

Contribuição ao PIS e Cofins: não Tributação das Receitas de Venda de Ativos Arrendados pelas Empresas de Arrendamento Mercantil

Social Contributions to PIS and Cofins: Non-taxation of Revenues from the Sale of Leased Assets by Leasing Companies

Paulo Coviello Filho

Graduado em Direito e em Ciências Contábeis pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

Advogado em São Paulo. *E-mail*: paulo.coviello@marizadvogados.com.br.

Recebido em: 27-8-2021 – Aprovado em: 13-2-2023

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.53.13.2023.1259>

Resumo

O presente estudo tem como escopo a aplicabilidade da norma do inciso IV do § 2º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998, que prevê a exclusão da base de cálculo das contribuições da receita decorrente da venda de bens do ativo não circulante. O objetivo deste trabalho é verificar se esse dispositivo seria aplicável no caso de receitas da venda de ativos de arrendamento de pessoas jurídicas que exploram a atividade de arrendamento mercantil. A importância do presente trabalho reside no entendimento do fisco de que essas receitas não poderiam ser excluídas da base de cálculo das contribuições, por supostamente representarem receitas operacionais dessas pessoas jurídicas.

Como será visto, essas receitas não estão sujeitas à tributação pelas pessoas jurídicas que exercem esse tipo de atividade, tendo em vista que a própria Lei n. 6.099, de 1974, determina que os bens arrendados sejam classificados como ativo imobilizado da pessoa jurídica. Ademais, não existe qualquer justificativa legal que autorize o tratamento distinto entre as empresas que exercem a atividade de arrendamento mercantil e outras pessoas jurídicas, na aplicação do referido dispositivo legal.

Palavras-chave: arrendamento mercantil, receita de venda de ativos arrendados, exclusão da base de cálculo, PIS e Cofins.

Abstract

The scope of this paper is the applicability of the rule of item IV of paragraph 2 of Article 3 of Law No. 9,718 of 1998, which provides for the exclusion from the calculation basis of social contributions to PIS and Cofins from revenue arising from the sale of fixed assets.

The objective of this work is to verify if this provision would be applicable in the case of revenues from the sale of leased assets by legal entities that explore the leasing activity. The importance of this work lies in the tax authorities' understanding that these revenues could not be excluded from the calculation basis of contributions, as they supposedly represent the operating revenues of these legal entities.

As will be seen, these revenues are not subject to taxation by legal entities that carry out this type of activity, given that Law No. 6,099 determines that the leased assets must be classified as fixed assets of the legal entity. Furthermore, there is no legal justification that authorizes the different treatment between companies that carry out the leasing activity and other legal entities.

Keywords: lease, revenue from the sale of leased assets, calculation basis, exclusion, social contribution to PIS and Cofins.

1. Introdução

O presente artigo tem como escopo estudar a aplicabilidade da norma do inciso IV do § 2º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998, na apuração da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, no caso de pessoa jurídica que explore a atividade de arrendamento mercantil, mais precisamente em relação à receita de venda de ativo imobilizado objeto de arrendamento.

A importância do presente trabalho reside na constatação de que as autoridades fiscais da Receita Federal do Brasil (RFB) têm entendido que o inciso IV do § 2º do art. 3º da Lei n. 9.718, que prevê a exclusão da base de cálculo das contribuições da receita decorrente da venda de bens do ativo não circulante, não se aplicaria no caso de receitas da venda de ativos de arrendamento, por se tratar de receita operacional da atividade das pessoas jurídicas que exploram a atividade de arrendamento mercantil¹.

Segundo a tese desenvolvida pelas autoridades fiscais nessas autuações, a exclusão da base de cálculo das contribuições em questão seria aplicável somente para as receitas não operacionais, não sendo aplicável à venda de bens objeto de contratos de arrendamento mercantil pelo fato de essas receitas representarem receitas operacionais do recorrente. Nesses termos, esses valores deveriam compor a base de cálculo das contribuições, por configurar faturamento da pessoa jurídica, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei n. 9.718, inclusive considerando o

¹ No relatório do Acórdão n. 3402-008.077, é possível identificar a tese que vem sendo utilizada pelas autoridades fiscais: "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 nº 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."

conceito de receita bruta previsto no art. 12 do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Para confirmar essa tese, ainda escoram no entendimento manifestado pelo STF ao afastar a ampliação da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins prevista no § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998, no sentido de que a contribuição ao PIS e da Cofins devem incidir sobre a receita bruta decorrente do somatório das receitas advindas “do exercício das atividades empresariais” da pessoa jurídica, de modo que, considerando que tais receitas decorreriam do exercício da atividade de arrendamento mercantil, não haveria justificativa para exclusão da base de cálculo.

Para fundamentar seu entendimento, as autoridades fiscais têm se escorado também na disposição contida no art. 667 da Instrução Normativa RFB n. 1.911, de 11 de outubro de 2019, a seguir transcrito:

“Art. 667. As pessoas jurídicas relacionadas no art. 662, podem excluir ou deduzir da receita bruta operacional, para efeito da determinação da base de cálculo apurada na forma do art. 663 (Lei nº 9.701, de 1998, art. 1º, inciso I):
[...]

V – 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.

[...]

§ 2º *No caso de instituições financeiras e demais autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, a referência ao ativo não circulante no inciso V do caput reporta-se ao ativo permanente, e a referência à receita de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, reporta-se às receitas não operacionais.”*

As autoridades fiscais ainda têm afirmado que as receitas de venda de bens pelas pessoas jurídicas que exploram a atividade de arrendamento mercantil são muito significativas em relação às receitas totais, o que evidenciaria que se trata de receitas operacionais.

Nas próximas páginas, passaremos a analisar a controvérsia sobre o alcance da norma contida no inciso IV do § 2º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998, visando determinar se ela é aplicável às receitas de venda de ativo imobilizado objeto de arrendamento na apuração da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, no caso de pessoa jurídica que explore a atividade de arrendamento mercantil.

2. O arrendamento mercantil no direito brasileiro

No direito brasileiro, a operação conhecida internacionalmente como “leasing” (arrendamento mercantil) está definida na Lei n. 6.099, de 1974, que dispõe, também, sobre o seu tratamento tributário. Segundo o art. 1º da referida lei:

“Art. 1º O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil rege-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.”

Adverte-se, desde já, que o arrendamento mercantil é uma operação regulada, devendo seguir as normas estabelecidas pela legislação federal, pelo CMN, pelo Bacen e pelo Ministério da Fazenda (MF), tanto no que toca às condições da própria operação quanto em relação à forma como é contabilizada e sua renda tributada.

Ao lado da já citada Lei n. 6.099, de 1974, a Resolução CMN n. 2.309, de 1996, disciplina e consolida as normas relativas às operações de arrendamento mercantil, estabelecendo, no art. 1º de seu Anexo, que tais operações somente podem ser realizadas por “pessoas jurídicas que tenham como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil, pelos bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e pelas instituições financeiras que, nos termos do art. 13 deste Regulamento, estejam autorizadas a contratar operações de arrendamento com o próprio vendedor do bem ou com pessoas jurídicas a ele coligadas ou interdependentes”.

Como se observa, a partir da definição legal o arrendamento mercantil é um negócio complexo, que envolve várias atividades e finalidades e que não se confunde nem com locação, nem com a venda de bem financiada, apesar de guardar similaridades em determinados aspectos com todos esses negócios jurídicos. Ou seja, de fato, no contrato de arrendamento mercantil há traços semelhantes ao contrato de compra e venda, mas com estes não se confunde. Desse modo, para bem compreender a complexidade do objeto de um contrato de arrendamento mercantil, deve-se entender a causa jurídica para a sua celebração.

O arrendatário (cliente da empresa de *leasing*), ao contratar uma operação de leasing, *adquire o direito de usar um bem*, por um valor que lhe seja financeiramente conveniente e, ao mesmo tempo, *adquire a opção de*, ao final do contrato, *decidir se arrematará o bem por um determinado valor fixado no início da operação*, que, na linguagem técnica se denomina “valor residual garantido” ou “VRG”. Este tipo de operação permite ao empresário, por exemplo, viabilizar as atividades operacionais da empresa, sem o ônus financeiro da imobilização de recursos, ao mesmo tempo em que lhe faculta utilizar-se imediatamente dos mais avançados equipamentos, máquinas, instalações, veículos e imóveis, tudo sob a forma de arrendamento mercantil, mediante o pagamento de contraprestações periódicas.

O arrendador, no caso a Instituição Financeira ou sociedade de Arrendamento Mercantil, por sua vez, é a sociedade que investe capital na compra do bem, nunca para seu uso próprio, mas para uso de seu cliente (arrendatário) e, ao executar este tipo de operação, tem por finalidade auferir ganho financeiro correspondente à diferença entre o sacrifício patrimonial necessário à aquisição do

bem e o valor pago durante determinado período de tempo, pela contraparte, tanto em função das contraprestações pelo uso quanto pela opção de comprar o bem por um valor predeterminado.

O art. 5º da Lei n. 6.099, de 1974, relaciona os elementos que caracterizam este tipo de contrato, a saber: prazo de duração, valor de cada contraprestação, opção de compra ou renovação do contrato como faculdade do arrendatário, preço para a opção de compra ou critério para a sua fixação, quando aplicável. As operações de arrendamento mercantil iniciam-se pela necessidade de utilização de bens por parte de um cliente (arrendatário). Nesse momento, a empresa de *leasing* adquire o bem para que a arrendatária o utilize. O arrendatário (cliente do banco), em contrapartida, amortiza o preço do bem, acrescido dos juros, em contraprestações periódicas e, ao final do contrato, tem as seguintes opções:

- Compra pelo valor residual do bem;
- Renovação de contrato (com base no valor residual); e
- Devolução do mesmo à empresa de *leasing*.

Embora a arrendatária usufrua dos benefícios e assuma os riscos relativos aos bens arrendados, *a arrendadora tem a obrigação legal de registrar os bens objeto de contratos de arrendamento em seu ativo imobilizado (art. 3º da Lei n. 6.099, de 1974) e de depreciá-los a partir de cotas de depreciação calculadas em função do custo de aquisição do bem e de acordo com a sua vida útil (art. 12 da Lei n. 6.099, de 1974).*

Ao final do prazo estipulado no contrato, caso o arrendatário opte pela devolução do bem ao arrendador, este deverá alienar o bem objeto do arrendamento em até 24 meses, nos termos do art. 14 do Anexo da Resolução CMN n. 2.309, de 1996.

3. A exclusão da base de cálculo das receitas decorrentes da venda de ativos registrados no ativo não circulante, classificados como imobilizados

Como visto anteriormente, a controvérsia objeto do presente estudo está centrada na interpretação do art. 3º, § 2º, inciso IV, da Lei n. 9.718, o qual se transcreve a seguir:

“Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

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

[...]

IV – as receitas de que trata o inciso IV do *caput* do art. 187 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificados como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 13.043 de 2014) [...]”²

² Vale destacar que antes do advento da Lei n. 13.043, de 2014, o referido inciso IV possuía determinação idêntica. De 1998 até 2014, previa a exclusão da “receita decorrente da venda de bens do

Como se vê, na apuração da base de cálculo das contribuições em foco das pessoas jurídicas sujeitas ao regime da cumulatividade, caso do recorrente, são excluídas da receita bruta as receitas decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível.

A norma é cristalina ao prever a não tributação das receitas advindas da alienação de bens do ativo não circulante pelas contribuições em foco.

Especificamente em relação ao registro de bens e direitos no ativo permanente (atual não circulante), deve-se ter em mente que o critério para a classificação contábil depende, basicamente, do propósito que norteará a sua utilização pela pessoa jurídica. A propósito do tema, é clássica a lição de Trajano de Miranda Valverde³:

“O critério para distinguir se um valor entra ou não na composição do capital fixo, estável ou imobilizado, reside no destino ou emprego dos bens. Se eles são destinados ou empregados de uma maneira durável ou permanente no serviço de exploração do objeto social, ou tendem a assegurar o funcionamento normal da sociedade, entram na classe do capital fixo, estável ou imobilizado.

Se, ao contrário, são destinados à alienação ou à conversão, cedo ou tarde, em dinheiro, formam o capital circulante da sociedade. Não é, pois, o tempo em que os bens devem permanecer ou efetivamente permanecem no patrimônio que oferece o critério diferenciador entre uma e outra sorte de capital.” (Destques nossos)

No caso das pessoas jurídicas que exploram a atividade de arrendamento mercantil, os bens objeto de arrendamento são adquiridos para manutenção e exploração em longo período, no decorrer do contrato de arrendamento, o que justifica o registro destes bens no ativo não circulante. Não é por outra razão que a Lei n. 6.099 prevê, em seu art. 3º, que “serão escriturados em conta especial do ativo imobilizado da arrendadora os bens destinados a arrendamento mercantil.”

No mesmo sentido, cumpre destacar as disposições da Circular n. 1.273, de 1987, do Bacen, que instituiu o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeira Nacional (“Cosif”), de adoção obrigatória pelas referidas entidades. A Seção 11 (Ativo Permanente⁴) do Capítulo de Normas Básicas possui a seguinte determinação:

- “11. Ativo Permanente
- 8. Imobilizado de Arrendamento

ativo permanente”. Com o advento da Lei n. 12973, de 13 de maio de 2014, passou a prever a exclusão da “receita decorrente da venda de bens classificados no ativo não circulante que tenha sido computada como receita bruta”. As alterações promovidas foram apenas para adequar a legislação à atual nomenclatura contábil.

³ VALVERDE, Trajano de Miranda. *Sociedade por ações*. Rio de Janeiro: Forense, 1953, p. 376.

⁴ Atual ativo não circulante.

1 – O Imobilizado de Arrendamento compõe-se dos bens de propriedade da instituição, arrendados ou a arrendar.

2 – Os bens objeto de contratos de arrendamento são registrados no desdobramento Bens Arrendados, pelo seu custo de aquisição, composto dos seguintes valores: preço normal da operação de compra acrescido dos custos de transporte, seguros, impostos e gastos para instalação necessários à colocação do bem em perfeitas condições de funcionamento.”

Essas disposições estão em consonância com as determinações dos arts. 179, inciso IV, e 183, inciso V, ambos da Lei n. 6.404, de 1976, as quais são responsáveis por estabelecer a forma de classificação dos ativos, bem como os seus critérios de avaliação.

A classificação desse bem no ativo permanente (atual ativo não circulante) se confirma também pelas previsões do Parecer Normativo CST n. 108, de 1978, abaixo transcritas:

“Imobilizado

8. No que tange ao imobilizado, a Lei nº 6.404/76 restringiu o seu alcance a: ‘os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial’ (art. 179, inciso IV). *Portanto, o que caracteriza o imobilizado é a finalidade da aplicação, isto é, ser o bem ou o direito destinado à exploração do objeto social e à manutenção da atividade da companhia; pode englobar, pois, tanto bens corpóreos (máquinas, equipamentos, móveis, etc.), como bens incorpóreos, tais como os direitos sobre patentes, fórmulas e processos de fabricação, marcas, ponto comercial e outros direitos de idêntica natureza. Da mesma forma, poder-se-ia concluir que os adiantamentos feitos a fornecedores de máquinas, equipamentos e outros bens que se destinem à exploração do objeto social ou à manutenção das atividades da companhia, constituem direitos exercidos com tal finalidade, classificáveis, portanto no imobilizado. No entanto, é admissível o registro, a critério exclusivo da pessoa jurídica, no ativo circulante ou no realizável a longo prazo, quando efetuado de acordo com princípios contábeis recomendados para cada caso específico.”* (Destaques nossos)

Nessa ordem de ideias, tem-se que a classificação do bem destinado à atividade de arrendamento em conta de ativo não circulante coaduna-se com as respectivas disposições legais e infralegais. E é justamente por isso que, no momento da sua venda, deve ser aplicado o tratamento previsto no art. 3º, § 2º, inciso IV, da Lei n. 9.718, de 1998. Explica-se.

O intuito da norma contida no art. 3º, § 2º, inciso IV, da Lei n. 9.718, de 1998, a qual determina a exclusão da base de cálculo das receitas provenientes da venda de bens do ativo não circulante, é não permitir a incidência das contribuições em foco sobre receitas extraordinárias da pessoa jurídica, comumente chamadas de não operacionais, alheias à atividade explorada pela pessoa jurídica.

Esse é justamente o caso das receitas de venda de ativos objeto de contratos de arrendamento mercantil pelas empresas arrendadoras. Realmente, diferentemente do que vem sendo argumentado pelas autoridades fiscais, esse tipo de receita não se afigura como receita operacional, eis que a instituição financeira não tem como objeto a compra e venda de bens.

Se fosse assim, estaria completamente subvertida a natureza da atividade de arrendamento mercantil exercida pelas pessoas jurídicas autorizadas para tanto. Realmente, ao invés de praticar atividades financeiras, como é o caso do arrendamento mercantil, estaria diante de empresas que exploram a compra e venda de bens, o que causa espécie.

Assim, admitir-se o raciocínio que vem sendo defendido pelas autoridades fiscais, no sentido de que a receita de venda de bens arrendados configuraria receita operacional da Instituição Financeira que faz arrendamento, é o mesmo que desqualificá-la como instituição financeira, eis que instituição financeira não explora atividade de compra e venda de bens.

Outrossim, a interpretação conferida pelas autoridades fiscais nessas autuações ao dispositivo em comento nas autuações que se tem conhecimento contraria sua própria literalidade, que não faz qualquer distinção ao tipo de ativo imobilizado objeto da venda. *Realmente, a letra da lei apenas afirma que são excluídas da base de cálculo das contribuições em tela as receitas auferidas na venda de bens do ativo não circulante, aqui incluídas as receitas auferidas na venda de ativo imobilizado.*

É irrelevante, portanto, o fato de a receita de alienação desses bens ser registrada em uma conta que, nos termos do Cosif, se trata de receita operacional⁵. Isto porque se trata de receita de venda de ativo não circulante, enquadrando-se na literalidade da disposição contida no art. 3º, parágrafo 2º, inciso IV, da Lei n. 9.718, de 1998.

Ora, não se pode atribuir aos lançamentos contábeis importância tamanha a ponto de se entender que a adoção deste ou daquele critério contábil significa ter ou não que se submeter a determinado regime de tributação.

Neste sentido, Ricardo Mariz de Oliveira⁶ leciona que “nenhum procedimento contábil pode alterar as obrigações tributárias, para mais ou para menos. Vale dizer, um ingresso ou entrada que não fosse receita não seria tributado, fosse ele contabilizado em conta de receita, fosse em conta de passivo [...]”.

No mesmo diapasão, a lição de Marco Aurélio Greco⁷: “Não é a maneira pela qual vier a ser contabilizada determinada figura que irá determinar a sua nature-

⁵ Segundo temos verificado, as pessoas jurídicas classificam essas receitas na conta contábil Cosif n. 7.1.2.60.00-6 – Lucro na Alienação de Bens Arrendados. Segundo o Plano Cosif, essa conta tem natureza de receita operacional e deve ser utilizada para “registrar os lucros apurados na venda do valor residual de bens arrendados, que constituam receita efetiva da instituição, no período.”

⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A problemática das receitas de terceiros perante as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins. *Revista Direito Tributário Atual* v. 17. São Paulo: Dialética/IBDT, 2003, p. 80.

⁷ GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei 9.718/98 – variações cambiais e o regime de alíquota acrescida. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 50. São Paulo: Dialética, 1999, p. 81.

za jurídica para fins de incidência. A contabilidade retrata a realidade, mas não cria realidades jurídicas novas, desatreladas da substância subjacente.”

Esse entendimento foi confirmado pelo Supremo Tribunal Federal, a partir das considerações feitas pela Ministra Rosa Weber, no julgamento do RE n. 606.107/RS, de 22 de maio de 2013, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal:

“V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, ‘b’, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas sobre o total das receitas, ‘independentemente de sua denominação ou classificação contábil’. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.”

Não se está querendo afirmar aqui que o registro contábil de determinada operação seja totalmente irrelevante para fins tributários. O que se sustenta é que o tratamento tributário aplicável decorre da disciplina jurídica a que se submete a operação, a qual deve se sobrepor aos registros contábeis efetuados. Consequentemente, o fato de a receita em questão ser registrada em Cosif do grupo de receitas operacionais definitivamente não afasta a aplicação do tratamento previsto no art. 3º, § 2º, inciso IV, da Lei n. 9.718, de 1998.

Confirmando o que se expôs nas linhas anteriores, o Carf tem se manifestado expressamente no sentido da aplicabilidade do inciso IV do § 2º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998, à alienação de bens arrendados. Confirmam-se as ementas abaixo transcritas:

– Acórdãos n. 3402-008.069 a n. 3402-008.077, de 27 de janeiro de 2021:
“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.”

– Acórdão n. 3301-005.179, de 26 de setembro de 2018:
“Valor residual garantido.

Não cabe ao fisco questionar o valor residual garantido estipulado em contrato, tendo em vista que a lei permite às partes estipular livremente. Não há

base legal para desconsiderar o VRG contratual para que seja aplicado outro. O VRG serve de garantia ao arrendador em relação ao bem arrendado, convertendo-se em preço de compra em caso de opção do arrendatário. No encerramento do contrato, por ser preço de compra do bem, o valor pactuado configura receita de ativo imobilizado, devendo ser excluído da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a Cofins, nos termos do art. 3º, § 2º, IV da Lei 9.718/1998.

[...]

Uma vez demonstrada a inclusão das receitas de venda de alienação de bens do ativo imobilizado na base de cálculo das contribuições, e por não se tratar de receita operacional de arrendamento mercantil, deve ser, com base no art. 3º da Lei nº 9.718/1998, excluída da base de cálculo do PIS e da Cofins.”

No mesmo sentido, citam-se os Acórdãos n. 3102-001.720, de 30 de janeiro de 2013, n. 3403-002.431, de 22 de agosto de 2013, n. 3403-002.360, de 23 de julho de 2013, n. 3101-001.598, de 25 de março de 2014, n. 3401-002.529, de 26 de março de 2014, n. 3403-003.424, de 13 de novembro de 2014, dentre outros.

O voto condutor dos Acórdãos n. 3402-008.069 a n. 3402-008.077, de 27 de janeiro de 2021, reconheceu que:

– há duas modalidades de arrendamento mercantil (operacional e financeiro), sendo que a instituição financeira em questão realiza arrendamento mercantil financeiro, que se dá quando “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”;

– os bens em questão devem ser registrados no ativo imobilizado da instituição financeira, nos termos do art. 3º da Lei n. 6.099, de 1974, e também por que seriam “direitos não realizáveis no curso do exercício social subsequente, os bens arrendados não poderiam ser classificados no ativo circulante”;

– destacou que o STF, no julgamento do RE n. 547.245/SC, de relatoria do Ministro Eros Grau, sob a sistemática da repercussão geral, decidiu que nas operação de *leasing* financeiro ocorre a incidência do ISS, sendo que o STJ, no REsp n. 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;

– dessa forma, afirma 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;

– ressaltou que no REsp n. 1.099.212/RJ (Repetitivo – Tema 500), o STJ reconheceu que o VGR tem por função servir de garantia ao arrendador quanto à deterioração do bem arrendado, concluindo no sentido de 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.”

– traçando paralelo com as regras do IRPJ e da CSL, a decisão afirma que a Lei n. 6.099, de 1998, estabelece que os bens arrendados devem ser registrados no ativo imobilizado da arrendadora, e apropriar despesas dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL sobre as respectivas quotas de depreciação (art. 12), enquanto o arrendatário – que não é proprietário do bem – incorre em despesas operacionais pelo valor das contraprestações periódicas pagas em razão do contrato (art. 11). “Encerrado 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).”

– novamente utilizando as palavras da decisão, “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”;

– a decisão conclui, então, que a base de cálculo das contribuições é composta pelos valores resultantes da prestação de serviços de financiamento, natureza do *leasing* financeiro, sendo que as receitas decorrentes da venda de bens arrendados não compõem 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;

– em conclusão, afirma: “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.”

As decisões acima destacaram a existência do art. 3º da Lei n. 6.099, de 1974, o qual impõe a classificação dos bens arrendados no ativo não circulante (antigo ativo permanente) da pessoa jurídica. Nesse contexto, a aplicabilidade do inciso IV do § 2º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998, é mera decorrência lógica do fato de o bem estar classificado no ativo imobilizado da pessoa jurídica.

Vale ressaltar que as decisões acima citadas ainda rechaçaram expressamente o fato de o Cosif classificar a receita de venda de ativo não circulante como receita operacional. Confira-se o que restou consignado no Acórdão n. 3403-002.431, de 22 de agosto de 2013:

“Diante de tudo isso, não vejo como se possa prestigiar os critérios Cosif de escrituração contábil em detrimento da Lei n. 6099, razão pela qual, declarando prejudicado o debate acerca da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, voto no sentido de dar provimento ao recorrente, cancelando-se, por conseguinte, os autos de infração.”

No mesmo sentido, também é possível encontrar precedentes judiciais:

“Tributário. Mandado de segurança. Instituição financeira. Receita auferida na venda de bens objeto de arrendamento mercantil. Exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins.

1. Conforme prevê expressamente o art. 3º da Lei nº 6.099/74, os bens objeto de arrendamento mercantil firmado por instituição financeira estão incluídos no ativo imobilizado da empresa.

2. *Cabível, assim, a exclusão das receitas oriundas das vendas de bens objeto de contratos de leasing da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins, segundo a interpretação literal do art. 3º, § 2º, inciso IV, da Lei n. 9.718/98. Não existindo vedação legal a qual determine que as instituições financeiras deixem de gozar do benefício em comento, descabe à autoridade fiscal fazê-la. Entendimento consagrado nos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.*

3. E em nada altera o raciocínio a existência dos §§ 5º e 6º do mesmo artigo aplicável somente às pessoas jurídicas previstas no art. 22, § 1º, da Lei n. 8.212/91. Enquanto o parágrafo 2º enumera verbas que, por opção do legislador para e fins fiscais, não devem ser incluídas no conceito de receita bruta – base de cálculo de ambas as contribuições –, os parágrafos 5º e 6º relacionam ‘despesas’, ‘perdas’, ‘encargos’ e ‘deságios’, cujo montante poderá ser deduzido ou excluído para fins de determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins.” (TRF4, AC n. 5003129-23.2017.4.04.7100, Primeira Turma, Rel. Roger Raupp Rios, juntado aos autos em 11 de julho de 2018)

Essa decisão foi confirmada pelo STJ, após recurso da Fazenda Nacional, no âmbito do Recurso Especial n. 1.801.858/RS, do qual se transcreve o seguinte trecho:

“Com efeito, a Lei n. 6.099/1974 ‘dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil’ e, ante o princípio da especialidade, deve reger a tributação referente à venda dos bens objeto de arrendamento mercantil.

Consoante se extrai da lei, a venda do bem ao arrendatário, oportunizada pela cláusula de opção de compra, não desnatura o contrato de arrendamento e, por isso, não pode ser enquadrada como simples operação de compra e venda (arts. 1º e 5º), a não ser na hipótese em que ‘a aquisição pelo arrendatário

tário de bens arrendados é feita em desacordo com as disposições da lei' (art. 11, § 1º).

Coerentemente com o art. 3º, segundo o qual 'serão escriturados em conta especial do ativo imobilizado da arrendadora os bens destinados a arrendamento mercantil', a lei determina a depreciação do bem como custo da pessoa jurídica arrendadora, considerada sua vida útil; e estabelece que 'o saldo não depreciado' será admitido como custo para efeito de apuração do lucro tributável pelo imposto de renda' (arts. 12 e 13).

Ademais, o art. 3º, § 2º, inc. IV, da Lei n. 9.718/1998 é claro ao excluir das bases de cálculo das contribuições 'as receitas de que trata o inciso IV do *caput* do art. 187 da Lei n. 6.404/1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível'. E o referido inciso IV do art. 187 dispõe: 'a demonstração do resultado do exercício discriminará o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas'.

Nesse contexto, se mostra genérica a tese fazendária no sentido de que os bens se destinam à venda e seu produto seria espécie de receita operacional, uma vez que o objeto social se relaciona o arrendamento mercantil de seus bens. A legislação diferencia a receita derivada da contraprestação do contrato de arrendamento mercantil daquela proveniente da venda do ativo imobilizado.

Ante o exposto, conheço em parte do recurso especial e nego-lhe provimento.”

A decisão corretamente reconhece a diferença entre a receita derivada da contraprestação do contrato de arrendamento mercantil, objeto social da instituição que explora essa atividade, daquela proveniente da venda do ativo imobilizado, excluída da base de cálculo das contribuições.

O mesmo entendimento foi manifestado pela 1ª Turma no julgamento do REsp n. 1.747.824/SP, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, e que recebeu a seguinte ementa:

“[...] Arrendamento mercantil (*leasing*). Exclusão da receita decorrente da alienação dos bens arrendados da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins no regime cumulativo. Bens que integram o ativo permanente (não circulante) da arrendadora. Inteligência dos arts. 3º da Lei n. 6.099/1974 e 3º, § 2º, IV, da Lei n. 9.718/1998. Recurso especial provido.

[...]

V – Durante a vigência do arrendamento mercantil, a sociedade empresária arrendadora é proprietária dos bens arrendados, os quais integram o seu ativo permanente (não circulante), nos termos do art. 3º da Lei n. 6.099/1974.

VI – O art. 3º, § 2º, IV, da Lei n. 9.718/1998, exclui da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins no regime cumulativo a receita oriunda da alienação de bens do ativo permanente (não circulante), previsão que alcance a receita decorrente da alienação dos bens objeto de operação de *leasing* na qual instituição financeira figura como arrendadora.

VII – Os §§ 5º e 6º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998 constituem normas especiais que convivem harmonicamente com as regras gerais previstas no § 2º do mesmo dispositivo de lei, razão pela qual as instituições financeiras descritas no art. 22, § 1º, da Lei n. 8.212/1991 podem deduzir da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins as receitas oriundas da alienação de bens do ativo permanente.

VIII – Recurso Especial provido.” (REsp n. 1.747.824/SP, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 29.11.2022, *DJe* 12.12.2022)

E nem se diga que o art. 667, inciso V, § 2º, da Instrução Normativa RFB n. 1.911, de 2019, acima transcrito, albergaria a interpretação conferida pela RFB, eis que ele só confirma toda a exposição feita aqui, no sentido de que as contribuições em tela não devem incidir sobre as receitas extraordinárias (não operacionais), o que é justamente o caso ora sob análise.

Por fim, também é importante rebater argumento no sentido de que o caráter operacional das receitas se comprovaria pela representatividade dessas receitas perante o faturamento. Ora, não existe na legislação nenhuma disposição que vincule ao montante da receita o seu tratamento tributário para fins das contribuições em tela, de modo que esse raciocínio representa mais uma tentativa frustrada das autoridades fiscais de afastar o tratamento fiscal previsto no inciso IV do § 2º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998.

Ademais, caso o legislador tivesse a intenção de excluir desse dispositivo as pessoas jurídicas que exploram a atividade de arrendamento mercantil, bastaria que fosse incluída uma exceção na norma, o que de fato não ocorreu.

Aplica-se ao caso o brocardo “ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus” (onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir), o qual é definido por Carlos Maximiliano da seguinte forma:

“300 – Quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicá-lo a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente; não tente distinguir entre as circunstâncias da questão e as outras; cumpra a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas.”⁸

Ora, não havendo diferenciação na lei entre o tipo de pessoa jurídica e atividade econômica explorada, para fins de aplicação da exclusão da base de cálculo, descabe a exclusão por simples vontade do intérprete.

Cumpre destacar que a lei sequer poderia fazer distinção entre uma situação e outra, determinado a tributação de uma, mas não da outra, porque, ao fazê-lo, estaria atribuindo tratamento tributário distinto a situações equivalentes, em ofensa ao princípio da isonomia. Realmente, a discriminação, nesse caso, seria vedada pela Constituição Federal, como seja:

⁸ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 201.

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

A aludida “situação de equivalência” é corroborada pela própria finalidade do dispositivo, que é excluir da base de cálculo as receitas extraordinárias, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, que são os bens explorados pela pessoa jurídica em sua atividade. Esse é justamente o caso do ora recorrente, que adquire os bens justamente para concretizar sua atividade de arrendamento mercantil.

Com efeito, essa interpretação amolda-se ao brocardo “ubi eadem ratio, ibi eadem dispositivo”, definido por Carlos Maximiliano como: “Onde existe a mesma razão fundamental, prevalece a mesma regra de direito”, os casos idênticos regem-se por disposições idênticas.”⁹

É que, como visto, não há razão para diferenciar o contribuinte que pratica atividade de arrendamento de outro que explora outra atividade econômica. Se houvesse, ressaltasse-se, o legislador deveria ter feito tal ressalva quando foi editada a Lei n. 9.718, de 1998, ou, principalmente, quando ela foi alterada, em 2014, pela Lei n. 13.043, de 2014.

Ademais, é importante verificar qual foi o real intuito do legislador ao promulgar a referida Lei n. 13.043, para alterar a Lei n. 9.718. Primeiro, confirmam-se as alterações promovidas pela Lei n. 13.043 na Lei n. 9.718:

“Art. 3º [...]

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
[...]

§ 14. A pessoa jurídica poderá excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita decorrente da alienação de participação societária o valor despendido para aquisição dessa participação, desde que a receita de alienação não tenha sido excluída da base de cálculo das mencionadas contribuições na forma do inciso IV do § 2º do art. 3º.”

“Art. 8º-B. A Cofins incidente sobre as receitas decorrentes da alienação de participações societárias deve ser apurada mediante a aplicação da alíquota de 4% (quatro por cento).”

A referida Lei n. 13.043, de 2014, foi decorrência da conversão da Medida Provisória n. 651, de 2014, a qual, em sua exposição de motivos, afirma que as

⁹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 200.

alterações promovidas na Lei n. 9.718, de 1998, visavam adequar os termos utilizados nesse diploma legal com as Leis n. 10.637, de 2002, e n. 10.833, de 2003, que haviam sido alteradas pela Lei n. 12.973, de 1994, sendo que a urgência e relevância na medida, que justificava a utilização da Medida Provisória, era relacionada ao aprimoramento da legislação relativa à tributação de receitas decorrentes da venda de participações societárias e de determinados bens registrados no ativo não circulante da pessoa jurídica. Confirmam-se os termos da exposição de motivos:

“51. Por sua vez, a alteração da redação do dispositivo legal (inciso IV do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998) que permite a exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração cumulativa, das receitas decorrentes da alienação de determinados bens classificados no ativo não circulante da pessoa jurídica mostrou-se necessária para dirimir dúvidas sobre eventual diferença de conteúdo entre as legislações dos regimes de apuração cumulativa e não cumulativa das referidas contribuições. Nesse contexto, propõe-se alterar o citado dispositivo legal para adotar redação idêntica à conferida ao inciso VI do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e ao inciso II do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, dada, respectivamente, pelos arts. 54 e 55 da Lei nº 12.973, de 2014.

52. A urgência e a relevância dessas medidas decorrem da necessidade de aprimorar a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativa à tributação das receitas decorrentes da alienação de participações societárias e à exclusão da base de cálculo de tais contribuições de receitas decorrentes da alienação de determinados bens classificados no ativo não circulante da pessoa jurídica, evitando conflitos interpretativos no âmbito do complexo processo de adaptação das normas contábeis brasileiras às normas contábeis internacionais.”

Como se sabe, a interpretação histórica, que examina a Exposição de Motivos, os debates parlamentares, as emendas e os trabalhos envolvidos na elaboração da lei, pode fornecer elementos importantes para a interpretação jurídica. Os trabalhos preparatórios auxiliam na reconstrução das razões que levaram à promulgação de uma lei, dentro do momento histórico de sua edição. Trata-se, assim, de uma importante ferramenta para construção da chamada *occasio legis*, assim entendido o conjunto de circunstâncias que marcaram a gênese de uma lei.

A esse respeito, vale lembrar a lição de Alfredo Augusto Becker, para quem, na investigação do sentido das normas dentro do sistema, as interações de sentido devem ser buscadas não apenas no plano horizontal (interpretação sistemática), mas também no plano vertical (interpretação histórica)¹⁰.

¹⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 103.

Sendo assim, é inegável que a análise de todos esses fundamentos fornece um importante elemento para a interpretação das alterações promovidas na Lei n. 13.043, de 2014, pois evidencia que o legislador não visou modificar a tributação das receitas de venda de bens objeto de arrendamento, tampouco buscou, de alguma forma, excepcionar a norma de exclusão das receitas de venda de ativos registrados no ativo não circulante da pessoa jurídica da base de cálculo das contribuições. Se esse fosse o intuito, certamente haveria alguma menção a esse tema na exposição de motivos da referida norma.

Outrossim, não há dúvidas de que o objetivo principal da norma era regular a tributação das receitas decorrentes da venda de participações societárias, o que fica claro não somente a partir da menção expressa feita no trecho transcrito acima, mas também pela mera leitura do § 14 do art. 3º e do art. 8º-B, ambos inseridos pela Lei n. 13.043, de 2014.

Finalmente, há mais um elemento que confirma toda a exposição feita nessa defesa.

Considerando que a aquisição de bens do ativo imobilizado não está sujeita à tributação pelas contribuições, nos termos do inciso IV do § 2º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998, aqui analisado, do art. 1º, § 3º, inciso VI, da Lei n. 10.637, de 2002, e do art. 1º, § 3º, inciso II, da Lei n. 10.833, de 2003, ambos do regime não cumulativo, o fisco tem entendimento consolidado no sentido da impossibilidade de apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da Cofins, no regime da não cumulatividade, pelo adquirente de bens usados de pessoa jurídica.

Esse entendimento está consolidado no art. 173, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB n. 1.911, de 2019, que veda a utilização, pela pessoa jurídica, de créditos calculados sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, na hipótese de aquisição de bens usados. Confira-se:

“Art. 173. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos encargos de depreciação ou amortização, incorridos no mês, relativos a (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, *caput*, incisos VI, VII e XI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, *caput*, incisos VI, VII e XI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I e art. 15, inciso II):

[...]

§ 2º *Fica vedada a utilização dos créditos nos termos deste artigo:*

I – sobre encargos de depreciação acelerada incentivada, apurados na forma do art. 324 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, Regulamento do Imposto de Renda (RIR de 2018); e

II – *na hipótese de aquisição de bens usados.*” (Destaques nossos)

Ou seja, a própria RFB veda a apropriação de crédito da contribuição ao PIS e de Cofins na aquisição de bens usados, o que se justifica justamente pelo fato de que não há tributação pelas contribuições da receita de venda de bens do ativo

imobilizado. A confirmar esse entendimento, confira-se a Solução de Consulta Cosit n. 59, de 30 de março de 2021:

“*Não cumulatividade*. Créditos. Locação. Prestação de serviços. Ativo imobilizado. Veículos usados.

Em relação à aquisição de veículos usados incorporados ao ativo imobilizado e destinados à locação ou à prestação de serviços:

– pode ser descontado crédito com base nos encargos de depreciação caso tenham sido tributados no vendedor, ou seja, tenham sido adquiridos de revendedor de veículos usados;

– *não pode ser descontado crédito na taxa de 1/48 do valor de aquisição ou em uma única parcela; e*

– *não pode ser descontado crédito quando não tenha ocorrido a tributação no vendedor, ou seja, quando o veículo tenha sido adquirido de pessoa física ou provenha do ativo imobilizado da pessoa jurídica vendedora.*” (Destques nossos)

Ou seja, ao analisar a aquisição de veículos usados registrados no ativo imobilizado da pessoa jurídica vendedora, o próprio fisco reconheceu que não há direito de crédito sobre os encargos de depreciação em razão de esse tipo de operação não estar sujeita à tributação pelas contribuições, *sem fazer qualquer distinção relativa ao tipo de atividade da pessoa jurídica vendedora*.

Veja-se que a manifestação é expressa: “*não pode ser descontado crédito quando não tenha ocorrido a tributação no vendedor, ou seja, quando o veículo [...] provenha do ativo imobilizado da pessoa jurídica vendedora*”.

Em outras palavras, o próprio fisco admite, sem fazer qualquer exceção, que na aquisição de bem registrado no ativo imobilizado da pessoa jurídica vendedora não há incidência da contribuição ao PIS e da Cofins. Esse é justamente o caso das pessoas jurídicas que exploram a atividade de arrendamento mercantil e registram os bens arrendados em seu ativo imobilizado. E essa também é a justificativa da previsão contida no art. 173, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB n. 1.911, de 2019, que veda o crédito sobre os encargos de depreciação de aquisição de bem usado registrado no ativo imobilizado da pessoa jurídica vendedora.

Portanto, também por essa perspectiva, percebe-se que não há razão para o entendimento que vem sendo defendido pelas autoridades fiscais para justificar a inaplicabilidade da norma do inciso IV do § 2º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998, na apuração da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, no caso de pessoa jurídica que explore a atividade de arrendamento mercantil.

Finalmente, há ainda um argumento que vem sendo utilizado pelas autoridades fiscais, e que merece ser abordado. Segundo Informação Fiscal apresentada no âmbito do Processo Judicial n. 5003129-23.2017.4.04.7100, que originou o REsp n. 1.801.858/RS (e-STJ Fl.635/647), como a legislação autoriza que sejam deduzidas da base de cálculo das contribuições *despesas de arrendamento mercantil, restritas a empresas e instituições arrendadoras*, sendo que, dentre elas, estariam permitidas as despesas de arrendamento mercantil, financeiro e operacional, que

englobariam as subcontas de (i) depreciação de bens arrendados, (ii) outras despesas de arrendamento, (iii) despesas de obrigações por subarrendamentos e (iv) prejuízos na alienação de bens arrendados, por coerência, as correspondentes receitas de arrendamento mercantil deveriam integrar a base de cálculo, não havendo, na legislação tributária, a hipótese de exclusão dessas receitas. Segundo a Informação fiscal, “as receitas de arrendamento mercantil estão inseridas na conta ‘Cosif 7.1.2.00.004 Rendas de Arrendamento Mercantil’ que engloba as subcontas de (i) rendas de arrendamento financeiro e operacional, (ii) rendas de subarrendamento e (iii) lucros na alienação de bens arrendados.”

A argumentação em questão parece partir da premissa de que se a legislação autoriza a dedução dos prejuízos apurados na alienação de bens objeto de arrendamento, não haveria sentido em se autorizar a exclusão das receitas auferidas na alienação desses ativos. Ocorre, entretanto, que tal raciocínio parte de uma premissa incorreta, visto que a dedução da despesa está prevista em uma norma, enquanto a exclusão da base de cálculo está prevista em outro dispositivo legal, que não faz qualquer ressalva, tampouco remissão específica relativa à atividade de arrendamento mercantil.

Ademais, o fato de a legislação autorizar a dedução de despesas da base de cálculo das contribuições não pode servir de justificativa para redução do escopo do inciso IV do § 2º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998, que prevê a exclusão da base de cálculo, na medida em que esse dispositivo é aplicável, irrestritamente, a todas as receitas de venda de ativos não circulantes.

Assim, a interpretação sistemática proposta pelas autoridades fiscais, que supostamente confirmaria a restrição do campo de aplicação inciso IV do § 2º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998, não possui base de sustentação, seja porque o fato de admitir a dedução de uma despesa é irrelevante para se definir o campo de extensão da norma de exclusão de receitas da base de cálculo, seja porque o legislador não fez qualquer relação entre tais aspectos e também não restringiu o campo de aplicação da norma de exclusão, o que, como visto acima, poderia ter sido realizado inclusive a partir das alterações promovidas pela Lei n. 13.043, de 2014. Diante do silêncio do legislador, que não exceuiu expressamente as receitas apuradas pelas pessoas jurídicas que exploram a atividade de arrendamento mercantil do escopo inciso IV do § 2º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998, não se pode admitir a interpretação proposta pelas autoridades fiscais.

4. Conclusões

Como exposto inicialmente, a finalidade do presente estudo foi avaliar a extensão do inciso IV do § 2º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998, que prevê a exclusão da base de cálculo das contribuições da receita decorrente da venda de bens do ativo não circulante, mais precisamente se aplicável às receitas de venda de bens de arrendamento pelas pessoas jurídicas que exercem esse tipo de atividade.

A importância do estudo está atrelada ao entendimento das autoridades fiscais, representado em recentes autuações que se tem conhecimento, nas quais o fisco entende que o dispositivo em comento não abrange a exclusão da receita de alienação de bens objeto de arrendamento, sob o argumento de que tais receitas possuem natureza operacional e, portanto, a exclusão prevista no inciso IV do § 2º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998, não seria aplicável a essa hipótese.

Com base nas considerações acima, é possível concluir que não existe qualquer fundamento jurídico que dê suporte ao entendimento que vem sendo defendido pelas autoridades fiscais, tendo em vista que (i) o inciso IV do § 2º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998 determina a exclusão das receitas de venda de bens do ativo não circulante, aqui incluído o ativo imobilizado; (ii) a Lei n. 6.099, de 1974, determina que os bens objeto de arrendamento sejam classificados no ativo imobilizado da pessoa jurídica, determinação que está de acordo com as disposições do art. 179, inciso IV, da Lei n. 6.404; (iii) o próprio fisco reconhece, sem fazer qualquer ressalva, que na venda de ativos imobilizados não há incidência das contribuições, o que justifica a vedação ao direito de crédito do adquirente de bem usado.

Por fim, vale registrar que, apesar de o tema ser incipiente na esfera judicial, o entendimento aqui defendido tem sido acolhido na esfera administrativa, em que a jurisprudência majoritária é no sentido da aplicabilidade da norma contida no inciso IV do § 2º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998, para as receitas decorrentes da venda de ativos arrendados.

Bibliografia

- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- COMPARATO, F. K. Contrato de *leasing*. *Revista Forense* ano 71, v. 250, abril, maio, junho de 1975.
- GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei 9.718/98 – variações cambiais e o regime de alíquota acrescida. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 50. São Paulo: Dialética, 1999.
- MACHADO, Hugo de Brito. O ISS e o arrendamento mercantil. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 185. São Paulo: Dialética, 2011.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 3. ed. São Paulo: Livraria Freitas Bastos.
- MUNIZ, Ian; MONTEIRO, Marco. Cap. 6 – Do arrendamento mercantil – do tratamento contábil – do tratamento tributário – do PIS e da Cofins. *Tributos federais e o novo padrão contábil: comentários à Lei nº 12.973/14*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A problemática das receitas de terceiros perante as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins. *Revista Direito Tributário Atual* v. 17. São Paulo: Dialética/IBDT, 2003.

- SANTOS, Ramon Tomazela. Os créditos de PIS e Cofins calculados sobre as contraprestações de arrendamento mercantil e a antecipação do Valor Residual Garantido (VRG). *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 210. São Paulo: Dialética, 2013.
- SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Aspectos tributários e contábeis das operações de arrendamento mercantil. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (coord.). *Mercado financeiro e de capitais: regulação e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- VALVERDE, Trajano de Miranda. *Sociedade por ações*. Rio de Janeiro: Forense, 1953.
- WALD, Arnoldo. Introdução do *leasing* no Brasil. *Revista dos Tribunais* n. 415, 1970.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. O ISS e o arrendamento mercantil: a posição atual do STF. *Revista Direito Tributário Atual* v. 25. São Paulo: Dialética/IBDT, 2011.