XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

DEMETRIUS NICHELE MACEI

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

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

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF; Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Demetrius Nichele Macei, Liziane Angelotti Meira – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-170-8
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 26 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, o qual tivemos a honra de coordenar, no XXV Encontro do CONPEDI em Brasília, realizado na Universidade de Brasília – UNB.

Os artigos permitem uma reflexão acerca da atividade financeira do Estado elencando para isso temas que abordam os princípios da tributação, as imunidades, a isonomia, a capacidade contributiva, os aspectos que envolvem a dicotomia: tributação e cidadania e o papel da Justiça distributiva na tributação, tais como: Os critérios informadores do imposto sobre a renda e proventos como forma de efetivação do princípio da isonomia; Os reflexos da evolução tecnológica no âmbito tributário: a extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos e aos meios magnéticos; Princípio da isonomia tributária e imunidade do FUNRURAL nas exportações do agronegócio realizadas pelas sociedades cooperativas; Regime próprio de previdência social e limites da competência tributária; Substituição tributária progressiva no ICMS praticabilidade, legalidade, legitimidade e controle; A prevalência do princípio da isonomia sobre o princípio da não cumulatividade quando da importação de veículo automotor para uso próprio, e; A extrafiscalidade condicionada do IPI no contexto da redução das desigualdades regionais.

O grupo de trabalho foi designado com vistas e refletir também sobre o Sistema tributário nacional e a tensão entre o fisco e os contribuintes, abordando trabalhos sobre o Contencioso Administrativo Fiscal, as renúncias tributárias e a lei de responsabilidade fiscal. Temas apresentados nos artigos: A análise econômica do direito tributário: as tensões entre a regularidade fiscal e os direitos fundamentais dos contribuintes; O imposto sobre transmissão de bens imóveis no código tributário do município de João Pessoa e sua adequação à regra matriz de incidência tributária prevista constitucionalmente; Os mecanismos de execução do crédito tributário em alguns países da América Latina: entre eficiência administrativa e segurança jurídica; Uber e direito tributária: uma análise tributária desta nova tecnologia; A (im) possibilidade do julgamento do crédito tributário pelo contencioso administrativo tributário constituir fato gera dor da taxa instituída pela lei nº 15.838/2015 do estado do Ceará; Transparência e justiça fiscal na exigência das taxas, e; A problemática da tributação no comércio eletrônico: um paralelo enfrenta do pela União Europeia e o estado brasileiro.

Uma parte da discussão se voltou para a responsabilidade tributária e a questão da execução fiscal, para a evasão e o planejamento tributários, abordando também as garantias e privilégios do crédito tributário, constantes nos artigos: O tratamento jurídico-contábil do arrendamento mercantil na ótica do planejamento tributário; Planejamento tributário – a importância da gestão dos tributos nas organizações para a redução dos custos; Tributação e livre iniciativa sob o viés da ausência de dosimetria nas multas fiscais de ICMS e seus reflexos no desenvolvimento; Segurança jurídica: o equilíbrio entre a liberdade e o planejamento tributário; A educação fiscal como instrumento de combate ao planejamento tributário ilícito; A ratio decidendi e a modulação de efeitos em matéria tributária; e, A extinção do crédito tributário de ITR pela desapropriação por interesse social.

Tratou-se ainda da Atividade Financeira do Estado, com temáticas que envolvem as concepções e o objeto do Direito Financeiro, como despesa pública, receita pública, patrimônio e receitas originárias além de uma abordagem acerca da execução de orçamento, crédito e dívida pública nos artigos: Transparência na administração pública tributária e o controle social da gestão fiscal: o que muda quando você faz a conta?; A perpétua máquina de produzir frustrações; A inconstitucionalidade da limitação da dedutibilidade dos gastos com a educação no IRPF, e; A importância da contabilidade para uma gestão pública mais eficiente e transparente.

Os temas apresentados demonstram com originalidade os enfrentamentos cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição e cobrança do crédito tributário, mas no gasto da receita e na responsabilidade daquele que aufere a receita advinda da tributação.

A discussão permite aprofundar diálogos rotineiros e de difícil compreensão para os operadores do Direito Tributário e Financeiro no ordenamento jurídico brasileiro, operadores esses que não se resumem aos advogados e acadêmicos que se debruçam sobre o tema, mas para o gestor público e para todos os que estão envolvidos no funcionamento da receita e despesa pública, nos três entes políticos e nas três esferas de poderes.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas importantes e atuais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentado-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança

depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Nosso cumprimento cordial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, Universidade de Brasília- UNB, com a participação da Universidade Católica de Brasília- UCB, o Centro Universitário UDF e o Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei (UNICURITIBA)

Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira (UCB)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (FUMEC)

O TRATAMENTO JURÍDICO-CONTÁBIL DO ARRENDAMENTO MERCANTIL SOB A ÓTICA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

THE LEGAL AND ACCOUNTANT TREATMENT OF COMMERCIAL LEASE UNDER THE PERSPECTIVE OF THE TAX PLANNING

Eliseu Sampaio Nogueira [1]

Resumo

O arrendamento mercantil tem se apresentado como mais uma ferramenta de planejamento tributário. As recentes alterações legais trouxeram novas formas de contabilização do arrendamento mercantil. A doutrina dominante tem considerado lícito a Elisão Fiscal e ilícita a Evasão. O crescente aumento de obrigações tributárias acessórias tem impactado o chamado Custo-Brasil. O STF decidiu pelo caráter jurídico do arrendamento mercantil. Os tribunais, sejam administrativos sejam judiciais vêm tratando o arrendamento mercantil como Elisão Fiscal.

Palavras-chave: Arrendamento mercantil, Planejamento tributário, Elisão fiscal, Custo-brasil

Abstract/Resumen/Résumé

The commercial lease has shown as one more tool os tax planning. The early legal changings brought new ways of accounting of commercial lease. The dominant doctrine has considered licit acceptable tax avoidance and illicit abusive tax avoidance. The growing enlargement of accessories tax obligations has raised the so called Brazil´s cost. The Supreme Court has decided for legal character of the commmercial lease. Legal or administrative courts have decided that commercial lease as acceptable tax avoidance.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Commercial lease, Tax planning, Tax avoidance, Brazil´s cost

[1] Especialista em Direito Tributário pela ISAN/FGV e Auditoria Fiscal pela ESAF/UNIFOR

INTRODUÇÃO

O arrendamento mercantil, técnica de locação mercantil de bens, frequentemente vem aparecendo como opção de economia tributária. Isso pode ser visto nos diversos julgados, sejam administrativos ou judiciais.

Trata-se, portanto, de mais uma alternativa de que se valem os contribuintes brasileiros com vistas ao escape do alcance da pesada carga tributária brasileira, hoje beirando, aproximadamente, os 35% (trinta e cinco por cento) do PIB – Produto Interno Bruto, segundo dados do IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (2014).

Este trabalho tem o propósito de esclarecer o que seja o arrendamento mercantil, suas características, formas e contabilização, de acordo com as modernas técnicas contábeis.

Pretende-se, ainda, mostrar o planejamento tributário como técnica de economia tributária, sua utilização no Brasil e a doutrina dominante no que tange as suas diversas classificações (espécies, princípios, áreas de atuação, expedientes utilizados, etc).

Faz-se importante salientar, diga-se de passagem, o caráter interdisciplinar a que esse trabalho se propõe, tendo em vista, no âmbito tributário, a relação muito próxima entre a Contabilidade e o Direito Tributário, ambos fornecendo informações valiosíssimas no desiderato da economia de tributos e exações fiscais.

Por fim, e objetivo maior deste trabalho, mostraremos a utilização do arrendamento mercantil como mais uma ferramenta de planejamento tributário, mostrando-se como a jurisprudência e doutrina pátrios tratam o tema, os mecanismos contábeis e tributos envolvidos e as formas pelas quais os contribuintes elaboram seus negócios com vistas a uma menor incidência tributária

A conclusão a que se chegou foi a de que o arrendamento mercantil pode sim ser utilizado como mais um meio de se obter economia de tributos e que os tribunais estão em sintonia com os princípios da tipicidade fechada, segurança jurídica e legalidade ao acatarem as formas pelas quais os contribuintes têm organizados seus negócios.

1 ARRENDAMENTO MERCANTIL: CONCEITO, FORMAS E TRATAMENTO CONTÁBIL

O arrendamento mercantil ou leasing tem o seu conceito definido na Lei 6.099/74, a qual foi posteriormente alterada pela Lei 7.132/83: é o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.

A partir desse momento, faz-se importante salientar o seguinte: sobre o arrendamento mercantil, encontramos disposições na lei retrocitada, no CPC 06 – Comitê de Pronunciamentos Contábeis e na Resolução nº 2.309/96 do Banco Central.

Os CPCs surgiram porque o país vive uma grande etapa de transição de convergência das normas brasileiras de contabilidade para as normas internacionais de contabilidade. São pronunciamentos que têm por objetivo emitir diretrizes que visem a facilitar o processo dessa convergência (VICECONTI, NEVES, 2013, p. 255). Esses pronunciamentos vêm sendo aprovados e acatados pela Comissão de Valores Imobiliários (CVM) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Feitas essas observações, no arrendamento mercantil, o arrendador é o proprietário do bem, sendo que a posse e o usufruto, durante a vigência do contrato, são do arrendatário. O contrato do arrendamento mercantil pode prever ou não a opção de compra, pelo arrendatário do bem, de propriedade do arrendador.

É importante que se faça uma diferenciação de uma simples operação de locação/arrendamento de bens da operação de arrendamento mercantil. A primeira pode ser exercida por qualquer pessoa física ou jurídica, não está sujeita à Lei 6.099/74, não precisando, portanto, de autorização governamental.

Os tipos de arrendamento mercantil são dois: o operacional e o financeiro. Essa classificação, segundo o CPC 06, baseia-se na extensão em que os riscos e benefícios inerentes à propriedade de ativo arrendado permanecem no arrendador ou no arrendatário.

Segundo HIGUCHI (2013), as diferenças estão, basicamente, no valor das contraprestações e no preço da opção de compra, consequentemente. Isso porque, no operacional, a arrendatária não tem vantagens fiscais, e o preço para o exercício da

opção de compra dar-se-ia pelo valor de mercado, o que difere do financeiro, pois há a vantagem fiscal sendo que a totalidade das contraprestações poderá ser lançada como despesa dedutível. Isso terá uma importante consequência, haja vista reduzir o lucro tributável da arrendatária, e daí, a princípio, uma menor arrecadação de IR – Imposto de Renda.

No que se refere aos prazos, no arrendamento mercantil operacional o prazo mínimo do contrato é de 90 (noventa) dias e para o arrendamento financeiro será de 02 (dois) anos, se a vida útil do bem for menor ou igual a 05(cinco) anos e prazo de 03 (três) anos, para outros bens. Essa contagem se dá da data da entrega do bem à arrendatária até a data do vencimento da última prestação.

Uma importante observação a ser feita refere-se ao arrendamento mercantil financeiro, modalidade bastante utilizada, ao contrário do operacional, pois neste a devolução do bem será comum, tendo em vista a opção de compra dar-se pelo valor de mercado. Pois bem, no arrendamento mercantil financeiro há uma semelhança com um financiamento que utiliza o bem como garantia e que pode ser amortizado num determinado número de prestações periódicas, acrescidas, em alguns casos, do Valor Residual Garantido (VRG)[1].

Apesar dessa semelhança, o arrendamento mercantil financeiro não se constitui em operação de financiamento, cujo bem é de propriedade do mutuário, ainda que alienado, já no ato da compra. Por conta dessa peculiariedade, não incide IOF nas operações de leasing, mas o ISS que será pago no contrato.

Porém, Fabretti (2009, pg.347) alerta que a lei do arrendamento mercantil complementa o seu conceito e passa a considerar como operação de crédito, independente da nomenclatura que lhe for atribuída, as operações cujo somatório das contraprestações perfaça mais de setenta e cinco por cento do custo do bem. Complementa o autor:

> Para determinação desse percentual, inclui-se o valor residual garantido que tenha sido antecipado. Considera-se o valor da operação: I – nas operações de crédito, o valor das contraprestações registrado pela pessoa jurídica arrendadora, na data da contratação, acrescido do valor residual garantido; o

1 É igual ao Custo do bem menos o produto da Vida Útil do bem pela sua Quota de Depreciação.

> valor principal que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado, nas demais operações. As operações dessa natureza passam a ser tributadas pelo IOF e as pessoas jurídicas arrendadoras passam a ser responsáveis pelo recolhimento.

Podem ser objeto de arrendamento, bens móveis, de produção nacional ou estrangeira e bens imóveis, adquiridos pela entidade arrendadora para fins de uso próprio da arrendatária, segundo especificações desta.

1.1 Alterações na Lei 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações. RTT – Regime Tributário de Transição. Neutralidade Tributária

Umas das decisões que mais comumente se apresentam aos gestores de operações, segundo Paulo Roberto V. Hummel e Nivaldo E. Pilão (2006, p. 163) é aquela que os leva a optar entre investir parte do patrimônio da empresa em imobilizado, mediante aquisição de bens de capital para levar a cabo o processo produtivo, e alugar os recursos necessários para desenvolver suas atividades.

Considerando o leasing como um fenômeno patrimonial de cessão de uso de um bem, mediante cobrança de um valor como compensação, existem empresas, como afirmam Paulo Roberto V. Hummel e Nivaldo E. Pilão (2006, p. 164), que têm como objetivo de suas atividades realizar tais cessões e que, neste caso, seu ativo operacional, por natureza, acha-se em mãos de terceiros, seus clientes, e sua receita é constituída pelo pagamento que estes fazem para a sua utilização.

As cotas de pagamentos obedecem a tabelas nas quais a empresa de leasing procura recuperar o investimento, amortizar seus custos financeiros e operacionais do exercício e obter um lucro. Para quem usa, o pagamento feito é um custo, tal como o de locação ou arrendamento. Para quem cede, a cota recebida é uma receita.

A partir dessa constatação, vemos que poderá haver incidência de IR – Imposto de Renda na operação de arrendamento mercantil e, como tal, deverá haver uma perfeita contabilização das operações, tendo em vista seu melhor enquadramento, também para fins de planejamento fiscal (evitar a ocorrência de multas e outros acréscimos legais).

Em 2007, a Lei 6404/76 (Lei da S/A) foi objeto de alterações visando harmonizar a lei societária brasileira aos novos critérios contábeis, após a convergência

com as regras internacionais. Houve, a partir daí, um forte impacto no lucro contábil [2]. A partir daí surgiu o RTT – Regime Tributário de Transição, implementado pela RFB – Receita Federal do Brasil com o objetivo de responder as lacunas criadas pela Lei 11.638/2007. O RTT foi instituído com o intuito de evitar a insegurança jurídica para a Administração e os contribuintes e também no que concerne aos impactos na tributação, neutralizando os novos efeitos contábeis para fins tributários.

Assim explica FABRETTI (2009):

> Para eliminar os efeitos causados pela aplicação das normas societárias que divergem das fiscais, o contribuinte deverá efetuar os ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR. Fica dispensada a empresa que esteja sob o RTT de efetuar ajustes na contabilidade para atender as exigências fiscais.

Dentro desse contexto, foram promulgadas normas que alteraram o antigo disciplinamento do arrendamento mercantil. Essas normas tiveram como pressupostos: 1- para a arrendatária, os efeitos variam de acordo com o prazo do contrato de arrendamento e da vida útil do bem arrendado; 2 – a alteração tem implicações sobre a arrendadora, podendo, inclusive, afetar o valor da taxa de juros da operação; 3 – as normas do Banco Central não coincidem com os pronunciamentos contábeis.

A Lei 12.973/2014, por exemplo, trouxe alterações na forma de contabilização das operações de arrendamento mercantil tais como: as despesas de depreciação, amortização ou exaustão, para a arrendatária, no regime do lucro real[3], não serão consideradas na apuração do custo de produção de bens e serviços assim como poderão ser computadas na determinação do Lucro Real as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato de arrendamento mercantil.

Outra alteração digna de menção refere-se à vedação do reconhecimento isolado das despesas financeiras[4] incorridas pela arrendatária em contratos de

---

2 Lucro evidenciado e apurado na DRE – Demonstração do Resultado do Exercício. Base para o cálculo do Lucro Real (Lucro Fiscal).

3 Lucro Real = Lucro contábil + Adições (despesas indedutíveis) – Exclusões(Receitas não tributáveis) – Compensações Fiscais

4 Entende-se por Despesas Financeiras os juros computados no valor da contraprestação de arrendamento mercantil .

arrendamento mercantil, inclusive os valores decorrentes do ajuste a valor presente (AVP)[5], pois já são considerados no valor da contraprestação.

1.2 Impacto das alterações sobre a arrecadação tributária do IRPJ e CSLL

A Lei 12.973/2014 trouxe importantes alterações que impactaram na arrecadação de tributos como o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Uma dessas alterações foi trazida pelo art. 9º e dispõe sobre a vedação , pra fins de apuração do IRPJ e CSLL, da dedutibilidade das despesas de depreciação, amortização ou exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil.

O art. 47 da retrocitada lei possibilitou o reconhecimento, para fins de apuração do IRPJ e CSLL, da contraprestação de arrendamento mercantil na empresa arrendatária, de forma a alcançar também as operações de arrendamento mercantil não disciplinadas pela Lei 6.099/74. Já o artigo seguinte veda o reconhecimento isolado das despesas financeiras incorridas pela arrendatária em contratos de arrendamento mercantil, inclusive os valores decorrentes do ajuste do valor presente – AVP, pois já são consideradas no valor da contraprestação.

Outra importante alteração traz repercussão no regime tributário do PIS/COFINS não cumulativo, ao serem incluídos, pela lei, os parágrafos 18 na Lei 10.637/2002 e 14 na Lei 10.833/2003. O objetivo dessas alterações foi o de vedar que a empresa arrendatária possa utilizar o crédito decorrente da depreciação do bem arrendado, quando da apuração das contribuições do PIS/COFINS pelo regime não-cumulativo. Sobre esse assunto, teceremos esclarecimentos complementares no item 2.3 deste artigo.

1.3 Retroarrendamento ou Leaseback

O chamado leaseback é a tomada do bem, em arrendamento mercantil, pela própria vendedora ou pessoa jurídica a ela vinculada. Acontece que, mesmo com

5 Ao lado dos Ajustes de Avaliação Patrimonial, constituem critérios novos de avaliação de ativos e passivos, introduzidos pelas Leis 11.638/2007 e 11.941/2009.

alterações na legislação tributária, permanece a vedação no que concerne à dedução na determinação do lucro real da perda apurada na alienação do bem, nos casos de retroarrendamento.

Segundo o magistério de ALVES (2014), no leaseback, a pessoa jurídica vende a sua sede, por exemplo, para uma instituição financeira e no mesmo ato faz um arrendamento mercantil do referido bem, que pode representar várias vantagens em um planejamento tributário. Complementa o autor:

> Muitas vezes, a empresa está captando recurso a curto prazo com taxas de juros elevadas, quando poderia fazer um leaseback, sendo que com essa modalidade de captação de recursos normalmente as taxas de juros são baixas. Enquanto o bem imóvel referente à edificação será depreciado em 4%, e o terreno não sofrerá nenhuma depreciação, se a empresa faz uma operação dessa natureza no prazo de anos, poderá contabilizar a despesa do valor desse bem no referido prazo. A redução da carga tributária acumulada com redução nas despesas financeiras é outra vantagem.

Trata-se, assim, de mais uma alternativa de investimentos, tornando o leasing uma prática usual nos meios econômicos.

2 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FORMA LÍCITA DE ECONOMIA DE TRIBUTOS

A fim de adentrarmos no próximo assunto, o qual se refere às formas de economia tributária utilizando-se da figura do arrendamento mercantil, cumpre fazermos primeiramente uma digressão sobre o que seja e como se apresenta o planejamento tributário, tema controverso porquanto envolto em muitas discussões doutrinárias e, por que não dizer, embates entre o fisco e a sociedade.

2.1 Conceito, classificação e princípios

O planejamento tributário, economia tributária, *acceptable tax avoidance*, *tax planning*, *tax minimisation*, engenharia de tributos, planejamento fiscal e outras denominações que a doutrina pátria costuma designar para a técnica de organização de negócios com vistas a uma menor incidência de carga tributária tem recebido um olhar muito atento por parte de advogados, contadores, empresários, administradores de empresas e, por não dizer, da sociedade brasileira como um todo, por conta de fatores como a alta carga tributária em nosso país, a complexidade de nosso Sistema Tributário Nacional, a quantidade excessiva de obrigações tributárias a que os contribuintes têm

que cumprir e , por não dizer, ao número excessivo de leis e atos normativos que versam sobre matérias tributária e fiscal.

Roberto Wagner L. Moreira (2004, p.29), conceitua o termo como a técnica de organização preventiva de negócios jurídicos, visando uma lícita economia de tributos. Sobre esse entendimento, partilhamos da ideia de que o planejamento tributário é gênero do qual são espécies a Elisão e Evasão Fiscal. Portanto, quando se fala naquele instituto, cremos haver o planejamento tributário lícito e o ilícito.

Apresentando um outro conceito, Candido H. Campos (2007, p.11) nos traz que o Planejamento Tributário é a busca de alternativas de reduzir a carga fiscal, por meios lícitos (Elisão Fiscal), antes da ocorrência do fato gerador dos tributos. Sobre esse conceito, faremos as seguintes ponderações. O simples fato de haver um planejamento tributário não significa, a priori, algo lícito. Portanto, devemos entender o conceito acima como o de planejamento tributário lícito.

Ademais, o grande marco temporal do planejamento tributário, a ocorrência do fato gerador, o primitivo divisor de águas da licitude, é conceito ultrapassado. São várias as possiblidades legais de redução dos ônus tributário (em sentido lato) após a ocorrência do fato gerador, tais como o chamado planejamento tributário judicial, por meio do contencioso tributário, a utilização de benefícios fiscais e tantos outros exemplos. Assim como também procede a afirmação de que existem algumas condutas, anteriores ao fato gerador da obrigação tributária que ensejam condutas ilícitas, como por exemplo, a emissão de nota fiscal fraudulenta, antes da saída de mercadorias do estabelecimento comercial.

O conceito ao qual me filio segue a linha adotada no livro de Schubert de Farias Machado e Hugo de Brito Machado (2014, p. 176) :

> É a atividade de examinar as formas pelas quais uma atividade econômica pode ser desenvolvida e escolher a que se mostre mais vantajosa do ponto de vista tributário. A expressão planejamento tributário pode designar essa atividade e pode também designar o resultado da mesma. O planejamento tributário pode ser lícito ou ilícito.

No que tange à classificação, a despeito de todas serem imperfeitas e subjetivas, pois importam restrição da realidade e dependem de juízos valorativos, podemos ter: a) de acordo com a conduta do agente, em comissivo e omissivo; b) de acordo com áreas de atuação, em administrativo e judicial; c) considerando o objetivo,

pode ser anulatório, redutivo e postergativo; d) do prisma dos expedientes utilizados, em indireto, omissivo, induzido, optativo, interpretativo e metamórfico.

Não poderíamos finalizar esse tópico sem falar de algo tão importante quanto os princípios norteadores do planejamento tributário: princípio da liberdade fiscal, capacidade contributiva e proporcionalidade.

É cediça a funcionalidade dos princípios. Como asservera o jurista Paulo Bonavides (2015, p.276),

> Repartem-se os princípios, numa certa fase da elaboração doutrinária, em duas categorias: a dos que assumem o caráter de ideias jurídicas norteadoras, postulando concretização na lei e na jurisprudência, e a dos que, , não sendo apenas *ratio legis*, mas, também, se cristalizam desse modo, consoante Larentz assinala, numa regra jurídica de aplicação imediata. Acrescenta o mesmo jurista que os de primeira categoria, desprovidos do caráter de norma, são princípios "abertos" (offene Prinzipiem), ao passo que os segundos se apresentam como " princípios normativos" (rechtssatzförmige Prinzipien).

Os princípios informam o sistema jurídico. Eles são normas e as normas compreendem as regras e os princípios. Complementa o jurista alencarino, na mesma obra, que os princípios têm distintas dimensões: fundamentadora, interpretativa, supletiva, integrativa, diretiva e limitativa.

O princípio da liberdade fiscal tem sua base empírica nos arts. 3º, I, e 5º, caput, da Constituição da República. Tem dupla face: é ao mesmo tempo um direito fundamental e um dever fundamental. Também está associado ao conceito de liberdade negocial no direito tributário.

Já princípio da capacidade contributiva conforma a ideia de que aqueles cidadãos que têm o dever de suportar o ônus financeiro do Estado, ou seja, a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar tributos, o têm na medida de sua respectiva capacidade contributiva. Impede esse princípio que o dever tributário imposto seja maior do que o conteúdo econômico materializado no fato gerador.

Como princípio harmonizador do binômio liberdade fiscal e capacidade contributiva temos o princípio da proporcionalidade. Este surge como princípio regulador e harmonizador dos conflitos, na aplicação e na proteção dos direitos do homem e da dignidade humana. Apresenta duas dimensões, uma negativa, ao vedar o

arbítrio estatal, e outra positiva, ao otimizar as pretensões constitucionais que possam aparentemente se apresentar contraditórias.

Também postula esse princípio ser um método geral para solução de colisão de bens, valores ou princípios constitucionais, estabelecendo ponderações entre distintos bens constitucionais, ou seja, revelando-se nas máximas: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito (se a relação entre o meio adotado e o fim com ele perseguido se revela proporcional ou não) .

André L. Carvalho Estrela (2004, p.111) fala ainda dos princípios da legalidade tributária e tipicidade fechada, dirigidas ao aplicador da lei, o da liberdade, como forma do contribuinte poder organizar seus negócios da forma de lhe aprouver e o da solidariedade, o qual indica a participação de todos no esforço fiscal de arrecadar para fazer frente às diversas necessidades sociais.

2.2 Teorias que gravitam em torno do Planejamento Tributário

O planejamento tributário pode ser lícito ou ilícito. Disso parece não haver dúvidas. Dentro dessa concepção, a doutrina costuma elencar diversas figuras que denotam o caráter lícito ou não do procedimento.

A primeira delas é a Elisão Fiscal. Alguns autores, como Ricardo L. Torres (2013, p.8) tratam a elisão como possuindo um caráter dúplice, isto é, tanto pode ser lícita ou ilícita. No entanto, a doutrina dominante a conceitua como o procedimento que visa à economia de tributo, sem incorrer em afronta à norma. Outra forma de se obter menor incidência tributária porém ilicitamente, trata-se da evasão tributária ou *abusive tax avoidance* ou ainda, *tax evasion*. Trata-se de procedimento que, ainda que busque a economia tributária, o faz de maneira que contraria os preceitos das normas constitucional e tributária.

Evasão de tributos é expressão usada em ciência das Finanças. Segundo J. R. Caldas Furtado (2010, p. 33),

> O pagamento do tributo pelo contribuinte, ou recebimento por parte da Fazenda Pública, representa o marco que divide o campo de interesse predominante do Direito Tributário da área de preponderante domínio do Direito Financeiro. Até o pagamento do tributo, as relações jurídicas entre fisco e contribuinte/responsável são disciplinadas pelo Direito Tributário;

> após o pagamento do tributo, começa a seara de intereresse do Direito Financeiro, que atua disciplinando a atividade dos vários órgãos e entidades estatais no planejamento, formulação, execução e controle das políticas públicas contempladas pelo sistema orçamentário.

Pois bem. Sob uma perspectiva econômico-financeira, a evasão ocorre quando o contribuinte não transfere, ou deixa e pagar integralmente ao Fisco, uma parcela a título de tributo considerada devida por força de determinado andamento legal. Sob o ponto de vista jurídico, é expressão usada muitas vezes no sentido de fraude fiscal, pois que em ambos os casos, o objetivo final do sujeito passivo é pagar menos tributo do que o devido, há má-fé deliberada e há uma ação ou uma série de atos marcados por simulação, ocultamento, desonestidade. Pode ter origem na economia lícita, informal ou sonegada.

Na obra de Hugo de B. Machado (2014, p.68), os conceitos de Elisão e Evasão são tratados à luz dos conceitos inerentes à essas duas figuras. Segundo o autor, Elisão vem de elidir, suprimir algo. Traz em si algo com carga semântica negativa, ao contrário do vocábulo Evasão, que vem de evadir, evitar o surgimento de algo, razão pela qual o autor prefere albergar um sentido positivo ao conceito.

E o que seria Elusão? Alguns doutrinadores de renome nem sequer chegam a tratar do tema, tendo em vista ser um fenômeno pouco difundido e cuja terminologia adotada ainda não encontrar voz uníssona sobre o que albergaria esse novel fenômeno.

A Elusão, como fenômeno afeto à economia de tributos, estaria entre o lícito e o ilícito. Estaria a meio caminho entre a legítima economia tributária e a simulação. Os atos praticados não estariam encobertos , no entanto, haveria um “ contorno” à legislação aplicável, com usos incomuns, atípicos, no desiderado de pagar menos, não pagar ou postergar o tributo. Haveria, por assim dizer, uma violação indireta da norma tributária.

Poderiam se enquadrar como fenômenos elusivos, o abuso de formas, o abuso de direito, a ausência de finalidade negocial e o negócio jurídico indireto.

Cumpre-nos apenas esclarecer, sem nenhum intuito de aprofundarmos em demasia, sobre como operam essas figuras elusivas, a título de ilustração.

A falta de propósito negocial já constava na redação original da MP 66/02, art. 13, § 1º, I, conforme nos trouxe Paulo C. Ruziska Vaz (2005, p.280). Segundo o disposto legal, falta de propósito negocial seria " a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato".

A teoria do Abuso de Direito encontra guarida nos ensinamentos de Marco A. Greco. Essa teoria defende que, se os atos praticados forem de encontro com a finalidade social ou econômico do Direito, contrariarem a boa-fé ou os bons costumes, merecem ser desconsiderados pelas autoridades do Estado. O art. 187 do Código Civil seria a base leal para tal teoria.

A teoria da Interpretação Econômica do fato gerador surgiu na Alemanha, no século XX, tendo como seu mais célebre expoente Enno Becker. Essa teoria afirma a preponderância da interpretação da finalidade negocial dos atos praticados pelo contribuinte em detrimento da forma jurídica de tais atos e de estarem essas formas descritas ou não em lei como fato gerador do tributo. No que diz o magistério de Luciana R. Galhardo, Priscila Stela Mariano da Silva e Estevão G. Neto (2005,p. 223),

> Como se pode notar, a interpretação econômica está diretamente ligada à verificação da eficácia das formas adotadas pelo contribuinte para a realização de seus negócios. A teoria do abuso de forma surge como um desdobramento mais suave da teoria da interpretação econômica, propondo ao aplicador da lei uma avaliação quanto à normalidade da via escolhida pelo contribuinte para alcançar a economia do imposto. O simples fato de o contribuinte estruturar um negócio indireto, encadeando atos jurídicos não usuais para chegar ao resultado econômico típico de outro negócio mais simples, com economia de tributo, implicaria um abuso de forma.

Quanto ao negócio jurídico indireto, esse traz as características inerentes aos negócios jurídicos, utilizando-se de suas formas típicas porém com o intuito de alcançar fim diverso do usual. A princípio, não se pode dizer que se trata de figura ilícita no campo tributário, porém, pelo simples fato das partes objetivarem um resultado que seja mais vantajoso do ponto de vista econômico , torna essa figura elusiva. Voltando-se aos ensinamentos de Luciana R. Galhardo, Priscila Stela Mariano da Silva e Estevão G. Neto (2005,p. 219), vemos que

> De maneira simplificada, ao estruturar um negócio jurídico indireto, o contribuinte pode buscar: (i) uma lacuna ou omissão normativa; (ii) o enquadramento de sua conduta final numa norma que imponha menor tributação; ou (iii) a aplicação de uma norma que o libere do cumprimento de um dever tributário acessório. Em todos esses casos, há sempre um caminho procedimental mais simples (e também mais oneroso) à disposição do contribuinte, permitindo um resultado econômico idêntico àquele que será alcançado por vias oblíquas.

Existem outras figuras dignas de menção e que giram em torno do tema planejamento tributário, como a simulação, dissimulação, fraude e sonegação. Cumpre-nos esclarecer esses conceitos apenas com a finalidade de dar suporte teórico ao capítulo seguinte, o que trata da relação arrendamento mercantil e planejamento tributário.

Simulação é a declaração enganosa de vontade. Provém do latim *simulatio*, de *simulare* , significando mostrar o irreal como verdadeiro, com a intenção de enganar. Dissimulação, por sua vez, é chamada de simulação relativa, sendo mais entendida como ocultação, esconder o que ocorreu. Portanto, na lição de André L. Carvalho Estrella (2004, p.127), simular é fingir o que não é, fazer de uma não verdade uma verdade enquanto dissimular é esconder o que é, fazer de uma verdade uma não verdade.

Fraude, em sentido estrito, segundo o que dispõe a Lei 4.502/64 é

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

A Lei 4.729/65 traz assim o conceito de sonegação fiscal:

> Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:
>
> I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;
>
> II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

> III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;
>
> IV - fornecer ou emitir documentos graciosos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.
>
> V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sôbre a parcela dedutível ou deduzida do impôsto sôbre a renda como incentivo fiscal.

2.3 Planejamento tributário para as empresas prestadoras de serviços. Considerações propedêuticas. Direito-custo

O tema planejamento tributário, conforme já mencionada sua relação com outras disciplinas, notadamente a Contabilidade e o Direito Tributário, penetra num universo de normas, conceitos e variáveis de diversas naturezas, de tal maneira que, segundo o pensamento de João Nascimento e Alexandre Marques A. Lemos (2004, p.569), "os elementos significativos utilizados evidenciam entrelaçamentos com diversos campos do conhecimento humano, notadamente com aqueles relacionados à administração empresarial e o seu custo".

A Constituição Federal, em seu art. 170 e seguintes, traz os princípios gerais da atividade econômica, os quais geram, por sua vez, normas infraconstitucionais também reguladoras da atividade empresarial.

Essas normas, tomadas num contexto amplo, as quais incluiriam Instruções Normativas e Medidas Provisórias, passaram a fazer parte da rotina de advogados, contadores, economistas, administradores de empresas, enfim, todo um público encarregado de acompanhar a dinâmica legislativa no tocante às obrigações tributárias.

Esse arcabouço normativo vêm crescendo por demasiado nos últimos anos, e isso integra o chamado direito-custo ou, por não dizer, Custo Brasil.

Ainda segundo os mencionados autores, João Nascimento e Alexandre Marques A. Lemos (2004, p.569), há normas que tratam de aspectos que vão além do conceitual e que impõem aos empresários a necessidade de absorver as decorrências econômicas advindas da estrita observância às mesmas.

Nesse contexto se insere a figura do arrendamento mercantil como meio de prática de planejamento tributário, tendo em vista o empresário/contribuinte resolver retirar o bem de seu ativo imobilizado e arrenda-lo, auferindo, então, receita com as contraprestações.

Trata-se de uma receita de serviços, a qual se sujeitará às normas aplicáveis, seja pela sistemática do Lucro Real, com possibilidade de abatimentos de créditos na sistemática da não-cumulatividade, seja pela sistemática do Lucro Presumido, com percentuais sobre a Receita Bruta, que, salvo algumas exceções, o percentual aplicável é de 32%.

Importante se faz reproduzir o entendimento sobre o planejamento tributário e a escolha, muitas vezes difícil sobre qual forma de tributação adotar, pelos autores João Nascimento e Alexandre Marques A. Lemos (2004, p.582),

> Por outro lado, ao perseguir uma tributação menos onerosa do IR e da CSL optando pelo Lucro Real, o empresário é compelido a alcançar um lucro inferior àquele que é legalmente presumido no outro regime. Chega-se, portanto, a uma situação limite de interesse pela opção do lucro real, visto que uma tributação reduzida neste regime implica também em frustação do objetivo principal da atividade econômica: o lucro. Fato inconteste é que a majoração da base de cálculo da CSL no Lucro Presumido para as empresas prestadoras de serviços, decorrentes da Lei 10.684/2003, projetou a importância do planejamento tributário como medida necessária à otimização do resultado, impelindo os contribuintes optantes por tal forma de tributação a estudar mais detidamente a alternativa do Lucro Real.

Não é por outra razão que o planejamento das ações no campo tributário faz-se por demais necessário e essencial à otimização dos resultados dos empreendimentos negociais.

3 O ARRENDAMENTO MERCANTIL COMO FORMA DE ECONOMIA TRIBUTÁRIA

É preciso que se diga que, em termos de planejamento tributário, as ideias vistas e aplicadas a um determinado contribuinte, nem sempre serão aplicáveis a todos os contribuintes e situações. É preciso levar em conta vários fatores, como diferentes

atividades operacionais, modalidades de tributação, aspectos contábeis, restrições societárias, organização funcional e outros pré-requisitos e características que têm reflexos na administração tributária de cada contribuinte.

São situações ilustrativas e de conteúdo informativo não podendo ser levadas em conta num contexto diferente do apresentado e sem considerar a dinâmica da legislação tributária.

3.1 Um esclarecimento inicial

O STF decidiu, nos julgamentos dos REs 547.245/SC e 592.905/SC pelo caráter jurídico do contrato de arrendamento mercantil. Ainda, asseverou que o contrato seria autônomo, e compreenderia três modalidades: leasing operacional, financeiro e *lease back*. No primeiro caso, segundo a Corte, seria locação, e, nos outros dois, serviços.[6] A Súmula 31 do mesmo tribunal diz que é inconstitucional a exigência de ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Segundo o que consta nos assinalamentos de Humberto T. Junior (2010, p.585), "a lei complementar não define o que é serviço, mas apenas o declara, para fins do inciso III do art. 156 da CF".

Continua o autor ao dizer que,

> conclui-se que, no arrendamento mercantil – contrato autônomo que não é contrato misto, cujo núcleo é o financiamento e não uma prestação de dar -, por ser financiamento serviço, poderia sobre ele incidir ISS, resultando irrelevante a existência de uma compra.

Essas decisões, em nível de recurso extraordinário, caracterizam o que se chama de planejamento tributário judicial, outra espécie, ao lado do planejamento tributário administrativo. O contribuinte, na busca por alternativas à pesada "carga tributária", se vale das chamadas teses tributárias, as quais são levadas ao judiciário que, se der provimento às mesmas, garante o exercício, ao amparo da lei, à economia tributária.

---

6 STF, Pleno, RE 547.245/SC e RE 592.905, Rel. Min. Eros Grau, ac. 02.12.2009, DJe 05.03.2010

3.2 CASOS EM QUE O ARRENDAMENTO MERCANTIL É FERRAMENTA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Uma das vertentes do planejamento tributário lícito é o aproveitamento dos benefícios fiscais concedidos pela legislação fiscal e tributária dos entes estatais aos contribuintes atentos a essa “benesse”.

Dentro desse contexto, surgiu o Convênio ICMS 04/97 – CONFAZ que dispõe sobre a concessão de crédito fiscal nas operações de arrendamento mercantil e autorização de isenção na operação de venda do bem arrendado ao arrendatário.

O mecanismo do benefício funciona da seguinte forma: ao transferir o bem objeto de arrendamento mercantil mediante contrato, o arrendatário faz jus ao ICMS pago quando da aquisição do bem pelo arrendador. O arrendador, por sua vez, na operação de venda do bem arrendado, ganha o direito à isenção do ICMS, desde que o arrendatário seja contribuinte dele. Note-se que, pelo texto do convênio, o arrendador deverá possuir inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS da unidade federada de localização do arrendatário e que na nota fiscal de aquisição do bem pela arrendadora, deverá constar a identificação do estabelecimento arrendatário.

Passemos a um outro ponto, mormente no que se refere ao valor residual, comum nos arrendamentos mercantis do tipo financeiro. Foi mencionado no capítulo 1 deste artigo o conceito de Valor Residual Garantido. Pois bem. Há no âmbito do contencioso administrativo decisão favorável ao contribuinte no qual fora estabelecido que não fere em forma ou finalidade legal o contrato de arrendamento mercantil que estabeleça valor residual ínfimo e que qualquer benefício fiscal dele advindo será, no atual estágio da legislação pátria, mera elisão fiscal. Esse o foi o teor do Acórdão do Conselho Superior de Recursos Fiscais, CSRF – Ac. 01-02.074 – Recurso RD/105-0.372 – 1ª T – Rel. Wilfrido Augusto Marques – DOU 14.12.2000 – p.14.

Também comentado no capítulo 1, fora informado que o contrato do arrendamento mercantil pode prever ou não a opção de compra, pelo arrendatário do bem, de propriedade do arrendador. O que diferenciará os três tipos de arrendamento serão os preços das opções. O CSRF decidiu que a Lei 6.099/74, ao disciplinar o

arrendamento mercantil, não regulou o preço das prestações e do valor de opção dos contratos, ensejando a elisão fiscal, o que seria, no entender do Conselho, economia fiscal, diferente de fraude fiscal. A exegese pacificada da turma que analisou o pleito é a de que a análise da simulação se daria caso a caso, passível de reparação pelo poder fiscal, hipótese em que a Corte entendeu que os autos evidenciaram compra e venda disfarçada (Acórdão do CSRF/ 01-0414, em 17.02.1984).

Reproduziremos a seguir acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região[7] sobre a tentativa da Fazenda Pública em desclassificar operação de arrendamento mercantil e caracteriza-la por uma de compra e venda:

> TRIBUTÁRIO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. DESCLASSIFICAÇÃO PARA COMPRA E VENDA. FALTA DE TIPIFICAÇÃO LEGAL. DOS INDÍCIOS INVOCADOS. ELISÃO FISCAL LÍCITA. 1. Se o ajuste celebrado como arrendamento mercantil contém todos os requisitos legalmente exigidos para assim caracteriza-lo, descabe desclassifica-lo para compra e venda devido a meros indícios de que esta foi a verdadeira intenção do contrato. 2. Para isto necessário seria que tais indícios estivessem tipificados na legislação tributária como hipóteses descaracterizadoras de um e caracterizadoras de outra.3. Dá-se a elisão fiscal lícita quando o contribuinte opta por legal operação econômica que lhe confere tratamento tributário mais vantajoso. 4. Remessa oficial improvida.

Outra situação que merece destaque é o caso do contribuinte do IRPJ que arrenda um bem, faz o pagamento das contraprestações pactuadas em contrato e, por conta disso, computa como despesa operacional os ditos alugueis, os quais ocasionaram prejuízos fiscais, o que por sua vez gerou redução do impacto do IRPJ. A Fazenda Pública, ao tentar glosar essas despesas, alegou, à época, que as prestações pagas não estavam uniformes e que as 12 últimas parcelas foram fixadas em valor inferior àquele atribuído às anteriores, argumento esse que não prosperou, tendo vista o TRF 5ª Região ter entendido que ocorreu a Elisão Fiscal, a busca de solução menos onerosas para o contribuinte, algo não vedado pela legislação de regência (Lei 6.099/74). Vale lembrar que a referida lei não estabelece a necessidade de uniformização das prestações ajustadas. (TRF5ª R., 3ª T, AC 9505289158/PR,Rel Des Federal Elio Wanderley de Siqueira Filho. Dj 12.06.2003, p.407).

---

7 TRF 5ª R., 1ª T., REO 9905198008/PB. Rel. Des. Federal Castro Meira. DJ 12.09.2002,p.1199

CONCLUSÃO

Bem, como pudemos perceber, os tribunais, mesmo os administrativos, vêm aceitando a Elisão Fiscal, entendida aqui como a legítima economia de tributos, e rechaçando a posição da Fazenda Pública de tentar obstar as tentativas dos contribuintes de se utilizarem de algo que a lei não veda.

Houve alterações no âmbito da legislação tributária que trouxeram novas formas de contabilização do arrendamento mercantil , mormente no diz respeito ao IRPJ, CSL e PIS/COFINS.

Essa mesma legislação tributária precisou se adequar ao novo contexto internacional, ocasionando a instituição, por parte da Receita Federal do Brasil, do chamado Regime Tributário de Transição – RTT.

A doutrina dominante entende a Elisão Fiscal como conduta lícita e a evasão fiscal como sua contrapartida, algo ilícito, portanto. Esse entendimento se estende para o decidido no âmbito das decisões judiciais e administrativas. O contribuinte se vale das chamadas teses tributárias como forma de planejamento tributário judicial.

Pode-se concluir, portanto, à vista do que fora mostrado neste trabalho, que o arrendamento mercantil é uma forma bastante viável de economia lícita de tributos.

REFERÊNCIAS

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 4ªed. São Paulo: Noeses, 2007.

CAMPOS, Candido. **Prática de Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin: 2007.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática**. Gestão Tributária Aplicada. São Paulo: Atlas, 2014.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A norma antielisão revisitada. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

FABRETTI, Láudio Camargo**. Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas, 2009.

FURTADO, J. R.Caldas. Elementos de Direito Financeiro. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática**. São Paulo: IR Publicações, 2013.

HUMMEL, Paulo Roberto Vampré, PILÃO, Nivaldo Elias. **Matemática Financeira e Análise Econômica: a teoria e prática da análise de projetos de investimentos**. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2006.

LEMOS, Alexandre Marques Andrade. MIRANDA, João Damasceno Borges. Planejamento Tributário para Empresas Prestadoras de Serviços em Face das Recentes Alterações Legislativas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2014.

MACHADO, Schubert de Farias. MACHADO, Hugo de Brito. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito**. Fundamentos do Direito**. São Paulo: ATLAS, 2010.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Limites éticos e jurídicos ao planejamento tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

OLENIKE, João Eloi. Pelo 5º ano seguido, Brasil arrecada muio, mas não dá retorno. IBPT. São Paulo, 01 jun. 2015. Disponível em: <http: //www.ibpt.com.Br/noticia/2171/Pelo-5º-ano-seguido-Brasil-arrecada-muito-mas-não-dá-retorno. Acesso em 31 ago. 2015.

THEODORO JUNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil – Procedimentos Especiais. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

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

VAZ, Paulo Cezar Ruziska. Planejamento Fiscal e a Norma Antielisão: um enfoque programático. In: ANAN JUNIOR, Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

VICECONTI, Paulo, NEVES, Silvério. **Contabilidade Básica**. São Paulo: Saraiva, 2013.

VICECONTI, Paulo, SILVA JUNIOR, Francisco Aguiar, NEVES, Silvério das. **Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Tributos Conexos.** São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013.