

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE DIREITO**

**HOLDING PATRIMONIAL: LIMITES DO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO A PARTIR DOS
PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA**

MONOGRAFIA DE GRADUAÇÃO

Maurício Righi Gonçalves

SANTA MARIA, RS, BRASIL

2015

**HOLDING PATRIMONIAL: LIMITES DO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO A PARTIR DOS PRINCÍPIOS DA
LEGALIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Maurício Righi Gonçalves

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Disciplina de Monografia II, do Curso de Direito da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Direito**.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Andrea Nárriman Cezne

Santa Maria, RS, Brasil

2015

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Direito**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Trabalho de Conclusão do Curso de Graduação

**HOLDING PATRIMONIAL: LIMITES DO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO A PARTIR DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

elaborado por
Maurício Righi Gonçalves

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Direito

COMISSÃO EXAMINADORA:

**Andrea Nárriman Cezne
(Presidente/Orientador)**

**Marcelo Carlos Zampieri
(UFSM)**

**Nina Trícia Disconzi Rodrigues
(UFSM)**

Santa Maria, 01 de dezembro de 2015.

RESUMO

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Universidade Federal de Santa Maria

HOLDING PATRIMONIAL: LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO A PARTIR DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Autor: Maurício Righi Gonçalves

Orientador: Andrea Nárriman Cezne

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 01 de Dezembro, de 2014.

O presente trabalho objetivou analisar os limites do Planejamento Tributário como forma de economia fiscal especialmente focando na utilização de Holding Patrimonial no caso de Imposto de Renda e Sucessão Causa *Mortis*. Estudou-se a formação de Holding Patrimonial sob a forma de Pessoa Jurídica inovada pela Lei 12.441/11, que inseriu a Empresa Individual de Responsabilidade Limitada ao art. 44 do Código Civil. O estudo realizou-se mediante pesquisa doutrinária, legal e jurisprudencial, abordando com base no método dialético. Os métodos de procedimento, por sua vez, foram o histórico, para investigar a evolução da teoria do Planejamento Tributário no Brasil, formação de Holding, Normas Antielisivas e estudo sobre a forma de pessoa jurídica (EIRELI). O trabalho foi dividido em dois capítulos. No primeiro reuniram-se os conceitos e aspectos históricos sobre Holding, (EIRELI), Planejamento Tributário e Norma Geral Antielisiva, assim como a diferenciação entre Elisão Fiscal, Evasão e Elisão Abusiva. Analisou-se ainda os Princípios Tributários relacionados, como o da Legalidade, Isonomia e Capacidade Contributiva. No segundo capítulo, após uma análise sobre o aspecto arrecadatório, procurou-se definir o Imposto de Transmissão Causa *Mortis* e Doação e Imposto de Renda, a partir dos princípios estudados, especialmente Progressividade e Capacidade Contributiva, e sua relação com o Planejamento Tributário. Ao final, constatou-se que a Norma Antielisiva prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN busca efetivar o Princípio da Capacidade Contributiva e harmonizá-lo com o da Legalidade, desconsiderando para fins fiscais os efeitos de atos elisivos do contribuinte tidos como ilícitos. Entretanto, nota-se que a matéria do artigo 116, § Único, do CTN carece de maior regulamentação legal para dar a devida legitimidade aos atos da Administração Pública. Critica-se também a utilização de manobras fiscais como a formação de Holding. Embora lícito o mecanismo, observa-se que viola a Capacidade Contributiva.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Holding. Elisão Ilícita. Capacidade Contributiva. Imposto de Renda. Imposto de Transmissão Causa *Mortis*.

ABSTRACT
Graduation Monograph
Law School
Federal University of Santa Maria

**EQUITY HOLDING: PLANNING TAX LIMITS FROM THE
PRINCIPLES OF LEGALITY CONTRIBUTORY CAPACITY**

Author: Maurício Righi Gonçalves

Adviser: Andrea Nárriman Cezne

Date and Place of the Defense: Santa Maria, December 1, 2015.

This study aimed to analyze the limits of Tax Planning as a way to tax savings especially focusing on the use of Equity Holding in the case of Income Tax and Succession Cause Mortis. He studied the formation of Equity Holding as Corporate innovated by Law 12,441/11, which entered the Individual Company Limited (EIRELI) liability to art. 44 of the Civil Code. The study was conducted by doctrinal, legal and jurisprudential research, addressing based on the dialectical method. The procedure methods, in turn, were the history, to investigate the evolution of the theory of tax planning in Brazil Holding training, against elision Standards and study on the form of legal entity (EIRELI). The work was divided into two chapters. In the first we met the concepts and historical aspects of Holding (EIRELI), Tax Planning and General Against Elision Standard, as well as the differentiation between tax avoidance, evasion and avoidance malpractice. Consideration was also the Tax Principles related, such as legality, Isonomy and Contributory capacity. In the second chapter, after an analysis of the revenue collection aspect, we tried to set the inheritance tax and income tax, from the studied principles, especially progressivity and Contributory capacity, and its relationship with the Tax Planning. Finally, it was found that the against elision standard provided for in the sole paragraph of art. 116 CTN search effect the principle of Contributory capacity and align it with that of legality, disregarding for tax purposes the effects of elision acts taxpayer regarded as unlawful. However, there is the matter of Article 116, § Unique, the CTN needs further legal regulation to give proper legitimacy to the acts of public administration. It also criticizes the use of tax maneuvers as the formation of Holding companies. Although the legal mechanism, it is observed that violates Contributory Capacity.

Keywords: Tax Planning. Holding. Unlawful Elision. Contributory Capacity. Income Tax. Cause Mortis Transfer Tax.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
1 HOLDING PATRIMONIAL SOB A FORMA DE EIRELI.....	9
1.1 Conceituação.....	9
1.2 Aspecto Histórico.....	10
1.3 EIRELI - Estudo Histórico e Legal.....	11
1.4 Planejamento Tributário, elisão, evasão e elisão abusiva.....	14
1.4.1 Elisão Lícita x Elisão Abusiva.....	15
1.4.2 Análise da Norma Antielisiva prevista no art. 116, parágrafo único do CTN.....	17
1.5 Análise Princiológica.....	22
1.5.1 Princípio da Legalidade.....	23
1.5.2 Princípio da Isonomia Tributária.....	26
1.5.3 Princípio da Capacidade Contributiva.....	28
1.5.4 Teoria da Ponderação dos Princípios.....	33
2 CONSEQUÊNCIAS DA FORMAÇÃO DE HOLDING PATRIMONIAL.....	37
2.1 Perspectiva arrecadatória.....	37
2.2 Progressividade Tributária.....	39
2.3 Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação.....	42
2.3.1 Base de Cálculo do ITCMD.....	43
2.3.2 Alíquota do ITCMD.....	47
2.4 Imposto sobre Renda e Proventos.....	50
2.4.1 Diferenciação da Pessoa Jurídica para pessoa Física em relação ao imposto de renda em relação à base de cálculo.....	51
2.4.2 Diferenciação da Pessoa Jurídica para pessoa Física em relação ao imposto de renda em relação à Alíquota.....	52
2.5 Planejamento Tributário com a formação de Holding para gerir patrimônio.....	54
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	60
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	63

INTRODUÇÃO

O contribuinte cada vez mais busca manobras permitidas pela legislação tributária para elidir-se da carga fiscal brasileira, onde utilizando-se de permissões legais, cria situações jurídicas para tributar o mesmo fato de maneira menos onerosa, argumentando com base no Princípio da Legalidade e Tipicidade Fechada a permissão do Planejamento Tributário. Neste contexto, a formação de Holding Patrimonial, no forma de EIRELI pode ser visto como uma forma de elisão lícita. Em argumento oposto, o Princípio da Capacidade Contributiva disciplina que a carga tributária deverá ser proporcional à característica econômica e social do contribuinte. Coloca-se nesse contexto a questão se a formação de Holding Patrimonial, fundadas no Princípio da Legalidade, é válida na análise do ponto de vista da capacidade contributiva.

A economia fiscal é um objetivo de todo contribuinte que vê parcela de seu patrimônio derivar para os cofres públicos. A relação Fisco-Contribuinte é por, sua natureza, marcada desde sempre por um confronto de vontades e idéias. De um lado, o contribuinte tende a ver o tributo como uma interferência estatal em seu patrimônio; de outro, o tributo representa um pilar fundamental para o funcionamento e funções do Estado. O tributo está, assim, no meio termo entre a liberdade do contribuinte em organizar seus negócios e a necessidade do Estado em arrecadar. É neste confronto, portanto, que surge o planejamento tributário ou elisão fiscal.

Além disso, no mundo inteiro a pessoa física é onerada com altos tributos, seja sobre sua renda, seja sobre o patrimônio ou sucessão. Como exemplo pode-se citar a Suécia que possui alíquota de imposto de renda de até 95% em determinados casos. No Brasil, embora não haja alíquotas tão altas, em determinados casos, a formação de empresas para gerir o patrimônio de uma ou mais pessoas físicas traz significativa economia fiscal, sendo o planejamento tributário através de Holding uma forma permitida pela legislação.

A palavra “holding” tem origem inglesa, e ela se deriva do verbo To Hold, que significa segurar, manter, controlar, guardar, julgar, dominar, fortalecer e pensar. É uma finalidade da pessoa jurídica formada, que visa obter rentabilidade e organizar administrativamente seu capital integralizado, seja ela composto por quotas de outras sociedades, caracterizando a holding de participações, ou composto por bens de uma ou mais pessoas físicas que buscam instrumentalizar a administração de seus bens e obter benefícios fiscais através da formação de holding.

Os produtos de holding são os investimentos e estes podem ser chamados de fábricas, prestações de serviços, atividades rurais, aplicações financeiras, patrimônios imobiliários, entre outros.

Utilizada como forma de Planejamento Tributário, a Holding tem por consequência grande impacto fiscal, alicerçada pelo Princípio da Legalidade, pelos aspectos da liberdade ao contribuinte e também, pela restrição do poder de tributar da Administração Pública, em virtude da Tipicidade Fechada. Porém, em determinados casos, esta forma de elisão fiscal contraria outros Princípios de Direito Tributário como o da Capacidade Contributiva e Isonomia.

Os limites do Planejamento Fiscal são uma área cinzenta do Direito Tributário, sofrendo intervenções por inúmeros fatores. Com a intenção de objetivar parâmetros para definir os limites da Elisão Fiscal, a Administração Pública, por meio de uma Medida Provisória, tentou regulamentar o disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN. Entretanto a Medida Provisória 66 não foi convertida em lei, em relação aos dispositivos que se referiam à regulamentação da norma antielisiva, que correspondiam aos seus arts. 13 à 19.

Nesse contexto, tendo em vista a celeuma jurídica em questão, o presente trabalho objetivará analisar os limites que tornam a elisão fiscal lícita em ilícita, contrapondo os princípios tributários constitucionalmente previstos, a partir da ponderação destes, expondo argumentos em ambos os sentidos.

Para tanto, no primeiro capítulo do presente trabalho, buscar-se-á compilar conceitos de institutos relacionados ao Planejamento Tributário com a formação de Holding Patrimonial, bem como uma análise sobre a Norma Antielisiva e Medida Provisória 66. No mesmo Capítulo serão estudados Princípios que fundamentam e que se contrapõe à Elisão Fiscal. Já no segundo capítulo, buscar-se-á demonstrar as conseqüências da formação de Holding como forma de Planejamento Fiscal, e o tratamento comparativo que o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação e o Imposto de Renda possuem. Por fim, serão trazidos conceitos doutrinários sobre o Planejamento Tributário e seus limites.

A realização da presente pesquisa contará com embasamento jurídico, doutrinário e jurisprudencial, visto que as dissidências acerca do tema - sobretudo as diferentes interpretações ao instituto da elisão fiscal e divergência principiológica. Tendo em vista as diferentes visões e da colisão de princípios relacionados com o tema, utiliza-se o método dialético, averiguando-se a possibilidade, ou não, de utilização de Holding Patrimonial com o objetivo de desoneração da carga tributária.

Os métodos de procedimento utilizados na elaboração da pesquisa serão o histórico e o monográfico. O primeiro será utilizado para investigar a evolução da teoria de planejamento tributário no Brasil, com especial ênfase à formação de Holding Patrimonial e Normas Antielisivas. Ainda, realizar um estudo histórico sobre a instituição da modalidade de EIRELI como forma pessoa jurídica, abordando o objetivo do legislador ao criar tal instituto.

1 HOLDING PATRIMONIAL SOB A FORMA DE EIRELI

1.1 Conceituação

Holding é a pessoa jurídica que tem por objeto deter bens e direitos, tais como participações em outras sociedades (holding de participações), imóveis (holding imobiliária), podendo ser constituída sob a forma de sociedade por ações, de sociedade limitada, sociedade simples, associação, fundação, ou, mais recentemente, a partir de 2012, de EIRELI – Empresa Individual de Responsabilidade Limitada¹.

Uma vez que a Holding possui a finalidade de gestão de bens e direitos, sua formação ou constituição pode ocorrer através de qualquer das formas de pessoas jurídicas de direitos privado previstas na legislação.

No âmbito nacional, a holding pode ser vista por inúmeras perspectivas, conceituando-se de acordo com o objetivo com que foram criadas. Assim, podem ser citadas como algumas de suas finalidades a de gerir conglomerados de empresas, administrando os aspectos político-financeiros, fazendo com que as empresas coligadas preocupem-se apenas com a produção, ou administrar o patrimônio de outros entes e suas respectivas rendas.

No presente trabalho, buscamos analisar a holding formada para administrar o patrimônio de uma ou mais pessoas físicas, objetivando um planejamento fiscal e sucessório. Esta forma de holding foi denominada pela doutrina como Holding Patrimonial ou Holding Familiar.

Como já mencionado, a pessoa física é altamente onerada por impostos, sendo o percentual das alíquotas crescente na medida em que o patrimônio pessoal vai aumentando. Ainda, a pessoa natural é efêmera, havendo quase sempre uma cisão de seu patrimônio pela sua sucessão.

Com a formação de Holding no âmbito jurídico pátrio, há um planejamento sucessório, onde a pessoa jurídica formada, é transmitida aos herdeiros do *de cujus* por meio de direitos e ação da pessoa jurídica como um todo, não cindindo o patrimônio formado pelo fundador e mantendo-o unido dentro da holding. Ainda, como se verá a seguir, havendo a

¹ BRASIL. **Lei 12.441 de 2011**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112441.htm>. Acesso em: 11 jun. 2015.

transferência do patrimônio de pessoas físicas para jurídicas, poderá ocorrer uma redução fiscal.

Entretanto, a formação de uma pessoa jurídica possui custos operacionais, os quais demonstram que deve haver um estudo prévio ao caso concreto, da realidade daquela ou daquele grupo de pessoas físicas, para se definir se será vantajoso e viável a formação de holding.

1.2 Aspecto Histórico

A utilização de holding na perspectiva estudada neste trabalho é recente, entretanto, sua forma jurídica já é citada no parágrafo 3º, do art. 2º da Lei 6.404/76, quando previa a possibilidade da formação de uma companhia com o objetivo de participar de outras sociedades, como meio de realizar seu objeto social ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.

Na década de 1980, as alíquotas do Imposto sobre Rendas e Proventos chegavam, de forma progressiva, até 45%, conforme art. 4º da Lei 7.450/85. Ainda, a mesma lei no seu artigos 5º previu como hipótese de incidência do referido imposto os rendimentos auferidos através de locação, sublocação, arrendamento e subarrendamento de bens móveis ou imóveis e de outros rendimentos de capital que não tenham sido tributados na fonte.

Art 5º - Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, mediante a aplicação de alíquotas progressivas de acordo com a tabela de que trata o art. 4º desta lei, a pessoa física que perceber de outra pessoa física rendimentos do trabalho não-assalariado, bem como os decorrentes de locação, sublocação, arrendamento e subarrendamento de bens móveis ou imóveis e de outros rendimentos de capital que não tenham sido tributados na fonte.²

A Constituição Federal de 1988, ao Limitar o Poder de Tributar do Estado e instituir Princípios como o da Legalidade, permitiu-se a formação de Holding como forma de planejamento e proteção fiscal em temas como sucessão, imposto *causa mortis*, imposto sobre fortuna, doação e imposto de renda.

² BRASIL, **Lei 7450 de 1985**. Brasília: Presidência da República, 1985. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L7450.htm>. Acesso em: 20 out. 2015.

Porém, a idéia de Empresas Patrimoniais apenas recentemente vem sendo divulgada. Talvez, pelo próprio tema da Elisão Fiscal ser uma área cinzenta para o Direito Tributário Nacional, o contribuinte não utilize tais formas de planejamento fiscal. Neste sentido cita-se.

Só agora, neste século XXI, vemos, na mídia, propostas para uma elaboração de Empresa Patrimonial. Tememos que a Receita Federal acorde para suas vantagens. Mas isso acarretará para ela (Receita) uma perseguição de um público que quer pagar imposto e não visará àqueles que não querem pagar nada³.

A utilização de mecanismos legais para evitar a incidência do fato gerador mais oneroso ao contribuinte é um campo pouco explorado pelos juristas brasileiros. Fato talvez justificado por ser a Elisão Fiscal, uma linha tênue entre planejamento tributário e dissimulação fiscal, que varia de acordo com a interpretação das normas antielisivas.

1.3 EIRELI - Estudo Histórico e Legal

Continuando sob uma perspectiva histórica, com a advinda da lei 12.441/11, o Código Civil passou a prever a possibilidade de formação de Pessoas Jurídicas de direito privado com personalidade própria, com um único proprietário, através da criação da EIRELI. Neste sentido, art. 44 do Código Civil, “São pessoas jurídicas de direito privado: [...] VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada.”⁴

Tal forma de pessoa jurídica de direito privado foi tardiamente incorporada pelo ordenamento jurídico pátrio, uma vez que inspira-se em normas alienígenas. A Alemanha, desde 1980, já havia instituído esta modalidade de ente jurídico.

Ressalta-se que embora o dispositivo legal que prevê a constituição da EIRELI esteja no Livro II do Código Civil, o qual dispõe sobre o direito empresarial, a atividade exercida pela EIRELI não necessariamente será empresarial, podendo ser criada para exercer tanto atividades empresariais como não empresariais.

Como bem define o Enunciado 3 da I Jornada de Direito Comercial do Conselho da Justiça Federal, “a Empresa Individual de Responsabilidade Limitada – EIRELI não é sociedade unipessoal, mas um novo ente, distinto da pessoa do empresário e da sociedade

³ LODI, Edna Pires; LODI, João Bosco. **Holding**. 4. ed. São Paulo: Cengage learning. 2011.

⁴ BRASIL. **Lei 10.406 de 2002 – Código Civil**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 11 jun. 2015.

empresária”⁵. Ainda, o Enunciado n. 469 da V Jornada de Direito Civil do Conselho da Justiça Federal dispõe: “A empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) não é sociedade, mas novo ente jurídico personificado”⁶.

Assim, Fabio Ulhoa Coelho, coloca que a EIRELI é uma pessoa jurídica que explore atividade empresarial ou típica de sociedade simples⁷. Trata-se de uma pessoa jurídica, com personalidade jurídica própria e constituída a partir de um único titular.

O foco desse trabalho é estudar a hipótese de um indivíduo que busca na formação de uma pessoa jurídica, com finalidade não empresarial, e a partir da transferência do seu patrimônio da pessoa física para a pessoa jurídica, terá como finalidade um planejamento sucessório e tributário. Mostra-se a constituição de EIRELI uma forma acessível de pessoas físicas com significativo patrimônio ou vultuosos rendimentos, elidirem a incidência tributária, reduzindo-a, e ainda planejar sua sucessão.

No Código Civil, após a alteração realizada pela Lei 12.441/11, foi consignado dois requisitos para a constituição desta empresa individual de responsabilidade limitada, sendo eles: (i) que o capital social seja totalmente integralizado por uma única pessoa física em valor não inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no país; (ii) que a pessoa física que a constituir somente poderá figurar em uma única empresa dessa modalidade⁸.

Reforça-se que embora a falta de técnica do legislador possa trazer alguma confusão, a EIRELI não tem natureza jurídica de sociedade empresária, tratando-se de uma nova categoria de pessoa jurídica de direito privado. Desta forma, embora a nomenclatura refira-se a empresa, pode legitimamente uma EIRELI desenvolver atividades não empresárias com base no art. 980-A, §5º, do Código Civil⁹.

⁵ JUSTIÇA FEDERAL. **Enunciados aprovados na 1ª Jornada de Direito Comercial**. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/CEJ-Coedi/jornadas-direito-comercial/LIVRETO%20-%20I%20JORNADA%20DE%20DIREITO%20COMERCIAL.pdf>>. Acesso em: 16 nov. 2015.

⁶ JUSTIÇA FEDERAL. **Enunciados aprovados na 5ª Jornada de Direito Civil**. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/CEJ-Coedi/jornadas-cej/v-jornada-direito-civil/VJornadadireitocivil2012.pdf>>. Acesso em: 16 nov. 2015

⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial - Vol.1. direito da empresa**. 18 ed. São Paulo. Saraiva. 2014. pag. 161.

⁸ BRASIL. **Lei 10.406 de 2002 – Código Civil**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 11 jun. 2015.

⁹ Art. 980-A. A empresa individual de responsabilidade limitada será constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente integralizado, que não será inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.(...) § 5º Poderá ser atribuída à empresa individual de responsabilidade limitada constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional.

BRASIL. **Lei 10.406 de 2002 – Código Civil**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 11 jun. 2015

O artigo acima mencionado legitima a constituição de uma Empresa Individual de Responsabilidade Limitada, com o objeto social de gerir o patrimônio do proprietário unipessoal da pessoa jurídica, desenvolvendo a atividade econômica de “Aluguel de Imóveis Próprios”, conforme Classificação Nacional de Atividades Econômicas¹⁰.

A necessidade de esclarecer que a natureza jurídica da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada não necessariamente é vinculada a atividade empresarial, está no fato de não ser considerada empresária a atividade que atuam com administração de patrimônio, seja de participações societárias, seja de imóveis, ou seja, Holding.

Com a possibilidade de formação de uma empresa para administrar o patrimônio da pessoa física e os respectivos frutos, sem a necessidade da formação de uma sociedade, vislumbrou o contribuinte na constituição de uma EIRELI uma opção para minorar sua carga tributária. Trata-se de uma teoria de minoração do ônus fiscal, denominada de planejamento tributário, a princípio lícita, considerando-se uma forma elisão fiscal. Neste sentido, compatível interpretação de Luciano Amaro.

É legítima a eleição propositada de formas jurídicas (lícitas, obviamente) que resultem ou possam resultar em menor incidência tributária. Se, por exemplo, a lei tributar a transmissão causa mortis de imóveis, e não gravar a de móveis, nada impede que uma pessoa (ainda que de idade avançada) confira imóveis na integralização de capital de uma sociedade, tendo em vista que, na sucessão, serão transmitidos os direitos de sócio (não tributáveis), em vez dos imóveis (que seriam tributáveis).

Noutras palavras, não configura prática ilegítima aquilo que se costuma denominar planejamento tributário.¹¹

Para exemplificar esta forma de pessoa jurídica como Holding, colaciona-se a baixa o Cadastro junto a Receita Federal de uma administradora patrimonial constituída na forma de EIRELI com atividade principal a de locação de imóveis próprios (Figura 1.3.1).

Com o objetivo de especificar de forma clara o conceito de Planejamento Tributário, deve-se conceituar e analisá-lo comparando-o com outras situações como a da evasão tributária e elisão abusiva, o que será tratado no próximo item.

¹⁰ CNAE. **Classificação Nacional de Atividades Econômicas. Brasília.** IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. 2015. Disponível em: < <http://cnae.ibge.gov.br/?view=estrutura>> Acesso em: 20 out 2015.

¹¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P.261.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL			
CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA			
NÚMERO DE INSCRIÇÃO 16.681.691/0001-76 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL		DATA DE ABERTURA 27/07/2012
NOME EMPRESARIAL JAB ADMINISTRACAO PATRIMONIAL - EIRELI			
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) *****			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 68.10-2-02 - Aluguel de imóveis próprios			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 68.22-6-00 - Gestão e administração da propriedade imobiliária			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA 230-5 - EMPRESA INDIVIDUAL DE RESP.LIMITADA (DE NATUREZA EMPRESARIA)			
LOGRADOURO AV JOSE BONIFACIO	NÚMERO 1856	COMPLEMENTO IMOVEL 46 COND RESERVA BOTANIQUE	
CEP 13.092-305	BAIRRO/DISTRITO JARDIM DAS PAINEIRAS	MUNICÍPIO CAMPINAS	UF SP
ENDEREÇO ELETRÔNICO eduardobassani@evbbrasil.com.br		TELEFONE (19) 3255-0224	
ENTE FEDERATIVO RESPONSÁVEL (EFR) *****			
SITUAÇÃO CADASTRAL ATIVA		DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL 27/07/2012	
MOTIVO DE SITUAÇÃO CADASTRAL			
SITUAÇÃO ESPECIAL *****		DATA DA SITUAÇÃO ESPECIAL *****	

Figura 1.3.1 – Exemplo de Holding Imobiliária com Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica junto à Receita Federal do Brasil. BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas**. 2015 Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/cnpj/cnpjreva/Cnpjreva_Comprovante.asp> Acesso em: 16 nov. 2015.

1.4 Planejamento Tributário, elisão, evasão e elisão abusiva

No Direito Privado, diferentemente do que ocorre com no Direito Público, existe a máxima jurídica de que tudo que a lei não proíbe é permitido. Esta interpretação, fundada no Princípio da Legalidade, permite que o particular utilize-se de mecanismos legais para elidir-se da incidência de impostos, e ainda, limita o poder de tributar do Estado, através do conceito de Tipicidade Fechada. Sob este último aspecto, o Princípio da Legalidade restringe a atuação tributária da administração pública, sendo uma garantia ao contribuinte, em relação a incidência, instituição e majoração de tributos.

O contribuinte tem o direito de buscar meios lícitos para diminuir os custos de seus empreendimentos, inclusive dos impostos. O planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a Fazenda Pública deve respeitá-la (Princípio da Legalidade). Esta economia através de

institutos legais que desoneram a carga tributária incidente sobre o contribuinte também é denominada de Elisão Fiscal¹².

Embora a exegese do planejamento tributário seja endossada pela legislação brasileira, em especial pelo Princípio Constitucional da Legalidade, nem toda forma de minoração da carga fiscal é compatível com o sistema tributário pátrio, sendo complexa a tarefa de encontrar os limites aceitáveis de utilização deste instrumento.

1.4.1 Elisão Lícita x Elisão Abusiva

A elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, excluindo ou minorando a incidência fiscal. Essas condutas se processam antes da ocorrência do fato gerador. Assim, a elisão a princípio corresponde a comportamento plenamente lícito, onde o contribuinte se antecede à existência do fato gerador, com a prática de expedientes legítimos.

Nas palavras de Roque Carrazza, o contribuinte valendo-se da estrita legalidade tributária, atua nos interstícios normativos, evitando o fato gerador, ou entrando por caminhos que o levam a suportar carga fiscal menor. Neste viés, a legalidade no campo tributário torna-se inelástica, exigindo atividade tributante um *maximum* legislativo¹³.

Surge então uma liberdade fiscal ao contribuinte com base no Princípio da Legalidade utilizado como instrumento de libertação.¹⁴ Tal premissa é utilizada sobre dois vieses, sendo o primeiro que a legalidade apoiada no Direito Privado permite que o contribuinte utilize todos os meios que a lei não proíbe como instrumentos para minoração da carga tributária. O segundo, é que com a tipicidade fechada/cerrada a tributação só haverá com a ocorrência do fato gerador legalmente definido e faticamente verificável.¹⁵

Há doutrinadores que argumentam que na elisão fiscal, há economia do tributo, sendo sempre lícita, pois o contribuinte age antes da exteriorização de uma determinada realidade econômica, fazendo com que a hipótese de incidência não ocorra ou permitindo outra, menos

¹² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo. Saraiva. 2014. p. 683.

¹³ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo. Malheiros. 2007. p. 323.

¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 106..

¹⁵ FONTELES, Cláudio. **Parecer n. 2737/CF - Procuradoria Geral da República – Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2446-9/600 – DF**. Brasília. 2004. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/Parecer%20PGR%202446.pdf>> Acesso em: 12 jun. 2015.

onerosa, mais favorável, buscando uma economia tributária, baseados no princípio da tipicidade fechada.¹⁶ Para esta doutrina, apenas haverá abuso ou ilegalidade do contribuinte nos casos de evasão tributária.

Entretanto, outra parcela da doutrina¹⁷ entende que também poderá haver abuso de direito na Elisão, conceito exposto legalmente pelos institutos antielisivos trazidos pelo Código Tributário Nacional (arts. 109 e 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional).¹⁸

O conceito de Elisão Ilícita, não é recente no direito alienígena, onde nos Estados Unidos, em 1935, foi decidido o caso *Gregory v. Helvering*. A Sra. Gregory havia engendrado uma operação jurídica com o único objetivo de se reduzir o montante fiscal devido pela transferência dos direitos sobre ações adquiridas por meio de vultosa herança. O Judiciário americano entendeu que a realização de negócios sem substância econômica, sem um propósito negocial válido, não poderia frustrar a aplicação da norma tributária. Este entendimento, vem sendo seguido até os dias atuais em países como Inglaterra, Canadá, França, Espanha, Portugal, Itália, Alemanha, seja pelas decisões judiciais, seja ainda por cláusulas gerais antielisivas¹⁹.

O fato gerador é determinante para diferenciar a elisão da evasão fiscal. Quando se realiza um planejamento adequado, evitando a ocorrência do fato gerador e, portanto, o surgimento da obrigação tributária, estamos diante da elisão fiscal. Porém, quando o fato gerador já ocorreu e há uma tentativa de modificar a incidência sobre o que já foi definido no momento de sua ocorrência, estaremos diante da evasão fiscal.

A elisão se refere a fatos realmente acontecidos, nas quais não houve subsunção malograda. Na simulação, pelo contrário, o fato ou não existiu (ex. compra-e-venda sem entrega de dinheiro) ou só parcialmente era verdadeira (ex. compra-e-venda por baixo preço, que é doação). Na elisão o ato falso não ocorre com relação ao fato concreto, mas com referência ao fato gerador abstrato definido na lei, que é distorcido na subsunção.

¹⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de direito tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 473.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro, Elsevier, 2012

¹⁸ Art. 109: “Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.” Art. 116, Parágrafo único: “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.” BRASIL. **Lei 5.172 de 1966 – Código Tributário Nacional**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 11 de jun. 2015.

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. **Revista Virtual da AGU**. Ano III nº 20, de março de 2002. P. 22-27. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/103660>. Acesso em 01 set. 2015.

A Evasão Fiscal caracteriza-se também pela simulação, ou seja, pela total ilicitude, onde o contribuinte busca esconder ou simular a ocorrência do fato gerador. Nas palavras de Eduardo Sabbag, “evasão fiscal constitui a prática, concomitantemente ou posterior à incidência da norma tributária, na qual se utilizam formas ilícitas (fraudes, sonegações e simulações) para se furtrar ao pagamento de tributos.”²⁰

O Código Tributário Nacional, em seu art. 149, VII²¹, prevê uma norma antievasiva, cabendo à autoridade administrativa o lançamento de ofício, após comprovada a fraude. Assim, embora seja nulo o negócio jurídico simulado para fraudar a incidência tributária, fundado no art. 167, §1º, do Código Civil²², utilizando-se do lançamento de ofício e do instituto da conversão do negócio jurídico nula, art. 170 do Código Civil²³, a autoridade administrativa deverá converter o negócio simulado no realmente realizado para efeitos fiscais, aplicando ainda as sanções administrativas cabíveis.

1.4.2 Análise da Norma Antielisiva prevista no art. 116, parágrafo único do CTN

A lei tributária não deve ser dirigida para negar efeitos ou criar obstáculos às soluções preconizadas nos negócios jurídicos celebrados pelas partes, como escolhas aptas e eficientes para os respectivos propósitos negociais. Por outro lado, o Fisco também deve estar aparelhado para impedir que negócios jurídicos montados unicamente por razões de economia fiscal frustrem a legítima arrecadação.

Assim o legislador brasileiro implementou a norma geral antielisiva por meio da edição da Lei Complementar n.º 104/2001, que introduziu o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional.

²⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo. Saraiva. 2014. P. 684.

²¹ Art. 149: “O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;”

²² Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados. BRASIL. **Lei 10.406 de 2002 – Código Civil**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 02 set. 2015.

²³ Art. 170. Se, porém, o negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro, subsistirá este quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade. BRASIL. **Lei 10.406 de 2002 – Código Civil**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 02 set. 2015

Inicialmente, importante mencionar que para parte da doutrina, na qual se filia Alberto Xavier²⁴ e Eduardo Sabbag²⁵, por entenderem que a elisão tributária é sempre lícita, estabelecem que a norma implementada pela Lei Complementar 104/01, trata-se de norma antievasiva. Para esta parcela da doutrina, a dissimulação mencionada no parágrafo único do art. 116, é forma de simulação relativa, figura relacionada com a evasão tributária. Esta corrente doutrinária argumenta que a elisão fiscal antecede-se ao fato gerador, com a utilização de instituto legitimados pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Outra corrente, majoritária, a qual se filia Ricardo Lobo Torres²⁶ defende que a LC 104/01 ao inserir no Código Tributário Nacional o parágrafo único do CTN, trouxe uma verdadeira norma antielisiva, influenciada pelo modelo francês. Argumentam que não teria sentido o Congresso Nacional votar lei inócua, que repetiria a proibição de simulação já prevista do CTN (arts. 149, VII e 150, §4º).

As normas antielisivas equilibram a legalidade com a capacidade contributiva, já existentes no direito comparado com fundamento no combate à fraude à lei (Alemanha, Espanha, Portugal), ao abuso de direito (França) ou ao primado da substância sobre a forma (Estados Unidos, Inglaterra, Canadá)²⁷

Analisando o viés histórico, percebe-se que o ordenamento jurídico brasileiro já vinha adotando algumas normas antielisivas, esparsas em legislações extravagantes, como as relativas ao Imposto de Renda (art. 51 da Lei 7.450/85²⁸ e art. 3º, §4º, da Lei 7.713/88²⁹).

Assim, o parágrafo único do art. 116 do CTN possui a finalidade de restringir a prática do planejamento tributário, ainda que este fosse conduzido mediante o uso de instrumentos e procedimentos inicialmente tidos como lícitos. Ocorre que a norma antielisiva, em sua parte

²⁴ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 68.

²⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo. Saraiva. 2014. P. 684.

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. **Revista Virtual da AGU**. Ano III nº 20, de março de 2002. P. 22-27. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/103660>. Acesso em 01 set. 2015.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. **Revista Virtual da AGU**. Ano III nº 20, de março de 2002. P. 22-27. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/103660>. Acesso em 01 set. 2015

²⁸ Art 51 - Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda. BRASIL. **Lei 7.450 de 1985**. Brasília: Presidência da República, 1985. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L7450.htm>. Acesso em: 05 set. 2015.

²⁹ Art. 3º, § 4º-A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. BRASIL. **Lei 7.713 de 1988**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L7713.htm>. Acesso em: 05 set. 2015.

final, estabelece que será regulamentada em lei ordinária. Assim, na tentativa de regulamentar sua aplicação, foi editada a Medida Provisória n.º 66. Entretanto, a Medida Provisória n.º 66 não foi convertida em lei³⁰ em relação aos dispositivos que se referiam à regulamentação antielisiva, que correspondiam do art. 13 ao art. 19 da Medida Provisória n.º 66.

Para a parcela da doutrina que entende ser a elisão fiscal sempre lícita, é possível afirmar que em decorrência da não conversão dos artigos 13 ao 19 da MP n. 66 em lei, e conseqüentemente, da não regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, a autoridade administrativa somente poderá desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte quando houver algum tipo de desvio como simulação, abuso de direito e abuso de forma.

A Medida Provisória 66/2002 eliminou os questionamentos antes existentes quanto ao significado do verbo "dissimular" e quanto ao alcance da norma, deixando claro que esta não se referia a atos simulados (conforme defendia grande parte da doutrina até então) e que se pretende de fato combater diretamente as práticas de planejamento tributário abusivo, ou seja, a elisão tributária ilícita.

O art. 13 da MP 66/02, em seu parágrafo único é claro ao afirmar que o objeto deste conjunto de normas não é atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. A partir deste dispositivo legal, pode-se concluir que o posicionamento defendido por Ricardo Lobo Torres³¹ de que o parágrafo único do art. 116 do CTN trata-se de verdadeira norma antielisiva é o mais coerente com a intenção da autoridade tributadora.

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.³²

³⁰ A Medida Provisória 66 foi convertida na lei 10.637 de 2002, entretanto, os artigos 13 ao 19 da Medida Provisória foram rejeitados pelo Congresso Nacional. BRASIL. **Lei 10.637 de 2002**. Brasília: Presidência da República, 2002. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm >. Acesso em: 22. out. 2015.

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. **Revista Virtual da AGU**. Ano III nº 20, de março de 2002. P. 22-27. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/103660>. Acesso em 01 set. 2015.

³² BRASIL. **Medida Provisória 66**. Brasília: Câmara do Deputados. Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2002/medidaprovisoria-66-29-agosto-2002-465226-publicacaooriginal-1-pe.html> >. Acesso em: 02 set. 2015.

Por sua vez, o art. 14 da referida Medida Provisória, disciplina que são passíveis de desconsideração os atos que desonerarem a carga tributária incidente sobre o contribuinte, a partir da ocultação dos verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.³³

Por fim, os artigos 15 ao 17 da MP 66, tratam do procedimento para a verificação da situação e conseqüente desconsideração do ato jurídico pela autoridade competente.

Art. 15. A desconsideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.

Art. 16. O ato de desconsideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.

§ 1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a desconsideração.

§ 2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 3º A representação de que trata este artigo:

I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;

II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.

Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

§ 1º Caso conclua pela desconsideração, o despacho a que se refere o caput deverá conter, além da fundamentação:

I - descrição dos atos ou negócios praticados;

II - discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos;

IV - resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios

³³ BRASIL. **Medida Provisória 66**. Brasília: Câmara do Deputados. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2002/medidaprovisoria-66-29-agosto-2002-465226-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 02 set. 2015.

equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

§ 2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.

Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2º A contestação do despacho de descon sideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário.³⁴

Ressalte-se que a previsão no CTN de uma norma geral antielisão, seguida de sua regulamentação pela MP nº 66, de 2002, inseriu o Brasil no rol dos países que oferecem solução normativa à questão da elisão fiscal e do planejamento tributário. Tais países possuem em comum forte tradição democrática e respeito aos direitos individuais, balizado, entretanto, pela prevalência do interesse público. Ademais, uma economia estável possui, como requisito, o equilíbrio entre receitas e gastos públicos.

Importante trazer também, a exposição de motivos da referida Medida Provisória, no que se refere à regulamentação do art. 116, parágrafo único do CTN.

11. Os arts. 13 a 19 dispõem sobre as hipóteses em que a autoridade administrativa, apenas para efeitos tributários, pode descon siderar atos ou negócios jurídicos, ressalvadas as situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação, para as quais a legislação tributária brasileira já oferece tratamento específico.

12. O projeto identifica as hipóteses de atos ou negócios jurídicos que são passíveis de descon sideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido e configuram abuso de forma ou falta de propósito negocial.

13. Os conceitos adotados no projeto guardam consistência com os estabelecidos na legislação tributária de países que, desde algum tempo, disciplinaram a elisão fiscal.³⁵

Entretanto, como já mencionado, a MP 66, na parte que se refere a regulamentação da Norma Geral Antielisiva, artigos 13 a 19, não foi convertida pela lei 10.637/2002. Assim o art. 116, parágrafo único do CTN, incluído pela Lei Complementar 104/2001, não foi ainda regulamentado, enfrentado resistência na doutrina e jurisprudência, tanto que encontra-se em

³⁴ BRASIL. **Medida Provisória 66**. Brasília: Câmara do Deputados. Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2002/medidaprovisoria-66-29-agosto-2002-465226-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 02 set. 2015.

³⁵ BRASIL. **Exposição de Motivos Medida Provisória 66**. Brasília: Câmara do Deputados. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm>. Acesso em: 02 set. 2015.

tramitação no Supremo Tribunal Federal uma Ação Declaratória de Inconstitucionalidade³⁶, impetrada pela Confederação Nacional do Comércio em 18 de abril de 2003 argüindo a inconstitucionalidade da Lei Complementar n.º 104/01.

Desta forma, parcela da doutrina que defende ser a norma antielisiva inconstitucional, argumenta que (i) não existe norma regulamentadora do parágrafo único do art. 116 do CTN; (ii) ainda que houvesse lei regulamentadora, seria inconstitucional vez que violaria o princípio da legalidade tributária caracterizado pela sua tipicidade fechada. Por outro lado, a parcela da doutrina que defende a Norma antielisiva, afirma que esta é constitucional, equilibrando os princípios da legalidade e capacidade contributiva, fundada no Princípio da Isonomia tributária.

Ainda, a rigor a cláusula antielisiva genérica seria desnecessária, na medida em que os valores inerentes à aplicação do princípio da capacidade contributiva já seriam, por si sós, suficientes para permitir a desconsideração de atos e negócios jurídicos promovidos por contribuintes com fim único de burla da lei tributária.

Assim, a norma do parágrafo único do art. 116, vem no sentido de legitimar as práticas antielisivias da Administração Pública ao Princípio da Tipicidade Tributária, ante o fato de que autoriza, expressamente, a administração fazendária a desconsiderar negócios jurídicos que estejam em flagrante distorção com os fins legais, embora a Adin 2446 tenha seu fundamento exatamente no fato de que a norma instituída pela LC 104/2001 viola o Princípio da Tipicidade Tributária.

1.5 Análise Principiológica

A partir da constitucionalização do Sistema Tributário nacional, o planejamento tributário e a norma antielisiva devem ser interpretados à luz da Constituição, sua devida aplicação deverá conformar-se com as normas que regem nosso ordenamento jurídico. Nesse item serão abordados os princípios que afetam a interpretação da elisão tributária, sendo os principais princípios o da Legalidade, da Isonomia e da Capacidade Contributiva.

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.2446.** CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO – CNC e PRESIDENTE DA REPÚBLICA CONGRESSO NACIONAL. 18. abr. 2001. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=2446&processo=2446>>. Acesso em 03 Set. 2015.

Surge então um conflito principiológico, onde pela Teoria da Ponderação, deverá haver uma harmonia entre eles, preponderando, a depender do caso, um princípio sobre o outro.

1.5.1 Princípio da Legalidade

O Princípio da Legalidade no direito tributário está constitucionalmente previsto nos artigos 5º, inciso II e 150, inciso I, da Carta Magna. É considerado como um dos princípios basilares da democracia, impondo limites ao poder do Estado, na tipificação de condutas legalmente previstas, sendo um conceito central do Estado de Direito. Enquanto no direito privado as limitações aos atos dos sujeitos particulares estão condicionadas ao que a lei proíbe ou não, no direito público, o Estado só pode praticar atos que a Lei lhe permite.

É concebido pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, principalmente sob o viés de restringir o poder de tributar do Estado, uma vez que, estes “valores poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente decidir quando, como e de quem cobrar tributos”.³⁷

A previsão inaugural deste princípio é de 1215, na Carta Magna inglesa, do Rei João Sem Terra. Surgiu pelos esforços da nobreza e plebe inglesa, contra o poder unipessoal de tributar do rei, impondo ao príncipe João um *estatuto*, visando limitar o poder tributário do governo. Segundo o *estatuto*, haveria a necessidade de aprovação prévia dos súditos para cobrança dos tributos. Tal estatuto ficou conhecido como a primeira constituição inglesa, chamada *Magna Charta Libertatum*.

Na Constituição da República Federativa do Brasil, está disposto de forma genérica no art. 5º, II, dispondo que “Ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”, e relacionado ao Direito Tributário no art. 150, I, da Carta Magna. Uma vez que a titularidade do poder legislativo é do povo, a legalidade tributária significa o povo tributando a si mesmo, pois sendo a lei expressão da vontade coletiva e o tributo instituído pela Lei, conclui-se que é da essência do regime democrático de direito, que as pessoas só devem pagar os tributos em cuja incidência consentirem.³⁸

³⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P.134.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 23. Ed., p. 245.

A partir do Princípio da Legalidade, em relação ao contribuinte surge o conceito de liberdade da autonomia privada, sustentando-se que este como sendo um particular possui a faculdade de se auto-organizar através de negócios jurídicos que permitam a redução da carga tributária³⁹.

Isto posto, o contribuinte tem todo o direito de planejar seus negócios da forma que mais lhe aprouver; e, se deste projeto surtir enunciado de direito válido, seu único requisito é estar em planos de legalidade, ou seja, nos estritos termos da tipicidade – que requer subsunção do fato à norma – e nos moldes dos princípios constitucionais tributários que constituem esta específica ordem jurídica.

Verifica-se que o planejamento tributário significa atividade psicofísica do contribuinte em projetar, cronologicamente para frente, protótipos de norma tributária que tenha por objetivo economia fiscal. Na medida em que é um dado pré-jurídico, com base em fundamentos constitucionais como o da legalidade em matéria tributária e segurança jurídica, tem o intérprete total direito em planejar seus negócios da forma que mais lhe aprouver.

Já sobre o aspecto da Administração Pública, onde o Estado intervém em direitos fundamentais de seus cidadãos, tendo em vista que o Direito Tributário é um ramo do Direito Público, deve o Estado, respeitar a Estrita Legalidade ou Tipicidade Fechada, para conferir segurança jurídica às pessoas. Sobre os dois aspectos do princípio da legalidade importante citar a obra de Marco Aurélio Greco.

Ao focar a ação do Fisco, estuda-se a legalidade como condição e limite do seu exercício, no sentido de a Administração não poder agir sem lei ou norma de efeito equivalente (legalidade como condição), nem agir além do que ela dispuser (legalidade como limite). Estuda-se também a legalidade da perspectiva do contribuinte para dizer que ela atua como garantia de proteção de seu patrimônio contra investidas do Poder Público.⁴⁰

Ricardo Lobo Torres, coloca que “o princípio da tipicidade é um corolário do princípio da legalidade.”⁴¹ Para o autor, a tipicidade do Direito Tributário é uma tipicidade fechada, devendo a norma conter em si todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem tolerar qualquer valoração que substitua ou acresça à contida no tipo legal.

³⁹ REIS, Elcio Fonseca. **O Princípio da Boa-fé e o Planejamento Tributário**. São Paulo. Quartier Latin. 2008. p. 192.

⁴⁰ GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, P. 102.

⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol.II Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro. Renovar. 2005. Pag. 468.

Nas palavras de Luciano Amaro, “a legalidade tributária não se confunde com a mera autoridade e lei para cobrança de tributos, implica, por conseguinte, não a simples preeminência da lei, mas na reserva absoluta de lei, tendo a conduta administrativa fundamento positivo em lei”⁴².

Na área tributária, a tipicidade surge para evitar que o administrador interfira na incidência da norma tributária por interpretação ou integração. Assim, havendo omissão ou obscuridade quanto aos elementos essenciais da incidência tributária, em nosso ordenamento dispostos no art. 97 do Código Tributário Nacional, descabe ao administrador ou ao juiz integrarem a lei ou complementá-la por analogia. Havendo dúvida quanto a incidência da norma tributária que onere o contribuinte, esta não deverá ocorrer em respeito ao Princípio da Legalidade e Tipicidade Fechada. Marco Aurélio Greco leciona neste sentido.

[...] se o Fisco só pode cobrar mediante tipicidade fechada e legalidade estrita, então tudo aquilo que não estiver a elas submetido será uma área não alcançada pela lei tributária, portanto de lacuna. Assim, enquanto o contribuinte se conduzir dentro de uma área de lacuna poderá agir tranqüilo, pois o Fisco nada poderá objetar.⁴³

Desta forma, o Princípio da Legalidade a partir da Tipificação Fechada, limita o poder do estado de tributar, não podendo o fisco onerar o contribuinte senão na estrita disposição legal. Uma vez que a tributação afeta direitos fundamentais, previstos na Constituição Federal de 1988, não pode a carga tributária sobre o contribuinte ser onerada sem lei prévia e de acordo com as normas constitucionais que fundamente a tributação mais onerosa. Requer-se que a lei defina especificamente aspectos como Base de Cálculo, Fato Gerador, pressupostos necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei.

Nota-se que o Princípio da Legalidade Tributária interfere no caso concreto como uma restrição ao poder de tributar do Estado a partir da Tipicidade Fechada, e ainda confere segurança jurídica para a utilização de formas de gestão patrimonial que não afrontem a legislação.

Assim, ao passo que o ordenamento jurídico confere dispositivos legais que permitem a formação de Holding Patrimonial na forma de EIRELI, a perspectiva da Tipicidade Fechada do Princípio da Legalidade, impede que a administração pública desconsidere os atos elisivos do contribuinte.

⁴² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P.134.

⁴³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, p.131.

Utilizando-se de tais premissas, os contribuintes através de mecanismos legais, como constituição de pessoas jurídicas, passaram a buscar formas de desoneração da carga tributária, denominado de planejamento tributário ou elisão fiscal. Entretanto, estes mecanismos fazem com que a tributação não reflita o real potencial tributável do contribuinte, representando tributar de forma diversa contribuintes com situações fiscais semelhantes.

No caso em estudo, a possibilidade de formação de Holding está legalmente prevista conforme já mencionado, passando a partir de 2012, com a lei 12.441, que acrescentou o inciso VI ao art. 44 do Código Civil, ser formada na modalidade de EIRELI (Empresa Individual de Responsabilidade Limitada), pessoa jurídica de direito privada que poderá ter como objeto atividade não empresarial. Esta hipótese demonstra que uma pessoa física transferindo seu patrimônio para uma pessoa jurídica unipessoal, onde 100% da pessoa jurídica pertence ao titular do patrimônio, terá seus bens e os rendimentos oriundos destes, tributados de forma menos onerosa que se permanecessem na titularidade da pessoa física.

Como se detalhará melhor no segundo capítulo, a formação de Holding Patrimonial desonera o investidor pessoa física do Imposto sobre Renda de Pessoas Físicas, que pode alcançar a alíquota de 27,5% (vinte e sete e meio por cento) conforme legislação atual. Tributando os rendimentos como pessoa jurídica, o Imposto sobre Renda será de 4,8% sobre os rendimentos, através da contabilização fiscal pelo Lucro Presumido. Somando à alíquota do IRPJ (Imposto sobre Renda de Pessoa Jurídica) aos demais tributos incidentes sobre os rendimentos da Holding, haverá uma tributação total de 11,33%, incidência fiscal significativamente inferior aos 27,5%, que haveria se tributado como Pessoa Física.

Depara-se então com um conflito entre princípios constitucionalmente previstos, pois embora os mecanismos utilizados pelo contribuinte para elidir a tributação estejam legalmente fundamentados, não existindo lei que possibilite que a Administração desconsidere os atos elisivos, podem violar outros Princípios Constitucionais de Direito Tributário como o da Isonomia Tributária e da Capacidade Contributiva.

1.5.2 Princípio da Isonomia Tributária

Conforme Luciano Amaro, “a igualdade de todos perante a lei abre, pleonasticamente, o capítulo dos direitos e deveres individuais e coletivos da Constituição”⁴⁴, conforme art. 5º, caput, da CF/88. O princípio é particularizado ao campo dos tributos no art. 150, II, da Constituição Federal de 1988, trata-se de postulado que veda tratamento tributário desigual a contribuintes que se encontrem em situações de equivalência ou equípólência, e permite tratamento desigual para contribuintes em situação não semelhantes. Busca inibir a tributação discriminatória dos contribuintes, com o objetivo de alcançar o valor axiológico de justiça tributária, ao mesmo passo que permite o tratamento discriminatório quando os contribuintes encontrarem-se em situações de disparidade, desde que a lei assim preveja a discriminação.

O tratamento igualitário perante a lei está dirigido ao aplicador do direito, significando que este não pode diferenciar as pessoas. Sob um segundo aspecto, o princípio veda que o legislador dê tratamento diverso para situações iguais ou equivalentes. Assim, nem pode o aplicador, diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao legislar, fazer discriminações discricionárias.⁴⁵

Sob o plano da igualdade material, refina-se o princípio em estudo, surgindo a possibilidade de discriminação dos contribuintes em situações dessemelhantes. Segundo Ricardo Lobo Torres, “a justiça fiscal, de natureza distributiva, consiste no princípio de que cada qual deve contribuir para as despesas do Estado na medida de sua riqueza e das vantagens recebidas do ente público.”⁴⁶

A Equidade entre os contribuintes pode ser classificada em equidade horizontal, onde se procura preservar a igualdade entre iguais, ou seja, entre pessoas que se encontrem em faixas de renda semelhantes; e equidade vertical, que traz o tratamento desigual aos indivíduos considerados desiguais, ou seja, tratamento equitativo entre pessoas situadas em diferentes faixas de renda.⁴⁷

A Isonomia tem origem na premissa de igualdade prevista no art. 5º, caput, da Constituição Federal, e fundamenta conceitos como o da progressividade tributária e capacidade contributiva. Na busca da justiça social, da igualdade material e distribuição de riquezas, o Princípio da Isonomia deve ser observado tanto pelo legislador na criação das normas tributárias, quanto pela autoridade fazendária mediante uma eficiente fiscalização isonômica.

⁴⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P.159.

⁴⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P.160.

⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol.II Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro. Renovar. 2005. Pag. 379.

⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol.II Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro. Renovar. 2005. Pag. 380

O Planejamento Tributário deve ser analisado “não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça”⁴⁸.

Neste contexto, a Elisão Fiscal viola o Princípio da Isonomia, uma vez que, contribuintes com situação fiscal semelhantes são tributados de forma diversa. Muitas vezes, a desoneração ao contribuinte que utiliza o mecanismo de elisão, faz com que, este seja tributado de forma menos onerosa do que outro contribuinte que possui potencial tributável menor, que é tributado com maior onerosidade, por não utilizar-se de mecanismos de elisão fiscal.

Princípios relacionados com do Princípio da Isonomia são os da Capacidade Contributiva e da Progressividade Tributária, que serão detalhados a seguir.

1.5.3 Princípio da Capacidade Contributiva

Fixado no ideal de Justiça Fiscal, o estudo do Princípio da Capacidade Contributiva é de vital importância, inclusive como forma de efetivar a concretização do Princípio da Igualdade na seara do Direito Tributário. Trata-se da aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga fiscal, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de tributos, sem o perecimento da riqueza lastradora da tributação ou seu mínimo vital, em respeito ao Princípio da Vedação do Confisco.

O Brasil, seguindo a forte tendência mundial, introduziu no ordenamento jurídico nacional o Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição Imperial de 1824, sob a influência dos ideais liberais, no seu artigo 179, inciso XV, a regra de que “ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”⁴⁹.

Na Constituição Federal de 1988, o art. 145, §1º, prevê o postulado da Capacidade Contributiva, dispondo que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os

⁴⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, p.194.

⁴⁹ BRASIL. **Constituição Imperial de 1824**. Rio de Janeiro. Secretaria de Estado dos Negocios do Imperio do Brazil. 1824. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 16 nov. 2015.

direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. De fato, o princípio em análise se mostra como projeção do postulado da Isonomia Tributária, no intuito de alcançar o ideal de justiça fiscal, seu elemento axiológico justificador, devendo ser interpretado no conjunto de normas constitucionais.

Como já mencionado, o Princípio da Isonomia é aplicado através de uma discriminação obtida por meio de um critério de comparação, de acordo com a Capacidade Contributiva de cada indivíduo. Hugo de Brito Machado coloca que a Capacidade Contributiva é uma forma de valoração do Princípio da Isonomia, com o objetivo de alcançar o ideal de justiça⁵⁰. Tipke conceitua a capacidade contributiva como “todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos”⁵¹.

Micaela Domingues Dutra leciona que é a Capacidade Contributiva do cidadão que vai balizar a relação entre o fisco e o contribuinte, para que este não seja tributado em demasia. Sendo a observância deste princípio que garantirá o rótulo ao sistema tributário de justo e equânime. Coloca ainda, que o ideal de justiça “é um importante norte para a análise do Princípio da Capacidade Contributiva, pois, além de dar origem a este, fornece instrumentos úteis para trazer uma visão mais humana à técnica da tributação”⁵².

José Maurício Conti, entende que ao analisar a Capacidade Contributiva, percebe-se claramente a influência que a justiça e igualdade exercem na aplicação do referido princípio, sendo um critério de discriminação constitucionalmente previsto.

O princípio da capacidade contributiva estabelece como critério de justiça a ponderação segundo a capacidade econômica do contribuinte. Dessa forma, o princípio da igualdade é aplicável ao Direito Tributário mediante a utilização de um critério de discriminação já definido, qual seja, a capacidade contributiva.⁵³

Nas palavras de Luciano Amaro, “as atividades econômicas do contribuinte e, mais ainda, seu patrimônio e rendimento são aspectos essenciais para a mensuração de sua

⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo. Revista dos Tribunais. 1989. p. 62.

⁵¹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo. Malheiros. 2002. p. 31.

⁵² DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo. Saraiva. 2010. p. 15-21.

⁵³ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo. Dialética. 1996. p. 28.

Capacidade Contributiva”.⁵⁴ Para Amaro, a valorização da Capacidade Contributiva é uma meio de preservar o contribuinte, evitando uma tributação excessiva.

Precipualemente, a Capacidade Contributiva possui caráter não confiscatório, onde cada um deverá contribuir de acordo com sua capacidade financeira, destinando-se ao legislador, que terá que respeitar este princípio na elaboração da norma tributária sob pena de torná-la inconstitucional. Em relação à incidência da tributação é a necessidade de que o fato a ser tributado revele potencial riqueza, pois só desse modo a capacidade contributiva se revelará. Se o ato não demonstrar riqueza alguma, não poderá o legislador normatizá-lo como apto à incidência da norma tributária.

A tributação conforme a Capacidade Contributiva deve gravar de forma individualizada cada contribuinte, não sendo excessiva, ou seja, não desestruturando a própria fonte de riqueza. A Capacidade Contributiva serve de parâmetros de valorização para que não ocorra excesso na tributação do contribuinte, uma vez que violaria dispositivos constitucionais como o da vedação do confisco (art. 150, IV, da CF) e vedação de ofensa ao exercício da profissão (art. 5º, XIII, da CF).⁵⁵

Ainda, necessário estabelecer a graduação da exação, sendo que, como já referido, a definição do montante tributável deve levar em conta as especificidades do contribuinte, não podendo atingir a parcela destinada à sua manutenção digna, a ainda não podendo alcançar patamar que seja considerado confiscatório. Ricardo Lobo Torres ensina que em respeito ao Princípio da Dignidade Humana, que é um dos fundamentos do estado democrático de direito dispostos na constituição federal, a tributação não pode incidir sobre o mínimo necessário à sobrevivência do contribuinte e de sua família em condições compatíveis com a dignidade humana.⁵⁶

A conceituação do mínimo existencial possibilita ao intérprete a aproximação entre a Capacidade Contributiva e a Vedação do Confisco. O mínimo vital se traduz na quantidade de riqueza mínima suficiente para manutenção do indivíduo e de sua família, não devendo ser alcançado pela tributação. Assim, a capacidade contributiva só poderá ser analisada a partir da existência de riquezas acima do mínimo existencial, sob pena de possuir a tributação caráter confiscatório.

⁵⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 163.

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol.II Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro. Renovar. 2005. Pag. 304.

⁵⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol.II Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro. Renovar. 2005. Pag. 305.

Assim, a Capacidade Contributiva serve de parâmetro limitador da atividade tributante, definindo um patamar mínimo em respeito à dignidade da pessoa humana, resguardando da tributação o mínimo existencial necessário à sobrevivência do indivíduo e patamares de riquezas, onde poderá existir maior tributação, dando origem ao conceito de progressividade tributária também fundamentado no Princípio da Isonomia, com objetivo de justiça social.

Ao se respeitar o Princípio da Capacidade Contributiva a tributação passa a se operar de forma justa, salvaguardando o montante necessário a garantir o mínimo vital do contribuinte e proporcional ao seu potencial tributável. Com efeito, a atividade tributária somente será considerada legítima e constitucional se realizada nos limites razoáveis estabelecidos pela Constituição. Seguidas tais diretrizes, o ideal da justiça fiscal estará mais perto de ser alcançado, garantindo uma tributação que além de satisfazer as necessidades públicas, seja apta também a diminuir as desigualdades sociais e a promover o devido desenvolvimento econômico do país.

A Justiça Fiscal possui vital papel no Estado Democrático de Direito, sendo dever da sociedade pagar tributos de forma proporcional ao seu Potencial Tributável. Através do Princípio da Capacidade Contributiva se legitima os meios de discriminação na tributação, possibilitando a graduação dos tributos. Efetivamente, é através desse preceito que se poderá estabelecer uma tributação mais equitativa, baseada no ideal de justiça fiscal. Isso ocorre porque ao se respeitar a real Capacidade Contributiva daquele que sofre a exação estará se limitando o âmbito de atuação do Estado, impondo restrições à atividade tributária.

O valor da solidariedade entre os cidadãos, que está implícito na Constituição Federal de 1988, é fundamento axiológico da Capacidade Contributiva, para que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dispensando do recolhimento fiscal os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência. A partir deste conceito, se origina através da capacidade contributiva subprincípios como o da Personalização, Proporcionalidade, Progressividade e Seletividade, que valoram a Capacidade Contribuinte para adequar a imposição fiscal às condições individuais de cada contribuinte.

A Personalização, que também deve ser buscada pelo legislador na edição da legislação tributária, traduz a adequação do tributo, sempre que possível, às condições pessoais de cada contribuinte.

Por outro lado, alguns tributos consideram apenas a condição material, sem ter como considerar as condições individuais de cada contribuinte, como é o caso dos impostos

indiretos. Para estas situações, se põe outra faceta da Capacidade Contributiva que é a Seletividade, onde os gravames devem ser valorados de forma inversamente proporcional à essencialidade do fato gerador tributado.

Já a Proporcionalidade dispõe que o gravame fiscal deve ser diretamente proporcional á riqueza evidenciada em cada situação impositiva. Afere-se a justiça da incidência em cada situação isoladamente considerada, e no conjunto de situações conjuga-se este conceito ora com o da Progressividade ora com o da Seletividade⁵⁷.

Por sua vez a Progressividade é a forma de se buscar o ideal de igualdade material através da tributação, na medida em que a capacidade contributiva se apresenta sob diferentes aspectos, a legislação lhe impõe maior ou menor onerosidade fiscal. A Progressividade será melhor detalhada no segundo capítulo.

Embora o art. 145, §1º, da Constituição Federal associe o Princípio da Capacidade Contributiva aos impostos, entende a doutrina e o STF⁵⁸, que a interpretação do conjunto do texto constitucional sobre o assunto, leva a aplicação deste princípio à todos os tributos, obedecendo as peculiaridades de cada espécie tributária.

Neste contexto, importante mencionar a dicotomia entre impostos reais e pessoais trazida pela doutrina clássica, onde alguns doutrinadores associavam a mensuração da Capacidade Contributiva apenas aos impostos de natureza pessoal.

Uma classificação muito divulgada dos impostos diz respeito à influência maior ou menor, na estrutura do imposto, do aspecto material ou pessoal da hipótese de incidência. Com a Constituição de 1988, passou a ter enorme importância (art. 145, § 1º) a distinção entre impostos pessoais e reais.

São impostos reais aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A hipótese de incidência é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da hipótese de incidência (o que não significa que a hipótese de incidência não tenha aspecto pessoal; tem, porém este é indiferente à estrutura do aspecto material ou do próprio imposto).

São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras: estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da hipótese de incidência. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nestes casos, associa tão intimamente

⁵⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 167.

⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.948**. Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e Governo do Estado de Goiás. 09 nov. 1995. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266593>>. Acesso em 23 nov. 2015.

os aspectos pessoal e material da hipótese de incidência que não se pode conhecer este sem considerar concomitantemente aquele.

[...]

Esta classificação é de grande relevo, para fins hermenêuticos. Primeiramente, o legislador, ao legislar, deve atender ao imperativo do § 1º do art. 145 da Constituição ('Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal ...'). Quer dizer, é imperioso tentar - observadas as exigências da isonomia - categorizar as bases e modular as alíquotas de modo a considerar as qualidades pessoais do contribuinte.⁵⁹

Entretanto a concepção de que a Capacidade Contributiva estava ligada aos impostos de natureza pessoal não era majoritária pela Doutrina Clássica. Neste sentido Hugo de Brito Machado⁶⁰ coloca que o § 1º do art. 145 da Constituição Federal deve ser interpretado no sentido de que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, dado que há impostos que não possuem tal característica. Mas a pessoalidade dos impostos deverá, a todo modo, ser perseguida. Todos os impostos, entretanto, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal”.

O entendimento de que a Capacidade Contributiva deve ser aplicada à todos os impostos foi seguido pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário n. 562.045/RS ao discorrer sobre o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação, que será devidamente detalhado no segundo capítulo.

Portanto, a Capacidade Contributiva faz com que para a tributação estar em conformidade com o bojo constitucional, ela deverá demonstrar o potencial tributável do contribuinte. Entretanto, através do instituto da Elisão Fiscal, este potencial não é devidamente demonstrado. Portanto o Princípio da Capacidade Contributiva contrapõe-se à noção de elisão fiscal, pelo fato do contribuinte ser tributado de forma menos onerosa, não refletindo seu potencial tributável, o que representa tributar de forma diversa contribuintes com a mesma Capacidade Contributiva.

1.5.4 Teoria da Ponderação dos Princípios

No presente estudo, depara-se com um conflito entre princípios constitucionalmente previstos. Os Princípios, diversamente das leis, não se revogam por serem colidentes, harmonizando-se entre si.

⁵⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 14-142.

⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. O Princípio da Capacidade Contributiva. **Caderno de Pesquisas Tributárias**. vol. 14. São Paulo. Resenha Tributária. 1989, p 124-126.

Esta concepção foi aprofundada pela abordagem da ponderação de princípio dada por Dworkin, que estabeleceu as diferenças entre princípios e regras, sob os aspectos de que em as regras são aplicadas segundo o critério do tudo-ou-nada, ou seja, estando válidas atingem o fato jurídico nelas previsto, comportando apenas as exceções nelas próprias listadas. Já os Princípios são enunciativos genéricos, sem listar exceções, de modo que abrangem incontáveis casos imaginários. Enquanto os princípios têm diferentes pesos e podem ser escolhidos em razão da razoabilidade e importância maior ou menor de acordo com o fato jurídico, as regras não têm tal dimensão, pois a diferente importância conduz a revogação da que possuir menor peso.⁶¹

A distinção entre princípios e regras foi aprofundada por Robert Alexy, dando aos princípios natureza de mandados de otimização, onde o princípio de maior peso, em confrontação com os interesses emergentes, terá prevalência. O Teórico alemão afirma que a ponderação é um método representado pela aplicação da proporcionalidade em sentido estrito. Alexy formulou uma lei de ponderação, segundo a qual o cumprimento de um princípio depende da importância do outro, não sendo determinado de modo absoluto o peso de um princípio, pois seu peso pode ser relativizado a depender da importância de outro princípio.⁶²

A utilização da ponderação da harmonizar princípios de direito tributário também é referida por Miquerlam Chaves Cavalcante.

O conflito entre princípios constitucionais é resolvido com a ponderação entre eles, sendo que um deles irá prevalecer no caso concreto sob análise. Isso não significa, diferentemente do conflito entre regras, que o princípio que não prevaleceu deva ser definitivamente repudiado.

Parece-nos que a análise de situações litigiosas envolvendo tributação, tanto no contencioso administrativo-tributário quanto no judicial, somente recentemente tem considerado a existência de princípios que podem, conforme o caso concreto, fazer frente àqueles que limitam o poder de tributar do Estado.

A exigência por uma conformidade entre as medidas jurídicas adotadas nos planejamentos tributários e a realidade fática que as fundamentam soa-nos como expressão da tendência constitucionalizante no âmbito do direito tributário.⁶³

A colisão principiológica entre os princípios da legalidade como postulação do valor de segurança jurídica, a partir de tutela à liberdade privada e restrição ao poder de tributar da administração, com relação à Princípios como o da Capacidade Contributiva é mencionado por André Luiz Carvalho Estrella.

⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol.II Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro. Renovar. 2005. Pag. 226.

⁶² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol.II Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro. Renovar. 2005. Pag. 226

⁶³ CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. O Propósito Negocial e o Planejamento Tributário no Ordenamento Jurídico Brasileiro. **Revista da PGFN**. V. 1. N. 1. 2011. P. 139-163.

Os princípios da legalidade e da liberdade privada tutelam o *valor* segurança jurídica e o *interesse* privado da liberdade empresarial, da livre iniciativa, da liberdade de trabalho e da busca do lucro econômico, inseridos que estamos no modo de produção capitalista.

Já o princípio da capacidade contributiva tutela o *valor* justiça e o *interesse* público de arrecadar receitas para fazer frente às diversas necessidades sociais, as quais competem privativamente ao Estado supri-las. A diminuição do *deficit fiscal* e a tentativa de reduzir as desigualdades sociais, que aparecem mundialmente nas manifestações populares, consubstanciam exigências da moderna sociedade a serem atendidas por qualquer governo democrático.

Cabe salientar que o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado não se mostra apto a solucionar o caso, pois esse princípio ainda está preso à visão do Estado Patrimonialista, onde tudo provê. Essa idéia de que o Estado deve prover a sociedade de todos os bens e serviços engessa a economia de um país, principalmente a do tamanho do Brasil. Sua intervenção deve ser pontual, naquelas situações onde a sociedade não possui condições para investir e, também, onde não haja interesse econômico viável ao setor privado. O crescimento sustentável passa necessariamente por uma retirada paulatina da forte presença do Estado no mercado de oferta de bens e produtos. Seu papel deve ser o de regulador das forças de mercado, de modo a não permitir o aniquilamento de setores da economia por empresas de capital externo, que praticam o processo de *dumping* nos preços, e nem o de permitir que empresas nacionais concorram deslealmente com suas rivais.⁶⁴

Marco Aurélio Greco expõe tal problemática, citando jurisprudência administrativa⁶⁵ e argumentado da seguinte forma.

Pondera-se (mitiga-se) a liberdade com a isonomia e a capacidade contributiva. Exige-se um motivo para que a conduta do contribuinte seja fiscalmente aceitável. Passa a assumir relevância o conjunto de atos praticados e não cada um isoladamente; o filme e não apenas a foto; o fazer efetivo e não apenas o querer abstrato.

O debate tributário – com todas as letras – deixou de ser um debate formal. Não se trata de prevalência da substância sobre a forma, mas de coexistência; não se trata de sobrepor, mas de compor valores.

A grande questão que agora se põe é de saber quais os parâmetros e critérios a serem adotados nesse novo contexto em que a substância é tão importante quanto a forma.⁶⁶

No presente estudo, o Princípio da Legalidade permite a utilização de Holding constituída na modalidade de Empresa Individual de Responsabilidade Limitada – EIRELI, tornando a incidência tributária menos onerosa, a partir da Lei 12.441/11, baseado no conceito de liberdade privada. Ao mesmo tempo, restringe o poder de tributar do Estado, a passo que

⁶⁴ ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A Norma Antielisão E Seus Efeitos - Artigo 116, Parágrafo Único, Do CTN. **Revista Jurídica Virtual**. Brasília, vol. 3. n. 30. novembro/2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_30/artigos/Art_andre.htm>. Acesso em: 13 jun. 2015.

⁶⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda, Acórdão n. 104-21.675 da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, proferido na Sessão de 22.06.2006, Relator Nelson Mallmann, ementa disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 15 jun. 2015

⁶⁶ GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. **Revista da PGFN**. V. 1. N. 1. 2011. P. 9-18.

não a legitima a Administração a desconsideração ou rever os lançamentos tributários praticados através de condutas elisivas, com fundamento na Tipicidade Fechada.

Entretanto, princípios como o da Isonomia e da Capacidade Contributiva são violados quando o contribuinte realizando semelhante fato gerador é tributado de forma menos onerosa, pelo ato elisivo de integralizar seu patrimônio gerador de rendimentos em uma pessoa jurídica, com relação ao Imposto sobre Renda e Proventos. Ainda, em consequência ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, há quem entenda que também haverá desoneração, em relação a sua Base de Cálculo do Imposto, uma vez que imposto incidirá sobre o valor das cotas societárias e não sobre o valor dos bens.

Os conceitos e normas aplicáveis às espécies de tributos que sofrem maior reflexo a partir da conduta elisiva praticada pela constituição de Holding Patrimonial serão detalhados no capítulo seguinte, assim como uma perspectiva da influência arrecadatória originada desta forma de planejamento tributário.

2 CONSEQUÊNCIAS DA FORMAÇÃO DE HOLDING PATRIMONIAL

2.1 Perspectiva arrecadatória

A atividade financeira do Estado é disciplinada pelo Título VI da Constituição Federal, e cuida da Tributação e Orçamento do Estado. A Administração Pública para desempenhar suas tarefas, necessita naturalmente de recursos, sendo sua principal fonte de receitas a arrecadação tributária ou receita derivada.

Em consequência do extraordinário desenvolvimento do direito atinente aos tributos, o Direito Tributário se tornou um ramo jurídico com autonomia de princípios e regras, segregado do Direito Financeiro, que por sua vez tem o objetivo de disciplinar o Orçamento Público, receitas, despesas e dívidas públicas. Como ramo autônomo da ciência jurídica, o Direito Tributário é a disciplina jurídica dos tributos, abrangendo todo o conjunto de princípios e regras reguladores da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária⁶⁷.

O tributo é definido pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, como uma prestação compulsória a ser paga ao Estado. Assim, uma vez realizado o fato gerador descrito na norma de incidência, estará o contribuinte ou responsável obrigado a recolher aos cofres públicos o respectivo montante. O Planejamento Tributário se insere, portanto, neste contexto.

Para o contribuinte, o tributo geralmente é visto como algo não querido, como uma intervenção do Estado no seu patrimônio, devendo apenas ocorrer nos estritos limites da lei. Para fundamentar esta visão, se invocam os Princípios da Legalidade Estrita e Tipicidade, conforme visto no capítulo anterior. Ou seja, aquilo que não estiver estritamente previsto em lei, não poderá ser cobrado do contribuinte a título de tributo.

Já na visão do Estado, o tributo seria a participação de cada um nas despesas comuns, na manutenção e no exercício das funções essenciais da Administração Pública. Ligado a esta visão, estaria o Princípio da Capacidade Contributiva, segundo o qual cada um deve contribuir na medida das suas possibilidades, princípio detalhado no capítulo anterior. A consequência é que, uma vez tendo o contribuinte manifestado a Capacidade Contributiva, estaria o Poder Público autorizado a onerá-lo por meio da tributação.

⁶⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P.24.

Dado importante ligado à questão do Planejamento Tributário se refere ao modo como a carga tributária é distribuída de acordo com as materialidades dos tributos. Característica notável do Sistema Tributário Brasileiro é o fato de que os impostos sobre o consumo constituem a maior parte das receitas e da carga fiscal total. Em 2013, estes impostos representaram 51,28% das Receitas Tributárias totais, o que corresponde a 18,43% do PIB. Em contrapartida, os impostos sobre a renda e sobre a propriedade constituem uma fraca parte da carga. Em 2013, representaram apenas respectivamente 18,10% e 3,93% das receitas totais.⁶⁸

A partir destes dados, demonstra-se a importância da Progressividade Tributária em relação a determinados tributos, com o objetivo de alcançar o ideal de Equidade Tributária, que é um dos princípios basilares do Direito Tributário conforme já descrito no primeiro capítulo. Entretanto, a elisão fiscal faz com que a incidência de tributos que deveriam utilizar-se da Progressividade e da mensuração da Capacidade Contributiva do contribuinte para definir os parâmetros quantitativos do tributo, não utilizem estes conceitos, em virtude de determinação legal, o qual, permite o ato elisivo do contribuinte e restringe o poder de tributar da Administração Pública.

Entre os tributos que utilizam o conceito de Progressividade como parâmetros para definir o quantum de tributação, o mais afetado pela formação de Holding Patrimonial ou Familiar, é o Imposto sobre Renda e Proventos de Pessoa Física. A economia tributária com relação ao Imposto de Renda é claramente exposta no caso de Holding Imobiliária, com rendimentos de aluguéis, conforme abaixo.

Por exemplo, uma holding ao ter como atividade a locação de imóveis, optante pelo lucro presumido, ela terá como custo tributário o equivalente a 11,33%, levando-se em consideração a incidência do IRPJ, tendo comobase de cálculo 32% do faturamento e alíquota de 15%, a incidência da CSLL, com base de cálculo igual a 32% do faturamento e alíquota, e a incidência do PIS e COFINS, tendo ambos como base de cálculo 100% do faturamento e alíquota de 0,65% e 3,00% respectivamente, chegando aos 11,33%. Em contrapartida, a incidência do Imposto de Renda sobre receitas de aluguéis auferidas por pessoas físicas é de 27,5%, ou seja, ao comparar a locação de imóveis, nas mesmas circunstâncias, realizada por uma pessoa física e uma holding patrimonial, fica claro que há uma vantagem para a locação de imóveis desempenhada pela holding.⁶⁹

⁶⁸ BRASIL, **Carga Tributária no Brasil – 2013 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**. Brasília. Ministério da Fazenda/Receita Federal. 2014. Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2013.pdf>>. Acesso em: 28. Out. 2015.

⁶⁹ DE MOURA, Dionni Alberto. VALDERRAMOS, Leandro. DE GOIS, Fábio. Marcelo Gomes. Holding: um instrumento para os planejamentos familiar, patrimonial sucessório e tributário. **UNIVEM ABERTO**. Marília. 2014. Disponível em: <<http://aberto.univem.edu.br/handle/11077/1054>>. Acesso em: 13 jun. 2015.

Neste contexto, importante relacionar o ato elisivo da formação de Holding como forma de Planejamento Tributário, comparando o que ocorre com o Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza de Pessoa Física e o entendimento em relação ao Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD).

2.2 Progressividade Tributária

A partir do Princípio da Capacidade Contributiva, surgem conceitos que buscam efetivar o referido princípio, sendo eles o da Seletividade, Proporcionalidade, Progressividade e Pessoalidade⁷⁰. No presente capítulo será detalhado apenas o conceito de Progressividade, por ser o que se relaciona ao estudo.

A Progressividade para Luciano Amaro é um refinamento do Princípio da Capacidade Contributiva⁷¹, não sendo apenas uma decorrência do deste princípio. Mostra-se ainda, o melhor meio de aferir a Capacidade Contributiva nos impostos diretos, pois eleva-se gradativamente, na medida que a base de cálculo aumenta⁷². José Maurício Conti ainda complementa, dispondo que a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica é um corolário lógico do Princípio da Igualdade, e assim sendo, a sua referência expressa é muitas vezes desnecessária, concluindo que os impostos deverão ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.⁷³

Parcela da doutrina, como José Maurício Conti e Ricardo Lobo Torres, considera a Progressividade um subprincípio da Capacidade Contributiva, citando-se o disposto por Torres, que conceitua o Princípio da Progressividade “no sentido de que os impostos devem ser cobrados por alíquotas ascendentes na proporção em que se avolume a base de cálculo. Quanto maior for a base de cálculo, tanto maior deverá ser também a alíquota, produzindo resultado crescente.”⁷⁴

⁷⁰ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo. Saraiva. 2010. p. 51.

⁷¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo. Saraiva. 2014. p. 167.

⁷² CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo. Dialética. 1996. p. 93.

⁷³ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo. Dialética. 1996. p. 46.

⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol.II Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro. Renovar. 2005. Pag. 314.

No Direito Tributário Nacional, a Progressividade fiscal é expressamente disposta na Constituição Federal de 1988 na tributação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), segundo inciso I do § 2º do art. 153 da CF/88, Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), art. 153, § 4º, inciso I, da CF/88 e Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), em razão do valor do imóvel, nos termos do § 1º do art. 156 da CF/1988.

A Progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel foi inovação trazida ao texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000. Antes desta emenda, o Supremo Tribunal Federal – STF havia decidido pela inconstitucionalidade do IPTU progressivo em razão do valor do imóvel, posto que não havia previsão expressa de sua possibilidade no texto constitucional e que quando o legislador constituinte quis conferir progressividade a determinado tributo, ele o fez expressamente, como é o caso do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (art. 153, § 2º, I).

IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte.⁷⁵

Parcela da doutrina, como Micaela Domingues Dutra⁷⁶ e Ricardo Lobo Torres⁷⁷ mesmo após a EC 29/2000, continua defendendo a inconstitucionalidade da progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel, baseada na diferenciação entre tributos reais e pessoais, pois uma vez que tributos reais são aqueles que não levam em consideração à

⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Provimento do Recurso extraordinário. Recurso extraordinário 153771-MG.** Município de Belo Horizonte e José Tarcizio De Almeida Melo. Rel. Min. **Moreira Alves**. 20 de Novembro de 1996. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28153771%2EENUME%2E+OU+153771%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/qbj43p>>. Acesso em: 09 Nov. 2015.

⁷⁶DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva:** análise dos direitos humanos e fundamentais. São Paulo. Saraiva. 2010. p. 53

⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário.** Vol.II Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro. Renovar. 2005. Pag. 318.

condição da pessoa do contribuinte, não se poderia aplicar a progressividade em razão do valor do imóvel que é uma técnica alicerçada no Princípio da Capacidade Contributiva.

Entretanto, julgados recentes do Supremo Tribunal Federal, vão no sentido aceitar a possibilidade da progressão de alíquotas do IPTU relacionado à sua base de cálculo, conforme súmula n.º 668⁷⁸ e Recurso Extraordinário n.º 562.045⁷⁹, no sentido de se admitir que impostos de natureza real são compatíveis com o Princípio da Capacidade Contributiva.

O conceito de Progressividade possui origem axiológica nas teorias de social democracia e de Bem-Estar Social. Neste ponto, importante trazer considerações de Tipke e Yamashita, que demonstra que a progressividade possui duas formas básicas de se abordar, tendo a primeira “fundamento nos princípios da Capacidade Contributiva e Igualdade do sacrifício; já na segunda a fundamentação baseia-se na busca da redução das desigualdades econômicas e sociais, ou seja, no princípio do Estado Social”⁸⁰.

Ricardo Lobo Torres, por sua vez, chama a atenção para casos em que a progressividade se torna um falso meio de aplicação da justiça à tributação, observando principalmente em relação ao imposto de renda, que os mais ricos utilizam-se de meios para elidir a tributação, aumentando os casos de elisão abusiva e transferindo da carga tributária para os contribuintes com menor capacidade contributiva, que não possuem a possibilidade de elidir os tributos, o que transforma em exação injusta⁸¹. Com base nestas situações, que o presente trabalho estuda o impacto que a formação de Holding Patrimonial produz no ideal de Justiça Tributária, blindada a partir do Princípio da Legalidade que, ao mesmo tempo em que restringe o poder de tributar do estado, permite a liberdade dos particulares de utilizarem os mecanismos de Elisão Fiscal.

Sendo a Progressividade conceito oriundo do Princípio da Capacidade Contributiva, o Ministro Eros Grau em seu voto no Recurso Extraordinário 562.045-0 – RS, explanou sobre a diferença entre Progressividade e Regressividade.

⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n.º 668**: É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. 24 de setembro de 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=668.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 09 nov. 2015.

⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Provimento do Recurso extraordinário. Recurso extraordinário 562.045-0 – RS**. Estado do Rio Grande do Sul e Espólio de Emília Lopes de Leon. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. 27 de Novembro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 05 de Nov. 2015.

⁸⁰ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo. Malheiros. 2002. p. 72.

⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol.II Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro. Renovar. 2005. Pag. 314.

Progressividade Direta: a que implica carga tributária maior para rendimentos maiores;

Progressividades Indireta: a que implica maior carga tributária para os bens e serviços de consumo das faixas de maior renda;

Regressividade Direta: a que implica menor carga tributária para rendimentos maiores;

Regressividade Indireta: a que implica menor carga tributária para os bens e serviços de consumo das faixas de maior renda⁸²

Assim, a Progressividade busca através da valoração da Capacidade Contributiva, tributar os contribuintes de forma isonômica, buscando atingir o ideal de Justiça Fiscal. Por fim, nota-se que a matéria sobre a Progressividade Tributária ainda encontra-se controvertida em determinadas situações, como é o exemplo do ITCMD com julgado do Recurso Extraordinário 562.045-0 – RS, e ainda com a inexistência deste princípio em se tratando de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica.

2.3 Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação

O Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) está disposto no art. 155, I, da CF 88, que reserva aos Estados e ao Distrito Federal a competência para a sua instituição.⁸³ Seu fato gerador é a transmissão por título gratuito de bens e direitos de uma pessoa à outra. Eduardo Sabbag⁸⁴ elucida que “transmissão é a passagem jurídica da propriedade ou de bens e direitos de uma pessoa para outra. Ocorre em caráter não oneroso, seja pela ocorrência da morte (transmissão causa mortis), ou doação (ato de liberalidade)”.

Quanto ao sujeito passivo, ou contribuinte, são: no caso das transmissões “causa mortis”, o herdeiro ou o legatário; nas doações, qualquer das partes atinentes à mesma, na forma da lei. Impende ressaltar que não é possível determinar-se o contribuinte a partir de dispositivo constitucional, restando aos Estados a liberdade para defini-lo.

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Provimento do Recurso extraordinário. Recurso extraordinário 562.045-0 – RS.** Estado do Rio Grande do Sul e Espólio de Emília Lopes de Leon. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. 27 de Novembro de 2013. P. 35. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 05 de Nov. 2015.

⁸³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos. BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 28 out. 2015.

⁸⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 6. ed. São Paulo. Saraiva. 2014. p. 1130

No Rio Grande do Sul⁸⁵ está disposto da seguinte forma.

a) nas doações: caberá o recolhimento do imposto ao o doador, quando domiciliado ou residente no país; ao donatário, quando o doador não for domiciliado ou residente no país; ao nu-proprietário, na extinção do usufruto por morte do usufrutuário; ao beneficiário: na morte de um dos usufrutuários, em se tratando de usufruto simultâneo em que tenha sido estipulado o direito de acrescer ao usufrutuário sobrevivente ou na renúncia de usufruto, assim como na extinção de direito de uso, de habitação e de servidões;

b) nas transmissões "causa mortis", será contribuinte o beneficiário ou recebedor do bem ou direito transmitido.

A base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (art. 35 do CTN), sendo certo que se utiliza o valor dos bens na data da avaliação realizada pela Receita Estadual (Súmula 113 do STF)⁸⁶, bem como a alíquota vigente na data da abertura da sucessão (Súmula 112 do STF)⁸⁷.

No tocante a base de cálculo e alíquota, importante analisar de forma mais detalhada os reflexos que a formação de pessoas jurídicas produz em sua valoração da base de cálculo e a influência que o Princípio da Capacidade Contributiva possui sobre a possibilidade de progressividade das alíquotas.

2.3.1 Base de Cálculo do ITCMD

Conforme art. 38 do CTN, a base de cálculo do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação será o valor venal dos bens ou direitos transmitidos ou doados. Em princípio, representará o valor de mercado do bem objeto da transmissão na data da avaliação, observando a alíquota vigente na data de abertura da sucessão.

⁸⁵ RIO GRANDE DO SUL. **Decreto 33.156 de 31 de março de 1989** – Regulamentação do ITCD. Secretaria da Fazenda. 2015. Disponível em:

<<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109696&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=itcd>>. Acesso em: 28 out. 2015.

⁸⁶ Súmula 113 - O imposto de transmissão *causa mortis* é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 113**. 06 de dezembro de 1962. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=113.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 09 nov. 2015.

⁸⁷ Súmula 112 - O imposto de transmissão *causa mortis* é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 112**. 05 de março de 1964. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=112.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 09 nov. 2015.

A princípio, parece simples a valoração da base de cálculo do ITCD, entretanto, a depender do caso concreto, sua valoração pode ser complexa, causando dúvidas ao contribuinte, como no caso de transmissão ou doação de direitos/quotas de uma pessoa jurídica, se a valoração levaria em conta o valor nominal ou o valor real das quotas. A divergência quanto como se chegar à base de cálculo para o ITCD na transmissão de quotas sociais teve como consequência inúmeros litígios, em especial no Estado do Paraná, posicionando-se a jurisprudência que o valor a ser considerado é o valor real das quotas, proporcional ao patrimônio líquido da pessoa jurídica.

Apelação cível - Embargos à execução fiscal - Imposto sobre a doação de quaisquer bens ou direitos - Quotas sociais - Valor nominal adotado como base de cálculo - Impossibilidade - Transgressão ao art. 13 da lei estadual nº 8.927/88 - Ausência de avaliação que demonstre o valor venal - Procedimento que compete à fazenda pública - inexigibilidade do crédito tributário - Extinção da execução fiscal - Decisão correta - Recurso não provido. A base de cálculo para incidência do Imposto sobre a Doação de quaisquer Bens ou Direitos deve corresponder ao valor venal do bem doado, cabendo à Fazenda Pública proceder à respectiva avaliação (art. 13 da Lei Estadual nº 8.927/88). Em se tratando de quotas sociais, a base de cálculo corresponde ao resultado da divisão entre o patrimônio líquido da empresa e o número de quotas que compõem seu capital, parâmetro este que não se confunde com o valor nominal descrito no contrato social, cuja finalidade precípua é definir com clareza o percentual pelo qual cada sócio detém direitos e obrigações. Recurso conhecido e não provido.⁸⁸

TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL -ITCMD - IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO - EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 2003. 1. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO - DENECESSÁRIA A PRODUÇÃO DA PROVA PERICIAL. 2. TRANSFERÊNCIA DE QUOTAS SOCIAIS DE PESSOA JURÍDICA - ITCMD - BASE DE CÁLCULO INCIDE SOBRE O VALOR VENAL DAS QUOTAS - DISPOSIÇÃO EXPRESSA NO ART. 13 DA LEI N.º 8.927/98 - ILEGALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO CONFIGURADA - EXECUÇÃO FISCAL EXTINTA - AGRAVO DE INSTRUMENTO - RECURSO PROVIDO.

(TJ-PR, Relator: Lauro Laertes de Oliveira, Data de Julgamento: 28/04/2009, 2ª Câmara Cível)⁸⁹

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. ITCMD. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DE QUOTAS. SOCIAIS DE PESSOA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO INCIDE SOBRE O VALOR VENAL DAS QUOTAS (PATRIMÔNIO LÍQUIDO). DISPOSIÇÃO EXPRESSA NO ART. 13 DA LEI N.º 8.927/98. EXCESSO DE COBRANÇA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE CONFIGURADA. PRESENTES OS REQUISITOS DA VEROSSIMILHANÇA E

⁸⁸ PARANÁ. Tribunal de Justiça do Paraná. **Apelação cível - Embargos à execução fiscal**. Nº384.115-2. Fazenda Pública do Estado do Paraná e Waldomiro Gross Junior. Relator: Péricles Bellusci de Batista Pereira. 26 de janeiro de 2007. Disponível em: < <https://www.tjpr.jus.br/consulta-2grau>>. Acesso em 14 jun. 2015.

⁸⁹ PARANÁ. Tribunal de Justiça do Paraná. **Agravo de Instrumento – Execução Fiscal**. Nº4.562555-6. Fazenda Pública do Estado do Paraná e Waldomiro Gross Junior. Relator: Lauro Laertes de Oliveira. 12 de maio de 2009. Disponível em: < <https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/1802300/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-562555-6>>. Acesso em 04 nov. 2015.

DO DANO IRREPARÁVEL. INCIDÊNCIA DO ART. 273, I, DO CPC E ART. 151, V, DO CTN. AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO PROVIDO.⁹⁰

Especificamente quanto ao Estado do Rio Grande do Sul, também há regulamentação quanto a Base de Cálculo do ITCMD nas transmissões de quotas societárias, colocando que deverá ser apurado pelo seu valor real. Neste sentido, o artigo 12, *caput* e § 1.º, Lei Estadual n.º 8.821/89.

Art. 12 - A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens, dos títulos ou dos créditos transmitidos, apurado mediante avaliação procedida pela Fazenda Pública Estadual ou avaliação judicial, expresso em moeda corrente nacional e o seu equivalente em quantidade de UFIR, obedecidos os critérios fixados em regulamento.

§ 1º - Na transmissão de direitos, a base de cálculo é o valor venal do respectivo bem, título ou crédito, apurado conforme "caput" deste artigo.⁹¹

Por sua vez, o artigo 14, do Decreto Estadual n.º 33.156/89 dispõe que.

Art. 14 - A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens, dos títulos ou dos créditos transmitidos, apurado mediante avaliação procedida pela Fazenda Pública Estadual ou avaliação judicial, expresso em moeda corrente nacional e o seu equivalente em quantidade de UPF-RS, observando-se as normas técnicas de avaliação.

§ 1º - Na transmissão de direitos, a base de cálculo é o valor venal do respectivo bem, título ou crédito, apurado conforme "caput" deste artigo.⁹²

Como se vê, a base de cálculo do ITCD está devidamente definida na citada lei estadual, assim como no seu decreto regulamentador, consistindo no valor venal dos bens, títulos ou dos créditos transmitidos, a ser apurado mediante avaliação procedida pelo Fisco ou por avaliador judicial. Importante regulamentação em 2014 foi a trazida pelo § 13 do artigo

⁹⁰ PARANÁ. Tribunal de Justiça do Paraná. **Agravo de Instrumento – Ação Anulatória** N° 3.905929-8. Fazenda Pública do Estado do Paraná e Rafael Alberto Laurani e outro. Relator: Lauro Laertes de Oliveira. 28 de agosto de 2012. Disponível em: < <https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/11326374/Acórdão-905929-8>>. Acesso em 04 nov. 2015.

⁹¹ RIO GRANDE DO SUL. **Lei 8.821 de 1989**. Porto Alegre. Palácio do Piratini, 1989. Disponível em: < <http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.821.pdf>>. Acesso em: 04 de nov. 2015.

⁹² RIO GRANDE DO SUL. **Decreto Estadual 33.156 de 1989**. Porto Alegre. Palácio do Piratini, 1989. Disponível em: < http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXT0&Hid_TodasNormas=10367&hTexto=&Hid_IDNorma=10367>. Acesso em: 04 de nov. 2015.

14, do Decreto Estadual n.º 33.156/89, “As empresas de capital fechado serão avaliadas na forma prevista em instruções baixadas pela Receita Estadual.”⁹³

Note-se que é o citado § 13 que remete a apuração do valor venal das quotas sociais das empresas de capital fechado à IN DRP n.º 45/98, que dispõe da seguinte forma.

6.3 - Na transmissão de títulos e créditos, para a apuração da base de cálculo, deverão ser entregues:

a) na hipótese de quotas de capital e ações de capital fechado:

1 - cópia atualizada do contrato ou estatuto social e das suas alterações;

2 - demonstrativos contábeis dos últimos exercícios sociais;

3 - relação detalhada dos bens imóveis de propriedade da sociedade, com a localização, área total do terreno e da construção, tipo de construção, uso predominante, idade física e valor pelo qual consta no balanço patrimonial ou "declaração de inexistência de bens imóveis" em nome da sociedade;

4 - relação detalhada das participações societárias, incluindo o nome da empresa, a quantidade de quotas ou ações do capital social a partilhar e o total de quotas ou ações em que o capital social está dividido, a relação de controle ou coligação;

5 - Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) do transmitente;

b) na hipótese de ações de capital aberto, o extrato contendo: tipo, classificação, quantidade, valor nominal das ações, código da ação na bolsa de valores e razão social.

6.3.1 - O Auditor-Fiscal da Receita Estadual poderá, ainda, solicitar outros documentos além dos relacionados no item 6.3.

6.4 - Nas hipóteses previstas no RITCD, art. 14, §§ 12 e 13, para as empresas de capital fechado e para as ações, quotas, participações ou quaisquer títulos representativos do capital social, que não forem objeto de negociação em bolsa de valores, ou não tiverem sido negociados nos 180 (cento e oitenta) dias anteriores à data da avaliação, a base de cálculo do imposto será o Patrimônio Líquido atualizado acrescido de 50% (cinquenta por cento) da Receita Líquida média, anual e atualizada.

6.4.1 - O Patrimônio Líquido atualizado poderá compreender, ainda, parcela referente ao ajuste dos valores dos bens que tiver a sociedade, caso o valor de registro esteja em desacordo com aquele praticado pelo mercado na data da avaliação.

6.4.2 - Poderão ser utilizados outros métodos de avaliação de empresas, desde que observadas as normas técnicas de avaliação.⁹⁴

A base de cálculo do ITCMD nos estados referidos, calcada por legislação específica que legitima a atuação da administração pública, se adequou tanto ao Princípio da Legalidade, legislação do Estado do Rio Grande do Sul acima citada, quanto ao Princípio da Capacidade Contributiva e da Isonomia, ao buscar o verdadeiro valor das quotas societárias para

⁹³ RIO GRANDE DO SUL. **Lei 8.821 de 1989**. Porto Alegre. Palácio do Piratini, 1989. Disponível em: < <http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.821.pdf>>. Acesso em: 04 de nov. 2015. (§ 13 acrescentado pelo art. 1º do Decreto 51.597, de 23/06/14)

⁹⁴ RIO GRANDE DO SUL. **INSTRUÇÃO NORMATIVA DRP Nº 045/98**. Porto Alegre. Receita Estadual. 1998. Disponível em: < <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109367>>. Acesso em: 04 de nov. 2015. (De acordo com a redação dada pela IN RE 041/14, de 24/06/14)

incidência do referido imposto. Assim, o valor nominal das quotas da pessoa jurídica não serve de base de cálculo para o ITCMD, devendo haver uma avaliação do valor real dos direitos transmitidos, com a valoração do patrimônio líquido da pessoa jurídica relativamente aos direitos que serão transmitidos. Neste sentido, cita-se jurisprudência do Estado do Rio Grande do Sul.

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO. ARGUMENTOS QUE NÃO INFIRMAM OS FUNDAMENTOS DECISÓRIOS. Não tendo as razões do agravo infirmado os fundamentos decisórios, merece ser mantida, na íntegra, a decisão agravada, sintetizada na ementa a seguir transcrita: "TRIBUTÁRIO. ITCD. BASE DE CÁLCULO. ARTIGO 12, CAPUT E § 1.º, LEI ESTADUAL N.º 8.821/89. PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E DA TIPICIDADE CERRADA. OBSERVÂNCIA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 151, V, CTN. DESCABIMENTO. A base de cálculo do ITCD está devidamente definida na Lei Estadual n.º 8.821/89, assim como no seu decreto regulamentador, consistindo no valor venal dos bens, títulos ou dos créditos transmitidos, a ser apurado mediante avaliação procedida pelo Fisco ou por avaliador judicial, a afastar raciocínio quanto à alegada ofensa aos princípios da legalidade tributária e da tipicidade cerrada. Ausente a verossimilhança do direito alegado, resta inviabilizado o deferimento da liminar antecipatória pleiteada e, com efeito, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário com base no artigo 151, V, CTN."⁹⁵

2.3.2 Alíquota do ITCMD

As alíquotas do ITCMD são fixadas pelos Estados, devendo respeitar o máximo fixado pelo Senado Federal por meio da resolução n.º 9/92, que dispõe que o limite do referido imposto é de 8%, conforme artigo 1º da resolução.

Art. 1º A alíquota máxima do Imposto de que trata a alínea a, inciso, I, do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1992.⁹⁶

Em seu art. 2º, a referida resolução disciplina que as alíquotas do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação poderão ser progressivas, de acordo com o quinhão de cada herdeiro, conforme abaixo.

⁹⁵ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Improvemento do Agravo de Instrumento. Agravo de Instrumento N° 70066269614**. Vicente Maranghello Braille e Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa. 02 de setembro de 2015. Disponível em: <http://www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php?nome_comarca=Tribunal+de+Justi%E7a&ver_sao=&versao_fonetica=1&tipo=1&id_comarca=700&num_processo_mask=70066269614&num_processo=70066269614&codEmenta=6460298&temIntTeor=true>. Acesso em: 04 nov. 2015.

⁹⁶ BRASIL. **Resolução do Senado Federal n°9 de 1992**. Brasília. Senado Federal. 1992. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/pdf/Resolucoes/1992.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2015.

Art. 2º As alíquotas dos Impostos, fixados em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber nos termos da Constituição Federal.⁹⁷

Entretanto a disposição do artigo segundo da resolução n.º 9 de 1992 não foi aceita de forma unânime, havendo inclusive precedente no Supremo Tribunal Federal⁹⁸, que discutiu a constitucionalidade da progressão de alíquotas estipula pela legislação gaúcha em relação ao ITCMD. Iniciou-se o debate quanto a interpretação do art. 145, §1º, da Constituição Federal, que argumentando ser o ITCMD um imposto real, sendo incompatível com a Progressividade, havendo a ressalva quanto aos casos do IPTU e ITR que embora sejam impostos reais, possuem expressão previsão constitucional quanto a Progressividade. Neste sentido, cita-se a lição do Ministro do Supremo Tribunal Federal relator do processo em que se discutiu a matéria, Ricardo Lewandowski.

Com efeito, a doutrina faz, tradicionalmente, uma distinção entre impostos de natureza real e de natureza pessoal. Os primeiros são aqueles em que se toma em consideração apenas a coisa sobre a qual recai o tributo, sem levar em conta as condições particulares dos contribuintes. Já os segundos são aqueles em que são sopesadas as qualidades individuais dos contribuintes para a graduação do tributo. A dosagem da exação, nos impostos reais, dá-se com base em critérios objetivos, ao passo que, nos pessoais, ela é determinada subjetivamente.⁹⁹

O ministro, que votou pela incompatibilidade do ITCMD com a Progressividade, fundamentou seu voto afirmando que não se estaria a concluir pela absoluta impossibilidade de avaliar-se a capacidade econômica do contribuinte nos impostos de natureza real. O que se afirmava é a lei gaúcha impugnada, impunha alíquotas progressivas tendo em conta o valor total dos bens e direitos transmitidos, valoração que seria precária, pois se chegaria a conclusão de que quanto maior a expressão econômica da base impositiva do imposto, maior será a capacidade contributiva do sujeito passivo.

⁹⁷ BRASIL. **Resolução do Senado Federal nº9 de 1992**. Brasília. Senado Federal. 1992. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/pdf/Resolucoes/1992.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2015.

⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Provimento do Recurso extraordinário. Recurso extraordinário 562.045-0 – RS**. Estado do Rio Grande do Sul e Espólio de Emília Lopes de Leon. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. 27 de Novembro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 05 de Nov. 2015.

⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Provimento do Recurso extraordinário. Recurso extraordinário 562.045-0 – RS**. Estado do Rio Grande do Sul e Espólio de Emília Lopes de Leon. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. 27 de Novembro de 2013. P. 13. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 05 de Nov. 2015.

Realizando uma comparação com o Imposto de Transmissão Inter Vivos, Lewandowski colocou que não é possível “aferrir a capacidade contributiva do sujeito passivo do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações com base, exclusivamente, no conjunto de bens ou direitos transferidos ao herdeiro, legatário ou donatário”¹⁰⁰. Afinal, é da natureza dos impostos reais, atingirem uma dada situação, eleita pelo legislador, sem levar em consideração as qualidades pessoais que refletem o poder econômico dos contribuintes, e conseqüentemente, suas bases de cálculo não refletem necessariamente a Capacidade Contributiva destes.

Por fim, citou situações que revelariam ser a Base de Cálculo do ITCMD um fator que não faria a correta valoração da capacidade contributiva do sujeito passivo, demonstrando a incompatibilidade da progressividade com o referido imposto a partir apenas da valoração do *quatum* transmitido.

Nada se pode afirmar, à evidência, quanto à capacidade econômica daquele que recebe uma herança, um legado ou uma doação, ainda que de grande valor, apenas em razão de tal circunstância. É possível, até, que haja, em certos casos, um incremento em seu patrimônio, mas não se mostra razoável chegar-se a qualquer conclusão quanto à respectiva condição financeira apenas por presunção.

Basta verificar que, por vezes, uma pessoa abastada herda algo de pequeno valor, ao passo que alguém de posses modestas é aquinhado com bens de considerável expressão econômica. Há casos, por demais conhecidos, em que as dívidas do herdeiro superam, em muito, o próprio valor dos bens herdados. Não são raras, aliás, as situações em que os processos de inventário ficam paralisados durante longo tempo porque os herdeiros não têm condições de saldar os impostos que incidem sobre a herança, vendo-se, muitas vezes, obrigados a desfazer-se de algum bem ou direito para cumprir suas obrigações relativamente ao Fisco.¹⁰¹

Entretanto, o Ministro Eros Grau entendeu pela compatibilidade da Progressividade em relação ao ITCMD, voto que foi acompanhado pela maioria dos ministros do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 562.045. O ministro inicialmente argumentou que “todos os impostos estão sujeitos ao Princípio da Capacidade Contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal”¹⁰².

¹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Provimento do Recurso extraordinário. Recurso extraordinário 562.045-0 – RS.** Estado do Rio Grande do Sul e Espólio de Emília Lopes de Leon. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. 27 de Novembro de 2013. P. 18. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 05 de Nov. 2015.

¹⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Provimento do Recurso extraordinário. Recurso extraordinário 562.045-0 – RS.** Estado do Rio Grande do Sul e Espólio de Emília Lopes de Leon. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. 27 de Novembro de 2013. P. 19. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 05 de Nov. 2015.

¹⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Provimento do Recurso extraordinário. Recurso extraordinário 562.045-0 – RS.** Estado do Rio Grande do Sul e Espólio de Emília Lopes de Leon. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. 27 de Novembro de 2013. P. 30. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 05 de Nov. 2015.

Depreende-se dos votos, que ambos reconhecem a importância da Progressividade, com o objetivo de se tributar com Justiça Fiscal cada contribuinte de acordo com sua capacidade contributiva. Também, em ambos, concordam que em se tratando de imposto de natureza pessoal, como é o caso do imposto de renda, há previsão expressa na constituição que deverá haver a progressividade. Ainda, para o ministro Ricardo Lewandowski, em se tratando de imposto de natureza real, poderá haver progressividade, mas desde que haja previsão expressa na Constituição Federal. Entretanto seu voto foi vencido, julgando os ministros pela sua maioria pela constitucionalidade da Lei Gaúcha que previa a progressividade das alíquotas do ITCMD. Por fim vale lembrar que a atual legislação gaúcha, prevê alíquotas fixas de 4% para transmissão por morte, e 3% por doação.

2.4 Imposto sobre Renda e Proventos

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é um tributo de competência da União, tendo como contribuinte pessoas físicas ou jurídicas, titular da renda ou proventos, podendo a lei eleger responsável pela retenção e recolhimento do IR.

De início, nota-se a abrangência do fato gerador, sendo definido como renda e proventos de qualquer natureza. Neste contexto, vale trazer a definição de Hugo de Brito Machado.

Na expressão do Código, renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois fatores. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. [...] Não há renda, nem proventos, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo. [...] Quando afirmamos que o conceito de renda envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape à tributação a renda consumida. O que não se admite é a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento do valor líquido deste. Como acréscimo se há de entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, e sem violência à natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo. [...] O fato gerador do imposto de que se cuida não é a renda, mas a aquisição da disponibilidade da renda, ou proventos de qualquer natureza. Assim, não basta, para ser devedor desse imposto, auferir renda ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade, que não se configura pelo fato de ter o adquirente da renda ação para sua cobrança. Não basta ser credor da renda se esta não está disponível, e a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos.¹⁰³

¹⁰³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 29. ed. São Paulo. Malheiros. 2008. p. 314-323.

Desta forma, a hipótese de incidência do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza é em regra, todos os acréscimos patrimoniais que a pessoa, física ou jurídica, aufera exceto os que a lei preveja a não incidência do tributo.

Com relação a base de cálculo e alíquotas do referido imposto, é necessário distinguir o sujeito passivo do tributo, havendo tratamento diferente se for pessoa física ou jurídica.

2.4.1 Diferenciação da Pessoa Jurídica para pessoa Física em relação ao imposto de renda em relação à base de cálculo

Inicialmente quanto a quantificação da base de cálculo, o imposto de renda de pessoas físicas, o Brasil adota um critério de aferição pelo montante absoluto da renda ou proventos. Assim a incidência ocorre sobre o crédito líquido do contribuinte, ou seja, a diferença entre a renda ou proventos bruto auferidos e os encargos admitidos em lei para serem deduzidos da incidência do referido imposto.

Já no tocante ao imposto de renda da pessoa jurídica, o fato gerador é o lucro, sendo este obtido pelos critérios de apuração real, presumida ou arbitrada. O Lucro Real resulta da diferença da receita bruta menos as despesas operacionais, sendo obrigatório este regime de apuração para empresas indicadas em lei, sendo opcional às demais.

O Lucro Arbitrado decorre da impossibilidade de se apurar o lucro da pessoa jurídica pelo critério real ou presumido, em razão deste não ter cumprido suas obrigações acessórias, como por exemplo, apresentar de forma regular sua escrituração contábil. Portanto, é uma imposição da autoridade administrativa fiscal, em face de prática irregular do contribuinte.

O Lucro Presumido é o sistema opcional pela pessoa jurídica não obrigada por lei à apuração pelo Lucro Real. Consiste na presunção legal de lucro a partir da aplicação de um percentual sobre a receita bruta da pessoa jurídica num determinado período, a depender da atividade da pessoa jurídica. Sua previsão legal encontra-se no art. 15 da lei 9.249 de 1995, prevendo em seus parágrafos as alíquotas a depender da atividade da pessoa jurídica. Assim, a base de cálculo do IRPJ pelo Lucro Presumido é uma presunção legal de quanto a pessoa jurídica auferiu de lucro, ou seja, renda. O maior percentual previsto é de 32%, entretanto, em determinadas atividades como a de administração de bens e direito, o lucro auferido é largamente superior ao percentual previsto.

Em relação a Holding Imobiliária, nota-se que a base de cálculo é de 32% do faturamento total da pessoa jurídica, sendo esta optante pelo critério de apuração do Lucro Presumido, conforme preceitua o art.15, §1º, III, “c”, da lei 9.249¹⁰⁴, sendo a alíquota do IRPJ fixa em 15%, independentemente do valor da base de cálculo, art. 3º da mesma lei.

2.4.2 Diferenciação da Pessoa Jurídica para pessoa Física em relação ao imposto de renda em relação à Alíquota

A forma de desenvolvimento das alíquotas do imposto de renda ocorrerá de forma progressiva se o contribuinte for pessoa física (IRPF), enquanto se for pessoa jurídica será fixa, no percentual de 15%, conforme art. 3º da Lei 9.249¹⁰⁵. Como nota-se, a alíquota do IRPJ é muito abaixo da alíquota de 27,5% instituída pela Lei 11.945¹⁰⁶ de 2009, ao imposto de renda de pessoa física.

O imposto de renda de pessoa física é o tributo que melhor caracteriza o Princípio da Isonomia, através o critério da Progressividade. Ainda, estudos econômicos demonstram que o Sistema Tributário Brasileiro, apresenta um pequeno grau de Progressividade em relação ao Imposto de Renda de pessoa física, se comparado com outros países.

Para Sabbag¹⁰⁷, o baixo grau de Progressividade no imposto de renda brasileiro, transborda para a Regressividade, tendo em vista o elevado número de tributos incidentes sobre bens de consumo e serviços. A Progressividade busca a adequação da tributação à Capacidade Contributiva do contribuinte, visando o Princípio Constitucional da Isonomia. Há grandes críticas à Progressividade de alíquotas previstas pela Lei 11.945 de 2009, sustentando que as alíquotas atuais não cumprem o desígnio constitucional.

O Contribuinte que possuem renda menor utiliza um percentual maior de seus rendimentos para adquirir bens de consumo e serviços. Por sua vez, os bens de consumo e

¹⁰⁴ Art. 15, §1º, III, “a”, da Lei 9.249: A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. § 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: [...] III - trinta e dois por cento, para as atividades de: [...] c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza. BRASIL. **Lei 9.249 de 1995**. Brasília. Presidência da República. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 10 nov. 2015.

¹⁰⁵ BRASIL. **Lei 9249 de 1995**. Brasília: Presidência da República, 1995. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>. Acesso em: 29 set. 2015.

¹⁰⁶ BRASIL. **Lei 11.945 de 2009**. Brasília: Presidência da República, 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11945.htm>. Acesso em: 23 nov. 2015.

¹⁰⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo. Saraiva. 2014. p. 1178

serviços são tributados por outros impostos indiretos, conforme já referido acima, com maior onerosidade que os tributos sobre o patrimônio. Desta forma, o contribuinte com menor renda, utiliza um percentual maior de seus rendimentos para pagar tributos se comparado com o contribuinte com renda maior.

A Progressividade busca proteger o mínimo vital, devendo ser isentas do imposto de renda de pessoa física, as receitas utilizadas nas despesas necessárias à manutenção do indivíduo e de sua família. Há exemplos no direito comparado sobre a Progressividade de alíquotas, citando-se, a Alemanha, com alíquotas de 22,9% e 53% do rendimento anual, ou a França, com doze alíquotas entre 5% e 57%. A Progressividade do imposto de renda visa a efetivação de direitos sociais e redistribuição de renda. Entretanto, o pequeno grau de Progressividade abala fatores sociais, vez que onera com maior ônus àqueles que ostentam menor aptidão de contribuir para o custeio das despesas do Estado, em relação aos que possuem maiores renda e patrimônio, que embora relevando maior Capacidade Contributiva, é destinatário de uma imposição tributária menos gravosa.

Aplicando ao caso em estudo, em que uma pessoa física constitui uma Holding como único sócio na modalidade limitada – EIRELI, este contribuinte elidirá a taxa progressiva do Imposto de Renda de Pessoa Física e em contrapartida como pessoa jurídica, o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, optante pelo lucro presumido terá uma tributação de 11,33% (3% de Cofins, 0,65% de PIS, 4,80% IRPJ e 2,88% de CSLL) sobre o valor de seu faturamento, ou seja, os rendimentos dos bens integralizados pela pessoa física. O imposto de renda da pessoa jurídica será de apenas 4,8%, ou seja, alíquota de 15%, aplicado sobre uma base de cálculo de 32% do faturamento da então pessoa jurídica.

Com o acréscimo de outros tributos, chegará a tributação global de 11,33%. A forma de tributação pelo lucro presumido ainda deve obedecer aos critérios impostos pela Lei 9.718/1998¹⁰⁸.

Esta tributação poderia ser ainda menor se não houvesse a vedação às empresas cuja atividade seja de locação de imóveis próprios, de optarem pela forma de tributação instituída pelo simples nacional, conforme art. 17, inciso XV, da Lei Complementar 123/06¹⁰⁹.

Por fim, após a incidência tributária exposta acima, de 11,33%, a distribuição dos lucros da pessoa jurídica aos sócios será isenta da incidência do imposto de renda, nem

¹⁰⁸ BRASIL. **Lei 9.718 de 1998**. Brasília: Presidência da República, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm>. Acesso em: 23 nov. 2015.

¹⁰⁹ BRASIL. **Lei Complementar 123 de 2006**. Brasília: Presidência da República, 2006. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 29 set. 2015.

integrará a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica¹¹⁰. Assim a distribuição dos rendimentos da pessoa jurídica, descontado os valores de 11,33%, não sofrerão a incidência quanto transferidos aos proprietários da empresa.

Assim nota-se que a formação de pessoa jurídica como forma de elisão fiscal fere o Princípio da Capacidade Contributiva e conseqüentemente o da Isonomia.

2.5 Planejamento Tributário com a formação de Holding para gerir patrimônio

Conforme explanado, através da formação de Holding para gerir o seu patrimônio, pessoas físicas conseguem elidir sua Capacidade Contributiva, principalmente pelo fato da legislação restringir a atividade fiscal da Administração Pública, através do conceito de Tipicidade Fechada.

Ainda, a Autonomia da Vontade norteia toda a idéia de Planejamento Tributário, sustentando-se o direito das empresas e dos cidadãos de se auto-organizarem através de adoção de negócios jurídicos que permitam a redução da carga tributária. Com o surgimento do Estado Democrático de Direito, passa a se buscar uma Função Social na Autonomia da Vontade, objetivando uma igualdade no sentido material.¹¹¹

Para Marco Aurélio Greco, Planejamento Tributário é “conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível”¹¹².

O Planejamento Tributário tem fundamento em princípios constitucionalmente previstos como a Liberdade de Iniciativa (art. 1º, IV e 170 caput da CF/88), na Livre Concorrência (art. 170, IV CF/88) e nas liberdades previstas ao longo do art. 5º da CF/88, que expressam a liberdade do indivíduo de organizar sua vida, principalmente no que tange a

¹¹⁰ Art. 10, caput, Lei 9249: Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior. BRASIL. **Lei 9249 de 1995**. Brasília: Presidência da República, 1995. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>. Acesso em: 29 set. 2015.

¹¹¹ REIS, Elcio Fonseca. **O Princípio da Boa-fé e o Planejamento Tributário**. São Paulo. Quatier Latin. 2008. p. 192-193.

¹¹² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, p.117.

liberdade contratual, bem como no Princípio da Legalidade e na garantia do direito de propriedade.

É preciso se ter claro, no entanto, que nem toda a prática de atos que impliquem em redução da carga tributária para o contribuinte pode ser considerada como Planejamento Tributário, devendo ser excluídas deste conceito as situações de ilícitos, bem como as substituições materiais ou meras abstenção de fatos, com evasão e sonegação, temas que foram tratados no primeiro capítulo.

Neste contexto, importante trazer as diferenças entre a visão clássica e moderna do Planejamento Tributário, com base no autor Marco Aurélio Greco.

Na visão clássica do Planejamento Tributário, somente dois requisitos eram importantes para a sua configuração: o requisito cronológico e o critério da licitude. Pelo requisito cronológico, somente poderia ser considerado como Planejamento Tributário aqueles atos realizados antes da incidência do tributo, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador. Já pelo critério da licitude, os atos e os efeitos dos atos praticados pelo contribuinte no sentido de reduzir ou excluir o ônus tributário deveriam ser lícitos. Nesta visão, são claras as diferenças entre evasão e elisão ou Planejamento Tributário, a partir do critério cronológico, e de simulação e Planejamento Tributário, a partir do critério de licitude.

Entretanto, a visão clássica considera a elisão fiscal sempre lícita, não considerando as situações que embora o ato elisivo tenha embasamento na Legalidade, contraria outros fatores tributários, como por exemplo a Capacidade Contributiva.

Numa concepção mais moderna, surge também o requisito de eficácia dos atos perante o Fisco. Ou seja, a visão mais contemporânea admite que para a configuração do Planejamento Tributário deve haver, além de licitude e anterioridade dos atos, a possibilidades destes serem oponíveis ao fisco. Ser oponível ao Fisco significa que os atos praticados e seus efeitos devem ser suportados e eficazes perante a Administração Pública. Sobre o assunto, Greco afirma que “em suma, o núcleo central do tema é a eficácia fiscal dos atos ou negócios jurídicos realizados, vale dizer “não basta ser lícito, é preciso ser eficaz perante o Fisco”¹¹³.

O Planejamento Tributário tem por primeiro elemento definidor, o fato de ser formado por atos lícitos, assim fundando-se no Princípio da Legalidade. A licitude é “a primeira exigência para reconhecer a existência de Planejamento Tributário”¹¹⁴.

¹¹³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, p.114.

¹¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, p.114.

O segundo requisito é que o Planejamento Tributário é composto por condutas que não estão reguladas pelo ordenamento, de forma positiva (permitindo) ou negativa (proibindo). Assim, sobre as condutas realizadas não possuem previsão expressa no ordenamento autorizando-as, obrigando-as ou proibindo-as. É por esse motivo que geralmente se diz que o Planejamento Tributário se utiliza das “lacunas das leis”.

Assim, embora os atos praticados possuam previsão legal, seus efeitos, no formato que foi adotado, para fins tributários, não são previstos pelo ordenamento.

A problemática do presente trabalho, encontra-se na questão do Planejamento Tributário com o uso das figuras de substituições jurídicas. Trata-se do uso de formas jurídicas lícitas no lugar de outras, mas numa configuração diferente dos fins normais a que se presta. Tem por consequência a não incidência do tributo ou a diminuição da obrigação tributária. Assim, na formação de Holding Patrimonial, uma pessoa física incorpora seus bens em uma pessoa jurídica, com a intenção que a renda destes bens tenha a incidência de menor carga tributária.

Para definir os limites da liberalidade do contribuinte aos realizar o Planejamento Tributário, Greco¹¹⁵ divide em três fases o debate sobre Planejamento Tributário.

A primeira fase do debate como a liberdade para o Planejamento Tributário salvo simulação, onde o contribuinte possui liberdade de poder organizar seus negócios da maneira que bem entender. Entretanto, seus atos deverão respeitar os requisitos clássicos da Elisão, ou seja, anterioridade em relação ao fato gerador, realização de atos lícitos e sem simulação.

O contribuinte tem ampla liberdade para organizar os negócios encontrando limite unicamente na ocorrência de simulação, tal como concebida no artigo 102 do Código Civil de 1916, atualmente expressa no artigo 167 do atual Código Civil.

Esta senda, expressa-se a ideologia do liberalismo clássico, em que o Estado tem como função principal garantir a manutenção e defesa do patrimônio dos indivíduos. Em decorrência desta visão, a idéia de Legalidade Estrita e Tipicidade ganham força. Não basta que o tributo seja instituído por lei, mas esta legalidade deve ser estrita, ou seja, a tributação deve abranger o menor campo possível, apenas sendo permitida a intervenção da Administração Pública nas hipóteses enquadradas estritamente no texto legal.

Assim, a primeira fase das discussões sobre o Planejamento Tributário tem como características a defesa da liberdade absoluta de organização das atividades, dos princípios da Legalidade Estrita e Tipicidade Fechada, proibição de aplicação analógica da norma

¹¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, p.126-135.

tributária, e liberdade de utilizar das lacunas da lei a seu favor. Nesta senda, analisa-se a forma, sem entrar nas discussões do mérito das operações realizadas, sendo a forma utilizada lícita, não se pode questionar o Planejamento Tributário realizado, devendo o fisco aceitar o resultado.

A segunda fase do debate sobre Planejamento Tributário se inicia com a ampliação dos seus limites, ao se considerar outras figuras como o abuso de direito e a fraude à lei elementos que tornariam o Planejamento Tributário inoponível perante o Fisco. Estas novas limitações ao Planejamento Tributário são reflexos de uma nova concepção de relação entre cidadão-Estado, principalmente pelo surgimento de novos valores de ordem social trazidos pela Constituição Federal de 1988, como igualdade (artigo 5º caput, solidariedade (artigo 3º, I) e justiça social (artigo 3º, I).

Passa a se preocupar com os limites do exercício da Liberdade do Planejamento Tributário e quais as conseqüências a serem aplicadas no caso destes limites serem ultrapassados.

O primeiro destes limites é a figura do Abuso de Direito, que encontra-se previsto no art. 187 do Código Civil de 2002¹¹⁶. Serve para inibir práticas que, embora possam encontrar-se no âmbito da licitude, implicam no seu resultado uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes. Em outras palavras, o Abuso de Direito ocorrerá quando o contribuinte, ao exercer o seu direito de Liberdade, realiza atos em desacordo com o fim econômico e social daquela operação, distorcendo sua função estabelecida em lei ou nos costumes. Pode ainda, o negócio ser desprovido de motivo que o justifique, tendo somente a finalidade de afastar o nascimento da obrigação tributária ou diminuir o montante de tributo a pagar.

Assim, o Abuso de Direito possui caráter de ilicitude, tendo por conseqüência, portanto, a inoponibilidade dos atos de Planejamento Tributário e de seus efeitos perante o fisco, já que o planejamento só pode se apoiar em atos lícitos. Diante de atos praticados com abuso de direito, cumpre ao fisco desqualificá-los e requalificá-los nos termos de uma hipótese de incidência tributária para exigir o imposto que seria devido caso o negócio não ocorresse de maneira abusiva.

Além do Abuso do Direito, foi apontada a figura da Fraude à Lei, prevista no art. 166, VI do Código Civil¹¹⁷. Corresponde a uma conduta de buscar no ordenamento jurídico uma

¹¹⁶ Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

¹¹⁷ Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: VI — tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

norma para enquadrar um determinado comportamento, com a finalidade de contornar a aplicação de outra norma imperativa. A Fraude à Lei se caracteriza, pela existência de uma norma de tributação indesejada pelo contribuinte (norma contornada) e por outra norma (norma de contorno), ou inexistência de previsão expressa, que o contribuinte se utiliza para evitar a incidência da norma contornada.

O contribuinte constrói determinada situação que se enquadre na norma de contorno para, desta forma, elidir a norma contornada. Com isto pretende fazer com que a situação concreta seja regulada pela norma de contorno, com o que fica afastada a aplicação da norma de tributação ou de tributação mais onerosa.¹¹⁸

Por fim, traz como limite do Planejamento Tributário o Abuso de Forma. Trata-se da utilização abusiva de formas jurídicas lícitas com a finalidade de se obter redução do tributo.

A última fase do debate sobre o Planejamento Tributário se insere dentro de uma nova concepção de Estado, trazida principalmente pela CF/88, com a previsão expressa em seu texto de valores como da Solidariedade, Capacidade Contributiva e Igualdade/Isonomia, já conceituados no primeiro capítulo.

Ao contrário da primeira fase do debate, o tributo passa a ser visto como uma contribuição de cada um nas despesas públicas. Passa-se, assim, de um formalismo fiscal, em que se dá maior relevância às formas lícitas dos negócios jurídicos e primazia da Autonomia da Vontade, para um realismo fiscal, em que se procura levantar o conteúdo, motivo e finalidade dos atos praticados pelo contribuinte, em respeito aos valores de Isonomia e Igualdade Material.

Nesse sentido, a Elisão Fiscal abusiva é combatida pelo uso da interpretação e ponderação de valores e princípios, com os influxos de ideais de Justiça e Igualdade - denotados pelos Princípios da Capacidade Contributiva e da Isonomia - e também por meio da instituição, pelo legislador, de presunções e ficções, além de cláusulas antielisivas, gerais e específicas, na legislação tributária. Sendo a interpretação calcada na busca dos fins e objetivos da norma tributária.

Assim, o Planejamento Tributário ou Elisão Fiscal deve estar em consonância com o Princípio da Capacidade Contributiva. Nesta perspectiva, a lógica passa a ser a de que mesmo que os atos praticados sejam lícitos e não possuam nenhuma patologia ou invalidade, ainda assim, não pode o contribuinte agir da maneira que bem entender. Significa dizer que todos que apresentarem mesma capacidade contributiva devem ser tributados da mesma

¹¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, p.241.

maneira, independentemente de terem realizados atos e negócios lícitos ou sem defeitos. Assim, a possibilidade de Planejamento Tributário passa a ser muito restrita, na medida em que não importará se os atos foram realizados licitamente, sem abuso de direito, de forma ou fraude à lei. O que importará é se a situação formada pelo contribuinte denota sua real capacidade contributiva. Portanto, em respeito ao conjunto de normas trazidas pela Constituição Federal de 1988, o indivíduo deverá ser tributado de acordo com a real valoração de sua capacidade contributiva.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A conciliação do direito ao planejamento dos contribuintes com as necessidades de arrecadação do Estado, numa verdadeira ponderação entre os princípios da Segurança Jurídica e da Capacidade Contributiva é primordial para garantir direitos da coletividade e individuais do contribuinte.

Para legitimar a interpretação das normas tributárias e combater a elisão abusiva, o legislador, seguindo a tradição de outros países, criou a cláusula antielisiva genérica, que, no entanto, encontrou forte resistência por parte de uma doutrina, conforme já referido, baseada no argumento de violação ao Princípio da Tipicidade Fechada.

A interpretação de vários doutrinadores sobre o Sistema Tributário Nacional, dispõe que durante o período anterior a LC 104 de 2001, proclamava que a Elisão Fiscal, pelo fato de utilizar instrumentos legais, era sempre lícita, fundada no Princípio da Autonomia da Vontade e Legalidade Tributária. A partir da referida Lei Complementar, se começou a ver o Planejamento Tributário sob outro prisma. Neste sentido, o contribuinte continuou tendo o direito de planejar seus negócios de forma que melhor lhe prouver e que lhe incida a menor carga tributária. Não pode, entretanto, abusar do formalismo jurídico e criar figuras negociais com o único objetivo elidir impostos. Se assim proceder, deverá a Administração Pública requalificar o ato e exigir o tributo devido.

Embora tenha ocorrido a incorporação ao ordenamento jurídico de normas antielisivas, como art. 51 da lei 7.450 de 1985 e o parágrafo único do art. 116 do CTN, carece a Administração Pública de uma legislação específica que legitime sua atuação, visto que a norma existente é uma cláusula geral, que proíbe a dissimulação do fato gerador, sem conceituá-la de forma clara. A dissimulação não pode ser confundida com simulação, e há que ser visto como norma geral que compreende o abuso de forma jurídica, a fraude à lei e outros mecanismos desprovido de motivo que o justifique, tendo somente a finalidade de afastar o nascimento da obrigação tributária ou diminuir o montante de tributo a pagar.

Conforme estudado, o Planejamento Tributário é meio lícito de desoneração da carga tributária. Sua licitude posiciona-se entre Princípios como o da Legalidade e Capacidade Contributiva, sendo legitimado por um e contraposto pelo outro. A Legalidade legitima a autonomia de vontade do contribuinte, permitindo que este utilize de mecanismos, muitas vezes legais, para elidir a carga tributária. Ainda, restringe o poder de tributar do Estado,

impondo que a Administração Pública age na estrita consonância da legislação tributária, em respeito a Tipicidade Fechada.

Sabe-se que no Brasil, há maior ônus tributário aos bens e serviços de consumo, onerando demasiadamente as transações que o contribuinte utiliza para sua manutenção. Em comparação com outros países, percebe-se que a oneração fiscal sobre a renda e sobre a propriedade é baixa, fazendo com que pessoas com menor capacidade contributiva sejam oneradas pelo Fisco com maior comprometimento que outras com maior índice revelador de riquezas.

Nesse norte, o Princípio da Capacidade Contributiva, previsto constitucionalmente, exerce no Direito Tributário a função de efetivar ideais de Justiça e Igualdade Material. Seu preceito deve ser observado pela Administração Pública e pelo Poder Judiciário nas hipóteses de incidência fiscal, e principalmente pelo Poder Legislativo na formulação de normas.

Fica claro que o Princípio Capacidade Contributiva na área do direito tributário deve vir antes da Legalidade, sendo inconstitucional a norma que de alguma maneira fira aquele princípio. Ainda assim, a atividade do Fisco não pode ir além das hipóteses legalmente previstas, em respeito a um dos pilares do Estado Democrático de Direito, que é o Princípio da Legalidade, especificamente sob a ótica da Tipicidade Fechada.

Neste contexto, chega-se a um conflito entre os princípios. De um lado, a Legalidade representando bases principiológicas da Constituição de 1988, como Segurança Jurídica, Autonomia da Vontade e Liberdade. Por outro, a Capacidade Contributiva é o produto de fundamentos como Justiça, Isonomia, Solidariedade e Supremacia do Interesse Público, entendido como o da coletividade, no âmbito do sistema tributário.

Como demonstrado no corpo do presente estudo, um pessoa física, a partir da constituição de uma pessoa jurídica, de forma unipessoal na modalidade de EIRELI, tendo como atividade fim a administração dos bens e rendimentos, que antes eram da Pessoa Física, pode desonerar sua carga tributária em mais de 50% (cinquenta por cento). Sendo tributados como pessoa jurídica, os rendimentos elidem as alíquotas progressivas do Imposto de Renda de Pessoa Física, tendo o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica uma alíquota fixa, que para o caso é de 4,8%.

Esta conduta do contribuinte é lícita, uma vez que a legislação tributária não proíbe a constituição de empresa para a exploração de serviços qualquer que seja a natureza. Assim as substituições jurídicas como forma de desoneração da carga tributária são válidas, sendo esta faculdade do contribuinte baseada no pressuposto da Autonomia da Vontade e, em alguns casos, legalmente prevista.

O que viola o Princípio da Capacidade Contributiva são os efeitos das manobras fiscais, devendo em relação ao fisco ser desconsideradas, para que ocorra a incidência da tributação de forma equivalente à situação em que não há as substituições jurídicas ou dissimilação. Essa conclusão baseia-se na norma geral antielisiva, que determina que a Administração Pública desconsidere os atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador mais oneroso.

Porém, a norma geral antielisiva não é precisa na conceituação de dissimulação, carecendo o ordenamento de uma legislação para tornar-se clara as hipóteses e diferenças de evasão, elisão abusiva e elisão lícita. Neste sentido, cabe ao legislador conceituar legalmente a elisão ilícita, como a atividade do contribuinte de distorcer para fins de efeitos tributários, a prática do fato gerador, por meio da escolha de formatos jurídicos desvirtuados de seus propósitos, tendo como único ou preponderante objetivo a desoneração da carga tributária.

O ato praticado pelo contribuinte continuaria válido, contudo, para fins de tributação, se confirmado o planejamento abusivo, seria desconsiderado e reclassificado o fato gerador. A partir desta regulamentação legal sobre a elisão ilícita, se prestigiaria valores constitucionais como da Segurança Jurídica, Legalidade e Capacidade Contributiva, harmonizando-os.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 28 out. 2015.

_____. **Constituição Imperial de 1824**. Rio de Janeiro. Secretaria de Estado dos Negocios do Imperio do Brazil. 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 16 nov. 2015.

_____. **Exposição de Motivos Medida Provisória 66**. Brasília: Câmara do Deputados. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm>. Acesso em: 02 set. 2015.

_____. Justiça Federal. **Enunciados aprovados na 1ª Jornada de Direito Comercial**. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/CEJ-Coedi/jornadas-direito-comercial/LIVRETO%20-%20I%20JORNADA%20DE%20DIREITO%20COMERCIAL.pdf>>. Acesso em: 16 nov. 2015.

_____. Justiça Federal.. **Enunciados aprovados na 5ª Jornada de Direito Civil**. Brasília, 2012. Disponível em: < <http://www.cjf.jus.br/CEJ-Coedi/jornadas-cej/v-jornada-direito-civil/VJornadadireitocivil2012.pdf>>. Acesso em: 16 nov. 2015

_____. **Lei 10.406 de 2002 – Código Civil**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 11 jun. 2015.

_____. **Lei 10.637 de 2002**. Brasília: Presidência da República, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 22. out. 2015.

_____. **Lei 11.945 de 2009**. Brasília: Presidência da República, 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111945.htm>. Acesso em: 23 nov. 2015.

_____. **Lei 12.441 de 2011.** Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12441.htm>. Acesso em: 11 jun. 2015.

_____. **Lei 5.172 de 1966 – Código Tributário Nacional.** Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 11 de jun. 2015.

_____. **Lei 7.450 de 1985.** Brasília: Presidência da República, 1985. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L7450.htm>. Acesso em: 05 set. 2015.

_____. **Lei 7.713 de 1988.** Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L7713.htm>. Acesso em: 05 set. 2015.

_____. **Lei 7450 de 1985.** Brasília: Presidência da República, 1985. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L7450.htm>. Acesso em: 20 out. 2015.

_____. **Lei 9.249 de 1995.** Brasília. Presidência da República. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 10 nov. 2015.

_____. **Lei 9.718 de 1998.** Brasília: Presidência da República, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm>. Acesso em: 23 nov. 2015.

_____. **Lei Complementar 123 de 2006.** Brasília: Presidência da República, 2006. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 29 set. 2015.

_____. **Medida Provisória 66.** Brasília: Câmara do Deputados. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2002/medidaprovisoria-66-29-agosto-2002-465226-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 02 set. 2015.

_____. Ministério da Fazenda, **Acórdão n. 104-21.675.** 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, proferido na Sessão de 22.06.2006, Relator Nelson Mallmann. Disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 15.jun. 2015

_____. Ministério da Fazenda, **Acórdão n. 106-14.244.** 6ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte. 20 out. 2004. Relator José Ribamar Barros Penha. Recorrente: LUIZ FELIPE SCOLARI. Recorrida: 4º TURMA/DRJ em PORTO ALEGRE. Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 15.jun. 2015

_____. Ministério da Fazenda/Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil – 2013 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**. Brasília. 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2013.pdf>>. Acesso em: 28. Out. 2015.

_____. Receita Federal do Brasil. **Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas**. 2015 Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/cnpj/cnpjreva/Cnpjreva_Comprovante.asp> Acesso em: 16 nov. 2015.

_____. **Resolução do Senado Federal nº9 de 1992**. Brasília. Senado Federal. 1992. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/pdf/Resolucoes/1992.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.948**. Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e Governo do Estado de Goiás. 09 nov. 1995. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266593>>. Acesso em 23 nov. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.2446**. CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO – CNC e PRESIDENTE DA REPÚBLICA CONGRESSO NACIONAL. 18. abr. 2001. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=2446&processo=2446>>. Acesso em 03 Set. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Provimento do Recurso extraordinário. Recurso extraordinário 153771-MG**. Município de Belo Horizonte e José Tarcizio De Almeida Melo. Rel. Min. **Moreira Alves**. 20 de Novembro de 1996. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28153771%2ENU%2E%2E+OU+153771%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/qbzj43p>>. Acesso em: 09 Nov. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Provimento do Recurso extraordinário. Recurso extraordinário 562.045-0 – RS**. Estado do Rio Grande do Sul e Espólio de Emília Lopes de Leon. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. 27 de Novembro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 05 de Nov. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n° 113**. 06 de dezembro de 1962. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=113.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>> . Acesso em: 09 nov. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n° 112**. 05 de março de 1964. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=112.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>> . Acesso em: 09 nov. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n° 668**. 24 de setembro de 2003. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=668.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>> . Acesso em: 09 nov. 2015.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo. Malheiros. 2007.

CAVALCANTE, Miquelam Chaves. O Propósito Negocial e o Planejamento Tributário no Ordenamento Jurídico Brasileiro. **Revista da PGFN**. V. 1. N. 1. 2011.

CNAE. **Classificação Nacional de Atividades Econômicas. Brasília**. IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. 2015. Disponível em:

<<http://cnae.ibge.gov.br/?view=estrutura>> Acesso em: 20 out 2015.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial - Vol.1. direito da empresa**. 18 ed. São Paulo. Saraiva. 2014.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo. Dialética. 1996.

DE MOURA, Dionni Alberto. VALDERRAMOS, Leandro. DE GOIS, Fábio. Marcelo Gomes. Holding: um instrumento para os planejamentos familiar, patrimonial sucessório e tributário. **UNIVEM ABERTO**. Marília. 2014. Disponível em:

<<http://aberto.univem.edu.br/handle/11077/1054>>. Acesso em: 13 jun. 2015.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo. Saraiva. 2010.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A Norma Antielisão E Seus Efeitos - Artigo 116, Parágrafo Único, Do CTN. **Revista Jurídica Virtual**. Brasília, vol. 3. n. 30. novembro/2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_30/artigos/Art_andre.htm>. Acesso em: 13 jun. 2015.

FONTELES, Cláudio. **Parecer n. 2737/CF - Procuradoria Geral da República – Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2446-9/600 – DF**. Brasília. 2004. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/Parecer%20PGR%202446.pdf>> Acesso em: 12 jun. 2015.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. **Revista da PGFN**. V. 1. N. 1. 2011. P. 9-18.

_____. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, p.131.

_____. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

LODI, Edna Pires; LODI, João Bosco. **Holding**. 4. ed. São Paulo: Cengage learning. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. O Princípio da Capacidade Contributiva. **Caderno de Pesquisas Tributárias**. vol. 14. São Paulo. Resenha Tributária. 1989.

_____. **Curso de Direito Tributário**, 29. ed. São Paulo. Malheiros. 2008. p. 314-323.

_____. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo. Revista dos Tribunais. 1989. p. 62.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de direito tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 473.

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Paraná. **Agravo de Instrumento – Ação Anulatória Nº 3.905929-8**. Fazenda Pública do Estado do Paraná e Rafael Alberto Laurani e outro. Relator: Lauro Laertes de Oliveira. 28 de agosto de 2012. Disponível em: <<https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/11326374/Acórdão-905929-8>>. Acesso em 04 nov. 2015.

_____. **Agravo de Instrumento – Execução Fiscal**. Nº4.562555-6. Fazenda Pública do Estado do Paraná e Waldomiro Gross Junior. Relator: Lauro Laertes de Oliveira. 12 de maio

de 2009. Disponível em:

<<https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/1802300/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-562555-6>>. Acesso em 04 nov. 2015.

_____. **Apelação cível - Embargos à execução fiscal**. Nº384.115-2. Fazenda Pública do Estado do Paraná e Waldomiro Gross Junior. Relator: Péricles Bellusci de Batista Pereira. 26 de janeiro de 2007. Disponível em: < <https://www.tjpr.jus.br/consulta-2grau>>. Acesso em 14 jun. 2015.

REIS, Elcio Fonseca. **O Princípio da Boa-fé e o Planejamento Tributário**. São Paulo. Quartier Latin. 2008.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto 33.156 de 31 de março de 1989** – Regulamentação do ITCD. Secretaria da Fazenda. 2015. Disponível em:

<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109696&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=itcd>. Acesso em: 28 out. 2015.

_____. **INSTRUÇÃO NORMATIVA DRP Nº 045/98**. Porto Alegre. Receita Estadual. 1998. Disponível em:

<<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109367>>. Acesso em: 04 de nov. 2015. (De acordo com a redação dada pela IN RE 041/14, de 24/06/14)

_____. **Lei 8.821 de 1989**. Porto Alegre. Palácio do Piratini, 1989. Disponível em: < <http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.821.pdf>>. Acesso em: 04 de nov. 2015.

_____. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Improvemento do Agravo de Instrumento. Agravo de Instrumento Nº 70066269614**. Vicente Maranghello Braile e Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa. 02 de setembro de 2015. Disponível em:

<http://www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php?nome_comarca=Tribunal+de+Justi%E7a&versao=&versao_fonetica=1&tipo=1&id_comarca=700&num_processo_mas_k=70066269614&num_processo=70066269614&codEmenta=6460298&temIntTeor=true>. Acesso em: 04 nov. 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo. Saraiva. 2014.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo. Malheiros. 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. **Revista Virtual da AGU**. Ano III n° 20, de março de 2002. P. 22-27. Disponível em:
<http://www.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/103660>. Acesso em 01 set. 2015.

_____. **Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro, Elsevier, 2012

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol.II Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro. Renovar. 2005.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.