Planejamento Tributário, Interpretação Jurídica e Interpretação Econômica no Estado de Direito e no Contexto do Princípio da Legalidade

M. A. PAGANELLA[1]

[1]Mestre em Ciências da Saúde Políticas Públicas e Saúde Materno-Infantil pela Faculdade de Medicina da UNISA – Universidade de Santo Amaro/São Paulo/SP. Bacharel e Advogado formado pela UNISA – Universidade de Santo Amaro/São Paulo/SP e Advogado Especialista em Direito Constitucional e em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária/CEU e Instituto Internacional de Ciências Sociais/IICS/SP. Professor do Curso de Educação Física, Área da Saúde. Centro Universitário Ítalo-Brasileiro – UniÍtalo, São Paulo – SP, Brasil. Professor do Curso de Direito/Ciências Jurídicas (Direito Constitucional, Teoria do Estado, Ciência Política, História do Direito e do Pensamento Jurídico), Universidade de Santo Amaro UNISA, São Paulo-SP, Brasil.

E-mail marco.paganella@prof.italo.br

E-mail: marcoapaganella@globo.com

COMO CITAR O ARTIGO:

PAGANELLA, M. A. Planejamento Tributário, Interpretação Jurídica e Interpretação Econômica no Estado de Direito e no Contexto do Princípio da Legalidade.. **UniÍtalo em Pesquisa**. URL: www. Ítalo.com.br/portal/cepesq/revista eletrônica.html. São Paulo SP, v.6, n.2, p. 217-232, abr/2016.

RESUMO

O presente trabalho consiste num estudo voltado ao Planejamento Tributário, Interpretação Jurídica e Interpretação Econômica no Estado de Direito e no Contexto do Princípio da Legalidade. Nos termos dos Arts. 1º e 150 da Constituição Federal de 1988, o Brasil é um Estado Democrático de Direito regido pelo Princípio da Legalidade, por meio do qual, uma vez observadas todas as suas disposições, é possível pagar menos tributos mediante um bom planejamento tributário, acompanhado da respectiva interpretação jurídica e econômica. Sendo assim, por meio de uma pesquisa bibliográfica e documental legislativa, são apresentados e indicados caminhos no sentido de pagar menos tributos com base na correta e adequada interpretação jurídica e econômica no âmbito do Estado de Direito e no contexto do Princípio da Legalidade.

Palavras-chaves: planejamento tributário. interpretação jurídica. interpretação econômica. estado de direito. princípio da legalidade.

ABSTRACT

This article is a study about the Tax Planning and Legal Principle of Context. In accordance with Articles 1 and 150 of the Federal Constitution of 1988. Brazil is a democratic state governed by the principle of legality. Thus, if all of its provisions are followed, it is possible to pay less taxes by a good tax planning, accompanied by their legal and economic interpretation. Through a bibliographical and documentary research legislation are presented and indicated the ways to pay less taxes based on the correct and appropriate legal and economic interpretation under the rule of law and in the context of the legality principle.

Keywords: tax planning . legal interpretation . economic interpretation . state right. principle of legality.

1 INTRODUÇÃO

Sabem todos da excessiva carga tributária no Brasil, algo que onera sobremaneira toda a cadeia produtiva, além do ônus que impõe ao próprio cotidiano das pessoas.

Neste sentido, este estudo versa, justamente, sobre Planejamento Tributário, Interpretação Jurídica e Interpretação Econômica no Estado de Direito e no Contexto do Princípio da Legalidade vistos e entendidos como relevantes ações no intuito de pagar menos tributos sempre em total compatibilidade com a lei.

Destarte, esta pesquisa trata de um tema que alia duas vertentes de inegável importância, quais sejam, aumento de rentabilidade recolhendo menos tributos e pleno cumprimento à Lei e ao Estado de Direito.

Por meio de uma pesquisa bibliográfica e documental legislativa, tem-se por objetivo apresentar e indicar caminhos no sentido de pagar menos tributos com base na correta e adequada interpretação jurídica e econômica da legislação vigente.

Vale, pois, repetir, que o objetivo do estudo é apresentar e indicar caminhos e ações adequadas e apropriadas no sentido do melhor Planejamento Tributário, Interpretação Jurídica e Interpretação Econômica no Estado de Direito e no Contexto do Princípio da Legalidade vistos e entendidos como relevantes ações no intuito de pagar menos tributos sempre em total compatibilidade com a lei.

A forma de análise dos documentos legislativos e da bibliografia é a descritiva analítica, por meio da qual é possível inferir, identificar e indicar de modo profícuo e apropriado as melhores formas de planejar e interpretar o arcabouço jurídico-tributário em prol da melhor rentabilidade em total compatibilidade com a Lei.

2 DESENVOLVIMENTO

Conceitos podem ser entendidos como a formulação, caracterização, ou, ainda, a definição de uma ideia por meio de palavras, sejam faladas, sejam escritas. Trata-se, pois, da representação de um objeto e/ou de um pensamento por meio de suas peculiaridades e particularidades.

Sendo assim, o princípio da tipicidade tributária, nas palavras de Jardim (2000, p.195),

> significa a exata adequação do fato à norma, donde o surgimento da obrigação tributária se condiciona ao evento da subsunção, que é a estreita e plena correspondência entre o fato jurídico tributário (fato gerador) e a hipótese de incidência tributária. Exprime postulado de tal relevo que a sua ausência tende a macular inexoravelmente a cobrança do tributo quando efetivada ao largo do aludido primado constitucional.

Logo, de acordo com o princípio veiculado, o tributo só pode ser cobrado tendo em vista fato ou situação previamente descrita e prescrita pela lei, o que significa dizer que o tributo somente incide no caso de fato ou situação típica e legalmente descrita na norma jurídica.

Atingindo a vereda tributária e no magistério autorizado de Malerbi (1984,p. 11), nota-se que

> determinados comportamentos dos particulares perante a tributação, tendentes a excluir ou a diminuir encargos tributários, têm sido definidos pela literatura especializada como hipóteses de elisão. Diversos são os modos pelos quais o particular pode proceder a fim de obter a exclusão ou a minoração de encargos tributários. Pode o particular, por exemplo, evitar uma tributação ao abster-se simplesmente de praticar o ato ou negócio jurídico que venha a colocá-lo naquela posição da qual decorre uma tributação.

Para escapar da excessiva tributação e do ônus imposto pelo Estado é possível, pois, ao contribuinte, promover a chamada elisão fiscal, o que significa dizer, nas palavras de Marafon (*In* Cadernos de Pesquisas Tributárias, v. 13, 1988, p. 523), que "o contribuinte tem plena liberdade de escolha dos meios legais formais para estruturar seus negócios, suas operações isoladas ou complexas."

Malerbi (1984) atesta a assertiva, manifestando que configura-se lícito, pois, o comportamento elisivo, quando, na escolha de formas jurídicas alternativas que o direito positivo oferece, o ato ou negócio jurídico realizado não apresentar divergência entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica visada pelas partes nessa transação. Ou, ainda, na forma negocial escolhida para albergar um comportamento elisivo, não só os efeitos jurídicos próprios ao tipo de negócio realizado são queridos pelas partes, mas o seu escopo ulterior, determinativo de sua eleição e consecução, que é o de sujeitá-lo ao regime tributário mais favorável.Deste modo, o comportamento elisivo configura-se num negócio indireto não previsto pela hipótese da norma tributária. Com o negócio indireto, o contribuinte, dentro dos limites legais, pretende que um fato econômico não se subsuma ao 'fato', que, seria 'gerador' (cf. Hipótese de incidência tributária: CARVALHO, 2004) e que, como consectário, acarretaria ou, melhor, geraria a tributação, sempre onerosa e dispendiosa para o contribuinte, diga-se de passagem.

Pois bem, a norma geral antielisão visa, justamente, eliminar a possibilidade de o contribuinte optar pelo caminho menos árduo e tortuoso, trajetória esta que acarretaria uma significativa redução da carga tributária devida ao Governo. Vale frisar que este percurso (o da elisão fiscal = pagar menos tributo em total conformidade com a legislação) respeita os limites impostos pela lei e que são vias inequivocamente lícitas.

Neste sentido, o planejamento tributário é a maneira legal de minorar o ônus, ou melhor, de elidir o custo que o Estado brasileiro

impõe ao contribuinte, seja por meio de ação, seja por intermédio de omissão previamente planejada, a fim de que não seja possível a subsunção de uma norma a um fato que, paradoxalmente (se é um fato, pela lógica, jamais poderia ser uma omissão), não ocorreu.

Na abalizada doutrina de Oliveira (2004), no planejamento tributário três indagações devem ser respondidas afirmativamente: a) o ato ou omissão é anterior ao fato gerador? b) o ato ou omissão é legal, isto é, não viola dispositivo de lei e produz efeitos? c) o ato ou omissão é real, isto é, não simulado? Respondidas afirmativamente, é certo de que se está diante de uma planificação tributária.

O jurista Oliveira (2004, p.1) complementa sua lição, afirmando que o "Planejamento ideal é evitar totalmente a obrigação tributária dentro das possibilidades reais, legais e efetivas, bem como faz parte desta conjuntura cumprir corretamente as obrigações tributárias", a fim de que multas, sanções, punições (CADIN - Cadastro de Inadimplentes, perda de crédito e de licitações por falta de certidões negativas, etc.), além de outras consequências desagradáveis sejam impostas.

A interpretação econômica, ainda com supedâneo nas precisas lições de Oliveira (2004, p. 7), pode ser entendida como uma espécie de "abuso de forma jurídica", isto é, a substância econômica prevalece sobre a estruturação jurídica. Melhor dizendo, interpretação econômica é interpretar os fatos por seus efeitos econômicos, e não por suas estruturas jurídicas.

No entender de Oliveira (2004,p. 7), esta acepção não vigora na sua plenitude no Brasil, haja vista que "a própria denominação alusiva à 'forma jurídica' é imprópria, pois forma é a maneira pela qual a declaração de vontade se manifesta e se comprova, ou o negócio jurídico se instrumentaliza e se comprova, qualquer que seja a sua substância ou conteúdo (Código Civil de 2002, art. 167, distingue substância de forma do ato jurídico)."

Ora, se, qualquer que seja o negócio, seja econômico, seja jurídico, não importa, for compatível com ordenamento jurídico, é óbvio que a interpretação prevalente é esta, não obstante a importância que

os aspectos econômicos têm neste contexto. Vale salientar que, uma vez respeitado o princípio da legalidade expresso na Constituição Art. 5º, *caput* e Inciso II, e Art. 150 Inciso II, é certo que a interpretação jurídica (conforme os ditames legais) deve prevalecer sobre as questões subjetivas que envolvem, especialmente, os aspectos econômicos.

Uma observação atenta sobre o tema em comento recai na Exposição de Motivos da então Medida Provisória 66, de 29/08/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002:

> 11. Os arts. 13 a 19 dispõem sobre as hipóteses em que a autoridade administrativa, apenas para efeitos tributários, pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos, ressalvadas as situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação, para os quais a legislação tributária brasileira já oferece tratamento específico.
>
> 12. O projeto identifica as hipóteses de atos ou negócios jurídicos que são passíveis de desconsideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido e configuram abuso de forma ou falta de propósito negocial.

Neste diapasão, refletindo sobre os conceitos expostos logo atrás e sobre sua aplicação no direito positivo brasileiro em face da interpretação dos mencionados itens, uma breve abordagem deve ser feita.

O item nº 11, ao ver, pode ser considerado como uma afronta ao bom senso e à inteligência!

Não há que se cogitar em aceitar passivamente que a autoridade administrativa "legisle" (*sic*), i. é, que "desconsidere" (*sic*) negócios jurídicos, dando à situação concreta uma "interpretação econômica" (*sic*), com visto, inaceitável na sistemática jurídica pátria!

Ora, se são jurídicos, logo, respeitam o ordenamento, então, como podem ser afastados sob um alvedrio de cunho eminentemente subjetivo apenas para engordar as burras do Fisco?

Em vez deste vilipêndio descabido ao ordenamento jurídico praticado pelos malfadados dispositivos enumerados no item 11 da Exposição de Motivos, não há dúvidas de que cabe ao legislador - e tão-somente a ele - determinar, por meio de lei - e sem jamais perder de vista os preceitos fundamentais da Carta Magna -, os fatos geradores que devem ser descritos/prescritos na lei em forma de hipótese de incidência tributária.

Quanto a este primeiro aspecto, entende-se que este é o viés plausível, especialmente para quem se propõe sempre a defender os interesses dos contribuintes.

Num segundo momento, a atenção se volta para o § 2º, do art. 43, do Código Tributário Nacional (CTN), acrescentado pela LC 104/01: "§ 2º: Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo." (BRASIL, 1966; BRASIL, 2001).

Como exemplo para este estudo, serve o então Art. 74, da MP 2.158-34/01, que somente em 2014 foi retirado do sistema por meio da Lei nº 12.973/2014, o qual estabelecera a disponibilização fictícia dos lucros apurados pelas controladas ou coligadas no exterior para a controladora ou coligada no Brasil (BRASIL, 2014):

> Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento. Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

Deste contexto, resultaram algumas indagações, entre elas, a de saber se este dispositivo seria ou não constitucional e se ele merecia o mesmo tratamento que foi concedido ao art. 35 da Lei nº 7.713/88 pelo RE nº 172.058/SC, qual seja, o de ter sido considerado inconstitucional na parte em que revela como fato gerador do Imposto de Renda (IR) a simples apuração na data do encerramento do período-base, do lucro líquido (BRASIL, 1988).

Não se olvida em afirmar que a norma em destaque é inconstitucional, bem como deve receber o mesmo tratamento dado pelo RE nº 172.058/SC ao Art. 35, da Lei nº 7.713/88, tanto que foi retirada do sistema pela Lei nº 12.973/14.

É que o fato de a controlada/coligada apurar o lucro, mas não ter ainda efetuado a transferência para a matriz não significa dizer que exista disponibilidade jurídica, tampouco econômica.

Logo, é lógico concluir que o fato gerador não se consumou, isto é, não se realizou e/ou ainda não se completou em toda a sua plenitude, apesar do aludido fechamento ser latente e estar na iminência de ocorrer. Porém, reitera-se, como ainda não estão presentes todos os elementos que compõem o fato gerador, este, por conseguinte, não ocorreu efetivamente e, sendo assim, a cobrança e/ou o pagamento ainda não são devidos ao Estado.

Deve, pois, o Fisco, conter sua voracidade e aguardar o tempo certo e oportuno para, como sempre, abocanhar a sua imensa fatia para depois não devolver nada à sociedade.

Por fim, saber se o próprio §2º do art. 43 do CTN pode ser considerado constitucional deve ser respondida de modo perfunctório, mas sem perder de vista o mérito e a essência inerentes ao perfeito deslinde da questão.

Dizer que é ou não constitucional sem um estudo maior e mais completo não há como fazer, mas, pode-se afirmar que há, sim, no mínimo, uma flagrante incompatibilidade entre o *caput* do Art. 43 do CTN e o §2º do próprio Art. 43, do CTN: parece incrível, mas isso ocorre no

sistema brasileiro! Aquele (o *caput*) fala em adquirir a disponibilidade na acepção maior do verbo, enquanto que este (o §2º), diz que a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade.

Ora, ou se adquire a disponibilidade cabal e totalmente, ou não! Como a lei poderia escolher um dado momento apenas por presunção?

Nesta situação (adquirir a disponibilidade cabal e totalmente ou não), opta-se, evidentemente, pela tese favorável ao contribuinte, qual seja, entre a possível incompatibilidade entre ambos os dispositivos deveria prevalecer a que assevera que para que haja cobrança/pagamento deve haver, indiscutivelmente, a real e intangível disponibilidade jurídica e econômica.

Caso contrário, pode-se afirmar que a presunção de estar disponível renda ou provento sem estar, realmente, não se coaduna com os preceitos basilares da Constituição Federal de 1988 na parte que categoricamente se refere ao Estado de Direito e ao Princípio da Legalidade.

Que o Estado de Direito e o Princípio da Legalidade prevaleçam sempre no que tange à interpretação jurídica, à interpretação econômica e ao planejamento tributário elisivo com vista a pagar menos tributos em total consonância com a Lei.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao final da pesquisa pode-se considerar que o planejamento tributário é a maneira legal de minorar o ônus, ou melhor, de elidir o custo que o Estado brasileiro impõe ao contribuinte, seja por meio de ação, seja por intermédio de omissão previamente planejada, a fim de que não seja possível a subsunção de uma norma a um fato que não ocorreu.

Deve-se levar em conta que no planejamento tributário três indagações devem ser respondidas afirmativamente: a) o ato ou omissão é anterior ao fato gerador? b) o ato ou omissão é legal, isto é, não viola dispositivo de lei e produz efeitos? c) o ato ou omissão é real, isto é, não simulado? Respondidas afirmativamente, é certo de que se está diante de uma planificação tributária em total conformidade com a lei.

Configura-se lícito, pois, o comportamento elisivo, quando, na escolha de formas jurídicas alternativas que o direito positivo, o princípio da legalidade e o Estado de Direito oferece, o ato ou negócio jurídico realizado não apresentar divergência entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica visada pelas partes. Melhor dizendo, uma vez respeitado o princípio da legalidade expressamente consignado na Carta Constitucional em seu Art. 5º, *caput* e Inciso II, é certo que a interpretação jurídica conforme os ditames legais deve prevalecer sobre as questões subjetivas que envolvem, especialmente, os aspectos econômicos e arrecadatórios. nessa transação.

Como corolário, resta patente que o planejamento tributário pode ser efetuado por todos, sendo passível, em total respeito à lei, evitar a obrigação tributária dentro das possibilidades reais, legais e efetivas.

Do mesmo modo, faz parte desta conjuntura cumprir corretamente as obrigações tributárias, a fim de que multas, sanções, punições, inscrição no CADIN, perda de crédito e de licitações por falta de certidões negativas, além de outras consequências desagradáveis sejam impostas e, caso sejam injustas, que se recorra ao Judiciário, afinal, prevalece atualmente no Brasil o Estado de Direito e o Princípio da Legalidade.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição: **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Leis Complementares: **Lei Complementar Federal nº 5.172/66 (CTN – Código Tributário Nacional)**. Brasília: Presidência da República, 1966.

BRASIL. Leis Complementares: **Lei Complementar Federal nº 104/2001**. Brasília: Presidência da República, 2001.

BRASIL. Leis Ordinárias: **Lei Ordinária Federal nº 7.713/88**. Brasília: Presidência da República, 1988.

BRASIL. Leis Complementares: **Lei Ordinária Federal nº 12.973/2014**. Brasília: Presidência da República, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. 3. ed. São Paulo : Dialética, 2010.

MALERBI, Diva Preste Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MARAFON, Plínio. Elisão evasão fiscal. **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária & Resenha Tributária, 1988.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *In* IICS - Instituto Internacional de Ciências Sociais/CEU - Centro de Extensão Universitária. Aulas Módulo IV - **Imposto de Renda**. São Paulo: Apontamentos, 2004.