA, 2007). A reorganização societária com a criação de mais de uma empresa, com estrutura formal e material e que exerça atividade econômica organizada de forma independente da empresa controladora é considerado uma maneira de realizar o planejamento tributário de modo lícito (RIZZI, 2014). Já a constituição de várias empresas individuais, optantes pelo Simples Nacional, que ocupem o mesmo espaço físico, com o

objetivo de reduzir tributos, é considerada constituição de grupo econômico e está impedido de optar pelo regime tributário do Simples Nacional, além de ter que pagar os tributos, com efeito, retroativo caso ocorra, conforme Acórdão 06-26037 (2010). Contudo, deve-se pesquisar, antes de cada operação, as consequências econômicas e jurídicas que podem ocorrer no âmbito da empresa, porque uma vez concretizada a reorganização, considera-se ocorrido o fato gerador e a existência dos seus efeitos (art. 116 do Código Tributário Nacional), surgindo a obrigação tributária (SAAVEDRA, 2013).

O planejamento tributário, realizado de forma incorreta, sem embasamento legal, pode resultar em autuações e multas para as empresas. Para evitar isso, o conhecimento do contador em relação à legislação tributária é de extrema importância, sem falar da exigência dos gestores que cobram por eficácia e eficiência na redução dos custos da carga tributária. Esta cobrança é devido ao Sistema Tributário complexo, como o brasileiro, que conta com aproximadamente 60 (sessenta) tributos atualmente vigentes e uma legislação tributária que constantemente é alterada. Esta alteração constante exige atualização e especialização do contador, principalmente para a área da contabilidade tributária e do direito tributário (SOUZA, 2009).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio do Programa de Educação Continuada, institui ao Contador, na função de Auditor Independente, e demais contadores que compõem seu quadro funcional técnico, aquisição de conhecimento por meio de cursos certificados, seminários, conferências, painéis, simpósios, palestras, congressos, convenções, cursos de extensão e cursos de pós-graduação (CFC 1.060/05 NBC P4). O que pode contribuir para evitar possíveis autuações e multas para as empresas, uma forma de contribuir para o aperfeiçoamento e atualização de todos os profissionais da área contábil.

Para tanto, a pesquisa a ser realizada tem como problematização: qual o grau de acertos dos contadores em um teste que simula situações de elisão e evasão fiscal? Com o objetivo de avaliar o grau de acerto dos contadores em situações de elisão e evasão fiscal.

Este estudo se justifica pela evolução dos sistemas de informações, principalmente as instituídas pelo governo. As informações fiscais são confrontadas e a sonegação que já não era compensatória se tornou ainda mais arriscada para os contribuintes, o que gera multas altíssimas e ocasiona o fechamento de muitas empresas. Assim, o planejamento tributário tem sido a forma mais eficaz de reduzir os tributos, ao analisar as formas de utilização de créditos e reduzir a carga tributária antes do fato gerador. Assim, este estudo busca contribuir com a literatura existente, como a de De Luca, Teixeira Filho e Corrêa (2007), Souza (2009), Barbosa (2010), Abrahão (2011), Dalmagro e Martins (2011), Lopes (2012), Silva (2012), Torres (2013), Saavedra (2013), Rizzi (2014), Kamilla (2014) e Zanluca (2014), para esclarecer a importância do planejamento tributário, com o apontamento e esclarecimento dos riscos da evasão fiscal. E avalia o conhecimento acumulado pelo contador para atuar na área tributária.

Este trabalho inicia com esta introdução. Em seguida, apresenta-se o referencial teórico com um aprofundamento sobre o planejamento tributário, norma geral antielisiva do direito brasileiro e o grau de conhecimento do contador em contabilidade tributária. No terceiro momento, aborda-se a metodologia do estudo, com sua tipologia e esclarecimento de como foi elaborado o instrumento de pesquisa, a amostra encontrada e a análise dos dados que foram empregados. Apresenta-se a análise dos resultados encontrados, e finalmente, a conclusão do estudo.

2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Com o objetivo de diminuir o pagamento de tributos dentro dos pretextos legais, o planejamento tributário é considerado o procedimento aceito dentro de um conjunto de sistemas legais. Conforme Zanluca (2014), todos os contribuintes apresentam o direito de

estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça e de procurar a diminuição de custos em seu empreendimento, inclusive dos impostos. Todavia, a fazenda pública deverá aceitar se os procedimentos empregados para a diminuição dos impostos estejam de acordo com os preceitos lícitos.

Se por um lado, por meio do Planejamento Tributário, o Estado "deixa" de arrecadar tributos, pelo menos momentaneamente, por outro lado, estimula o aumento da geração de emprego e renda, proporciona maior competitividade às empresas, reduz desigualdades sociais e incrementa o desenvolvimento de determinadas regiões estratégicas (SILVA, 2012).

Em procedimentos que não ocorre à incidência da norma tributária de modo lícito, ou seja, não está de acordo com os preceitos legais, a denominação utilizada é elisão fiscal. Em que, o tributo é reduzido ou evitado antes do fato gerador. A evasão fiscal ocorre por meios ilegais para não pagar o tributo (RIZZI, 2014). Para Zanluca (2014), a elisão fiscal pode decorrer da própria lei ou por meio de lacunas e brechas decorrentes da própria lei. Para procedimentos corretos, o próprio dispositivo legal permite ou até mesmo induz a economia de tributos. E para lacunas e brechas, o contribuinte utiliza-se de elementos que a lei não proíbe ou possibilite evitar a ocorrência do fato gerador (nascimento da obrigação tributária), com elementos da própria lei.

Para exemplificar casos de evasão fiscal, Rizzi (2014) apresenta a situação em que a empresa possui uma filial, mas simula para o fisco que as unidades são empresas distintas, apenas para reduzir a carga tributária. Zanluca (2014) esclarece o caso em que uma empresa de serviços, decide mudar sua sede para determinado município, com o intuito de pagar o Imposto Sobre Serviço (ISS) com uma alíquota mais baixa. Isso porque, a lei não apresenta proibição para que os estabelecimentos escolham o lugar onde exercerão suas atividades, pois os contribuintes possuem liberdade de optar por local mais conveniente a si, mesmo se a definição for com objetivos de planejamento fiscal.

Torres (2013) esclarece que, dentre vários exemplos de elisão abusiva, cita o caso Grendene. Os sócios da empresa criaram oito sociedades de pequeno porte, com o objetivo de manipular o preço das mercadorias e aproveitar a diferença no regime tributário do imposto federal. O Tribunal Federal de Recursos, ao perceber o ocorrido, desconsiderou o fracionamento da empresa para efeitos de pagamento do imposto de renda. O caso foi considerado uma forma de elisão abusiva.

Outra forma de planejamento tributário utilizado, que pode ser considerado lícito ou ilícito, dependendo da forma que é utilizado, é a reorganização societária. Conforme Acórdão n.º 06-26037 (2010), a constituição de várias empresas individuais, que ocupam um mesmo espaço físico, desenvolvem o mesmo objeto social, utilizam os mesmos colaboradores e maquinários e, cujos sócios possuem grau de parentesco ou afinidade entre si, com o objetivo de reduzir custos, usufruir tributação privilegiada e pulverizar receitas, caracteriza-se como constituição de grupo econômico e está impedido de optar pela forma de tributação do Simples Nacional. Em situações de evasão fiscal, conforme o Acórdão acima, o contribuinte está sujeito à exclusão do Simples Nacional com efeito retroativo e pagamento dos impostos.

A reestruturação societária é uma ferramenta de Planejamento Tributário acessível e que promove uma boa economia de tributos às empresas que a adotam. Com o planejamento tributário é possível e pode ser aplicado, porém, exige muito estudo e conhecimento da legislação (DALMAGRO; MARTINS; 2011).

Luca, Teixeira Filho, Corrêa (2007) sugerem um exemplo de planejamento tributário lícito por meio de reorganização societária, como a abertura de duas empresas quando uma das atividades estiver impedida de optar pelo Simples Nacional. Alerta para o cuidado em respeitar a Lei Complementar 123/06, e destaca a importância em separar os espaços físicos, para evitar autuações por parte da Receita Federal.

Dalmagro e Martins (2011) relatam o caso em que a Receita Federal do Brasil autuou determinada empresa com base na alegação de simulação na reorganização societária, isso por que a referida pessoa jurídica desmembrou as suas atividades com a abertura de outra empresa, e continuou a ocupar a mesma área geográfica, com o objetivo de benefício perante o regime tributário do Simples Nacional. Observando-se a ementa da decisão, não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, motivo que por si só, não constitui indício suficiente para a constatação de conduta ilícita por parte do contribuinte, nesta situação, apesar do contribuinte ter sido autuado não foi considerado evasão fiscal.

Contudo, para Saavedra (2013), deve-se estudar e identificar todas as alternativas legais aplicáveis ao caso ou a existência de lacunas ("brechas") na lei, que possibilitem realizar essa operação da forma menos onerosa possível para o contribuinte, sem contrariar a lei. Portanto, a elisão fiscal, é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico. E evasão se trata de uma conduta ilícita, onde o contribuinte busca por meio de artifícios diversos, ocultar a determinada existência de um tributo, como ocorre muito na sonegação do imposto, fato que ocorre após o fato gerador da obrigação tributária (KAMILLA, 2014). Com o intuito de apresentar de maneira mais robusta o assunto proposto, exhibe-se uma abordagem da norma geral antielisiva do direito brasileiro.

2.1 Norma Geral antielisiva no Direito Brasileiro

Com o intuito de combater a sonegação e simulação, o Código Tributário Nacional (CTN), por meio da Lei Complementar 104 de 2001, introduziu por meio do Artigo 116, parágrafo único, a norma antielisiva:

Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

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

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. **Parágrafo único.** A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001).

Para Barbosa (2010), a criação do Art. 116 da LC 104/2001, é uma tentativa de barrar o planejamento tributário, que obriga os contribuintes a arcar com toda a carga tributária existente, sem nenhuma forma de atenuar essa incidência.

O combate à elisão não pode significar restrições ao planejamento tributário. O contribuinte é livre para optar pela estruturação dos seus negócios e pela formação de sua empresa, de modo que lhe permita a economia do imposto. O Art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), LC 104/2001, é uma autêntica norma geral antielisiva, e não uma regra antievasiva (TORRES, 2013).

Conforme observa Lopes (2012), os doutrinadores tributaristas divergem drasticamente em seus entendimentos do referido artigo, os desfavoráveis alegam que a norma geral antielisiva atenta contra o princípio da legalidade e segurança jurídica, em vista da adoção da analogia – vedada pelo CTN. Os favoráveis argumentam que a norma é um meio de realizar a justiça fiscal, aplicando no Direito Tributário os princípios da capacidade

contributiva e igualdade. De modo totalmente diverso, a jurisprudência administrativa simplesmente despreza o dispositivo.

Nota-se, no entanto, que a discussão sobre a Lei Complementar 104/2001 é um embate sem fim, mesmo depois de 14 anos da sua criação, questiona-se a sua eficácia e sua aplicabilidade. Com o intuito de evitar problemas com o fisco e aproveitar os benefícios que a legislação tributária permite quanto ao aproveitamento de créditos dos tributos, apresenta-se a importância do conhecimento do contador em contabilidade tributária.

2.2 Conhecimento do contador em contabilidade tributária

Para Zanluca (2014), o contabilista é peça fundamental na elaboração e execução do planejamento tributário. Afinal, ele comanda uma série de operações internas da empresa, e normalmente, responsável por múltiplos controles, conciliações e apurações de impostos. O conhecimento na área tributária do profissional que realiza o planejamento tributário é extremamente importante. Sem informações contábeis adequadas, o planejamento tributário ficará dependente de dados incorretos, sujeitos a erros e avaliações equivocadas, e pode levar a ter problemas com o fisco, autuações, multas, comprometer a situação fiscal e financeira da empresa.

Como exemplo da importância no treinamento de profissionais qualificados, destaca-se um exemplo apresentado por Zanluca (2014). O autor cita o caso de uma grande empresa multinacional, totalmente informatizada e cujo controle fiscal era "impecável". Entretanto, o treinamento do escriturário fiscal foi deixado de lado, por se achar que a despesa era desnecessária, por simples falta de conhecimento da matéria, o funcionário deixou de escriturar vários créditos de impostos recuperáveis, como IPI (Impostos sobre produtos industrializados), ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias), PIS (Programa de integração social), e COFINS (contribuição para financiamento da seguridade social) não cumulativos. Com isso a empresa desperdiçou milhares de reais em créditos por meio de erro na interpretação nas mudanças das normas fiscais.

Conforme Souza (2009), as áreas do Direito e da Contabilidade são ciências que caminham juntas. O Direito está diretamente relacionado com a contabilidade, principalmente o Direito Tributário, já que, como visto, tem como objeto de estudo os tributos, ferramenta de fundamental importância para a execução das atividades diárias dos profissionais contábeis.

Devido as constantes alterações na legislação tributária, cresce a importância do profissional de contabilidade, principalmente daquele profissional que está sempre atualizado e que presta um serviço de excelência. Crescem também os cursos profissionalizantes e de especialização na área tributária para contadores e profissionais de Direito. Ambos encontraram no planejamento tributário uma forma de realização profissional e financeira, tanto pelas multas e autuações, como pela economia de tributos.

Para uma boa prestação de serviço, O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), criou o Programa de Educação Continuada, que institui ao Contador, na função de Auditor Independente, e demais contadores que compõem seu quadro funcional técnico, aquisição de conhecimento por meio de cursos certificados, seminários, conferências, painéis, simpósios, palestras, congressos, convenções, cursos de extensão e cursos de pós-graduação, (CFC 1.060/05 NBC P4). O CFC garante, por meio do programa, que os profissionais mantenham-se atualizados, o que permite uma melhor aplicabilidade da legislação tributária no momento do cumprimento das obrigações acessórias e da legislação tributária. Como consequência desta formação, o contador tem a oportunidade de adquirir conhecimento sistematizado sobre meios lícitos de redução de tributos.

3. METODOLOGIA

Este estudo objetiva avaliar qual o grau de acerto dos contadores em situações de elisão e evasão fiscal. Caracteriza-se, quanto o seu objetivo, como uma pesquisa descritiva e, quanto aos procedimentos, como um estudo exploratório, por caracterizar um assunto de pesquisa com pouco conhecimento e de difícil formulação de hipóteses precisas e operacionalizáveis (GIL, 2010). Como técnica de observação foi empregada um questionário com perguntas fechadas (GIL, 2010). Tal questionário foi elaborado por meio de pesquisas sobre situações de evasão e elisão fiscal, ocorridas ou exemplificadas em artigos e decisões de órgãos competentes. O questionário foi encaminhado aos contadores do Estado de Santa Catarina, por meio do dispositivo Google Docs, no período de junho a julho de 2015.

Quanto à abordagem do problema, este estudo caracteriza-se com uma abordagem quantitativa, para Richardson (1989, p. 29), “caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas através de técnicas estatísticas, desde as mais simples, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc”. Para este estudo será aplicada a estatística descritiva.

Para melhor visualização, apresenta-se o Quadro 1 com o constructo da pesquisa e a abordagem de casos de situações evasivas e elisivas relativas ao planejamento tributário.

Quadro 1 - Constructo da pesquisa

Questionamentos	Supostas Resposta	Autores
01. Conforme a Lei complementar 116, referente ISSQN, os serviços de informática e congêneres são serviços que o Imposto de ISSQN é pago no local da sede do prestador de serviços. Neste contexto, a empresa de informática de grande porte que se envolve em contratos de altos valores, possui sua matriz localizada em um município com alíquota elevada de ISS. Como planejamento tributário, quando a alíquota de ISS é menor no local da prestação de serviço, a empresa monta uma sede de representação "Filial" e passa a emitir Nota Fiscal através da filial.	Elisão Fiscal	Silva (2012).
02. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII (Lei Complementar 116 Art3). Uma empresa de serviços de saúde, assistência médica e congêneres, decide mudar sua sede para o município vizinho, visando pagar ISS com uma alíquota menor.	Elisão Fiscal	Zanluca (2014).
03. Uma empresa comercial do ramo de bebidas e frios finos, que atua no varejo e no atacado, por comercializar bebidas alcoólicas no atacado está impedida de optar pelo Simples Nacional (artigo 17, inciso X da Lei Complementar 123/06). A empresa ocupa quatro áreas vizinhas de um centro comercial. O recolhimento dos tributos pelo Lucro Presumido tem ocasionado alto custo da carga tributária. Como medida de redução, o contador sugere como alternativa a reorganização societária, abertura de uma nova empresa do Simples Nacional respeitando a LC 123/06 para venda no varejo ocupando duas das áreas, continuando com a empresa anterior para vendas no atacado excluindo a atividade de varejo nos outros dois espaços.	Elisão Fiscal	De Luca, Teixeira Filho e Corrêa (2007).
04. Conforme Lei Complementar 123/06, as alíquotas do Simples Nacional são progressivas de acordo com o valor do faturamento acumulado nos últimos 12 meses. Para diminuir a carga tributária, determinada empresa através da reorganização societária optou em desmembrar as atividades antes exercidas por uma delas, instalando duas empresas optantes pelo Simples Nacional na mesma área geográfica. Ambas as sociedades empresariais possuem registros e inscrições fiscais próprias, quadro de funcionários diferentes e celebração de negócios separadamente.	Elisão Fiscal	Dalmagro, Martins (2011).
05. Determinada empresa que atua no ramo de indústria de móveis, ao chegar ao limite do faturamento que permite continuar no Simples Nacional, decide criar 3 empresas com o mesmo ramo de atividade, com endereços próximos, onde no contrato social consta empregados como sócios, com intenção de redução de tributos, principalmente previdenciários.	Evasão Fiscal	Ação Penal Nº 5001974-53.2011.404.7113/RS (2013).
06. A constituição de duas empresas individuais, que ocupam um mesmo espaço físico, desenvolve o mesmo objeto social, utilizam os mesmos colaboradores e	Evasão Fiscal	Acórdão Nº 06-26037 de

maquinários e, cujos sócios possuem grau de parentesco ou afinidade entre si, objetivando reduzir custos, usufruir tributação privilegiada (Simples Nacional) e pulverizar receitas, caracteriza a constituição de grupo econômico.		01 de Abril de 2010.
07. Determinado grupo econômico, constituído por várias empresas optantes pelo Simples Nacional, com estrutura autônoma tanto formal como material exercem atividade econômica organizada de forma independente da empresa controladora.	Elisão Fiscal	Rizzi (2014).

Fonte: Dados da pesquisa

Para a validação do questionário, foi realizado um pré-teste com quatro (4) pós-graduandos em contabilidade tributária para identificar possíveis equívocos de compreensão e dificuldades para responder tais perguntas. Das nove (9) questões elaboradas, foi decidido por enviar somente sete (7) perguntas, que melhor esclareciam a proposta da pesquisa.

Em relação à população da pesquisa, que se caracteriza pelo conjunto de indivíduos que apresentam em comum determinadas características (MARTINS; THEÓPHILO, 2009), foram considerados todos os contadores devidamente registrados no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) do Estado de Santa Catarina, um montante de 14.858 e-mails de contadores. Contudo, somente 1.707 contadores tiveram acessibilidade e visualizaram o respectivo questionário, e 73 responderam ao questionário, caracterizado a primeira amostra deste estudo.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Nesta seção, apresentam-se os resultados do estudo, com o intuito de responder o objetivo da pesquisa, identificar qual o grau de acerto dos contadores em situações de elisão e evasão fiscal. Seguem as informações coletadas na pesquisa em quadros com suas respectivas análises. A começar pelo Quadro 2:

Quadro 02 – Pergunta 01

1. Conforme a Lei complementar 116, referente ISSQN, os serviços de informática e congêneres são serviços que o Imposto de ISSQN é pago no local da sede do prestador de serviços. Neste contexto, a empresa de informática de grande porte que se envolve em contratos de altos valores, possui sua matriz localizada em um município com alíquota elevada de ISS. Como planejamento tributário, quando a alíquota de ISS é menor no local da prestação de serviço, a empresa monta uma sede de representação "Filial" e passa a emitir Nota Fiscal através da filial.				
Quantidade de respondentes Equivalente a 100%	Quantidade Respostas Elisão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Elisão Fiscal	Quantidade Respostas Evasão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Evasão Fiscal
73	47	64,4%	26	35,6%

Fonte: Dados da pesquisa

Com relação à primeira pergunta que se refere ao entendimento da Lei Complementar 116 sobre o ISSQN, obteve-se um resultado positivo quanto às respostas, em que a maioria dos respondentes acertou a alternativa correta de elisão fiscal. O percentual de 64,4% dos entrevistados entende que é Elisão Fiscal, também denominado planejamento tributário lícito, considerada uma pontuação de grau médio a criação de uma filial da empresa, no município da prestação do serviço com o intuito de reduzir a carga tributária da mesma, tendo em vista que o município onde o serviço será realizado possui alíquota menor do que o município onde a matriz se encontra instalada. Entretanto, 35,6% dos contadores respondentes consideram evasão fiscal, ou seja, agir de forma ilícita por criar filial para pagar menos tributos municipais.

Conforme a Lei Complementar 116, Art. 3º, o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador. Em seu Art. 4º considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar

serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional.

Como o ISSQN é regulamentado pelo município, e por muitos municípios não respeitarem a Lei Complementar 116, pode ocorrer de o imposto ser cobrado em ambos os municípios envolvidos na atividade de prestação, o que pode ocasionar ações judiciais. Hoje, a jurisprudência envolvida no ISSQN, sobre este tipo de serviço está dando ações favoráveis ao imposto ser pago no município onde a empresa constitui sede, conforme denominado Art. 4º da Lei citada, SILVA (2012).

Ainda sobre situações ligadas ao ISSQN, segue a segunda pergunta da pesquisa com sua respectiva análise, de acordo com o Quadro 3.

Quadro 03 – Pergunta 02

02. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII (Lei Complementar 116 Art3). Uma empresa de serviços de saúde, assistência médica e congêneres, decide mudar sua sede para o município vizinho, visando pagar ISS com uma alíquota menor.				
Quantidade de respondentes Equivalente a 100%	Quantidade Respostas Elisão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Elisão Fiscal	Quantidade Respostas Evasão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Evasão Fiscal
73	64	87,7%	9	12,3%

Fonte: Dados da pesquisa

Na segunda pergunta da pesquisa, o percentual de respostas que considera correta a resposta elisão fiscal predominou, com um grau ótimo de acertos pelo percentual de 87,7% alcançado, o que demonstra que os contadores estão cientes no que diz respeito ao agir dentro da lei, pois na mudança da sede da empresa para outro município o imposto ISSQN pode ser cobrado no local do estabelecimento prestador. Todavia, 12,3% ainda consideram esta ação ilícita.

O motivo que levou a alguns contadores considerarem esta ação ilícita, não se sabe. Mas Zanluca (2014) esclarece que a lei não proíbe que os estabelecimentos escolham o lugar onde exercerão atividades, pois os contribuintes possuem liberdade de optar por aqueles mais convenientes a si, mesmo se a definição do local for exclusivamente com objetivos de planejamento fiscal.

Na sequência, apresenta-se a terceira pergunta, de acordo com o Quadro 4:

Quadro 4 - Pergunta 3

03. Uma empresa comercial do ramo de bebidas e frios finos, que atua no varejo e no atacado, por comercializar bebidas alcoólicas no atacado está impedida de optar pelo Simples Nacional (artigo 17, inciso X da Lei Complementar 123/06). A empresa ocupa quatro áreas vizinhas de um centro comercial. O recolhimento dos tributos pelo Lucro Presumido tem ocasionado alto custo da carga tributária. Como medida de redução, o contador sugere como alternativa a reorganização societária, abertura de uma nova empresa do Simples Nacional respeitando a LC 123/06 para venda no varejo ocupando duas das áreas, continuando com a empresa anterior para vendas no atacado excluindo a atividade de varejo nos outros dois espaços.				
Quantidade de respondentes Equivalente a 100%	Quantidade Respostas Elisão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Elisão Fiscal	Quantidade Respostas Evasão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Evasão Fiscal
73	48	65,8%	25	34,2%

Fonte: Dados da pesquisa

Com relação à terceira pergunta que trata de reorganização societária com objetivo de redução de tributos. O contador sugere desmembrar uma empresa do lucro presumido, que atua com duas atividades, e criar uma nova empresa do simples nacional. A maioria dos respondentes, 65,8%, considerado um grau médio de acerto, entende que esta situação é uma

forma de planejamento tributário lícito, considerado uma opção adequada. Contudo, 34,2% dos respondentes considera a sugestão do contador evasão fiscal.

A opção de reorganização societária, por meio da criação de uma nova empresa optante pela forma de tributação Simples Nacional, para as vendas no varejo, resulta no recolhimento dos impostos com alíquota menor, o que torna a empresa mais competitiva no mercado (DE LUCA; TEIXEIRA FILHO; CORRÊA, 2007).

Para que a reorganização societária seja considerada planejamento tributário lícito, deve ser respeitada a Lei Complementar 123/06, com a realização da separação dos espaços físicos, quadro de funcionários independente, grau de parentesco dos sócios e demais exigências que a legislação impõe. Caso não sejam respeitadas essas condições, tal procedimento é ilegal.

Ainda sobre reorganização societária, segue a quarta pergunta da pesquisa, de acordo com o Quadro 5, exposto a seguir.

Quadro 5 - Pergunta 4

04. Conforme Lei Complementar 123/06, as alíquotas do Simples Nacional são progressivas de acordo com o valor do faturamento acumulado nos últimos 12 meses. Para diminuir a carga tributária, determinada empresa através da reorganização societária optou em desmembrar as atividades antes exercidas por uma delas, instalando duas empresas optantes pelo Simples Nacional na mesma área geográfica. Ambas as sociedades empresariais possuem registros e inscrições fiscais próprias, quadro de funcionários diferentes e celebração de negócios separadamente.				
Quantidade de respondentes Equivalente a 100%	Quantidade Respostas Elisão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Elisão Fiscal	Quantidade Respostas Evasão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Evasão Fiscal
73	50	68,5%	23	31,5%

Fonte: Dados da pesquisa

A quarta pergunta refere-se ao desmembrando das atividades de uma empresa do Simples Nacional, com a criação de uma nova empresa, na mesma área geográfica, com o intuito de redução da alíquota do Simples Nacional, tendo em vista que a mesma é progressiva de acordo com o faturamento dos últimos 12 meses. A pesquisa resultou em um grau médio com uma porcentagem de 68,5% de acertos, que consideram a situação Elisão Fiscal, e 31,5% entende que se trata de evasão fiscal.

Conforme estudo de Dalmagro e Martins (2010), a Receita Federal autuou determinada empresa e considerou simulação a criação de duas empresas na mesma área geográfica. No Acórdão 103.23.357, não foi considerado simulação a criação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, com objetivo de racionalizar as operações e reduzir a carga tributária. O principal argumento da Receita Fazendária, referente à alegação de simulação, as duas empresas estavam sediadas no mesmo local, motivo que por si só não constitui indício suficiente para a constatação de conduta ilícita por parte do contribuinte. Neste caso o Conselheiro Relator considerou que o contribuinte pode optar pelo caminho fiscalmente menos oneroso.

Vale destacar, referente a esta pergunta da pesquisa, que obteve um percentual alto de respostas que considera a situação elisão fiscal. Quanto aos cuidados na separação dos espaços físicos, com intuito de evitar autuações da Receita Federal, no estudo de Dalmagro e Martins (2010) foi considerada lícita à forma de planejamento tributário, mas a empresa teve problemas com a Receita Federal.

Prossegue a análise da pesquisa com a quinta pergunta, ainda sobre o assunto de planejamento tributário, por meio da reorganização societária.

Quadro 6 - Pergunta 5

05. Determinada empresa que atua no ramo de indústria de móveis, ao chegar ao limite do faturamento que permite continuar no Simples Nacional, decide criar 3 empresas com o mesmo ramo de atividade, com endereços próximos, onde no contrato social consta empregados como sócios, com intenção de redução de tributos, principalmente previdenciários.				
Quantidade de respondentes Equivalente a 100%	Quantidade Respostas Elisão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Elisão Fiscal	Quantidade Respostas Evasão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Evasão Fiscal
73	8	11%	65	89%

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com o Quadro 6, que se refere à criação de três empresas optantes pelo Simples, com intuito de não ultrapassar o valor limite de faturamento que permite a opção pelo regime, a pesquisa obteve um percentual elevado de respostas que considera a ação ilícita, ou seja, Evasão fiscal, e apenas 11% entende que a ação é lícita, permitida por lei.

Para justificar e referenciar o entendimento desta situação ser considerada evasão fiscal, cita-se a Ação Penal Nº 5001974-53.2011.404.7113/RS (2013), na qual determinada empresa, foi denunciada e autuada por atuar com três (3) empresas, optantes pelo regime de tributação Simples Federal, forma de tributação do Simples do período, até 2006. Na referenciada situação, a fiscalização considerou falsidade nas declarações que informavam que a empresa era optante do Simples, na qual ficou evidente a criação das empresas para que não ultrapassasse o valor limite para opção, quando na verdade tratava-se de uma única empresa. Ambas eram administradas pela mesma pessoa, através de procuração, constava empregada como sócios, indícios que não deixaram dúvida quanto intenção ilícita na redução dos tributos, principalmente previdenciários. O réu foi denunciado pela prática de fato enquadrado na Lei n. 8.137/90, no seguinte dispositivo: Art. 1º “Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; (...) Pena reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa”.

Conforme os dispositivos da Lei citada, a situação da quinta pergunta é claramente considerada evasão fiscal, economia de tributos sem amparo legal, ilícito.

Em situação semelhante a da quinta pergunta, a pesquisa apresentou a sexta pergunta, que também se refere à criação de mais de uma empresa com o intuito de reduzir tributos.

Quadro 7 - Pergunta 6

6. A constituição de duas empresas individuais, que ocupam um mesmo espaço físico, desenvolve o mesmo objeto social, utilizam os mesmo colaboradores e maquinários e, cujos sócios possuem grau de parentesco ou afinidade entre si, objetivando reduzir custos, usufruir tributação privilegiada (Simples Nacional) e pulverizar receitas, caracteriza a constituição de grupo econômico.				
Quantidade de respondentes Equivalente a 100%	Quantidade Respostas Elisão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Elisão Fiscal	Quantidade Respostas Evasão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Evasão Fiscal
73	6	8,2%	67	91,8%

Fonte: Dados da pesquisa

Com relação ao Quadro 7, a pesquisa obteve um percentual ainda maior de respostas que consideram a criação de mais de uma empresa para economia de tributos.

Conforme pergunta, que considera ilícita a criação de duas empresas com mesmo objeto social, no mesmo espaço físico, que utilizam os mesmos colaboradores e funcionários com intenção de usufruir de tributação privilegiada. De acordo com Acórdão Nº 06-26037 de 01 de Abril de 2010, a situação acima é considerada constituição de grupo econômico e realizada a revisão e exclusão do simples com efeito retroativo.

A pesquisa mostra que os respondentes possuem um bom conhecimento da legislação quanto a não permissão destas formas de redução de tributos, e entendem que a mesma é ilícita.

Segue a sétima e última pergunta da pesquisa, que referencia uma situação inversa às perguntas anteriores, de acordo com o Quadro 7.

Quadro 8 - Pergunta 7

07. Determinado grupo econômico, constituído por várias empresas optantes pelo Simples Nacional, com estrutura autônoma tanto formal como material exercem atividade econômica organizada de forma independente da empresa controladora.				
Quantidade de respondentes Equivale a 100%	Quantidade Respostas Elisão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Elisão Fiscal	Quantidade Respostas Evasão Fiscal	Porcentagem (%) Respostas Evasão Fiscal
73	49	67,1%	24	32,9%

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com Rizzi (2014), a constituição de várias empresas optantes pelo Simples Nacional, com estrutura formal e material independente, pode ser considerada Elisão Fiscal.

A pesquisa obteve um grau médio de 67,1% de respostas, que consideram Planejamento Tributário legal a referida situação. Com 32,9% dos respondentes, que entendem que a situação é evasão fiscal.

A pergunta 07 finaliza a pesquisa e mostra que, por meios legais, o Planejamento Tributário pode reduzir a carga tributária. Contudo, este processo exige conhecimento e entendimento da Legislação, principalmente da Lei 104/2001, que em seu art.116, parágrafo único, trata da norma anti-elisiva, criada para evitar situações de elisão abusivas.

5. CONCLUSÃO

O estudo objetivou identificar o grau de conhecimento dos contadores em situações práticas de elisão e evasão fiscal. Desenvolveu-se, para tanto, uma pesquisa descritiva por meio de perguntas de múltipla escolha, com análise de dados quantitativos.

A amostra da pesquisa contemplou 1.707 (um mil setecentos e sete) visualizações de contadores de diferentes cidades do Estado de Santa Catarina. Entretanto, somente 73 (setenta e três) contadores voluntariamente responderam as perguntas.

Para a primeira pergunta sobre a utilização de planejamento tributário, com o objetivo de redução de ISSQN, 64,4% de respostas corresponde a alternativa correta, cerca de 2/3 (dois terços) de acertos para uma situação tão corriqueira na prática. Na segunda pergunta, ainda sobre situações de elisão fiscal através do ISSQN, o percentual de acerto foi de 87,7%, um grau de acerto mais elevado para a amostra pesquisada.

Da terceira à sétima pergunta, o assunto abordado foi referente à licitude no planejamento tributário, por meio da reorganização societária. Na terceira pergunta que abordou o planejamento tributário por meio de desmembramento de atividades e abertura de duas empresas, houve um percentual de 65,8% de acerto, que pode ser considerado mediano para a relevância do tema. A quarta pergunta obteve um percentual semelhante, de 68,5% de respostas, que considera elisão fiscal ou economia tributária lícita à instalação de duas empresas do Simples Nacional na mesma área geográfica. A pergunta cinco trata da criação de três empresas do mesmo ramo de atividade, para se manter como integrante do regime de tributação Simples Nacional, 89% dos respondentes consideraram corretamente evasão fiscal. A constituição de grupo econômico, para usufruir de tributação privilegiada (Simples Nacional), objeto da sexta pergunta, obteve 91,8% de respostas que considera a situação evasão fiscal, considerado um grau de acerto ótimo. Para finalizar, a pergunta sete, ainda referente à reorganização societária, com constituição de empresas optantes do Simples

Nacional, com estrutura autônoma formal e material, obteve um percentual de 67,1 % que consideraram a situação elisão fiscal, acatado um grau mediano de acerto entre os contadores.

Após análise das respostas obtidas, conclui-se que mais de 2/3 (dois terços) dos contadores possuem conhecimento da legislação em relação a situações elisivas e evasivas. A princípio, a situação estaria positiva, por não haver entre as questões elaboradas, percentual de respostas erradas acima de 1/3. O percentual de correto entendimento ficou acima de 60% em todas as perguntas. Todavia, constatou-se que muitos contadores possuem dúvidas ou interpretam erroneamente a legislação tributária o que pode proporcionar como consequência, a realização de planejamento tributário de forma evasiva. Por meio dos resultados encontrados, reforça-se a importância da qualificação dos profissionais de contabilidade por meio da educação continuada. Tendo em vista que as fiscalizações e penalidades geram prejuízos para as empresas e para o próprio contador, que responde juntamente com o empresário em casos de notificações e penalidades por parte dos órgãos fazendários públicos das três esferas de poder.

Considera-se o tema relevante no meio acadêmico e empresarial, devido à necessidade da qualificação dos profissionais de contabilidade para um melhor conhecimento em situações práticas de planejamento tributário, principalmente para atender às demandas das micro e pequenas empresas. Assim, recomenda-se um estudo mais aprofundado, admitindo-se situações práticas e reais de planejamento tributário lícito e ilícito de outros tributos, até mesmo, em outras localidades e amostras.

REFERÊNCIA

ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. **A Elisão Fiscal como ferramenta para o Planejamento Tributário**. Santa Catarina, 2011. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis295994.pdf>>. Acesso em: 13 Jun. 2015.

ACÓRDÃO 06-26037 (2010), Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/\\$.SIGL.&s10=&n=DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pequisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=0626037&s4=Sistema+Integrado+de+Pagamento+de+Impostos+e+Contribuicoes+das+Microempresas+e+das+Empresas+de+Pequeno+Porte+-+Simples&s5=&s6=&s8=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/$.SIGL.&s10=&n=DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pequisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=0626037&s4=Sistema+Integrado+de+Pagamento+de+Impostos+e+Contribuicoes+das+Microempresas+e+das+Empresas+de+Pequeno+Porte+-+Simples&s5=&s6=&s8=>)>. Acesso em 31 de Jul. 2015.

AÇÃO PENAL Nº 5001974-53.2011.404.7113/RS, 2013 Disponível em: <http://s.conjur.com.br/dl/vara-federal-bento-goncalves-rs-condena.pdf>. Acesso em 15 de Jul. 2015.

BARBOSA, Flávia Gonçalves. **Elisão e Evasão Fiscal**. Belo Horizonte, 2010. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,limites-do-planejamento-tributario-diferencas-entre-elisao-e-evasao-fiscal,46906.html>>. Acesso em: 12 Dez. 2014.>. Acesso em: 27 de Jun. 2015.

CFC 1.060/05 NBC P4), Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res995.htm>>. Acesso em 31 de Jul. 2015.

DALMAGRO, Diego Vitor.; MARTINS, Simone. **A Reestruturação Societária como ferramenta do Planejamento Tributário**. Rio Grande do Sul, 2011. Disponível em: <http://works.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi?article=1021&context=simone_martins>. Acesso em: 11 Jan. 2015.

DE LUCA, Márcia; TEIXEIRA F., Marcelo C.; CORRÊA, Denise M. M. C. **A Elisão Tributária aplicada às Micro e Pequenas empresas.** Ceará, 2007. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos72007/329.pdf>>. Acesso em: 10 Jan. 2015.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 6. ed. São Paulo : Atlas, 2010.

KAMILLA, Anna. **Elisão, Evasão e Elusão Fiscal.** Paraná, 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/27969/elisao-evasao-e-elusao-fiscal>>. Acesso em: 10 Jun. 2015.

LEI Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 17 de jun. de 2015.

Lei Complementar 104 de 2001. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/imunidade tributarias.htm>>. Acesso em 31 de Jul. 2015.

LOPES, Mariana Souza. **A inaplicabilidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional como Norma Geral Antielisiva,** 2012. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2013_1/marian_a_lopes.pdf>. Acesso em: 11 de Julho de 2015.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** São Paulo: Atlas, 2009.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 1989.

RIZZI, Ângela Onzi. **Limites do Planejamento Tributário: Diferença entre elisão e evasão fiscal.** Rio Grande do Sul 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,limites-do-planejamento-tributario-diferencas-entre-elisao-e-evasao-fiscal,46906.html>>. Acesso em: 12 Dez. 2014.

SAAVEDRA, Marcos Vinicíus. **Elisão e Evasão Fiscal.** Pará, 2013. Disponível em: <<http://marcus-saavedra.jusbrasil.com.br/artigos/111686325/elisao-e-evasao-fiscal>>. Acesso em: 13 Jun. 2015.

SILVA, Leonardo Pacheco. **A importância do Planejamento Tributário aplicado á função gerencial nas organizações.** Minas Gerais, 2012. Disponível em: <<http://pt.slideshare.net/LeonardoPachecoSilva/artigo-cientfico-2586069>>. Acesso em: 14 jun. 2015.

SOUZA, Joseanne Kássia Costa, O conhecimento do Direito Tributário para os profissionais de contabilidade. Ceará, 2009. Disponível em < <http://www.webartigos.com/artigos/o-conhecimento-do-direito-tributario-para-os-profissionais-da-contabilidade-breve-exposicao/119385/>>. Acesso em: 12 jul. 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: Elisão abusiva e evasão fiscal.** 2º Ed. Rio de Janeiro, 2013.

ZANLUCA, Júlio Cesar. **Planejamento Tributário: Pague menos, dentro da lei!** São Paulo 2014. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>>. Acesso em: 15 Nov. 2014.