Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.900222/2015-76

Processo nº	16327.900222/2015-76
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3402-008.074 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	27 de janeiro de 2021
Recorrente	DIBENS LEASING S/A - ARRENDAMENTO MERCANTIL
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Data do Fato Gerador: 20/08/2008

EMPRESA DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. ALIENAÇÃO DE BENS ARRENDADOS. EXCLUSÃO. BASE DE CÁLCULO. REGIME CUMULATIVO. COFINS.

Os bens objeto de arrendamento mercantil integram o ativo imobilizado das empresas de arrendamento mercantil, em razão de disposição expressa contida na Lei nº. 6.099/74, artigo 3º, motivo pelo qual a receita que obtêm da respectiva alienação não integra a base de cálculo da contribuição da COFINS, haja vista o disposto no artigo 3º, §2º, inciso IV, da Lei nº. 9.718/98.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para considerar legítima a exclusão da base de cálculo da COFINS as receitas decorrentes dos lucros/vendas da alienação de bens arrendados. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-008.069, de 27 de janeiro de 2021, prolatado no julgamento do processo 16327.900218/2015-16, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente o conselheiro Pedro Sousa Bispo.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela

Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão, proferido pela Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

A decisão recorrida possui a seguinte ementa:

> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> [...]
>
> ACÓRDÃO SEM EMENTA
>
> Acórdão não contém ementa em atendimento ao que disciplina a Portaria RFB nº 2.724, de 27 de setembro de 2017.
>
> Manifestação de Inconformidade Improcedente
>
> Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem retratar os fatos que gravitam em torno da presente demanda, reproduzo o relatório desenvolvido pela DRJ e retratado no Acórdão recorrido, o que passo a reproduzir em parte:

> Por meio do Despacho Decisório eletrônico [...] foi negada a homologação das compensações informadas na Declaração de Compensação [...] O crédito informado é de "Pagamento Indevido ou a Maior" de Cofins – Entidades Financeiras e Equiparadas, código de receita 7987 [...]
>
> Por conseguinte, exige-se o valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, [...], acrescido de multa e juros moratórios.
>
> No termo de "Informações Complementares da Análise do Crédito", consta a seguinte motivação do Despacho Decisório:
>
> > A Dcomp foi apresentada para requerer a compensação de COFINS decorrente de reprocessamento da base de cálculo visando a excluir os lucros auferidos na alienação de bens arrendados. Ocorre que no entendimento da RFB, a alienação de bens arrendados integra o conjunto operacional das sociedades de arrendamento mercantil, ou seja, faz parte dos negócios da atividade empresarial típica e habitual das pessoas jurídicas autorizadas pelo banco central do brasil cujo objeto principal é a prática de operações de arrendamento mercantil e, portanto, o seu resultado constitui receita bruta, conforme disposto nos artigos 2º e 3º, da lei n° 9.718/98. Portanto, trata-se de receita operacional. Cabe registrar que as exclusões da base de cálculo da COFINS para sociedades de arrendamento mercantil estão previstas na lei 9.701/98, entre as quais não se encontra o lucro na alienação de bens arrendados. Cumpre notar que a IN SRF nº 247/2002, em seu anexo i, prevê expressamente a inclusão dos lucros na alienação dos bens arrendados na base de cálculo do PIS e da COFINS. Destarte, resta evidenciado que a interpretação da legislação tributária, no âmbito da receita federal do brasil, é no sentido de fazer incidir o PIS e a COFINS sobre os lucros em questão. Assim, a COFINS incide sobre o lucro na alienação de bens arrendados auferido na atividade de arrendamento mercantil, consoante previsto expressamente na legislação vigente em 2008. Portanto, incabível a sua exclusão

Documento nato-digital

> na base de cálculo da COFINS. Dessa forma, não reconhecemos o direito creditório requerido na Dcomp.[...]

Irresignada,[...]-a contribuinte encaminhou a manifestação de inconformidade, na qual alega, em síntese, que:

- O pagamento a maior objeto do pedido de compensação em referência teve origem no reprocessamento da base de cálculo da Cofins, por conta de uma exclusão prevista em lei, mas que não havia sido efetuada no cálculo original da contribuição;

- Verificou que não havia excluído de sua base de cálculo as receitas de Lucro na Alienação de Bens Arrendados, [...], conforme previsão expressa do inciso IV, do § 2º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718 e Instrução Normativa RFB nº 1.285/2012;

- Para comprovar o alegado junta à presente manifestação: o Balancete – Lucro na Alienação de Bens Arrendados, [...], a DCTF [...] retificadora, ou seja, antes da transmissão do PER/Dcomp em referência, já com a devida abertura do crédito;

- No leasing financeiro, a arrendadora adquire no mercado bem móvel ou imóvel, por indicação do arrendatário, com a finalidade de ceder a ele o uso do bem, por determinado prazo, mediante certa remuneração. O arrendatário, que detém a posse direta do bem e o direito de utilizá-lo conforme suas finalidades, pode, ao final do contrato, devolver o bem arrendado, adquiri-lo pelo valor residual, ou renovar o contrato;

- Enquanto não exercida a opção de compra do bem arrendado, a propriedade do bem é da arrendadora. Por isso, o art. 3º da Lei nº 6.099/74, que disciplina o leasing, determina que o bem arrendado deve ser registrado no ativo imobilizado.

- Na determinação da base de cálculo do PIS e Cofins, a Lei nº 9.718/98 exclui da receita bruta a receita de venda de bens do ativo permanente:

> Art. 3º [...]
>
> §2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:
>
> [...]
>
> IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

- A questão não poderia ser mais simples. A Lei nº 6.099/74 manda que a arrendadora registre os bens arrendados em seu ativo imobilizado. E a Lei nº 9.718/98 exclui a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente na determinação da base de cálculo das contribuições sociais (PIS e Cofins);

- O Despacho Decisório invocou o Anexo da IN SRF nº 247/2002, que embora em sentido contrário ao texto da própria IN, pretendia incluir os lucros da venda de imobilizado na base de cálculo das empresas de leasing. Porém, a SRF revogou esse Anexo (que não mais figura na vigente IN RFB nº 1.285/2012);

- A revogação desse Anexo evidencia que ele tinha extrapolado a disposição da lei e da própria IN SRF nº 247/2002, com a qual conflitava;

- A legislação não mudou. A própria Secretaria da Receita Federal, ao disciplinar a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins das empresas financeiras (dentre elas as empresas de arrendamento mercantil), na IN RFB nº 1.285/2012, repete a lei e arrola a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente entre as exclusões permitidas, sem fazer nenhuma ressalva (art. 7º, V).

Documento nato-digital

> - Saliente-se que a exclusão das receitas dos Lucros na Alienação de Bens Arrendados já foi objeto de autuação pelo Fisco e, em todos os casos, os lançamentos foram cancelados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que ratificou a não incidência de PIS/Cofins sobre as receitas da venda de bens do ativo permanente das empresas de arrendamento mercantil, asseverando que tais receitas não se incluem na base de cálculo do PIS e da Cofins por expressa determinação legal.

Cientificada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, pugnando pelo provimento do recurso e homologação integral da compensação efetuada, com a consequente extinção do crédito tributário exigido. Em resumo, as razões e defesa são as mesmas da manifestação de inconformidade, já relatada.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

> 1. Pressupostos legais de admissibilidade
>
> Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.
>
> 2. Mérito
>
> Trata-se de Declaração de Compensação formulado, transmitido em 24/05/2012 (fl. 65-69), visando o aproveitamento de crédito de COFINS/cumulativo – Entidades Financeiras e Equiparadas (código da receita 7987) decorrente de pagamento indevido ou a maior realizado na competência de junho de 2008, no valor original de R$ 1.415.623,91.
>
> Em 09/03/2015, mediante Despacho Decisório Eletrônico de fl. 54, a compensação não foi homologada, tendo em vista que, a partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP, o valor do crédito pleiteado, decorrente de pagamento indevido, já teria sido utilizado para quitação de outros débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação com os débitos informados no pedido de compensação.
>
> No Termo de Informações Complementares, fl. 55, que acompanha o despacho Decisório, a não homologação da compensação pleiteada se deu pelas seguintes razões, em resumo: (i) a compensação de COFINS requerida decorre de reprocessamento da base de cálculo visando dela excluir os lucros auferidos na alienação de bens arrendados – contudo, no entendimento da Fiscalização, a alienação de bens arrendados integra a receita operacional das sociedades de arrendamento mercantil, nos termos do art. 2º e 3º, da Lei nº 9.718/98; (ii) as exclusões da base de cálculo da COFINS para sociedades de arrendamento mercantil estão previstas na Lei 9.701/98, entre as quais não se encontra o lucro na alienação de bens arrendados; (iii) fundamenta que a IN SRF nº 247/2002, em seu Anexo I, prevê expressamente a inclusão dos lucros na alienação dos bens arrendados na base de cálculo do PIS e da COFINS.
>
> A DRJ manteve o Despacho Decisório e julgou improcedente a manifestação de inconformidade por entender que (i) pelo princípio da especialidade, a apuração da COFINS, no regime cumulativo, das empresas de arrendamento mercantil deve seguir os ditames da Lei nº 9.701/98 c/c art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, aplicando-se apenas

Documento nato-digital

de forma subsidiária as regras gerais da Lei nº 9.718/98, assim os lucros provenientes da alienação de bens arrendados compõe a receita operacional, base de cálculo da COFINS; e (ii) acrescenta que com base nos critérios COSIF (Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional) de escrituração contábil e no Anexo I, da IN SRF n. 247/02, tais receitas fazem parte da atividade operacional da Contribuinte, cujo produto deve compor a base de cálculo da COFINS.

A Recorrente em seu Recurso Voluntário argumenta, após conceituar as operações de *leasing* que (i) o art. 3º, da Lei nº 6.099/74, que disciplina o *leasing*, determina que o bem arrendado deve ser registrado no ativo imobilizado; por sua vez, a Lei nº 9.718/98, em seu art. 3º, § 2º, inciso IV, na determinação da base de cálculo do PIS e Cofins, exclui da receita bruta a receita de venda de bens do ativo permanente, logo lucros provenientes da alienação de bens arrendados não compõe a base de cálculo das contribuições já que não faz parte da atividade operacional da Recorrente; (ii) assim, as normas especiais aplicáveis às instituições financeiras (Lei nº 9.701/98) convivem com as normas gerais da Lei nº 9.718/98; (iii) aduz que a SRF revogou o Anexo I, da IN SRF nº 247/2002, por meio da IN RFB nº 1.285/2012, evidenciando que tal anexo extrapolou os limites definidos em Lei; e (iv) que o critério (COSIF) considerado para as classificações contábeis propostas pelo BACEN é de fundo econômico, e não retrata a realidade jurídico-tributária dos bens analisados – além disso, existindo divergência entre norma contábeis e lei tributária esta última deve prevalecer, tendo em vista o princípio da legalidade.

Vejamos.

2.1 – Conceito de Arrendamento Mercantil

Existe um consenso na doutrina de que o arrendamento mercantil é um negócio jurídico por intermédio do qual uma pessoa jurídica, arrendante, adquire, no interesse de seu contratante, arrendatário, determinado bem para, posteriormente, ceder-lhe a posse direta durante determinado lapso temporal, findo o qual o arrendatário optará por (i) renovar o contrato por novo prazo, (ii) restituir o bem ao arrendante, ou (iii) adquiri-lo pelo preço previamente convencionado entre as partes (valor residual).

Nas palavras do professor Arnold Wald[1], o arrendamento mercantil se define como o contrato pelo qual alguém, "desejando utilizar determinado equipamento, ou um certo imóvel, consegue que uma instituição financeira adquira o referido bem, alugando-o ao interessado por prazo certo, admitindo-se que, terminado o prazo locativo, o locatário possa optar entre a devolução do bem, a renovação da locação, ou a compra pelo preço residual fixado no momento inicial do contrato".

Na mesma direção, Fabio Konder Comparato[2], um dos precursores do estudo do *leasing* no Brasil, afirma tratar-se de fórmula engenhosa na qual, ao invés de se comprar o equipamento de que necessita, o empresário pede a uma instituição financeira especializada que o compre em seu lugar, segundo indicações técnicas que ele próprio fornece, para que, em seguida, o receba em locação. Findo determinado prazo, abre-se a tripla opção de: adquirir o material locado por um preço residual, devolver este material, ou continuar na locação por prazo indeterminado.

O contrato de *leasing* funciona através de três partes integrantes, mas que não estão totalmente vinculadas: o fabricante (pode ser a própria arrendadora), que vende o equipamento à arrendadora, que capta recursos para a aquisição do bem, e a arrendatária que terá várias opções ao término do contrato sendo elas - optar pela compra ou devolução do bem, ou ainda a renovação do contrato, ou também pela opção de compra, levando em conta o Valor Residual Garantido (VRG).

[1] WALD, Arnold, A Introdução do Leasing no Brasil, RT, 415/9.
[2] COMPARATO, F. K. Contrato de leasing. in Revista Forense . Ano 71, Vol.250, p.7-12, abril, maio, junho, 1975.

Documento nato-digital

No Brasil, o *leasing* começou a se desenvolver efetivamente a partir da década de 70, quando seu tratamento tributário foi disciplinado pela Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, que o denominou de "Arrendamento Mercantil". Confira seus artigos 1º e 5º, respectivamente, ainda em vigor:

> Art. 1º. O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil reger-se-á pelas disposições desta Lei.
>
> Parágrafo único. Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, 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.
>
> (***)
>
> Art. 5º. Os contratos de arrendamento mercantil conterão as seguintes disposições:
>
> a) prazo do contrato;
>
> b) valor de cada contraprestação por períodos determinados, não superiores a um semestre;
>
> c) opção de compra ou renovação de contrato, como faculdade do arrendatário;
>
> d) preço para opção de compra ou critério para sua fixação, quando for estipulada esta cláusula.

Na mesma sintonia, a Resolução nº 2.309/96, do BACEN, disciplina e consolida as normas relativas às operações de arrendamento mercantil, dispondo acerca da constituição e o funcionamento das Sociedades de Arrendamento Mercantil.

As operações de arrendamento mercantil podem ser divididas em duas modalidades: *leasing* operacional e *leasing* financeiro.

O *leasing* operacional, caracteriza-se pela relação direta com o fabricante/fornecedor do bem que se deseja arrendar, dispensando-se sujeitos intermediários no pacto entre arrendador e arrendatário. É, portanto, a espécie de leasing em que o objeto já pertence à empresa arrendadora, que o aluga à arrendatária, por tempo determinado, mediante pagamento de mensalidades, assumindo, em regra, os riscos da coisa, sofrendo a sua obsolescência. Ao arrendatário é facultado devolver o objeto na pendência do contrato e não é obrigado a adquiri-lo ao término do mesmo, que há de ser menor que o tempo de duração da vida econômica do objeto.

Esta espécie de leasing está prevista na Resolução nº 2465/98, do Banco Central do Brasil, que alterou o artigo 6º, do Regulamento anexo à Resolução 2.309/96, consignando que:

> Art. 6º Considera-se arrendamento mercantil operacional a modalidade em que:
>
> I - as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplem o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes a sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o valor presente dos pagamentos ultrapassar 90% (noventa por cento) do "custo do bem;"
>
> II - o prazo contratual seja inferior a 75% (setenta e cinco por cento) do prazo de vida útil econômica do bem;

Documento nato-digital

> III - o preço para o exercício da opção de compra seja o valor de mercado do bem arrendado;
>
> IV - não haja previsão de pagamento de valor residual garantido.
>
> Parágrafo 1º As operações de que trata este artigo são privativas dos bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e das sociedades de arrendamento mercantil.
>
> Parágrafo 2º No cálculo do valor presente dos pagamentos deverá ser utilizada taxa equivalente aos encargos financeiros constantes do contrato.
>
> Parágrafo 3º A manutenção, a assistência técnica e os serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado podem ser de responsabilidade da arrendadora ou da arrendatária.

O *leasing* financeiro é o *leasing* propriamente dito[3], e tem como característica identificadora e mais relevante o financiamento que faz o locador/arrendatário. Ou seja, o fabricante (ou importador) não figuram como locadores. Há uma empresa que desempenha este papel, a cuja finalidade ela se dedica. Ocorre a aquisição do equipamento pela empresa de *leasing*, que contrata o arrendamento com o interessado. Traz embutido em si um financiamento de um bem que o arrendatário quer ter acesso sem imobilizar capital, ou que não dispõe de capital para adquirir. Essa a razão que leva a justificar o direito do arrendatário escolher o bem que melhor atenda suas necessidades, assim como o dever de responsabilizar-se pelos custos de sua manutenção.

A Resolução BACEN n. 2.309/96 também define essa modalidade, assim como os prazos a que estão submetidas ambas as espécies. Confira:

> Art. 5º Considera-se arrendamento mercantil financeiro a modalidade em que:
>
> I - as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;
>
> II - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;
>
> III - o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.
>
> (***)
>
> Art. 8º Os contratos devem estabelecer os seguintes prazos mínimos de arrendamento:
>
> I - para o arrendamento mercantil financeiro:
>
> a) 2 (dois) anos, compreendidos entre a data de entrega dos bens à arrendatária, consubstanciada em termo de aceitação e recebimento dos bens, e a data de vencimento da última contraprestação, quando se tratar de arrendamento de bens com vida útil igual "ou inferior a 5 (cinco) anos;
>
> b) 3 (três) anos, observada a definição do prazo constante da alínea anterior, para o arrendamento de outros bens;

[3] RIZZARDO, Arnaldo. Leasing: arrendamento mercantil no direito brasileiro. 6.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 41.

Documento nato-digital

> II - para o arrendamento mercantil operacional, 90 (noventa) dias.

Salienta-se que, nesta modalidade, o arrendatário desde logo demonstra sua intenção de adquirir o bem ao término do contrato, por valor de mercado ou outro estipulado previamente, pagando para tanto, além das parcelas correspondentes ao aluguel, o VRG, que corresponde ao Valor Residual Garantido.

Sabendo as modalidades, passa-se a contextualizar aquela desenvolvida pela Recorrente.

2.2 – Da atividade desenvolvida pela Recorrente

A Recorrente é pessoa jurídica que se dedica à prática operações de arrendamento mercantil no modalidade financeira, conforme seu contrato social (fl. 97).

Como visto no tópico anterior, no leasing financeiro, a arrendadora adquire no mercado bem móvel ou imóvel, por indicação do arrendatário, com a finalidade de ceder a ele o uso do bem, por determinado prazo, mediante certa remuneração. O arrendatário, que detém a posse direta do bem e o direito de utilizá-lo conforme suas finalidades, pode, ao final do contrato, devolver o bem arrendado, adquiri-lo pelo valor residual, ou renovar o contrato.

No leasing financeiro, diferente do operacional, o prazo é usualmente maior e o arrendatário, desde logo, manifesta a sua intenção de adquirir o bem por um valor pré-estabelecido. Ao final do contrato, o arrendatário ainda tem as opções de efetivar a aquisição do bem ou devolvê-lo. Ocorre que, em geral, ele já terá pago a maior parte do valor do bem, não sendo a devolução, embora possível, financeiramente vantajosa.

Assim, partindo da premissa de que, enquanto não exercida a opção de compra do bem arrendado, a propriedade do bem é da arrendadora e que os prazos mínimos estabelecidos pelo BACEN para essa modalidade de arrendamento mercantil são relativamente altos (2 e 3 anos), o art. 3º, da Lei nº 6.099/74, que regulamenta a matéria, determina que o bem arrendado deve ser registrado no ativo imobilizado, *in verbis*:

> Art. 3º Serão escriturados em conta especial do ativo imobilizado da arrendadora os bens destinados a arrendamento mercantil.

Diante desses dados, percebe-se que não poderia ser diferente, já que por tratar-se de direitos não realizáveis no curso do exercício social subsequente, os bens arrendados não poderiam ser classificados no ativo circulante. Além disso, como a opção de compra do bem arrendado é faculdade do arrendatário, não me parece razoável entender que, sob a perspectiva da arrendadora, o bem se destine ao comércio.

Nessa linha, importante mencionar que o STF, na Repercussão Geral reconhecida no RE nº 547.245/SC, de Relatoria do Ministro Eros Grau, decidiu que nas operação de *leasing* financeiro ocorre a incidência do ISS. E o STJ, no Resp nº 1.060.210/SC (repetitivo), estabeleceu que o elemento central da operação é o financiamento, motivo pelo qual o ISS caberá ao município onde está situado o estabelecimento da instituição financeira ou equiparada com poderes para autorizar a operação.

Assim, considerando que o núcleo do contrato é o financiamento para aquisição de um bem, e a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, a operação é tributada sobre o valor das contraprestações mensais pagas ao arrendador durante a execução do contrato. Sendo certo que o Valor Residual Garantido (VRG) não compõe a sua base imponível.

Para não deixar dúvidas, destaco que o VRG é uma espécie de garantia, de natureza contratual, pago pelo arrendatário, independentemente do valor das prestações mensais e juros decorrentes do financiamento.

Documento nato-digital

Sua função principal é evitar prejuízos ao arrendador e gastos adicionais pelo arrendatário na hipótese deste exercer a opção de compra do bem ao final do contrato. O VRG será utilizado para liquidar o valor da opção de compra do bem arrendado, nos termos do respectivo contrato, pois, conforme art. 5º, da Resolução BACEN 2.309/96, já citada, é direito do arrendador, além de obter retorno financeiro decorrente da operação, reaver o capital investido na operação.

Contabilmente, aliás, o VRG, quando recebido antecipadamente, é registrado no passivo das arrendadoras até o término do contrato (Conta Cosif 4.9.9.08.00-8, Credores por antecipação de valor residual). Isso porque existe a obrigação de devolução do valor ou de seu abatimento do preço, caso a opção de compra seja exercida pelo arrendatário no momento oportuno.

Noutro giro, o VRG garante o equilíbrio à relação contratual de *leasing*, no caso do arrendatário não exercer a opção de compra do bem ou mesmo inadimplir o contrato, situações em que a posse direta retornará ao arrendante, que promoverá a venda a terceiros. Esse valor mínimo, previsto em contrato, evita que a depreciação do bem arrendado venha a gerar prejuízo excessivo ao arrendador. Assim, se o valor obtido na venda for inferior ao *quantum* mínimo contratado, por força do VRG o arrendatário pagará a diferença; por outro lado, se o preço de venda for superior, caberá ao arrendatário a diferença.

Nesse passo, destaco o Resp nº 1.099.212/RJ (Repetitivo – Tema 500) , em que o STJ reconheceu que o VGR tem por função servir de garantia ao arrendador quanto à deterioração do bem arrendado. A tese fixada foi a seguinte: "Nas ações de reintegração de posse motivadas por inadimplemento de arrendamento mercantil financeiro, quando o produto da soma do VRG quitado com o valor da venda do bem for maior que o total pactuado como VRG na contratação, será direito do arrendatário receber a diferença, cabendo, porém, se estipulado no contrato, o prévio desconto de outras despesas ou encargos contratuais".

Desta forma, fica claro que o VRG não faz parte da remuneração de um serviço prestado (financiamento), mas mera garantia de preservação do investimento, que pode ser, inclusive, devolvida ao arrendatário. Portanto, não faz parte da receita operacional da Recorrente.

Não é demais lembrar, como visto linhas acima, que a ativação de bens arrendados no permanente da empresa de *leasing* decorre de expressa disposição legal (art. 3º, da Lei n. 6.099/74). As normas da Lei n. 6.099/74 estabelecem que: a arrendadora deve escriturar o bem arrendado em ativo imobilizado e apropriar despesas dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL sobre as respectivas quotas de depreciação (art. 12). Por outro lado, o arrendatário – que não é proprietário do bem – incorre em despesas operacionais pelo valor das contraprestações periódicas pagas em razão do contrato (art. 11).

Findo o prazo estipulado, se o arrendatário realizar a opção de compra, o bem integrará seu ativo imobilizado tendo como custo o respectivo preço de opção (art. 15) e a arrendadora, apurará ganho de capital pela diferença entre o valor em questão e o valor contábil do equipamento, a esta altura já diminuído pela depreciação acumulada (art. 13).

Além disso, como bem alertado pela Recorrente, toma-se por empréstimo as regras do RIR/99, vigentes em 2008, ao disciplinar que o resultado proveniente da alienação de bens do ativo permanente é classificado como ganho ou perda de capital, ou seja, resultado não operacional**,** *in verbis*:

> Art.418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 31).

Documento nato-digital

> (***)
>
> Art. 511. (...)
>
> **§** 1º Consideram-se não operacionais os resultados decorrentes da alienação de bens ou direitos do ativo permanente.

Resta, portanto, evidente que as receitas provenientes da venda do bem arrendado (ativo imobilizado/permanente) não compõem a receita operacional da Recorrente, e só por essa razão, já não poderia incidir sobre ela o PIS e a COFINS no regime cumulativo, como se passará a analisar.

2.3 – Exclusões da Base de Cálculo da COFINS

A apuração do PIS/COFINS se sujeita a sistemáticas diferenciadas, as quais podem ser divididas em três classes: (i) o regime de incidência cumulativo, regido pela Lei nº. 9.718, de 1998, no qual, em regra, não se possibilita a apropriação de créditos, de sorte que o valor do tributo é calculado diretamente pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo – conjunto das receitas obtidas com o desenvolvimento do(s) objeto(s) social(is) da empresa; (ii) o regime de incidência não cumulativo, introduzido pela Lei nº. 10.637, de 2002 (PIS) e pela Lei nº. 10.833, de 2003 (COFINS); no qual há previsão de apropriação de créditos para apuração do tributo; e (iii) os regimes especiais de incidência, que se caracterizam por apresentar alguma especificidade em relação à apuração da base de cálculo e/ou da alíquota, este último é o caso da Recorrente.

Importante destacar que as sociedades de arrendamento mercantil, como é o caso da Recorrente, independente do regime de apuração do lucro que venham a optar, **são** obrigadas a apurar o PIS e a COFINS no regime cumulativo, em regra, regido pela Lei nº 9.718/98.

Por ocasião do julgamento dos recursos extraordinários nºs. 357.950, 390.840 e 346.084, o plenário do Supremo Tribunal Federal fixou a orientação segundo a qual, no regime da Lei n. 9.718/98, a base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS consistiria das receitas operacionais da pessoa jurídica, assim entendidas aquelas obtidas do desempenho de suas atividades empresariais típicas, ou seja, aqueles destacadas em seu objeto social.

No caso da Recorrente, o faturamento, base de cálculo das contribuições, é composto dos valores resultantes da prestação de serviços de financiamento, natureza do *leasing* financeiro, como já amplamente tratado no item anterior.

É de se notar que as receitas decorrentes da venda de bens arrendados (VRG) não compõe a base de cálculos dos serviços prestados (financiamento), logo são classificadas como receitas não operacionais, estranhas às atividades empresariais típicas e, portanto, sobre elas não incide a tributação do PIS e da COFINS no regime cumulativo.

Por esse motivo, já me parece razoável dar razão à Recorrente. Contudo, prosseguirei com a análise dos demais argumentos. Vejamos:

Além das normas da Lei nº 9.718/98, de caráter geral, sobre a atividade de arrendamento mercantil paira a aplicação de normas especiais na apuração das contribuições sociais. Reza o § 1º, do artigo 22, da Lei nº 8.212/91, que a base de cálculo do PIS/COFINS deve ser apurada de acordo com o disposto na Lei nº 9.701/98:

> Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991
>
> Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

Documento nato-digital

> [...]
>
> § 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 dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001).
>
> Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998
>
> Dispõe sobre a base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social-PIS devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o § 1odo art. 22 da Lei no8.212, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências.
>
> (...)
>
> Art.1º Para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS**,** de que trata o inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**,** as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, poderão efetuar as seguintes exclusões ou deduções da receita bruta operacional auferida no mês:
>
> (...)
>
> III - 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:
>
> a) despesas de captação em operações realizadas no mercado interfinanceiro, inclusive com títulos públicos;
>
> b) encargos com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais;
>
> c) despesas de câmbio;
>
> d) despesas de arrendamento mercantil, restritas a empresas e instituições arrendadoras;
>
> e) despesas de operações especiais por conta e ordem do Tesouro Nacional;

Para a COFINS, há referência expressa no § 5º do artigo 3º da Lei 9.718/98, no sentido de que aplicam-se as mesmas exclusões e deduções previstas para o PIS/Pasep:

> §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.

Por seu turno, na determinação da base de cálculo do PIS e COFINS, a Lei nº 9.718/98, de maneira geral, em seu art. 3º, § 2º, inciso IV, na redação vigente no momento do fato gerador, estabelece a exclusão da receita bruta a receita de venda de bens do ativo permanente:

Documento nato-digital

> Art. 3º. (...)
>
> §2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:
>
> (...)
>
> IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.
>
> ~~IV - a receita decorrente da venda de bens classificados no ativo não circulante que tenha sido computada como receita bruta; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)~~
>
> IV - as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; e (Redação dada pela Lei nº 13.043 de 2014) (Vigência)

Entendo que as normas da Lei nº 9.718/98, para o regime cumulativo, são aplicáveis em caráter geral, ou seja para todas as empresa obrigadas ou optantes pelo regime cumulativo, nada obstante a existência de normas específicas que permitam outras deduções. Noutras palavras as regras não se excluem, mas se complementam.

É clara a subsunção da receita de venda do bem arrendado à hipótese de exclusão do art. 3º, § 2º, da Lei n. 9.718/98, como visto.

Com efeito, no caso dos autos, se os bens arrendados são classificados como ativo imobilizado, diga-se, ativo permanente, é indubitável que as vendas desses ativos podem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme prescritivos legais acima colacionados.

Nesse exato sentido, se pronunciou a Terceira Turma Ordinária, da 4º Câmara, da 3º Sessão, nos acórdãos nº 3403.002.360 e 3403.003.424 de relatoria, respectivamente, dos Conselheiros Marcos Tranchesi Ortiz e Antônio Carlos Atulim, cujas ementas abaixo transcrevo. Salienta-se, por oportuno, que o segundo acórdão ora colacionado foi proferido nos autos de processo administrativo em que a Recorrente também era parte. Confira:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
>
> Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004
>
> COFINS E CONTRIBUIÇÃO AO PIS. EMPRESA DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. ALIENAÇÃO DE BENS ARRENDADOS.
>
> Os bens objeto de arrendamento mercantil integram o ativo imobilizado das empresas de arrendamento mercantil, em razão de disposição expressa contida na Lei no. 6.099/74, artigo 3o, motivo pelo qual a receita que obtêm da respectiva alienação não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, haja vista o disposto no artigo 3o, §2o, inciso IV, da Lei no. 9.718/98.
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004
>
> COFINS E CONTRIBUIÇÃO AO PIS. EMPRESA DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. ALIENAÇÃO DE BENS ARRENDADOS.

Documento nato-digital

> Os bens objeto de arrendamento mercantil integram o ativo imobilizado das empresas de arrendamento mercantil, em razão de disposição expressa contida na Lei no. 6.099/74, artigo 3o, motivo pelo qual a receita que obtêm da respectiva alienação não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, haja vista o disposto no artigo 3o, §2o, inciso IV, da Lei no. 9.718/98.
>
> (Processo nº 16327.000080/200905; Acórdão nº 3403002.360, julgado na sessão de 23 de julho de 2003)
>
> (***)
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS
>
> Ano-calendário: 2009
>
> BASE DE CÁLCULO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. RECEITA PROVENIENTE DA VENDA DE BENS OBJETO DE ARRENDAMENTO. NATUREZA NÃO OPERACIONAL.
>
> Os bens objeto de arrendamento mercantil integram o ativo imobilizado das empresas de arrendamento mercantil, em razão de disposição expressa contida no art. 3º da Lei nº 6.099/74, motivo pelo qual a receita proveniente da respectiva alienação não integra a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, haja vista o disposto no artigo 3º, § 2º, inciso IV, da Lei nº 9.718/98.
>
> Recurso voluntário provido.
>
> (Processo nº 16327.721068/201314; Acórdão nº 3403003.424; julgado na sessão de 13 de novembro de 2014)

Desta forma, com razão a Recorrente que apurou valores recolhidos a maior de COFINS incidentes sobre as vendas decorrentes de bens arrendados e promoveu as Declarações de Compensação.

Em que pese toda a argumentação acima aludida, é válido dizer que o Anexo I, da IN SRF nº 247/2002, pretendia incluir os lucros da venda de imobilizado na base de cálculo do PIS e da COFINS a ser apurado pelas empresas de leasing, conforme os critérios COSIT, foi revogada por meio da vigente IN RFB nº 1.285/2012, o que corrobora a tese de a disposição da IN SRF nº 247/2002 teria extrapolado os limites da lei e de sua própria norma que previa, em seu art. 23, inciso VIII, a sua exclusão. Da mesma forma, os critérios COSIT não se prestam a alterar disposições legais, face ao princípio da legalidade tributária.

Salienta-se, inclusive a IN RFB nº 1.285/2012 ratificou, em seu art. 7º, inciso V, e § 2º, que as receitas não operacionais derivadas da venda de bens do ativo não circulante (permanente) podem ser excluídas da base de cálculo de referidas contribuições. Exatamente a situação ora tratada.

Desta forma, a tese da fiscalização, confirmada pela DRJ, não tem amparo legal, pois a própria lei especifica que as receitas decorrentes da alienação de bens arrendas podem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS, no regime cumulativo, em que pese tais receitas não se incluírem na receita operacional da Recorrente.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário para considerar legítima a exclusão da base de cálculo da COFINS as receitas decorrentes dos lucros/vendas da alienação de bens arrendados.

Documento nato-digital

Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para considerar legítima a exclusão da base de cálculo da COFINS as receitas decorrentes dos lucros/vendas da alienação de bens arrendados.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente Redator

Documento nato-digital