

VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

EDUARDO AUGUSTO DO ROSÁRIO CONTANI

NEWTON CESAR PILAU

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Eduardo Augusto do Rosário Contani; Newton Cesar Pilau – Florianópolis; CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-753-3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito e Políticas Públicas na era digital

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VI Encontro Virtual do CONPEDI (1; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A realização do VI encontro virtual do CONPEDI ocorre em num momento de ruptura do sistema tributário nacional vigente. Surpreendente é de fato a aprovação - relâmpago - em dois turnos de votação, na Câmara de Deputados, da proposta de emenda constitucional que trata sobretudo da reformulação da exação tributária sobre o consumo no Brasil. Percebe-se, inclusive, que considerada a encampação da da proposta do que se denominou "imposto sobre valor agregado (IVA)" dual, sem embargo do imposto seletivo sobre bens nocivos, onde a União Federal concentrará a cobrança de um tributo sobre consumo com a concentração/união do IPI/COFINS/PIS e os Estados membros e Municípios com a cobrança de um imposto concentrando sob uma única rubrica o ICMS e o ISS, não teremos apenas uma alteração de impostos e contribuições a serem cobradas; mas, outrossim, uma alteração clara do pacto federativo mesmo porque na Federação brasileira o que de fato determina a autonomia dos entes federativos é sua competência tributária. Mesmo que remanesça a competência dos Estados para a cobrança do ITCD (que se propõe progressivo) e do IPVA (que, por sua vez, alcançará embarcações e aeronaves de luxo) e os Municípios ainda possam cobrar IPTU e ITBI (cujas alíquotas ainda se se mantém baixas), entendemos se considerada que a carga tributária sobre o consumo dos entes subnacionais é a preponderante e mesmo determinante de sua sobrevivência financeira (mormente dentre os maiores Municípios que efetivamente exercem sua competência tributária e não dependam exclusivamente de repartição de receitas⁰) nota-se que havendo aglutinação num mesmo imposto (IVA) das competências sobre ICMS/ISS o que restará da Federação só o futuro dirá. Pretendia-se inclusive a criação de um IVA nacional que seria sem dúvida a transformação de uma Federação em um Estado unitário já que mesmo com a criação de Conselhos ou Câmaras de compensação ou de distribuição das receitas obtidas teríamos a União Federal como protagonista. O IVA dual, se de fato for confirmado no Senado Federal, enfrentará não só os desafios naturais da transição estabelecida (com prazo final em 2033) mas como os conflitos que advirão no compartilhamento de receitas, mudança da arrecadação para os Estados /Municípios de destino do consumo (ao contrário da regra atual que privilegia os Estados de origem e não de destino das mercadorias), aproveitamento irrestrito dos créditos nas operações comerciais/industriais, incentivos fiscais, etc.

O CONPEDI, como a maior entidade científica do direito no Brasil, tem agora como desafio sobretudo enfrentar estas questões já que impactarão diretamente a vida nacional.

Novos rumos, inclusive, se pretende se dar a tributação sobre e renda e patrimônio no Brasil buscando cada vez mais se dar ao atual sistema uma condição maior justiça na tributação e permitir que o tributo não só seja um instrumento fundamento e necessário para a existência do Estado mas que também seja um agente catalizador de investimentos e equalizador do conhecido desequilíbrio socioeconômico nacional.

Tenhamos esperança cautelosa mas com otimismo já que saímos finalmente da inércia de décadas e isso, por si, só já é objeto de elogios.

Parabéns ao CONPEDI por mais um evento que novamente nos provoca e nos engrandece como estudiosos do direito, em especial do direito tributário, objeto deste qualificado Grupo de Trabalho que dignificou com sua excelência e ousadia o arcabouço doutrinário tributário nacional.

**A INTERPRETAÇÃO DEONTOLÓGICO-FILOLÓGICA DOS BENS E PRODUTOS
QUANTO AOS CÓDIGOS DE CLASSIFICAÇÃO SOB A PERSPECTIVA DA
LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**THE DEONTOLOGICAL-PHILOLOGICAL INTERPRETATION OF GOODS AND
PRODUCTS REGARDING CLASSIFICATION CODES FROM THE PERSPECTIVE
OF TAX LEGISLATION**

**Ana Júlia Alcântara de Souza Pinheiro
Ana Luísa Cabral Brum Oliveira
Renata Pereira Pinto**

Resumo

O objetivo do presente estudo é analisar a forma de interpretação deontológico-filológica dos bens e produtos com códigos classificados pela Legislação Tributária como forma de elisão fiscal para afastar, isentar ou diminuir a incidência de tributos de forma lícita, citando alguns exemplos de produtos classificados com códigos fornecidos pela Receita Federal, buscando através da linguagem um mecanismo de efetivação do Direito, compreendido entre o real sentido das palavras dentro de um contexto social, legislativo e jurídico. A escolha do tema justifica com relevância teórica e prática do instituto de interpretações e limites às condutas do contribuinte, incidência tributária e no planejamento tributário. A metodologia utilizada envolveu a análise teórica-bibliográfica e documental com método de raciocínio dedutivo, exame crítico e interpretativo. Conclui-se que a utilização de interpretação auxilia no planejamento tributário como forma de elisão fiscal e não evasão fiscal, de modo favorecer ao contribuinte e o consumidor, em observância aos princípios do Estado Democrático de Direito.

Palavras-chave: Direito tributário, Interpretação deontológica-filológica, Elisão fiscal, Planejamento tributário, Classificação fiscal

Abstract/Resumen/Résumé

The objective of the present study is to analyze the deontological-philological interpretation of goods and products with codes classified by the Tax Legislation as a form of tax avoidance to remove, exempt or reduce the incidence of taxes in a lawful manner, citing some examples of products classified codes provided by the Federal Revenue Service, seeking through language a mechanism for implementing the Law, understood between the real meaning of words within a social, legislative and legal context. The choice of theme justifies the theoretical and practical relevance of the institute of interpretations and limits to taxpayer conduct, tax incidence and tax planning. The methodology used involved theoretical-bibliographical and documentary analysis with a deductive reasoning method,

critical and interpretive examination. It is concluded that the use of interpretation helps in tax planning as a form of tax avoidance and not tax evasion, in order to favor the taxpayer and the consumer, in compliance with the principles of the Democratic State of Law.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax avoidance, Tax planning, Tax law, Deontological-philological interpretation, Tax classification

1. INTRODUÇÃO

O conceito do direito e a hermenêutica busca a partir de ideias e atitudes interpretativas que não é possível desassociar das práticas sociais. Neste contexto, objetiva-se com o presente estudo a interpretação deontológico-filológica dos bens e produtos em relação aos códigos de classificação estabelecidos pela legislação tributária, que pode caracterizar-se como elisão ou evasão fiscal.

A relevância teórico e prática do presente tema é análise da interpretação, a partir do estudo do Direito como integridade, partindo do contexto histórico e social onde se busca a compreensão da finalidade e da não aplicação mecânica das regras de classificações fiscais em coerência com as decisões para a aplicabilidade do planejamento tributário.

No primeiro capítulo buscaremos a compreensão do conceito do Direito e a hermenêutica dentro de um sistema interpretativo, analisando teorias semânticas e positivista, com destaque da Teoria de Austin que contrapõe a Teoria de Hart e o surgimento da Teoria de Dworkin, com o Direito como integridade e a prevalência da ideia de Democracia. Há, ainda, no capítulo inicial o papel da linguagem como mecanismo para efetivar o Direito enquanto prática social e o papel da comunicação através da linguagem humana para o exercício social interpretativo.

Já no segundo capítulo abordaremos algumas considerações acerca da tributação no Brasil sob a ótica da classificação fiscal, apontando a complexidade da relação entre o Fisco vs Contribuinte, a imensa carga tributária e a busca pela redução do pagamento de impostos com a utilização de práticas interpretativas e planejamento tributário, dos códigos de classificação. Ademais, demonstraremos a diferença entre os conceitos de elisão e evasão fiscal, sob perspectiva do Direito Tributário e a importância da aplicabilidade da interpretação na prática, em casos específicos, diante das lacunas na legislação tributária brasileira.

No terceiro capítulo, iremos fazer uma análise filológica entre a efetivação/ocorrência da elisão fiscal, a partir de um contexto filosófico de Platão, entre significado real ou mera convenção acerca da natureza dos nomes e atitude do Estado em definir nominalmente bens e produtos no sistema tributário e a própria natureza ontológica do objeto em consequência da elisão fiscal.

E por fim, no quarto e último capítulo corroboraremos a garantia dos direitos do consumidor e da livre iniciativa, a partir da efetivação da elisão fiscal.

São essas questões, as quais buscaremos esclarecer e demonstrar ao longo do estudo, o papel da linguagem e abordagem interpretativa do direito como prática social sobre os bens e produtos, em relação aos códigos de classificação estabelecidos pela legislação tributária e a importância da elisão fiscal, sendo o tema de suma importância para os contribuintes e consumidores, conforme os princípios do Estado Democrático de Direito.

1.1 O CONCEITO DO DIREITO E A HERMENÊUTICA: O DIREITO COMO UM SISTEMA INTERPRETATIVO

A pergunta “o que é o Direito?” sempre foi alvo de questionamentos e respostas de muitos pesquisadores. Para muitos, o conceito do que vem a ser o Direito se traduz diante da prática forense, estando mais presente quando um caso prático é levado ao Judiciário.

Há quem diga também que o Direito é o que se decide nas câmaras legislativas e nos tribunais, sugerindo que a pergunta indicada acima poderia ser respondida através de uma simples análise às decisões anteriormente proferidas.

Para Dworkin esse raciocínio não está integralmente equivocado. Apesar de o filósofo acreditar que a discussão sobre as questões de fato reduz a amplitude do que vem a ser o Direito, também indica que permite que, por meio do processo judicial, seja possível realizar questionamentos que são importantes para conceitua-lo.

Dworkin lembra que um processo judicial desperta, a princípio, três tipos de questionamentos que são bastante relevantes para uma compreensão adequada do Direito: questões de fato, questões de Direito e questões ligadas à moralidade política e fidelidade. Ao lado dessas questões, têm-se as *proposições jurídicas* – isto é, “*todas as diversas afirmações que as pessoas fazem sobre aquilo que a lei lhes permite, proibe ou autoriza*” e as questões ligadas ao fundamento do Direito – ou seja, quando juristas, em sentido amplo (magistrado, advogados, etc.) – discutem sobre uma proposição jurídica, essa discussão pode abarcar dois níveis: *divergências empíricas* sobre o Direito (qual a lei a ser aplicada ao caso?) ou *divergências teóricas* sobre o Direito (concordando com a aplicação de uma determinada lei, ainda assim discutem se essa se esgota ou não os fundamentos pertinentes do Direito). (PEDRON e OMMATI, 2019, p. 62-63).

As teorias semânticas reforçam essa ideia de que o Direito é simples questão de fato e são conhecidas como teorias positivistas.

Essas teorias possuem características comuns, tendo sido elas identificadas por Dworkin, as quais reforçam a predominância do positivismo ao tentar alcançar o conceito do que vem a ser o Direito. Pedron e Ommati transcreveram essas características. São elas:

(...) (1) o Direito é formado exclusivamente por um conjunto de regras (...); (2) o conjunto de regras deve abranger, na maior medida possível, as relações jurídicas

existentes em uma sociedade, mas no caso de lacuna – isto é, quando se está diante de um caso difícil -, o magistrado fica autorizado a decidir com base discricionária, inclusive indo além do Direito na busca desse novo padrão de orientação; e (3) na ausência de regra jurídica válida, compreende-se que não há obrigação jurídica; logo, quando o magistrado, no exercício de sua discricionariedade, decide um caso difícil, ele não está a fazer valer um direito correspondente à matéria controversa; ele está, sim, criando normas jurídicas. (PEDRON e OMMATI, 2019, p. 69).

Sobre o assunto, o professor José Emílio Medauar Ommati e Flávio Quinaud Pedron ilustram as duas teorias positivistas mais populares da tradição do Direito, quais sejam: a teoria de Austin e a teoria de Hart.

Expõem que Austin compreendia o Direito como o resultado de decisões tomadas por quem tivesse autoridade para tanto e, inexistindo uma norma, fica autorizado aos juízes desempenharem a função legislativa tecnicamente atípica.

Fica clara, portanto, a noção de que o Direito é compreendido como um produto de decisões históricas tomadas por aqueles que detêm poder político. Todavia, inexistindo regra expressa, o soberano confere poder aos juízes para que criem normas dentro de uma margem de discricionariedade. (PEDRON e OMMATI, 2019, p. 65-66).

Em contraposição, surgiu a teoria de Hart que propõe um método descritivo. Hart se coloca como um observador externo. Ele diz que a teoria de Austin pode ser válida em comunidades, ordens jurídicas mais simples. Contudo, em uma dinâmica complexa, o direito não dará conta de suprir e lidar com a demanda.

Para Hart, há regras que são regras por si só, mas há regras que estabelecem como se criam outras regras, tanto no espaço legislativo, quanto no espaço jurídico.

Assim, a obrigatoriedade de uma regra origina-se ou do fato de ela ter sido promulgada de acordo com uma regra secundária (logo, porque é válida) ou em razão de esse grupo reconhecer essa regra como obrigatória, como um padrão de conduta através de suas práticas (logo, porque é aceita). (PEDRON e OMMATI, 2019, p. 67).

Além disso, Hart a fim de honrar a teoria positivista do Direito, conceituou o Direito a partir da diferença entre regra de natureza jurídica e regra de natureza moral, ao instituir a teoria do reconhecimento.

Para Hart a teoria do reconhecimento se trata de um conjunto de critérios que são estabelecidos que vão determinar quais elementos/ítems serão usados ou não, ou seja, “(...) *por exemplo, as regras de natureza moral – por meio de um critério que, ironicamente, pode ser chamado de teste de pedigree da regra; (...)*” (PEDRON e OMMATI, 2019, p. 68).

Hart também instituiu a “textura aberta do direito”, autorizando ao julgador, em obediência à sua discricionariedade, em situações excepcionais, criar um novo padrão de conduta.

Ainda em Hart, pode ser encontrada a afirmação de que, não havendo decisão pretérita (legislativa ou jurisdicional) sobre uma determinada situação, o magistrado, diante de um caso concreto, estaria autorizado a criar uma norma e aplicá-la. (PEDRON e OMMATI, 2019, p. 68).

Diante disso, a partir de uma ideia positivista de que as regras são imutáveis e indiscutíveis, surge a teoria de Dworkin, segunda a qual o Direito é uma atitude interpretativa e não é possível desassociar essa interpretação das práticas sociais.

1.2. A TEORIA DWORKIANA E A INTEGRIDADE DO DIREITO

Para Dworkin, o Direito não é fato, valor e norma, como entendia Miguel Reale através da construção da teoria tridimensional do Direito. Dworkin compreende o Direito a partir de um conceito interpretativo, a partir da ideia de “(...) *uma análise mais detalhada de três concepções do Direito: o convencionalismo, o pragmatismo e o Direito como integridade*”. (PEDRON e OMMATI, 2019, p. 74).

Em relação ao Direito como integridade, significa dizer que essa atitude interpretativa está atrelada à ideia de um contexto histórico e social por meio do qual se busca compreender as regras, a partir de sua finalidade, bem como compreender sua imutabilidade ou mutabilidade, a fim de extirpar aplicação mecânica.

Por isso, “(...) *não é possível dissociar as práticas sociais – mesmo a aplicação de regras – de uma atitude interpretativa*”. (PEDRON e OMMATI, 2019, p. 71).

A integridade do Direito também trabalha o Direito como sistema de normas, mas entende que o Direito em si é mais amplo que a sua própria fonte, ou seja, mais amplo que o positivismo jurídico.

Através da integridade do Direito não há que se falar em ilegitimidade e inexistência do Positivismo Jurídico, até porque, como apontado por Pedron e Ommati, exige-se um consenso inicial comunitário para se definir o que é relevante para o ordenamento jurídico, inclusive para se alcançar a compreensão da teoria integrativa.

Isso se dá porque “(...) *paradigmas fixam interpretações, moldando a visão de uma comunidade a ele submetida, de tal modo que a rejeição a um paradigma, muitas vezes, pode*

ser lida por essa comunidade como um erro extraordinário”. (PEDRON e OMMATI, 2019, p. 72-73).

Essa dependência do Direito às convenções sociais não significa dizer que haverá um ordenamento jurídico completo, suficiente para alcançar todas as demandas sociais. O filósofo americano reconhece a dinamicidade da sociedade.

Para tanto:

A solução, portanto, passa pela afirmação da discricionariedade do magistrado no momento de aplicação jurídica: uma vez que se reconhece que nenhuma das partes titulariza direitos capazes de amparar suas pretensões – já que os únicos direitos que podem contar são aqueles previamente fixados pelas convenções – os juízes devem encontrar alguma forma de justificativa, para além do Direito, que apoie a decisão a ser tomadas; (...)” (PEDRON e OMMATI, 2019, p. 75).

Verifica-se que o Direito enquanto prática interpretativa é um mecanismo de dependência tanto para a atividade legislativa, quanto para a atividade judicial, reafirmando a concordância do filósofo americano de que é possível conceituar o Direito a partir das decisões emanadas nas câmaras legislativas, na prática forense, como também na vida em sociedade, como exposto no tópico anterior.

A integridade pode, no entanto, ser dividida em dois princípios: um princípio de integridade na legislação (*legislative principle*), que pede aos que criam o Direito por legislação que o mantenham coerente quanto aos princípios; e um princípio de integridade na aplicação judicial do Direito (*adjudicative principle*), que pede aos responsáveis por decidir o que é o Direito que o vejam e façam-no cumprir como sendo coerente nesse sentido. (PEDRON e OMMATI, 2019, p. 82).

De acordo com Ronald Dworkin, existe uma liberdade interpretativa, mas isso não significa que essa interpretação deva ser feita imoderadamente. De fato, o Direito permite várias interpretações, mas nem todas elas estão corretas. Por meio de todas as interpretações, deverá ser escolhida a melhor, a partir do caso concreto.

Para Dworkin não existe essa ideia de que “cada caso é um caso”. O juiz estará sempre vinculado às práticas sociais interpretativas. Portanto, parte-se da premissa de que o Direito não possui lacuna, devendo o aplicador sempre buscar a única resposta correta, já que o direito positivo não é só a aplicação da regra positivada, mas sim parte do pressuposto de uma interpretação integrada com os paradigmas sociais.

Assim, o Direito deve vir para todos de igual maneira, ou seja, a lei deve vincular a todos por igual. A interpretação do caso concreto deve ter coerência com a história das decisões sobre aquela situação, seja em relação ao primeiro grau de jurisdição, seja em relação ao tribunal superior.

No entanto, essas últimas apresentam um traço de semelhança com a Teoria do Direito como integridade, que é justamente o fato de ambas considerarem importantes as decisões tomadas no passado para o processo de compreensão dos direitos presentes. (PEDRON e OMMATI, 2019, p. 76).

Portanto, conclui-se que essa prática social interpretativa não é livre. O juiz e o legislador estão vinculados às práticas sociais. Em relação ao julgador, deve haver fundamentação da decisão e é a fundamentação que limita a sua interpretação. O juiz deve mostrar porque não decide conforme já decidido pelos tribunais superiores; seja porque a decisão está incorreta ou porque o caso concreto carece de uma interpretação nova e diferente.

Apesar de Dworkin criticar a concepção convencional, pois entende que não é suficiente para explicar o que vem a ser o Direito, reconhece “(...) *um traço de semelhança com a Teoria do Direito como integridade, que é justamente o fato de ambas considerarem importantes as decisões tomadas no passado para o processo de compreensão dos direitos presentes*” (PEDRON e OMMATI, 2019, p. 76).

Em outras palavras, trata-se de uma busca por coerência, ou seja, “*Dworkin identifica duas formas de coerência: coerência de estratégia e coerência de princípio*”. (PEDRON e OMMATI, 2019, p. 77).

A primeira diz respeito à preocupação que qualquer um deve ter ao criar um novo direito, no sentido de que esse ajuste ao que foi estabelecido, ou ao que venha a ser no futuro; o conjunto de regras deve funcionar conjuntamente, tornando a situação melhor. Já a coerência de princípio representa uma exigência de que “[...] *diversos padrões que regem o uso estatal da coerção contra os cidadãos sejam coerentes no sentido de expressarem uma visão única e abrangente da justiça*”. (PEDRON e OMMATI, 2019, p. 77).

O Direito como integridade autoriza o uso dos princípios, as práticas políticas, as decisões do passado de modo que essas fontes fazem com que o Direito seja percebido como uma construção, através da atitude interpretativa, de convicções, ou seja, “*No jogo, as regras são estabelecidas por meio de convenção e, no Direito, por meio de convicção, entendida essa como a necessidade de buscar uma fundamentação das práticas sociais à luz de uma teoria política*” (PEDRON e OMMATI, 2019, p. 78).

Em relação ao pragmatismo, diferente do convencionalismo, o juiz deve remeter o seu olhar para o futuro, ou seja, “(...) *o juiz, ao se posicionar desvinculado de toda e qualquer decisão política do passado, pode decidir os casos concretos aplicando um direito novo que ele mesmo criou*” (PEDRON e OMMATI, 2019, p. 81).

Dworkin trabalha a questão do pragmatismo para esclarecer a sua tese de que Direito é uma prática interpretativa tendo como elementos primordiais a coerência com as decisões

anteriores, como homenageiam os convencionalistas, bem como aspectos voltados ao futuro, como pretendem os pragmáticos, pois *“Para o Direito como integridade, as afirmações jurídicas são, ao mesmo tempo, posições interpretativas voltadas tanto para o passado quanto para o futuro”*. (PEDRON e OMMATI, 2019, p. 83).

Isso se dá porque, tanto o juiz, quanto o legislador devem manter profundo e frequente diálogo com a história social relacionada à temática em análise para, objetivando o futuro, alcançar a melhor decisão através de uma coerente fundamentação.

Através da teoria da integralidade do Direito, Dworkin trabalha, inclusive, o Direito como um sistema interpretativo e como um mecanismo político e o faz a partir da ideia de que a Democracia não se dá pela prevalência da vontade da maioria, mas, sobretudo, se trata de um compromisso entre pessoas, integrantes de uma mesma comunidade, *“(…) de modo a não aceitar que nenhum grupo seja excluído”* (PEDRON e OMMATI, 2019, p. 102).

1.3 O PAPEL DA LINGUAGEM COMO MECANISMO PARA SE EFETIVAR O DIREITO ENQUANTO PRÁTICA SOCIAL INTERPRETATIVA

Ludwig Wittgenstein, através de sua obra *“Investigações Filosóficas”*, traçou descobertas por meio das quais compreendeu que *“(…) a linguagem é fluida, não pode ser aprisionada, evoluindo com a história humana”* (OMMATI, 2019, p. 101).

Através dessa obra encerrou sua empreitada em descobrir critérios e objetivos para dominar a linguagem a partir da construção de *“(…) suas impressões sobre o que seja a linguagem e a função que ela desempenha na vida humana”* (OMMATI, 2019, p. 101).

A obra de Ludwig é dividida em duas etapas; a primeira tratou de construir critérios claros e objetivos para se dominar a linguagem. No entanto, sua tentativa foi fracassada, pois houve a conclusão de que a linguagem é algo fluido, não podendo ser aprisionada. Por isso houve a necessidade de se criar a segunda etapa.

A segunda etapa iniciou-se com uma crítica ao objetivismo da linguagem, proposto na primeira etapa. O primeiro problema identificado é que a linguagem é reducionista, ou seja, reduz a linguagem a uma única função.

Wittgenstein firmou o entendimento de que *“A linguagem não é um puro instrumento de comunicação de um conhecimento já realizado. É, antes, condição de possibilidade para a própria constituição do conhecimento enquanto tal”* (OMMATI, 2019, p. 103).

Através da primeira etapa, entendia-se que, primeiro, se tinha conhecimento de algo e, depois, haveria a expressão desse conhecimento através da linguagem. Mas descobriu-se que, na verdade, é através da linguagem que se constrói um conhecimento.

Por isso, para a filosofia moderna, não há consciência sem linguagem. Mas, pergunta-se, o que confere significação às palavras? Para Ludwig, é o próprio uso das palavras. Ou seja, do exame do uso. Como uma pessoa compreende o significado de uma frase não quer dizer que seu locutor tenha entendido pelo mesmo significado.

Isso se dá porque o compreender faz parte de um contexto histórico da vida de quem fala e de quem ouve. Por isso, as práticas sociais, as vivências são o que tornam viva a linguagem que possui significado através do uso.

Como exposto acima, para que a teoria da integridade do Direito faça sentido é preciso que exista comunicação; é preciso que tanto o legislador, quanto o julgador estejam em comunicação constante com a realidade social, com os princípios, com as decisões anteriores para se fazer valer o Direito enquanto prática social interpretativa.

É por meio dessa comunicação que se formará o conhecimento a respeito da história social relacionada à temática em análise. É por meio dessa comunicação que se compreenderá o real sentido das palavras dentro de um contexto histórico social.

Isso se dá porque, através da teoria construída por Ludwig Wittgenstein, o conhecimento se forma a partir da comunicação estabelecida por meio da linguagem, ou seja, *“A linguagem é instrumento secundário de comunicação de nosso conhecimento do mundo”* (OMMATI, 2019, p. 101-102).

Dessa forma, não há conhecimento sem linguagem e sem comunicação, de forma que o exercício social interpretativo não existe sem levar em consideração a linguagem humana.

Significa dizer que se o Direito é uma prática social interpretativa desenvolvida por meio de um mecanismo político, é preciso que essa interpretação tenha compromisso com contexto sócio-histórico, pois *“São as práticas sociais que tornam viva a linguagem”* (OMMATI, 2019, p. 106).

Para o filósofo, entender não é algo mecânico, automático, instintivo, mas sim o domínio de uma técnica. Ou seja, compreender é a capacidade de se adestrar à determinada questão e à prática.

Existem atos locucionários, ilocucionários e perlocucionários. 1) Locucionários: o interlocutor pretende exprimir uma ideia; 2) ilocucionários: o interlocutor pretende transformar a realidade; 3) perlocucionários: o interlocutor pretende que os ouvintes tomem aquela ideia como verdade.

Portanto, o Direito para Wittgenstein tem essa função perlocucionária; fazer com que as pessoas cumpram os comandos normativos, tomando a norma como verdade para a vida delas.

2. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL SOB A ÓTICA DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

É inegável a complexidade do nosso sistema tributário, haja vista que o Brasil é um dos países com a maior quantidade de impostos e taxas do mundo, ocupando as primeiras posições no ranking mundial dos países com as maiores cargas tributárias e a segunda maior da América Latina.

Há anos existe uma permanente tensão entre o Fisco e o contribuinte. De um lado a cobrança de tributos e de outro lado, a tentativa do empresário de se esquivar da exigência tributária ou ao menos reduzi-la. Durante muitos anos, os contribuintes praticavam infração à lei – evasão fiscal – para burlar o Fisco com práticas ilícitas e não pagar tributos. No entanto, com a informatização está cada vez mais difícil fraudar o sistema, e o Estado quando identifica tais práticas, aplica multas severas aos infratores, que podem abalar seriamente a estrutura financeira empresarial, prejudicando até mesmo a continuidade dos negócios.

Com isso, é cada vez mais crescente o planejamento tributário para obter economia de impostos, adotando medidas legais, por muitas vezes se utilizando de práticas interpretativas dos códigos de classificação. Com isso, é de suma importância para os administradores entender, analisar e interpretar a classificação fiscal, já que este representa um grande aliado do contribuinte, se utilizada de forma correta, para efetivar a elisão fiscal.

A Classificação fiscal, pelos códigos de NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul)¹ e SH (Sistema Harmonizado)² é regulamentada pela Receita Federal, que disponibiliza uma

¹ Código de classificação de mercadorias adotado pelos países integrantes do bloco econômico (Brasil, Argentina, Paraguai, Uruguai e Venezuela), criado em 1995.

² Código internacional de mercadorias que serve como base para a elaboração de tarifas aduaneiras e de fretes, adotado no Brasil desde o ano de 1986.

série de manuais, tabelas e instruções, dentre as quais se destacam as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) e as Soluções de Consulta. E é através destes códigos que os bens e serviços são classificados e por meio desta classificação ocorre a incidência tributária.

É muito comum vermos empresas do mesmo ramo em situações econômicas antagônicas, justamente porque falta a uma delas planejamento tributário-elisão fiscal. Até pouco tempo, o tema planejamento tributário ainda era visto como algo “desnecessário” ou somente para “grandes empresas”. No entanto, hoje essa pauta tem chegado até aos pequenos e médios empresários e ocupado a agenda de assuntos urgentes, exatamente porque estes contribuintes, estão começando a entender a importância e o grande aliado que pode ser o planejamento tributário.

Por fim, abaixo falaremos da diferença entre elisão e evasão fiscal e abordaremos alguns casos comuns de práticas interpretativas dos códigos de classificação, para afastar ou diminuir a incidência tributária, de forma lícita, com um bom planejamento tributário.

2.1 A DIFERENÇA ENTRE ELISÃO E EVASÃO FISCAL, SOB A PERSPECTIVA DO DIREITO TRIBUTÁRIO.

A definição dos conceitos de elisão e evasão não são uníssonos e por vezes geram interpretações errôneas. Ante a importância da compreensão destes dois conceitos, é essencial detalhar e explicar cada um deles, para que fique claro as ações e as interpretações que o contribuinte pode exercer (práticas lícitas) e os limites às condutas do contribuinte (práticas ilícitas).

Inicialmente, importante destacar que, tanto na elisão quanto na evasão fiscal, a intenção do contribuinte é a mesma, redução da carga tributária. Em apertada síntese, o que as diferencia é a natureza dos meios empregados e o momento de utilização destes meios. Na elisão fiscal, a ação do contribuinte é legal e sempre antes do surgimento da obrigação tributária, enquanto na evasão fiscal, a ação é ilícita e ocorre junto ou após a ocorrência do fato gerador.

Não é incomum vermos pessoas definindo elisão fiscal como exercício ilícito do contribuinte para “não pagar tributo”, todavia, essa definição está completamente equivocada. A elisão fiscal é efetivada por meio de planejamento tributário lícito, realizado na maioria das vezes pela prática interpretativa das normas, antes do surgimento da obrigação tributária (fato gerador), como forma de redução da carga tributária, seja excluindo o contribuinte do

enquadramento da norma, seja reduzindo a alíquota de incidência, mas sempre em consonância com o ordenamento jurídico.

Situações que serão analisadas logo em seguida de interpretações dos códigos de classificação de produtos (bombom/*waffler*, drone e água mineral), são exemplos típicos de elisão fiscal, efetivadas com planejamento tributário.

Em casos como estes, o contribuinte não age de maneira ilícita, sonegando impostos, adulterando ou omitindo informações. Pelo contrário, com base em normativos do próprio Fisco, o contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, realiza um planejamento tributário, valendo-se da interpretação filológica dos normativos vigentes, para classificação dos produtos conforme os códigos de NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul), efetivando a tão sonhada elisão fiscal e conseqüentemente reduzindo a carga tributária, por meios lícitos.

A elisão fiscal ainda pode se dividir em duas espécies: (i) elisão induzida pela Lei - ocorre nos casos em que o próprio ordenamento jurídico concede isenções, benefícios fiscais, imunidade tributária, regimes especiais, como por exemplo, isenções para zona Franca de Manaus. Nestes casos, na maioria das vezes, o contribuinte precisa cumprir uma série de requisitos para fazer jus a este tipo de elisão e (ii) elisão por lacuna na Lei – este tipo de elisão é aliada ao princípio da legalidade negativa³, com à livre iniciativa. Nesta modalidade é que muitas das vezes o contribuinte se vale das lacunas ou múltiplas interpretações da lei, para fazer uso das práticas interpretativas, gerindo seus negócios de forma a diminuir/afastar seus gastos tributários, mas sempre, dentro dos limites do ordenamento jurídico.

“A elisão fiscal pode ser dividida em duas espécies, aquela que decorre da própria lei e a que resulta de lacunas na legislação tributária. No primeiro caso existe uma vontade nítida do legislador em conceder ao contribuinte um benefício fiscal, sendo assim, o dispositivo legal induz ou até mesmo permite a redução da carga tributária. No segundo caso, por existir uma brecha na legislação, sem desrespeitar nenhum dispositivo legal, o contribuinte molda seus negócios de forma a gerar o menor ônus possível (ZANLUCA, 2010).”

Já a evasão fiscal, constitui crime, ato ilícito e pode se apresentar como forma de simulação, fraude ou sonegação de tributo, constituindo qualquer das hipóteses crime contra ordem tributária. Ademais, todos esses atos ilícitos ocorrem junto ou após o surgimento da obrigação tributária. Na evasão fiscal, o contribuinte adultera ou omite informações, deixando de emitir nota fiscal, emitindo meia nota, deixando de informar movimentações e conseqüentemente recolher tributos.

³ Art. 5, inciso II, CF/88 - “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Também não é raro, ver contribuintes incorrendo em evasão fiscal por ignorância, ante a falta de domínio do complexo sistema tributário brasileiro. Nestes casos ele (contribuinte) não age com dolo, mas incorre em ato ilícito.

Por fim, fica claro que na Elisão fiscal são utilizados meios lícitos, através do planejamento tributário e da prática interpretativa para reduzir a carga tributária, enquanto na evasão fiscal, o contribuinte busca a redução dos tributos, por meios ilícitos, através de omissões, que são crimes contra ordem tributária, previstos no Código Tributário Nacional (CTN).

2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A INTERPRETAÇÃO QUANTO AOS CÓDIGOS DE CLASSIFICAÇÃO (CASOS ESPECÍFICOS: BOMBOM/WAFER, ÁGUA MINERAL E AERONAVES NÃO TRIPULADAS/DRONES)

Conforme mencionado alhures, nosso sistema tributário é extremamente complexo e por vezes, a classificação fiscal dos códigos de NCM se tornam um paradoxo, ao invés de um facilitador para o contribuinte. No entanto, dessas falhas do Fisco ao tentar classificar todos os produtos, é que se abrem lacunas/margem para interpretações e conseqüentemente para efetivação da elisão fiscal.

Conquanto a análise e interpretação da classificação fiscal seja um grande aliado do contribuinte, a interpretação dos códigos de classificação deve ter coerência com o caso concreto, sendo necessário em algumas situações que o contribuinte faça até mesmo alterações no produto - ainda que pequenas -, para enquadrar-se naquela classificação.

Começaremos com o caso prático de uma marca de chocolates muito famosa, que fabrica bombons há décadas, e no final do ano de 2019, surpreendeu os consumidores com a nova embalagem no formato *flowpack*, alegando que a embalagem era mais fácil de abrir e mantinha o produto crocante por mais tempo.

Não obstante, mesmo que a troca da embalagem tenha sido modificada para melhor, existe algo a mais. Analisando mais a fundo, a descrição do produto passou de bombom para *Wafer*. E o que justifica essa mudança? A estratégia adotada pela marca promoveu uma mudança na classificação do bombom na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), que deixou de ser um produto industrializado "bombom de chocolate", sujeito a alíquota de 5% (cinco por cento) de IPI, passando a ser classificado como "produtos

de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos”, sujeito a 0% (zero por cento) de IPI.

Com este primeiro caso prático fica mais fácil visualizar o planejamento tributário, feito antes da ocorrência da obrigação tributária, como forma de efetivação da elisão fiscal. A marca de chocolates, fez pequenas alterações, aliada à interpretação do código de classificação coerente ao caso concreto, para classificar o seu produto como biscoito (produto de cesta básica) e não como bombom, diminuindo 5% (cinco por cento) de imposto (IPI).

Outro caso prático é o da água mineral engarrafada com mais de 500 ml. Se você nunca reparou, comece a notar, que algumas marcas de água mineral estão aumentando a quantidade de água nas garrafas (que antes eram de exatamente 500 ml), variando entre 505 ml e 510 ml e pelo mesmo motivo da empresa de chocolates, elisão fiscal. O enquadramento do código de classificação para água mineral é feito de acordo com a quantidade de litros/ml, e acima de 500 ml o código de NCM é diferente, bem como a forma de tributação. Este é mais um exemplo de interpretação lícita da norma, como forma de elisão fiscal, com planejamento tributário.

E por fim, um outro caso prático, que causa muitas dúvidas e margens para interpretação da norma, mas ao mesmo tempo, também abre margem para evasão fiscal por “ignorância”.

A Receita Federal disponibiliza uma série de manuais, tabelas e instruções, com as classificações fiscais dos códigos de NCM, descrevendo todas as classificações de todos os produtos e por vezes na tentativa de taxar a ontologia de todos os produtos, e em alguns casos acaba causando mais confusão, do que facilitando a vida do contribuinte, assim como no caso dos drones.

Os drones possuem diversas classificações e o contribuinte acabando ficando perdido em qual classificação enquadrar o drone, devendo ser feito um bom planejamento tributário, para que o contribuinte não incorra em evasão fiscal por “ignorância”, ao invés de elisão fiscal.

As aeronaves não tripuladas, mais conhecidas como drones, já foram classificadas filologicamente de inúmeras formas. O mesmo equipamento, criado inicialmente para uso militar, posteriormente foi taxado como brinquedos, captação de imagens para eventos, transmissão de imagens para atividades jornalísticas, exploração comercial, suporte ao agronegócio e por aí vai.

São inúmeras as classificações e os códigos de NCM para enquadrar os drones, o que abre precedente para interpretação da norma e possibilidade de efetivação de elisão fiscal. No

entanto, com tantas alternativas, o contribuinte deve redobrar os cuidados no planejamento tributário para depois não ser surpreendido pelo Fisco.

Conforme mencionando alhures, as inúmeras classificações que dão margem interpretativa ao contribuinte, por vezes também pode ser uma armadilha. Pode ser muito confuso para o empresário decidir qual caminho tomar, quando o mesmo produto se encaixa em duas classificações e o consumidor tem que arcar com a responsabilidade de sua interpretação. Por outro lado, também não é incomum vermos empresários enquadrando o produto em uma determinada classificação somente para fazer jus a um determinado benefício fiscal, quando na verdade não seria o caso.

Por fim, fica evidente as diversas formas de elisão fiscal e a importância de um bom planejamento tributário como forma de assistência ao contribuinte na incessante busca pela diminuição da carga tributária, garantindo assim um melhor preço no mercado e oportunizando maior poder de compra aos que mais precisam.

3. A ANÁLISE FILOLÓGICA E A EFETIVAÇÃO/OCORRÊNCIA DA ELISÃO FISCAL

As primeiras aparições históricas da definição de filologia remontam-se à Grécia em período Helênico, onde aquele que detinha conhecimento teórico a respeito de vários assuntos era denominado um “Filólogo”, representando “aquele que ama as palavras”. Com o passar do tempo, o termo “Filólogo” tomou um significado em sentido estrito, definido como “aquele que estuda a língua e a linguística”.

Nesse ínterim, faz-se necessário observar que a própria filologia, desde os seus primórdios, anteriores inclusive à definição moderna do termo, já carregavam consigo a ideia das palavras como construções civilizacionais.

Platão no diálogo “Crátilo” (primeiro diálogo da quinta tetralogia platônica), discute a natureza dos nomes. Hermógenes e Crátilo, que defendem as correntes “Naturalista” e “Convencionalista”, respectivamente, tratam em um embate oral a respeito da origem e significado das palavras. Para Hermógenes, os nomes carregam consigo o seu significado real. Portanto, um gato se chama “gato” pois a palavra “gato” descreve o que é, essencialmente, aquele animal. Já Crátilo defende que os nomes são meras convenções. Acordos entre os falantes de determinada língua, e que, portanto, as palavras não descrevem, necessariamente, qual a essência do objeto em análise.

A razão para introdução deste texto de Platão em nossa proposição se ancora no argumento do presente artigo. A falha Estatal em definir os bens e produtos de forma nominalista é uma das causas do imenso, complexo e dracônico sistema tributário presente em nossa República, tomando como exemplo a discussão a respeito da diferenciação na carga tributária no caso dos drones, que mais causa confusão, do que facilita para o contribuinte. Por tentar abarcar toda a sua ontologia dentro de conceitos definidos e concretos, que vão contra a própria natureza ontológica do objeto, o sistema tributário nacional cria paradoxos e deixa lacunas na lei, que dão margem ao contribuinte para efetivar a elisão fiscal.

Vale notar que a ocorrência da elisão, como explicado anteriormente, não significa que o contribuinte deixe de cumprir com seus deveres fiscais. Representa tão somente, uma forma de interpretação dentro dos limites da lei, para diminuir ou afastar a incidência tributária, por aqueles empresários que pretendem planejar e edificar seus negócios de forma honesta, proba e recolhendo seus tributos em dia.

4. DA GARANTIA DOS DIRETOS DO CONSUMIDOR E DA LIVRE INICIATIVA, A PARTIR DA EFETIVAÇÃO DA ELISÃO FISCAL.

No governo procura-se defender o Estado, enquanto o correto seria defender o cidadão. Se no campo tributário a orientação é o aumento da arrecadação de impostos, no campo mercadológico é baixar os preços para conseguir concorrer com outros fornecedores e oportunizar o consumidor dentro do mercado de consumo.

Os custos com tributos representam a maior parte da composição dos produtos, e por isso ações de elisão fiscal são tão importantes. Se o fabricante consegue produzir a um custo mais baixo, conseqüentemente o preço do seu produto também ficará mais barato e o consumidor terá mais acesso para adquirir os produtos a um custo mais acessível, assegurando principalmente aos consumidores de baixa renda, a defesa do Consumidor prevista no art. 170, inciso V, da Constituição Federal.

Ademais, a elisão fiscal proporciona não só a defesa do direito do Consumidor, como a livre concorrência (Art. 170, inciso IV, da CF/88) entre as empresas, garantindo acesso a um produto de melhor qualidade a mais baixo custo ao consumidor, já que através das próprias regras do mercado e as regras tributárias estabelecidas pelo próprio Fisco, o contribuinte consegue pagar menos tributos, reinvestir mais na empresa e oferecer também um melhor ambiente de trabalho aos funcionários que ali trabalham.

Outrossim, a livre iniciativa garantida pelo art. 1º, inciso IV da CF/88, também é garantida através da elisão, pois em razão dela a empresa pode se utilizar de sua inteligência estratégica negocial, para que o dinheiro que iria para os tributos, seja reinvestido em operação e operacionalização, de forma que os lucros sejam revestidos na própria empresa, em melhor serviço, melhor produto, melhor qualidade para o consumidor, garantindo assim, não só aos consumidores, mas à todos, uma existência digna, conforme os princípios do Estado Democrático de Direito.

5. CONCLUSÃO

Como se pode concluir, o papel da linguagem dentro do conceito do Direito e da prática da atividade legislativa, judicial e vida em sociedade, permite várias interpretações, de modo que deverá ser escolhida a mais adequada, a partir do caso concreto e do pressuposto de interpretação integrada com os paradigmas sociais, em busca da coerência de princípios. Ou seja, o direito como integridade autoriza o uso dos princípios, práticas políticas e decisões pretéritas como construção de atitudes interpretativas com fundamentação das práticas sociais à luz de uma teoria política e com coerência nas decisões.

Através do contexto histórico entre quem fala e quem ouve, juntamente com as práticas sociais, a linguagem tem um significado através do uso, comunicação e interpretação pela Teoria de Integridade do Direito. É preciso que haja comunicação entre o legislador, julgador e a realidade social, bem como harmonia entre os princípios, para fazer valer o Direito enquanto prática social interpretativa e a compreensão/interpretação do real sentido das palavras dentro de um contexto histórico-social, sempre levando em consideração a linguagem humana.

Diante do nosso complexo sistema tributário, o contribuinte realiza o planejamento tributário, antes da incidência da obrigação tributária, como forma de economia no pagamento de impostos, utilizando práticas interpretativas dos código de classificação dos produtos regulamentado pela Receita Federal, oportunizando benefícios não só em proveito próprio, como em favor do consumidor.

Viu-se que, a diferenciação dos conceitos de elisão e evasão fiscal são completamente antagônicos e de suma importância para interpretações filológicas que o contribuinte exerce. Constatamos que a elisão fiscal é efetivada por meio de planejamento tributário lícito, através de práticas interpretativas, como forma da redução da carga tributária, seja excluindo o

contribuinte do enquadramento normativo ou reduzindo a alíquota de incidência, conforme demonstrado nos casos concretos analisados, bombom/ *wafler*, drone e água mineral.

Assim, observou-se que a utilização da interpretação da classificação fiscal é um grande aliado do contribuinte, ou seja, o papel da linguagem e abordagem interpretativa do direito como prática social em relação aos códigos de classificação estabelecidos pela legislação tributária e planejamento tributário é uma forma de efetivação da elisão fiscal de maneira lícita e adequada a beneficiar não só os contribuintes/empresários, como também assegurar o acesso ao melhor produto, com o menor preço aos consumidores.

REFERÊNCIAS:

ALMEIDA, Napoleão Mendes. Gramática latina: curso único e completo – São Paulo: Saraiva, 2000.

BARCELOS, Leila Rufino. Rocha, José Ernane Alves. Rocha, Patrícia Alves Xavier. O Planejamento Tributário e a Elisão Fiscal. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/322/328> . Acesso 16 abr. 2023.

BRASIL. Código Nacional Tributário: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em 16 abr.2023.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 16 abr.2023.

GOVERNO FEDERAL. Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI). Aprovada pelo Decreto nº 11.158 de 29 de julho de 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi.pdf>. Acesso em 08 abr. 2023.

GOVERNO FEDERAL. NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/classificacao-fiscal-de-mercadorias/ncm>. Acesso em 08 abr. 2023

LIMA, Ana Beatriz Paiva Lessa. Evasão, elisão e elisão fiscal: o limite do planejamento tributário. Conteúdo Jurídico, Brasília – DF. Disponível em <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/58335/evaso-eliso-e-eluso-fiscal-o-limite-do-planejamento-tributrio>. Acesso em 16 abr. 2023.

LIMA, Hesdras Marques de Araújo. Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal, uma análise conceitual no âmbito fiscal do Brasil, publicado 13 de março 2021. Disponível em: <https://www.revistacientificabssp.com.br/article/604ba7f8a953953cdc6d6137> . Acesso em 16 abr.2023.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal: Limites ao planejamento tributário. Publicado na Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário em 2003. Disponível em: https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/63096537/O_Planejamento_Tributario_Andre_Mendes_Moreira20200426-62109-1umolxk-libre.pdf?1587908108=&response-content-

disposition=inline%3B+filename%3DO_Planejamento_Tributario_Andre_Mendes_M.pdf&Expires=1681677672&Signature=XxMyHFSbDkh8u94pefsokCHZD7aKs4s64IHVGkWUI6BcRf15XIGYY3VCjU5~EF5I4VmWZkNCkodTzB8ob8rKexqqU3yGgqbs0II15gpd3ch2HYpSO4fGCtRByJsVYJhKRnlHhT5D3sXO9f1VLw8cbY9rvSvPYOYVy51k1qHEKZusB7IZPHqL8PvABjZbgkfa~rf8uo8nt2~rrGCo2t0gv6iNCIUzhcaCrIanlCt5hMch3-T~v7S-EFzUsi9nQynZqWqI9NfTrlyor~dF9QkYt96aBJv-OSW0odf9iOS9dsfPrSTzJsMlh3i81sF45zPsTkrQs8W2mMxwKfg2R7ywXA__&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA . Acesso em 08 abr.2023.

NOUGUÉ, Carlos. *Suma gramatical da língua portuguesa: gramática geral e avançada* – São Paulo: É-Realizações, 2015.

PLATÃO. *Diálogos: Crátilo*. Tradução de Carlos Alberto Nunes. Belém: UFPA, 1973. 194 p. (Coleção amazônia. Série Farias Brito, 9). Disponível em: <http://livroaberto.ufpa.br/jspui/handle/prefix/101>. Acesso em 08 abr. 2023.

PEDRON, Flávio Quinaud. *Teoria do direito contemporâneo: uma análise de teorias jurídicas de Robert Alexy, Ronald Dworkin, Jurgen Habermas, Klaus Gunther e Robert Brandom / Flávio Quinaud Pedron, José Emílio Medauar Ommati*. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

OMMATI, José Emílio Medauar. *Teoria da Constituição / José Emílio Medauar Ommati*. – 8. ed. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.