



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

<b>Processo nº</b>	16327.000922/2010-54
<b>Recurso nº</b>	915.825 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3102-001.720 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	30 de janeiro de 2013
<b>Matéria</b>	Auto de Infração - PIS/Cofins
<b>Recorrente</b>	BANCO ITAULEASING S/A
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2006, 2007

BASE DE CÁLCULO. RECEITA. VENDA MATERIAL PERMANENTE. EXCLUSÃO. REGRA GERAL. POSSIBILIDADE.

As pessoas jurídicas relacionadas no §1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 tem o direito de excluir ou deduzir da receita bruta, para efeito da determinação da base de cálculo da Contribuições para o PIS/Pasep, a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2006, 2007

BASE DE CÁLCULO. RECEITA. VENDA MATERIAL PERMANENTE. EXCLUSÃO. REGRA GERAL. POSSIBILIDADE.

As pessoas jurídicas relacionadas no §1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 tem o direito de excluir ou deduzir da receita bruta, para efeito da determinação da base de cálculo da Contribuições o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do Voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Relator.

EDITADO EM: 20/03/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Nanci Gama, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Winderley Morais Pereira e Helder Massaaki Kanamaru.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Trata o presente processo de Impugnação (fls. 556/614) apresentada pelo interessado, supra qualificado, em face dos Autos de Infração de Contribuição para o PIS e de Cofins às fls. 498/502 e 510/514, respectivamente.

Segundo o **Termo de Verificação Fiscal** de fls. 522/545, constatou-se que o contribuinte excluiu os lucros obtidos na alienação de bens arrendados das bases de cálculo do PIS e da Cofins apuradas nos períodos de janeiro de 2006 a dezembro de 2007. Expõe a autoridade fiscal que:

conforme seu Estatuto Social, o contribuinte tem por objeto social a atividade bancária nas modalidades autorizadas para banco múltiplo, com carteira de investimento e de arrendamento mercantil, e sujeita-se à tributação do PIS e da Cofins nos moldes da Lei nº 9.718/1998 (art. 8º, inc. I, da Lei nº 10.637/2002 e art. 10, inc. I, da Lei nº 10.833/2003);

nos demonstrativos de apuração mensal da base de cálculo das referidas contribuições entregues pelo fiscalizado (fls. 99/122 e 368/417) consta a exclusão dos lucros obtidos na alienação de bens arrendados (conta COSIF 7.1.2.60.10);

alega o fiscalizado que a exclusão teria suporte no inc. IV, do § 2º, do art. 3º da Lei nº 9.718/98, e que a planilha anexa à IN SRF nº 247/2002 atentaria contra o princípio da legalidade;

não obstante a declaração de inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, remanescem tributadas todas as receitas operacionais das pessoas jurídicas;

o próprio interessado impetrara o MS nº 2006.61.00.011829-4 pleiteando a tributação do PIS e da Cofins “com base no faturamento, assim entendido como a receita bruta operacional”, e posteriormente desistiu da ação judicial, requerendo a sua extinção;

o art. 3º, da Lei nº 6.099/1974, determina que os bens destinados a arrendamento mercantil sejam escriturados em conta especial do ativo imobilizado da empresa arrendadora; no Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional – COSIF – os bens arrendados ficam classificados no ativo permanente (conta nº 2.3.0.00.00-1 – Imobilizado de Arrendamento);

por outro lado, o mesmo COSIF classifica em receitas operacionais os lucros obtidos na alienação de bens arrendados (conta nº 7.1.2.60.00-6), no grupo Renda de Arrendamento Mercantil (conta nº 7.1.2.00.00-4);

ou seja, a mesma norma contábil que classifica os bens arrendados no ativo permanente determina que os lucros obtidos na venda desses bens sejam considerados como receita operacional, sendo igualmente consideradas operacionais as despesas incorridas com o arrendamento mercantil (conta nº 8.1.3.00.00-4);

segundo a legislação do imposto de renda (art. 11, do Decreto-lei nº 1.598/77), o lucro operacional corresponde ao resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica, sendo específico, portanto, que a atividade de arrendamento mercantil faz parte do objeto do contribuinte e, por conseguinte, que o lucro na venda de bens arrendados deve ser classificado como lucro/receita operacional;

tanto a interpretação teleológica como a interpretação sistemática das normas de incidência do PIS e da Cofins levam à conclusão de que apenas as receitas não operacionais são incluídas na hipótese prevista no inc. IV, do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/1998;

O Anexo I à Instrução Normativa SRF nº 247/2002 (alterada pela IN SRF nº 358/2003 e pela IN SRF nº 464/2004) prevê expressamente que a conta COSIF nº 7.1.2.60.00-6 – Lucros na Alienação de Bens Arrendados – está computada na base de cálculo do PIS e da Cofins das instituições financeiras que desempenham a atividade de leasing;

ante o constatado, a autoridade fiscal recompôs as bases de cálculo do PIS e da Cofins em função da inclusão, nas mesmas, dos valores referentes aos lucros obtidos na venda de bens arrendados, e apurou as diferenças de contribuição a lançar demonstradas às fls. 543;

pondera a fiscalização, por fim, que o contribuinte desistiu da ação judicial já citada acima, e que a desistência foi homologada por sentença publicada em 11.03.2008, de sorte que as decisões exaradas nos autos do MS nº 2006.61.00.011829-4 não produzem qualquer efeito em relação à impetrante.

Tendo em vista as diferenças apuradas, foram lavrados os seguintes autos de infração, que alcançam os fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007:

**Auto de Infração de PIS** (fls. 498/502 e demonstrativos anexos), no valor de **R\$ 39.635.437,73**, já incluídos a multa de ofício de 75% e os juros de mora calculados até 31.08.2010, lançado com fulcro nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998 e art. 1º da MP nº 2.158/2001;

**Auto de Infração de Cofins** (fls. 510/514 e demonstrativos anexos), no valor de **R\$ 243.910.388,86**, igualmente incluindo a multa de ofício e os juros de mora, lançado com base nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998 e art. 18 da Lei nº 10.684/2003.

Notificado pessoalmente em 24.09.2010 (fls. 499 e 511), o contribuinte apresentou, em 26.10.2010, a **Impugnação** de fls. 556/614, alegando, em síntese:

que, segundo as normas legais e constitucionais que disciplinam o PIS e a Cofins, e tendo em vista a decisão do STF que declarou a constitucionalidade do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/1998 (RE 357.950-9/RS), a base de cálculo destas contribuições corresponde ao faturamento, que se assimila à receita bruta decorrente da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços, e de serviços de qualquer

natureza, e não alcança eventuais lucros decorrentes da alienação de bens do ativo permanente;

a receita de alienação de bens do ativo permanente está excluída da base de cálculo das contribuições, nos termos do inc. IV, do § 2º, do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, não havendo que se fazer qualquer distinção quanto a se tratar de receita operacional ou não operacional;

é equivocado o entendimento do autuante quando afirma que as receitas não operacionais já não compunham a base de cálculo das contribuições, anteriormente à norma do citado inciso IV, do § 2º, do art. 3º da Lei nº 9.718/1998;

jamais o legislador ou o Supremo Tribunal Federal se utilizou da expressão “receita operacional” para se referir à base de cálculo das exações em causa, mas tão-somente a faturamento/receita bruta da venda de bens e serviços e de serviços de qualquer natureza;

a planilha constante no Anexo I da IN SRF nº 247/2002, ao prever a inclusão de referidos lucros na alienação dos bens do ativo permanente na base de cálculo do PIS e da Cofins, é ilegal e inconstitucional;

a Lei nº 6.099/74 (e alterações posteriores) prevê o registro dos bens arrendados no ativo permanente do arrendador, e como consequência a receita de sua venda é não operacional, quer porque são sempre dessa natureza as receitas decorrentes da alienação de bens do ativo permanente (art. 187, inc. IV, Lei 6.404/76, art. 31, DL 1.598/77, arts. 418 e 511, § 1º, do RIR/99) quer porque o objeto da empresa não é a venda imediata desses bens mas o seu arrendamento;

não se sustenta a pretensão da fiscalização ao invocar o COSIF na parte em que considera receita operacional aquela decorrente da alienação de bens arrendados, pois as normas do Banco Central são elaboradas segundo a substância econômica dos fatos representados e não segundo a sua forma jurídica; havendo conflito entre as normas contábeis e as normas legais, manda o item 4.1.8 da BNC T 4, aprovada pela Resolução CFC nº 732/92, que se atenda a ordem legal, ainda mais em se tratando de consequências tributárias onde vigoram os princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada;

além disso, é impróprio adicionar à base de cálculo, formada por receitas específicas que compõem o faturamento, o lucro na venda de bens arrendados, haja vista que a previsão do COSIF pode valer para fins econômicos, mas jamais para fins tributários;

é inaceitável a interpretação teleológica e sistemática efetuada pelo autuante, pois se utiliza de conceitos e normas sem qualquer concatenação lógica e não encontra amparo nas diversas normas constitucionais e legais tributárias e comerciais que regem a matéria;

em qualquer hipótese, é incabível a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, por falta de previsão legal, e impréstável a utilização da taxa SELIC para o cômputo dos juros de mora, por seu caráter remuneratório, por ser fixada unilateralmente pelo Poder Executivo e por ser superior ao percentual de 1% previsto no art. 161 do CTN.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2006, 2007

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 25/03/2013 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 27/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

### LUCRO NA ALIENAÇÃO DE BENS ARRENDADOS.

A contribuição para o PIS incide sobre o lucro na alienação de bens arrendados auferido na atividade de arrendamento mercantil, consoante previsto expressamente nas normas infralegais de regência, que por sua vez estão plenamente de acordo com a base de cálculo definida pelo legislador.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2006, 2007

### LUCRO NA ALIENAÇÃO DE BENS ARRENDADOS.

A Cofins incide sobre o lucro na alienação de bens arrendados auferido na atividade de arrendamento mercantil, consoante previsto expressamente nas normas infralegais de regência, que por sua vez estão plenamente de acordo com a base de cálculo definida pelo legislador.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a recorrente apresenta Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio do qual repisa argumentos contidos na Impugnação ao Lançamento.

Advoga que, por força das disposições constitucionais que cita e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que, inclusive, fulminou parte da legislação da qual a Fiscalização lançou mão para chegar às suas conclusões, as Contribuições para o PIS/PAEP e COFINS tem como base de cálculo o faturamento, receita bruta decorrente da venda de mercadorias, mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Ao contrário de como entende a Fiscalização Federal, as Contribuições não incidem sobre lucros decorrentes da alienação do ativo permanente, definido pelo Fisco como receita operacional da empresa.

Que por tratar-se de receita decorrente da alienação de bens do ativo permanente, assim classificadas pelo artigo 3º da Lei 6.099/74, está excluída da base de cálculo das Contribuições, por expressa previsão legal – inciso IV do parágrafo 2º do artigo 3º da Lei 9.718/98.

Sustenta que a planilha do Anexo I da Instrução Normativa 247/02 é ilegal, inconstitucional e não encontra sustentação nem no Decreto 4.524/02 nem no próprio Ato Normativo.

Que a Lei 6.099/74, ao disciplinar os efeitos tributários do arrendamento mercantil, determina o registro dos bens arrendados no ativo permanente do arrendador. A receita de sua venda é não operacional tanto por assim sé-lo em regra geral, quanto porque o objeto da empresa não é a venda imediata dos bens, mas seu arrendamento, que é a razão pela qual tais bens são adquiridos.

Que a classificação atribuída pelo COSIF não dá razão à pretensão do Fisco, por dois motivos. Primeiro porque as classificações contábeis propostas pelo BACEM são determinadas pela substância econômica dos fatos representados e não pela sua forma jurídica, devendo prevalecer, para efeitos tributários, a segunda. Segundo, pela evidente impropriade técnica de adicionar à base de cálculo das contribuições, formada por receitas específicas que compõe o faturamento, o “lucro” da venda de ativo.

Recorre também da incidência de juros de mora sobre o valor da multa lançada e pela aplicação da Taxa Selic.

Em contraposição aos argumentos da Recorrente, a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta suas Contra-Razões, por meio das quais sintetiza a evolução histórica da legislação de incidência das Contribuições e defende a manutenção do Auto de Infração *sub judice*.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso.

A primeira questão de relevo se refere aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade e posterior revogação pela Lei 11.941/09 do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98. Até seu advento, as entidades que exerciam atividades como as desenvolvidas pela autuada estavam isentas da COFINS, por força do disposto no parágrafo único do artigo 11 da Lei Complementar nº. 70/91.

Lei Complementar nº. 70/91.

Art. 11. Fica elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no § 1º do art. 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao disposto neste artigo ficam excluídas do pagamento da contribuição social sobre o faturamento, instituída pelo art. 1º desta lei complementar.

Lei nº. 8.212/91

Art. 22 – (...)

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a base de cálculo definida no inciso I deste artigo. (grifos meus)

A alteração na legislação tributária que dá azo a uma parte da presente autuação foi introduzida pelo artigo 3º da referida Lei 9.718/98. Ao regulamentar de forma ampla a matéria, a Lei introduziu, além do rejeitado alargamento da base de cálculo, novos critérios de apuração das Contribuições, disciplinando de forma específica diversos ramos de atividade empresarial, se não vejamos.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

~~§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.~~ (Revogado Lei nº. 11.941, de 2009)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Redação MP nº. 2158-35, de 2001)

III - (Revogado MP nº. 2158-35, de 2001)

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

~~§ 3º Nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.~~ (Revogado pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 4º Nas operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra da moeda estrangeira.

§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir: (Incluído MP nº. 2158-35, de 2001)

I - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito: (Incluído MP nº. 2158-35, de 2001)

a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira; (Incluído MP nº. 2158-35, de 2001)

b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado; (Incluído MP nº. 2158-35, de 2001)

c) deságio na colocação de títulos; (Incluído MP nº. 2158-35, de 2001)

d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações; (Incluído MP nº. 2158-35, de 2001)

e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge; (Incluído MP nº. 2158-35, de 2001)

II - no caso de empresas de seguros privados, o valor referente às indenizações correspondentes aos sinistros ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de cosseguro e resseguro, salvados e outros resarcimentos. (Incluído MP nº. 2158-35, de 2001)

III - no caso de entidades de previdência privada, abertas e fechadas, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates; (Incluído MP nº. 2158-35, de 2001)

IV - no caso de empresas de capitalização, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de resgate de títulos. (Incluído MP nº. 2158-35, de 2001)

§ 7º As exclusões previstas nos incisos III e IV do § 6º restringem-se aos rendimentos de aplicações financeiras proporcionados pelos ativos garantidores das provisões técnicas, limitados esses ativos ao montante das referidas provisões. (Incluído MP nº. 2158-35, de 2001)

§ 8º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, poderão ser deduzidas as despesas de captação de recursos incorridas pelas pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos: (Incluído MP nº. 2158-35, de 2001)

I - imobiliários, nos termos da Lei nº 9.514, de 20 de novembro de 1997; (Incluído MP nº. 2158-35, de 2001)

II - financeiros, observada regulamentação editada pelo Conselho Monetário Nacional. (Incluído MP nº. 2158-35, de 2001)

III - agrícolas, conforme ato do Conselho Monetário Nacional. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 9º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir: (Incluído MP nº. 2158-35, de 2001)

I - co-responsabilidades cedidas; (Incluído MP nº. 2158-35, de 2001)

II - a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas; (Incluído MP nº. 2158-35, de 2001)

III - o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades. (Incluído MP nº. 2158-35, de 2001)

Com efeito, é nesse cenário que exsurge a controvérsia da vertente exação.

A despeito da declaração de inconstitucionalidade e posterior revogação do parágrafo primeiro do artigo 3º da Lei 9.718/98, cujos efeitos tributários serão melhor examinadas adiante, a alteração introduzida pelo caput do artigo 3º, com possível repercussão na definição da base imponível das Contribuições, e todos os demais critérios de apuração especificados nos parágrafos subsequentes não foram em nenhum momento considerados inconstitucionais nem revogados, razão pela qual a Fiscalização Federal considerou devidos os valores lançados no Auto de Infração guerreado.

Para melhor decidir a lide, fundamental revisitar os acontecimentos em torno da declaração de inconstitucionalidade § 1º, artigo 3º, Lei nº. 9.718/98.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep estava definida na Lei Complementar 07/70 e a da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins na Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, como sendo essa o faturamento mensal, e o faturamento decorrente das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. A tentativa de redefinir-la veio com a Lei 9.718/98, que embora tenha mantido o faturamento como sendo a base de cálculo da Contribuição, incluiu em seu conceito toda a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

O problema adveio do fato de a Constituição Federal, antes da Emenda Constitucional nº 20, de 20 de dezembro de 1998, determinar em seu artigo 195, inciso I, que a seguridade social fosse financiada por contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. O texto antes e depois da EM 20/98.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II - dos trabalhadores;

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

O RE 585.235, acima transcrito, como está claro e parece mesmo ser assunto incontroverso, referiu-se exclusivamente à inconstitucionalidade do parágrafo primeiro do artigo 3º da Lei 9.718/98, assim o declarando. É de amplo conhecimento que o Supremo

Tribunal Federal manifestou-se a respeito dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade do parágrafo primeiro, esclarecendo que, a contrario senso, o caput do artigo 3º era constitucional, como a seguir se vê no entendimento expresso ao longo do Voto proferido pelo Ministro Cesar Peluso, encontrado pelo menos nos Recursos Extraordinários nº. 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840.

Por todo o exposto, julgo inconstitucional o parágrafo 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, por ampliar o conceito de receita bruta para “toda e qualquer receita”, cujo sentido afronta a noção de faturamento pressuposta no art. 195, I, da Constituição da República, e, ainda, o art. 195, parágrafo 4º, se considerado para esse efeito de nova fonte de custeio da seguridade social.

Quanto ao caput do art. 3º, julgo-o constitucional, para lhe dar interpretação conforme à Constituição, nos termos do julgamento proferido no RE nº 150755/PE, que tomou a locução receita bruta como sinônimo de faturamento, ou seja, no significado de “receita bruta de venda de mercadoria e de prestação de serviços”, adotado pela legislação anterior, e que, a meu juízo, se traduz na soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais. (grifos meus)

Foi nesse contexto instaurada a controvérsia acerca dos efeitos da Lei na base de cálculo das Contribuições, mais especificamente sobre o conceito atribuído às expressões receita bruta e faturamento, assunto sobre o qual o Ministro Cesar Peluso também se manifestou.

Sr. Presidente, gostaria de enfatizar meu ponto de vista, para que não fique nenhuma dúvida ao propósito. Quando me referi ao conceito construído sobretudo no RE 150.755, sob a expressão “receita bruta de venda de mercadorias e prestação de serviço”, quis significar que tal conceito está ligado à idéia de produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se inclui todo incremento patrimonial resultante do exercício de atividades empresariais típicas. Se determinadas instituições prestam tipo de serviço cuja remuneração entra na classe das receitas chamadas financeiras, isso não desnatura a remuneração de atividade própria do campo empresarial, de modo que tal produto entra no conceito de “receita bruta igual a faturamento”. Ao longo de seu Voto, o Ministro Cesar Peluso analisa detidamente tais conceitos, esclarecendo as razões porque entende que a base de cálculo das Contribuições inclui outras receitas, além das que decorrem da venda de mercadorias e serviços.

6. (...) Faturamento nesse sentido, isto é, entendido como resultado econômico das operações empresariais típicas, constitui a base de cálculo da contribuição, enquanto representação quantitativa do fato econômico tributado. Noutras palavras, o fato gerador constitucional da COFINS são as operações econômicas que se exteriorizam no faturamento (sua base de cálculo), porque não poderia nunca corresponder ao ato de emitir faturas, coisa que, como alternativa semântica possível, seria de todo absurda, pois bastaria à empresa não emitir faturas para se furtar à tributação. – grifamos.

7. Ainda no universo semântico normativo, faturamento não pode soar o mesmo que receita, nem confundidas ou identificadas as operações (fatos) “por cujas realizações se manifestam essas grandezas numéricas”. A Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976) prescreve que a escrituração da companhia “será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos” (art. 177), e, na disposição anterior, toma de empréstimo à ciência contábil os termos com que regula a elaboração das demonstrações financeiras, verbis:

A questão, é claro, foi analisada pelos demais Ministros integrantes da Suprema Corte. Os apontamentos a seguir, extraídos do Voto proferido nos autos do RE 346.084 pelo Ministro Ilmar Galvão, trazem esclarecimentos de grande relevo sobre o tema.

O recorrente considera que tais precedentes não seriam aplicáveis ao caso, haja vista que o STF teria estabelecido sinonímia entre faturamento e receita bruta quando tais expressões designavam receitas oriundas de vendas de bens e/ou serviços.

Tal leitura não é correta. A Corte, ao admitir tal equiparação, em verdade assentou a legitimidade constitucional da atuação do legislador ordinário para densificar uma norma constitucional aberta, não estabelecendo a vinculação pretendida pelo recorrente em relação às operações de venda.

Ao contrário do que pretende o recorrente, a Corte rejeitou qualquer tentativa de constitucionalizar eventuais pré-concepções doutrinárias não incorporadas expressamente no texto constitucional.

O STF jamais disse que havia um específico conceito constitucional de faturamento. Ao contrário, reconheceu que ao legislador caberia fixar tal conceito. E também não disse que eventuais conceitos vinculados a operações de venda seriam os únicos possíveis.

Não fosse assim, teríamos que admitir que a composição legislativa de 1991 possuía um poder extraordinário. Por meio da Lei Complementar nº 71, teriam aqueles legisladores fixado uma interpretação dotada da mesma hierarquia da norma constitucional, interpretação esta que estaria infensa a qualquer alteração, sob pena de inconstitucionalidade.

Na tarefa de concretizar normas constitucionais abertas, a vinculação de determinados conteúdos ao texto constitucional é legítima. Todavia, pretender eternizar um específico conteúdo em detrimento de todos os outros sentidos compatíveis com uma norma aberta constitui, isto sim, uma violação à força normativa da Constituição, haja vista as necessidades de atualização e adaptação da Carta Política à realidade. Tal perspectiva é sobretudo antidemocrática, uma vez que impõe às gerações futuras uma decisão majoritária adotada em uma circunstância específica, que pode não representar a melhor via de concretização do texto constitucional.

Com efeito, embora o assunto venha recebendo diferentes interpretações, acredito que, uma vez que reconhecida a constitucionalidade do caput do artigo 3º, inofismável distinguir que, segundo disposição literal de Lei, a base de cálculo, que até então esteve expressa como receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza passou a constar, simplesmente, como de receita bruta.

Em tais circunstâncias, parece-me mais do que razoável a interpretação de que a modificação considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal diga respeito exclusivamente à inclusão, indistintamente, da totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, tal como ampliava o parágrafo primeiro.

E não passa despercebido o fato de que a alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 02/98 teve por escopo justamente permitir que a receita fosse alcançada pelas contribuições para o financiamento da seguridade social. Ao observador desatento pareceria inadmissível cogitar que a receita bruta já tivesse se tornado a base de cálculo antes da EM 20,

quando justamente ela parece ter introduzido tal possibilidade no mundo jurídico. Contudo, o que precisa ficar claro é que a base imponível das Contribuições ao tempo das Leis Complementares nº. 70/91 e 07/70 já estava definida como receita bruta, embora restrita àquela decorrente das vendas de mercadorias e serviços.

A modificação rejeitada pela decisão tomada no âmbito do Supremo Tribunal Federal foi a que ampliou a base de cálculo das Contribuições para além do faturamento, limitação fixada no texto constitucional, incluindo deliberadamente toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica. Não me parece que a intenção tenha sido de restringir a base de cálculo à receita proveniente do faturamento oriundo de determinadas atividades empresariais, como desejam os que defendem a sua circunscrição à receita da venda de bens e de serviços.

Embora em muitas decisões os Ministros do Supremo Tribunal Federal, depois de decidirem pela inconstitucionalidade do parágrafo terceiro, tenham ratificado o conceito de faturamento conhecido antes da Lei 9.718/98, como sendo a receita decorrente da venda de bens de serviços, fica claro dos excertos antes transcritos, os quais representam o pensamento mais aprofundado daquela Corte sobre o tema, que a razão para tais manifestações jamais poderia ter sido “*a constitucionalização de pré-concepções doutrinárias não incorporadas expressamente no texto constitucional*”, nem o reconhecimento de “*um específico conceito constitucional de faturamento*”. De fato, creio que tais manifestações tenham sido motivadas muito mais pela leitura abreviada da questão, em processos nos quais essa matéria ocupava um papel coadjuvante na decisão do mérito do litígio.

Mas não é somente na interpretação acima defendida que esse entendimento encontra respaldo. Como dito de início, a declaração de inconstitucionalidade alcançou exclusivamente o parágrafo primeiro do artigo 3º da Lei 9.718/98, do que resulta que não somente o caput do artigo, mas os demais parágrafos e toda a regulamentação superveniente deixou de ser atingida e permanece em pleno vigor.

Considerado isso tudo, emerge a necessidade de que o procedimento fiscal leve em conta a origem da receita da pessoa jurídica na apuração da base de cálculo das Contribuições, de tal sorte a identificá-la como decorrente de suas atividades típicas ou não.

A esse respeito, excelentes os ensinamentos contidos no Voto condutor da decisão recorrida, que passo a transcrever.

Por seu turno, ao reconhecer a diversidade de atividades alcançadas pela incidência do PIS e da Cofins, o legislador tratou de incluir nos textos legais dispositivos específicos para diferentes ramos de atividade econômica. No que tange às chamadas instituições financeiras e assemelhados, temos os dispositivos legais abaixo relacionados:

Instituições financeiras e assemelhados em geral	inc. I, art. 1º, Lei nº 9.701/98; e § 4º, art. 1º, Lei nº 9.718/98
Bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários e cooperativas de crédito	alíneas a, b, c e e, inc. III, art. 1º, Lei nº 9.701/98; inc. I, § 6º, art. 3º, Lei nº 9.718/98
Empresas de arrendamento	inc. III, art. 1º, Lei nº 9.701/98; inc. I, § 6º, art. 3º,

mercantil	Lei nº 9.718/98
Seguros privados	inc. IV, art. 1º, Lei nº 9.701/98; inc. II, § 6º, art. 3º, Lei nº 9.718/98
Entidades de previdência privada abertas e fechadas	inc. V, art. 1º, Lei nº 9.701/98; inc. III, § 6º, e § 7º, art. 3º, Lei nº 9.718/98
Empresas de capitalização	inc. VI, art. 1º, Lei nº 9.701/98; inc. IV, § 6º, e § 7º, art. 3º, Lei nº 9.718/98
Securitização de créditos	§ 8º, art. 3º, Lei nº 9.718/98
Operadoras de planos de assistência à saúde	§ 9º, art. 3º, Lei nº 9.718/98

Salvo melhor juízo, acolher o entendimento proposto de que a declaração de inconstitucionalidade do parágrafo primeiro restringe a base de cálculo àquela definida na Lei Complementar nº. 70/91 exigiria considerar imprestáveis todos os dispositivos acima relacionados.

Superada essa questão, passo às seguintes.

Há no inciso IV do parágrafo 2º da Lei 9.718/98 disposição literal de Lei excluindo da receita bruta para fins de determinação da base de cálculo das contribuições, a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente, que foi, exatamente, de onde se originou a receita tributada pela Fiscalização Federal.

O lançamento foi mantido em primeira instância com base no entendimento de que os parágrafos 5º e 6º do artigo 3º da Lei 9.718/98 estabeleceram as reduções facultadas às pessoas jurídicas especificadas no § 1º do art. 22 da Lei nº. 8.212/91, com base nas particularidades no seu ramo de negócios, o que exclui a possibilidade de que a redução contemple, no caso das empresas de arrendamento mercantil, a venda de bens arrendados, ainda que estes estejam registrados em seu ativo permanente.

Com efeito, os parágrafos 5º e 6º do artigo 3º da Lei 9.718/98 trazem regulamentação específica para determinação da base de cálculo no caso das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, dentre as quais se inclui a autuada. Ainda mais, o parágrafo 5º é determinante em relação às exclusões e deduções que nestes casos serão admitidas. Por sua vez, o parágrafo 6º refere-se àquelas aceitas além das exclusões e deduções mencionadas no §5º.

Esse é, a meu ver, o mais relevante impasse presente nos autos.

Se a correta interpretação da legislação remete, como pretende a Recorrente, à exclusão da base de cálculo das receitas decorrente da venda dos bens do ativo permanente para todas as pessoas jurídicas ou, como considerou a decisão de piso, ao entendimento de que a redução expressa no inciso IV do parágrafo 2º da Lei 9.718/98, no caso concreto não se aplica.

De plano, deve-se levar em conta que não há razão para crer que as pessoas jurídicas identificadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 não tenham direito a reduzir da base de cálculo das Contribuições as vendas dos bens do ativo permanente quando essas vendas não estiverem associadas às suas atividades-fim. Partindo-se dessa premissa, rejeita-se a

interpretação de que as deduções permitidas estejam restritas aos parágrafos 5º e 6º do artigo 3º da Lei 9.718/98, já que, em regra geral, as vendas de bens do ativo permanente, em atividade classificada como não operacional, não estão sujeitas à incidência, mesmo quando praticadas pelas pessoas jurídicas neles referidas.

Noutro giro, tem-se a Instrução Normativa nº 1.285/12, com alterações introduzidas pela Instrução Normativa nº 1.314/12, por meio das quais a Secretaria da Receita Federal do Brasil baixou orientações normativas disciplinando a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins das pessoas jurídicas nela listadas, nos seguintes termos.

**Art. 1º** Esta Instrução Normativa disciplina a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins das seguintes pessoas jurídicas, sujeitas ao regime de apuração cumulativa:

I - os bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas e as agências de fomento referidas no art. 1º da Medida Provisória nº 2.192-70, de 24 de agosto de 2001; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.314, de 28 de dezembro de 2012)

II - as sociedades de crédito, financiamento e investimento, as sociedades de crédito imobiliário e as sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários;

III - as empresas de arrendamento mercantil;

IV - as cooperativas de crédito;

V - as empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito;

VI - as entidades de previdência complementar privada, abertas e fechadas, sendo irrelevante a forma de sua constituição; e

VII - as associações de poupança e empréstimo.

§ 1º O disposto no inciso I do caput, relativamente às agências de fomento ali referidas, aplica-se a partir de 1º de janeiro de 2013. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.314, de 28 de dezembro de 2012)

§ 2º As agências de fomento referidas no inciso I poderão, opcionalmente, submeter-se ao disposto nesta Instrução Normativa a partir de 1º de janeiro de 2012. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.314, de 28 de dezembro de 2012)

## CAPÍTULO III

### DAS EXCLUSÕES E DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO

#### Seção I

##### Das Exclusões e Deduções de Caráter Geral

Art. 7º As pessoas jurídicas relacionadas no art. 1º podem excluir ou deduzir da receita bruta, para efeito da determinação da base de cálculo apurada na forma do art. 3º:

I - as reversões de provisões;

II - as recuperações de créditos baixados como perda, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas;

III - o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;

IV - os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; e

V - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Parágrafo único. Não se aplica a exclusão prevista no inciso I na hipótese de provisão que tenha sido deduzida da base de cálculo quando de sua constituição

## Seção II

### Das Exclusões e Deduções Específicas de Instituições Financeiras e Assemelhadas

Art. 8º Além das exclusões previstas no art. 7º, os bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, agências de fomento, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito e associações de poupança e empréstimo podem deduzir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os valores: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.314, de 28 de dezembro de 2012)

I - das despesas incorridas nas operações de intermediação financeira;

II - dos encargos com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais ou de direito privado;

III - das despesas de câmbio, observado o disposto no art. 6º;

IV - das despesas de arrendamento mercantil, restritas a empresas e instituições arrendadoras;

V - das despesas de operações especiais por conta e ordem do Tesouro Nacional;

VI - do deságio na colocação de títulos;

VII - das perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações;

VIII - das perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge ; e

IX - das despesas de captação em operações realizadas no mercado interfinanceiro, inclusive com títulos públicos.

Parágrafo único. A vedação do reconhecimento de perdas de que trata o inciso VII aplica-se às operações com ações realizadas nos mercados à vista e de derivativos (futuro, opção, termo, swap e outros) que não sejam de hedge.

Como se vê, a própria Secretaria da Receita Federal ao disciplinar a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as pessoas jurídicas listadas no artigo 1º, dentre elas empresas de arrendamento mercantil, incluiu a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente dentre as exclusões permitidas, sem qualquer ressalva.

Confirmou, ainda, em seu artigo 8º, ao tempo em que previu a exclusão específica das despesas de arrendamento mercantil para as empresas e instituições arrendadoras, o direito às exclusões previstas no art. 7º.

Mesmo que as receitas decorrentes da venda de bens arrendados sejam, a teor das premissas nas quais o presente Voto está fundamentado, de natureza operacional e, por conseguinte, tendo-se em conta apenas esse aspecto, devessem integrar a base de cálculo das Contribuições, não vejo como afastar disposição de Lei que, como se viu, aproveita a todas as empresas, independentemente da atividade por elas exercida, especialmente quando o próprio Órgão Fiscalizador edita Ato Normativo, admitindo o direito de exclusão das vendas do ativo permanente da base de cálculo, indistintamente.

Se duas interpretações do texto normativo pareciam até certo ponto viáveis, uma favorável ao administrado, outra não, parece-me que, ao pronunciar-se pela possibilidade de exclusão pretendida pela parte, a Secretaria da Receita Federal termina por colocar à disposição deste Colegiado forte elemento para decisão da lide favoravelmente à Recorrente.

**VOTO DAR INTEGRAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.**

Sala de Sessões, 30 de janeiro de 2013.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa – Relator.