RECURSO ESPECIAL Nº 1.747.824 - SP (2018/0015210-4)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
RECORRENTE : ITAU SEGUROS S/A
ADVOGADOS : LEO KRAKOWIAK - SP026750
RICARDO KRAKOWIAK - SP138192
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO NÃO UNÂNIME PROLATADO EM APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. INVIABILIDADE DE OPOSIÇÃO DE EMBARGOS INFRINGENTES. SÚMULA N. 169/STJ. RECOLHIMENTO DA MULTA DO ART. 538 DO CPC/1973 COMO REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE RECURSAL. CABIMENTO APENAS EM CASO DE REITERAÇÃO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROTELATÓRIOS. RECURSO INTEGRATIVO COM NÍTIDO FIM DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 98/STJ. 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.

I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. *In casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 1973.

II – Incabível a oposição de embargos infringentes contra acórdão não unânime prolatado em sede de apelação em mandado de segurança, nos termos da Súmula n. 169 desta Corte.

III – A exigência de prévio recolhimento da multa prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC/1973, como requisito extrínseco de admissibilidade recursal, não se aplica quando há oposição de um único recurso integrativo. Precedentes.

IV – O tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

V – A oposição de embargos de declaração com nítido fim de prequestionamento não enseja a aplicação da multa prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC/1973, a teor do disposto na Súmula n. 98 desta Corte. Precedentes.

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.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região), Benedito Gonçalves (Presidente) e Sérgio Kukina votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Dr. RICARDO KRAKOWIAK, pela parte RECORRENTE: ITAU SEGUROS S/A

Brasília (DF), 29 de novembro de 2022 (Data do Julgamento)

MINISTRA REGINA HELENA COSTA
Relatora

RECURSO ESPECIAL Nº 1.747.824 - SP (2018/0015210-4)
RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
RECORRENTE : ITAU SEGUROS S/A
ADVOGADOS : LEO KRAKOWIAK - SP026750
RICARDO KRAKOWIAK - SP138192
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A EXMA. SRA. MINISTRA REGINA HELENA COSTA (Relatora) :

Trata-se de Recurso Especial interposto por **ITAÚ SEGUROS S.A.** contra acórdão prolatado, por maioria, pela 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, no julgamento de Apelação em Mandado de Segurança, assim ementado (fls. 750/763e):

> ***TRIBUTÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. EMPRESA DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. BASES DE CÁLCULO DE PIS/COFINS. PRETENDIDA EXCLUSÃO, DA BASE DE CÁLCULO DAS DUAS CONTRIBUIÇÕES, DA RECEITA AUFERIDA NA VENDA DE BENS ARRENDADOS, QUE FORAM CLASSIFICADOS NO ATIVO PERMANENTE. DESCABIMENTO DA PRETENSÃO. CABIMENTO DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA EX OFFICIO (PREVISÃO LEGAL SUFICIENTE). SENTENÇA DENEGATÓRIA DE MANDAMUS QUE É MANTIDA.***
> *1. Trata-se de apelação contra sentença denegatória de mandado de segurança impetrado por BFB Leasing S/A Arrendamento Mercantil, onde a empresa requereu a extinção dos créditos tributários objeto dos lançamentos efetuados nos autos do Processo Administrativo nº 16327.720513/2011-59, referentes a PIS/COFINS. A impetrante sustentou que era indevida a incidência das contribuições PIS/COFINS sobre a receita decorrente da venda de bens arrendados classificados em seu ativo permanente, tudo por força do que dispõe o art. 3º, § 2º, IV, da Lei nº 9.718/98, uma vez que não houve distinção legal no tocante às empresas de arrendamento mercantil, tampouco em relação a receitas operacionais e não operacionais. Caso prevalecesse a exigência fiscal requereu, subsidiariamente, a exclusão dos juros de mora sobre o valor lançado a título de multa de ofício.*
> *2. A impetrante é empresa de arrendamento mercantil equiparada a instituição financeira conforme o discurso do art. 22, § 1º da Lei nº 8.212/91. Já os §§ 5º e 6º do art. 3º da Lei nº*

9.718/98 acabaram por permitir que as pessoas jurídicas referidas no art. 22, § 1º da Lei nº 8.212/91 (instituições financeiras e equiparadas) pudessem excluir ou deduzir da composição da base de cálculo do PIS/COFINS os resultados dos fenômenos econômicos que exaustivamente foram elencados nas letras "a" até "e" do inc. I do art. 6º acima referido; tais formas de diminuir a base de cálculo das contribuições em favor das sociedades referidas no art. 22, § 1º da Lei nº 8.212/91 levaram em conta as singularidades de que se revestem os objetos sociais dessas entidades, evitando que se imiscuíssem na base de cálculo de PIS/COFINS receitas estranhas às atividades empresariais típicas, quer dizer, as receitas que são íntimas do objeto social de tais empresas.

3. Não é lícito ao Judiciário ampliar o rol de exclusões e deduções possíveis para o fim de que uma empresa de arrendamento mercantil possa diminuir a base de cálculo de PIS/COFINS deixando de inserir entre suas receitas o produto da alienação de bens - escriturados no seu ativo permanente - que foram por ela arrendados, aplicando em favor da empresa o disposto no inc. IV do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 que exclui do faturamento a receita bruta decorrente da venda de bens do ativo permanente. Permiti-lo seria atentar contra os objetivos dos arts. 5º e inc. I do art. 6º, da Lei nº 9.718/98, pois as verbas que a impetrante deseja expurgar da base de cálculo das contribuições que deve verter, têm tudo a ver com o seu objeto social. Não pode existir nenhuma dúvida plausível de que a receita decorrente da venda dos bens arrendados à sociedade de arrendamento mercantil - mesmo que sejam registrados como sendo "ativo permanente" - são receitas estreitamente imbricadas com o objeto social da empresa. A propósito basta invocar os arts. 3º (serão escriturados em conta especial do ativo imobilizado da arrendadora os bens destinados a arrendamento mercantil) e 5º (os contratos de arrendamento mercantil conterão as seguintes disposições... opção de compra ou renovação de contrato, como faculdade do arrendatário) da Lei nº 6.099/74, que trata do regime tributário do arrendamento mercantil. É óbvio que a receita auferida com a venda do bem arrendado é intrínseca às atividades da empresa de arrendamento mercantil, ainda que a aquisição seja opcional pelo arrendatário ou que a venda seja feita a um terceiro; é que não sendo o bem alienado ao arrendatário, deve ser vendido a terceiro no prazo máximo de dois anos, conforme ordena a Resolução nº 2.309/96, art. 14 do seu anexo, do CMN, norma que ex vi do art. 7º da Lei nº 6.099/74 é de observância obrigatória (todas as operações de arrendamento mercantil subordinam-se ao controle e fiscalização do Banco Central do Brasil, segundo normas

estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional...).
4. A propósito da natureza dessa receita, convém recordar que o STF reconheceu há muito tempo a sinonímia existente entre os termos "faturamento" e "receita bruta", e decidiu que em tema de PIS/COFINS o conceito de receita bruta envolve a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais (RE 621.652-AgR/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes; AI 716.675-AgR-AgR/SP, Rel. Min. Ellen Gracie; AI 799.578-AgR/BA e RE 656.284/DF, Rel. Min. Ayres Britto; ARE 643.823/PR e AI 776.446/RS, Rel. Min. Dias Toffoli; ARE 645.618/PR, RE 630.728/SP e 621.675/RS, Rel. Min. Cármen Lúcia; RE 390.840/MG, Rel. Min. Marco Aurélio).
5. É próprio STF quem proclama que a "norma especial prevalece sobre norma geral" (AI 780.479/MG, Relator Min. GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 14/04/2010, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-086 DIVULG 13-05-2010 PUBLIC 14-05-2010), de modo que não cabe a interpretação isolada do inc. IV do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, porquanto a lex specialis em relação às instituições financeiras e suas equiparadas reside noutro cenário, vale dizer, nos §§ 5º e 6º do art. 3º da Lei nº 9.718/9; havendo norma especial dirigida de modo expresso a uma categoria de contribuintes, é óbvio que é a norma especial que deve incidir (art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), e não a regra geral.
6. Não se pode esquecer que o art. 111, inc. I, do CTN, ordena que se observe a interpretação literal das normas de suspensão e exclusão de crédito tributário. Assim, é impossível que - sequer a título de assegurar suposta isonomia - o Judiciário se torne legislador positivo para outorgar, como se fosse legislador, benefício fiscal incogitado pela lei (AI 682983 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 04/08/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-167 DIVULG 25-08-2015 PUBLIC 26-08-2015 - ARE 710026 ED, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-075 DIVULG 22-04-2015 PUBLIC 23-04-2015 - AI 744887 AgR, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Segunda Turma, julgado em 13/03/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-071 DIVULG 11-04-2012 PUBLIC 12-04-2012 - AI 360461 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 06/12/2005, DJe-055 DIVULG 27-03-2008 PUBLIC 28-03-2008 EMENT VOL-02312-06 PP-01077.
7. Decisões do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) não têm a menor relevância para o desfecho do caso, justo porque não são oponíveis à soberania do Poder Judiciário, ainda mais numa época em que esse órgão

> *administrativo está sob severa suspeição, a ponto de existir no Senado Federal uma CPI (Comissão Parlamentar de Inquérito) com prazo prorrogado até 18/12/2015, para investigar corrupção nesse organismo, sem falar na Operação Zelotes, promovida pela Polícia Federal, que apura crimes envolvendo golpe de cerca de 19 bilhões contra o Tesouro Nacional por meio de recursos e outros atos envolvendo o CARF.*
> *8. Não há qualquer arbitrariedade fiscal na incidência de juros sobre a multa de ofício. Constatado o descumprimento da obrigação tributária principal, a multa imposta passa a integrar o crédito tributário e por isso mesmo o STJ considera o "...Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010..." (AgRg no REsp. nº 1.335.688/PR, j. 04/12/2012. Há espaço legal para esse entendimento no § 3º do art. 113 do CTN, bem como no art. 43 e seu § único, da Lei nº 9.430/97 que traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.*

Opostos embargos de declaração, foram rejeitados, com imposição da multa prevista no art. 538, parágrafo único, do Código de Processo Civil de 1973 (fls. 783/792e).

Com amparo no art. 105, III, *a*, da Constituição da República, aponta-se ofensa aos dispositivos a seguir relacionados, alegando-se, em síntese, que:

I. Art. 535, II, do Código de Processo Civil de 1973: Há omissões no acórdão prolatado pelo tribunal *a quo* não supridas no acórdão integrativo;

II. Art. 538, parágrafo único, do CPC/1973: Os embargos declaratórios opostos com o fito de prequestionamento não podem ser considerados protelatórios, nos termos da Súmula n. 98/STJ, razão pela qual inviável a fixação de multa;

III. Art. 3º, § 2º, IV, da Lei n. 9.718/1998: A receita oriunda da venda de bens do ativo permanente está excluída da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS na

sistemática cumulativa, aí incluída a receita decorrente da alienação de bens destinados a arrendamento mercantil. Além disso, os §§ 5º e 6º do mesmo art. 3º da Lei n. 9.718/1998 não excluem, quanto às instituições financeiras, a aplicação da regra supracitada, consoante entendimento da própria Administração Tributária e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF;

IV. Art. 97 do Código Tributário Nacional: O Anexo I da Instrução Normativa SRF n. 247/2002, ao incluir os lucros decorrentes da alienação de bens arrendados na base de cálculo das contribuições em apreço, promoveu o alargamento da base tributável em violação ao princípio da legalidade;

V. Art. 111 do CTN: Ao contrário do apontado no voto condutor do acórdão recorrido, a interpretação restritiva da legislação tributária ampara a pretensão da Recorrente, porquanto o art. 3º, § 2º, IV, da Lei n. 9.718/1998 não veda a dedução da receita decorrente da alienação dos bens do ativo permanente pelas instituições financeiras;

VI. Arts. 43, 44 e 61 da Lei n. 9.430/1996: Os preceitos lançados no acórdão recorrido não permitem a incidência de juros moratórios sobre o valor da multa de ofício, tese amparada em decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Com contrarrazões, o recurso foi inadmitido (fls. 1.029/1.030e), tendo sido interposto agravo (fls. 1.070/1.135e), posteriormente convertido em recurso especial (fl. 1.272e).

Às fls. 1.255/1.264 indeferi o pedido de concessão de tutela provisória de urgência.

O Ministério Público Federal se manifestou, na qualidade de *custos iuris*, pelo parcial provimento do Recurso Especial (fls. 1.281/1.292e).

Determinei a intimação da Recorrida para manifestação a respeito da viabilidade de solução consensual (fls. 1.295e), sobrevindo manifestação negativa (fls. 1.299/1.300e).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.747.824 - SP (2018/0015210-4)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA

RECORRENTE : ITAU SEGUROS S/A

ADVOGADOS : LEO KRAKOWIAK - SP026750

RICARDO KRAKOWIAK - SP138192

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO NÃO UNÂNIME PROLATADO EM APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. INVIABILIDADE DE OPOSIÇÃO DE EMBARGOS INFRINGENTES. SÚMULA N. 169/STJ. RECOLHIMENTO DA MULTA DO ART. 538 DO CPC/1973 COMO REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE RECURSAL. CABIMENTO APENAS EM CASO DE REITERAÇÃO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROTELATÓRIOS. RECURSO INTEGRATIVO COM NÍTIDO FIM DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 98/STJ. 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.

I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. *In casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 1973.

II – Incabível a oposição de embargos infringentes contra acórdão não unânime prolatado em sede de apelação em mandado de segurança, nos termos da Súmula n. 169 desta Corte.

III – A exigência de prévio recolhimento da multa prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC/1973, como requisito extrínseco de admissibilidade recursal, não se aplica quando há oposição de um único recurso integrativo. Precedentes.

IV – O tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

V – A oposição de embargos de declaração com nítido fim de prequestionamento não enseja a aplicação da multa prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC/1973, a teor do disposto na Súmula n. 98 desta Corte. Precedentes.

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.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.747.824 - SP (2018/0015210-4)
RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
RECORRENTE : ITAU SEGUROS S/A
ADVOGADOS : LEO KRAKOWIAK - SP026750
RICARDO KRAKOWIAK - SP138192
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

VOTO

A EXMA. SRA. MINISTRA REGINA HELENA COSTA (Relatora) :

Por primeiro, consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, *in casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 1973.

I. Da admissibilidade do Recurso Especial

De pronto, conquanto se trate de recurso interposto contra acórdão não unânime prolatado na vigência do CPC/1973, não há óbice ao conhecimento da insurgência, porquanto esgotada a instância ordinária em virtude da inviabilidade de oposição de embargos infringentes no procedimento recursal de mandado de segurança, conforme Súmula n. 169 desta Corte ("São inadmissíveis embargos infringentes no processo de mandado de segurança").

Por outro lado, a exigência de prévio recolhimento da sanção prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC/1973, como requisito extrínseco de admissibilidade recursal, apenas incide nos casos de reiteração de embargos de declaração protelatórios, nos moldes dos seguintes precedentes da Corte Especial deste Tribunal Superior:

> ***PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. FIXAÇÃO DE MULTA NO PERCENTUAL DE 1% EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONSIDERADOS PROTELATÓRIOS. IMPOSIÇÃO DE RECOLHIMENTO DA MULTA FIXADA COMO CONDIÇÃO PARA INTERPOSIÇÃO DE OUTROS RECURSOS. IMPOSSIBILIDADE. ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.***
> *I - A multa de até 10% (dez por cento) sobre o valor da causa,*

> *prevista no artigo 538, parágrafo único, do CPC, condicionando o recebimento de qualquer outro recurso ao depósito do valor respectivo, não é aplicável na oposição dos primeiros embargos de declaração, mesmo que considerados protelatórios.*
> *II - Precedentes: AgRg nos EREsp nº 624.623/RS, Rel. Min. NILSON NAVES, CORTE ESPECIAL, DJe de 04.08.2008 e REsp 696.963/PE, Rel. Min. CARLOS ALBERTO MENEZES DIREITO, TERCEIRA TURMA, DJ de 06.11.2007.*
> *III - Embargos de divergência providos.*
> (EREsp n. 389.408/RS, relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, CORTE ESPECIAL, julgado em 15/10/2008, DJe de 13/11/2008 – destaque meu).

> ***Embargos de divergência (indeferimento liminar). Embargos de declaração (caráter protelatório). Sanção (aplicação). Depósito da multa (condição para recorrer). Art. 538, parágrafo único, do Cód. de Pr. Civil (interpretação).***
> *1. Os embargos de declaração destinam-se a aclarar obscuridade, corrigir contradição ou suprir omissão; não ocorrendo nenhuma de tais hipóteses, os embargos ficam sem cabimento, evidentemente.*
> *2. Quando de todo sem cabimento os embargos, ao Tribunal é dado declarar a sua natureza protelatória e, ao fazê-lo, condenar o embargante ao pagamento de multa, que não poderá exceder a 1% do valor atualizado da causa.*
> *3. Somente na hipótese de reiteração de embargos protelatórios é que poderá ser elevada, a até 10%, a multa já aplicada, condicionando-se ao depósito desse valor a interposição de qualquer outro recurso.*
> *(...)*
> *6. Agravo regimental improvido.*
> (AgRg nos EREsp n. 624.623/RS, relator Ministro NILSON NAVES, CORTE ESPECIAL, julgado em 5/12/2007, DJe de 4/8/2008 – destaque meu).

In casu, houve oposição de um único recurso integrativo, razão pela qual inviável exigir o prévio recolhimento da multa fixada pelo tribunal de origem como condição para a interposição de recurso especial.

De outra parte, consigno que as demais questões federais debatidas foram satisfatoriamente prequestionadas, estando o Recurso Especial hígido para julgamento, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade e ausentes outras questões prejudiciais e/ou preliminares a serem examinadas.

Convém assinalar, outrossim, que o exame da pretensão veiculada no Recurso Especial não demanda reexame fático-probatório, pois todos os aspectos factuais e processuais estão clara e suficientemente delineados no acórdão recorrido.

Do mesmo modo, anote-se ter a Corte *a qua* dirimido a controvérsia com arrimo em fundamentos infraconstitucionais.

II. Da ausência de negativa de prestação jurisdicional

A Recorrente sustenta a existência de omissões no acórdão recorrido não supridas no julgamento dos embargos de declaração, ao argumento segundo o qual o tribunal de origem não apreciou a aplicação dos arts. 3º, § 2º, IV, da Lei n. 9.718/1998 e 5º, II, 150, I, 195, I e 238 da Constituição da República.

Ao prolatar o acórdão recorrido, o tribunal *a quo* enfrentou a controvérsia apresentada nos seguintes termos (fls. 742/748e):

> *A impetrante é empresa de arrendamento mercantil equiparada a instituição financeira conforme o discurso do art. 22, § 1° da Lei n° 8.212/91. Já os §§ 5° e 6° do art. 3° da Lei n° 9.718/98 acabaram por permitir que as pessoas jurídicas referidas no art. 22, § 1° da Lei no 8.212/91 (instituições financeiras e equiparadas) pudessem excluir ou deduzir da composição da base de cálculo do PIS/COFINS os resultados dos fenômenos econômicos que exaustivamente foram elencados nas letras "a" até "e" do inc. I do art. 6° acima referido; tais formas de diminuir a base de cálculo das contribuições em favor das sociedades referidas no art. 22, § 1° da Lei n° 8.212/91 levaram em conta as singularidades de que se revestem os objetos sociais dessas entidades, evitando que se imiscuíssem na base de cálculo de PIS/COFINS receitas estranhas às atividades empresariais típicas, quer dizer, as receitas que são íntimas do objeto social de tais empresas.*
>
> *Nesse cenário, não é lícito ao Judiciário ampliar o rol de exclusões e deduções possíveis para o fim de que uma empresa de arrendamento mercantil possa diminuir a base de cálculo de PIS/COFINS deixando de inserir entre suas receitas o produto da alienação de bens-escriturados no seu ativo permanente – que foram por ela arrendados, aplicando em favor da empresa o disposto no inc. IV do § 2° do art. 3° da Lei*

> *n° 9.718/98 que exclui do faturamento a receita bruta decorrente da venda de bens do ativo permanente. Permiti-lo seria atentar contra os objetivos dos arts. 5° e inc. I do art. 6°, da Lei n° 9.718/98, pois as verbas que a impetrante deseja expurgar da base de cálculo das contribuições que deve verter, têm tudo a ver com o seu objeto social.*
> *[...]*
> *Além disso, convém destacar que, como já foi bem esclarecido na sentença, não cabe a interpretação isolada do inc. IV do § 2° do art. 3° da Lei n°9.718/98, porquanto* a lex specialis *em relação às instituições financeiras e suas equiparadas reside noutro cenário, vale dizer, nos §§ 5°e 6° do art. 3° da Lei n°9.718/9; havendo norma especial dirigida de modo expresso a uma categoria de contribuintes, é óbvio que é a norma especial que deve incidir (art. 2°, § 2°, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), e não a regra geral*.

No caso, não verifico omissão acerca de questão essencial ao deslinde da controvérsia e oportunamente suscitada, tampouco de outro vício a impor a revisão do julgado.

Com efeito, haverá contrariedade ao art. 535 do Código de Processo Civil de 1973 quando a omissão disser respeito ao pedido, e não quando os argumentos invocados não restarem estampados no julgado, como pretende a parte Recorrente.

O procedimento encontra amparo em reiteradas decisões no âmbito desta Corte Superior, de cujo teor merece destaque a dispensa ao julgador de rebater, um a um, os argumentos trazidos pelas partes (*v.g.* Corte Especial, EDcl nos EDcl nos EREsp 1.284.814/PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe de 03.06.2014; 1ª Turma, EDcl nos EDcl no AREsp 615.690/SP, Rel. Min. Sérgio Kukina, DJe de 20.02.2015; e 2ª Turma, EDcl no REsp 1.365.736/PE, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 21.11.2014).

E depreende-se da leitura do acórdão recorrido que a controvérsia foi examinada de forma satisfatória, mediante apreciação da disciplina normativa aplicável ao caso.

III. Da violação ao art. 538, parágrafo único, do CPC/1973

Consoante o entendimento pacífico desta Corte, não possuindo caráter protelatório, a oposição de embargos de declaração com

nítido fim de prequestionamento não enseja a imposição da multa prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC/1973, a teor do disposto na Súmula n. 98 deste Tribunal Superior ("Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não tem caráter protelatório").

Nesse sentido:

> ***PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.***
> *1. Não havendo omissão, obscuridade ou contradição, merecem ser rejeitados os embargos declaratórios interpostos.*
> *2. Inaplicável a multa prevista no parágrafo único do art. 538, do CPC, quando interpostos com o objetivo de suprir a exigência do enunciado n. 356 da Súmula do STF para a interposição de recurso extraordinário, posto que os "embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório" (Enunciado n. 98 da Súmula do STJ).*
> *3. Embargos de declaração rejeitados.*
> (EDcl nos EDcl no REsp 1.111.148/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/10/2010, DJe 20/10/2010 – destaque meu).

In casu, da leitura da peça de embargos, verifica-se que a Recorrente, de maneira expressa, buscou prequestionar dispositivos legais e constitucionais com o intuito de permitir o acesso às instâncias especial e extraordinária, descabendo, por isso, a condenação ao pagamento da sanção prevista no apontado preceito legal.

IV. Contornos da lide e delimitação da controvérsia

Na origem, cuida-se de Mandado de Segurança impetrado pela ora Recorrente, com o objetivo de anular os lançamentos tributários efetuados no Processo Administrativo Fiscal – PAF n. 16327.720513/2011-59, relativos à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, na sistemática cumulativa, sobre os valores decorrentes de alienação, por pessoa jurídica atuante no ramo de arrendamento mercantil

(*leasing*), de bens arrendados a terceiros.

Em primeira instância, denegou-se a segurança ao fundamento de que a venda de bens arrendados por empresas de *leasing* constitui receita operacional não excluída da base de cálculo das contribuições sociais em exame, sendo inaplicável à Impetrante o disposto no art. 3º, § 2º, IV, da Lei n. 9.718/1998 em razão da incidência das disposições específicas previstas nos §§ 5º e 6º da mesma norma.

Interposta Apelação, foi improvida pela Corte *a qua* (fls. 750/753e), decisão mantida quando do julgamento de embargos declaratórios (fls. 782/792e).

A questão debatida está, portanto, em *definir se incide contribuição ao PIS e COFINS, no regime cumulativo, sobre os valores decorrentes de alienação, por pessoa jurídica cujo objeto social consiste na realização de operações de arrendamento mercantil, de bens arrendados a terceiros*.

V. Aspectos relativos ao arrendamento mercantil

O art. 1º, parágrafo único, da Lei n. 6.099/1974, conceitua a operação da seguinte maneira:

> *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.*

Conforme assentado pela 2ª Seção desta Corte no julgamento do REsp n. 1.099.212/RJ, submetido ao regime de recursos repetitivos, o "arrendamento mercantil é a cessão do uso de um bem, por um determinado prazo, mediante contrato, pelo qual, via de regra, a instituição financeira (arrendante) adquire um bem escolhido pelo cliente (arrendatário) e, em seguida, o aluga a este último. Ao término do contrato o arrendatário pode optar por renová-lo por mais um período, por devolver o bem arrendado à

arrendadora ou dela adquirir o bem, pelo valor de mercado ou por um valor residual garantido previamente definido no contrato" (Tema n. 500, Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, j. 27.02.2013, DJe 04.04.2013).

Por sua vez, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em precedente de caráter vinculante, assentou a existência de três modalidades de arrendamento mercantil, quais sejam, o *leasing* financeiro, o *leasing* operacional e o *lease-back* (Tema n. 125, RE n. 592.905/SC, Rel. Min. Eros Grau, j. 02.12.2009, DJe 05.03.2010).

O primeiro modelo corresponde à concepção clássica dessa espécie contratual, na qual uma instituição financeira arrendadora adquire um bem e, posteriormente, cede o seu uso temporário ao arrendatário mediante o pagamento de determinada quantia a título de aluguel, facultando-se, ao final do prazo pactuado, a opção entre renovação da avença, a aquisição do bem pelo arrendatário ou sua devolução à arrendadora.

No *leasing* operacional, a seu turno, o bem já integra o patrimônio da arrendadora, a qual o transfere onerosamente a terceiros com a exigência de contraprestação pelo uso da coisa e pela prestação de serviços específicos manutenção e conservação.

Por fim, no *lease-back,* uma sociedade empresária aliena determinado bem à arrendadora que, posteriormente, cede a coisa de volta em arrendamento mercantil à alienante, mecanismo normalmente utilizado para incrementar o capital de giro da arrendatária.

Conquanto haja tais peculiaridades, verifica-se traço comum a todas as modalidades de *leasing*, qual seja, a atribuição da propriedade dos bens arrendados à arrendadora, porquanto a transferência do domínio é condicionada à opção de compra pelo arrendatário. Como salienta Arnaldo Rizzardo "os bens, ao final do contrato, podem ser transferidos, a título oneroso, do domínio do intermediário financeiro à empresa arrendatária, desde que esta expresse a opção de compra mediante o pagamento de um custo residual" (*Leasing*. 9ª ed. Curitiba: Editora Juruá, 2020, p. 21).

Por esse motivo, os bens destinados ao *leasing* são escriturados no *ativo imobilizado* da arrendadora, consoante o disposto no art. 3º da Lei n. 6.099/1974, *in verbis*:

Art. 3º Serão escriturados em conta especial do ativo

> *imobilizado da arrendadora os bens destinados a arrendamento mercantil.*

Cabe ressaltar, outrossim, que o *ativo imobilizado* compreende os "direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens" (art. 179, IV, da Lei n. 6.404/1976).

Além disso, na redação original da Lei n. 6.404/1976 (Lei das Sociedade por Ações) *o ativo imobilizado* integrava o conceito de *ativo permanente* (art. 178, § 1º, *c*). Com as alterações promovidas pela Lei n. 11.941/2009, o *ativo permanente* passou a ser denominado de *ativo não circulante*, o qual é composto, dentre outros, pelo *ativo imobilizado* (art. 178, § 1º, II).

À vista desse panorama, como a pessoa jurídica cujo objeto social consiste na prática de operações de *leasing* é proprietária dos bens arrendados, os quais se destinam à manutenção de suas atividades, a escrituração destes como parte do *ativo imobilizado* atende a exigências das leis tributárias e empresariais.

VI. Disciplina normativa e orientação CARF sobre a aplicação do art. 3º, § 2º, IV, da Lei n. 9.718/1998 à receita decorrente da alienação de bens arrendados da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS cumulativas

No regime cumulativo, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, nos moldes dos arts. 2º e 3º, § 1º, da Lei n. 9.718/1998.

Por sua vez, na redação vigente à época dos fatos geradores, o inciso IV do § 2º do art. 3º desse diploma normativo excluía da base de cálculo das mencionadas contribuições a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente, nos seguintes termos:

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

> *[...]*
> *§ 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* (destaques meus).

Após a vigência da Lei n. 13.043/2014, foi conferida nova redação ao dispositivo em apreço, para determinar a exclusão das receitas "[...] decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado e intangível" da base de cálculo das mencionadas contribuições, sem que houvesse, contudo, alteração do conteúdo normativo anterior, pois a mudança legislativa teve por escopo adequar a legislação tributária à classificação dos ativos das companhias delineada pela já destacada Lei n. 11.941/2009.

Nessa linha, sendo os bens destinados ao arrendamento mercantil classificados como parte do ativo imobilizado e, por força do art. 3º da Lei n. 6.099/1974, como elemento do ativo permanente (não circulante) da arrendadora, a receita decorrente de sua alienação não é alcançada pela incidência dos tributos em exame.

Relevante destacar que *tal exegese restou acolhida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil*, como se extrai dos arts. 1º, III, e 7º, V, da Instrução Normativa RFB n. 1.285/2012 e da atual redação dos arts. 662 e 667, V, da Instrução Normativa RFB n. 1.911/2019, os quais dispõem:

> *Art. 662. Os bancos comerciais, os bancos de investimentos, os bancos de desenvolvimento, as caixas econômicas, as sociedades de crédito, financiamento e investimento, as sociedades de crédito imobiliário, as sociedades corretoras, as sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários, as empresas de arrendamento mercantil, as cooperativas de crédito, as associações de poupança e empréstimo, as empresas de seguros privados e de capitalização, os agentes autônomos de seguros privados e de crédito, as entidades de previdência complementar e as agências de fomento referidas no art. 1º da Medida Provisória nº 2.192-70, de 24 de agosto de 2001, serão tributados pela Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins na forma deste Livro.*
>
> *[...]*

> *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):*
> *I - as reversões de provisões operacionais;*
> *II - as recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas;*
> *III - o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido; e*
> *IV - os lucros e dividendos derivados de participações societárias que tenham sido computados como receita bruta; e*
> *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* (destaques meus).

Outrossim, a conclusão ora estampada também é abraçada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, inclusive sob o regime de recursos administrativos repetitivos (cf. art. 47, § 1º, a Portaria MF n. 343/2015), tratando-se, portanto, de matéria pacífica no âmbito da Administração Tributária Federal, consoante espelham as seguintes ementas:

> ***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. 3402-008.069, 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, j. 27.01.2021).

> ***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. 3402-008.077, 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, j. 27.01.2021).
>
> ***BASE DE CÁLCULO. RECEITA. VENDA MATERIAL PERMANENTE. EXCLUSÃO. REGRA GERAL. POSSIBILIDADE.***
> *As pessoas jurídicas relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 tem o direito de excluir ou deduzir da receita bruta, para efeito da determinação da base de cálculo da Contribuições para o PIS, a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente* (Acórdão n. 3101-001.598, 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, j. 25.03.2014).

Dessarte, a par da expressa dicção legal, *a orientação vigente em âmbito administrativo ampara a tese sustentada pela Recorrente,* no sentido de que as receitas decorrentes da alienação de bens do ativo não circulante, mesmo quando oriundas da venda dos bens destinados ao arrendamento mercantil, estão excluídas da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS no regime cumulativo.

VII. Caráter especial das deduções previstas nos §§ 5º e 6º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998

A seu turno, os §§ 5º e 6º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998 estabelecem hipóteses específicas de dedução da base de cálculo das contribuições em exame quanto às pessoas jurídicas equiparadas a instituições financeiras pelo art. 22, § 1º, da Lei n. 8.212/91 – caso da parte Recorrente –, *in verbis*:

> *Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica*
> *[...]*
> *§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.*
> *§ 6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1o do art. 22 da Lei no 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir:*

> *I - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito:*
> *a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira;*
> *b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado;*
> *c) deságio na colocação de títulos;*
> *d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações;*
> *e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge.*

No entanto, essa disciplina não impede que as empresas de arrendamento mercantil usufruam do disposto no § 2º do art. 3º da mesma Lei n. 9.718/1998, porquanto o caráter especial dos preceitos acima transcritos não tem o condão de inviabilizar a aplicação das normas gerais de delimitação da receita bruta, mormente em face da ausência de incompatibilidade entre as disposições comuns e as específicas.

Com efeito, a diretriz do art. 3º, § 2º, da Lei n. 9.718/1998 se dirige à determinação da base imponível da contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática cumulativa, mediante a identificação de rubricas excluídas da noção de receita bruta quanto a todos os sujeitos passivos. Por sua vez, o regramento previsto nos §§ 5º e 6º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998 permite, após o encontro da receita bruta, a dedução de despesas incorridas por instituições financeiras da base de cálculo das exações, com o intuito de reduzir o montante devido por essas entidades.

Desse modo, não há contradição entre o dispositivo delimitador da noção de receita bruta para os fins das contribuições sociais em exame e as normas que, após a quantificação da base imponível, deduzem desse montante determinadas parcelas exclusivamente em relação a alguns contribuintes.

Ademais, a razão subjacente à criação de parâmetros próprios aplicáveis às instituições financeiras diz com a especificidade das atividades bancárias. Nesse sentido, as deduções e exclusões previstas nos §§ 5º e 6º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998 são pertinentes a negócios jurídicos reservados, por lei, a tais entidades, razão pela qual o legislador tributário

editou casuística própria para citado segmento econômico.

Essas hipóteses de dedutibilidade se relacionam, por exemplo, com *despesas*, *perdas* e *deságios* suportados pelas pessoas jurídicas mencionadas no art. 22, § 1º, da Lei n. 8.212/91, sempre de modo vinculado a atividades próprias do respectivo setor, tais como a intermediação financeira e a operação com títulos de renda fixa ou variável.

Não obstante, apesar da previsão de regramento especial, não há óbice ao aproveitamento das diretrizes gerais pelas entidades em tela, pois a redação do § 2º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998, além de se direcionar ao delineamento da noção de receita bruta, não restringe sua aplicação a grupo específico de contribuintes – detendo, portanto, aspecto abrangente.

Assim, os preceitos normativos aplicáveis às instituições financeiras não possuem caráter excludente, mas, sim, aspecto complementar; vale dizer, a lei enuncia hipóteses genéricas aplicáveis a todos os sujeitos passivos da contribuição ao PIS e da COFINS no sistema cumulativo e regimes específicos relativos a contribuintes particulares, sem, entretanto, vedar a observância das regras gerais às entidades amparadas pelo disposto nos §§ 5º e 6º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998, porquanto inaugurada sistemática de convivência harmônica entre ambos os regramentos.

Tal forma de apuração do crédito tributário detém caráter especial e, não sendo voltada a delimitar a materialidade da hipótese de incidência, assume aspecto de benefício fiscal, como salienta Sacha Calmon Navarro Coelho, *in verbis*:

> *Há tributos em que a apuração do* quantum debeatur *implica operações de alguma complexidade. É comum, no caminho dessa apuração, a existência de técnicas extrafiscais. Ora são deduções, ora são atribuições de crédito visando diminuir o valor a pagar. Tais deduções ou atribuições de crédito são fictas e atuam tanto no processo de apuração ou extração do imposto final quanto por subtração direta do imposto a pagar.*
> *[...]*
> *É mister, contudo, não confundir as deduções e as apropriações de créditos que correspondem à sistemática normal de apuração do* quantum *tributário com as deduções e atribuições de crédito, concedidos a título exonerativo, sem que sejam deduções naturais ou créditos legítimos, por isso que são presumidor, fictos. Na área de impostos que gravam conceitos líquidos, como é o caso do imposto sobre da renda, não há confundir a dedução das despesas operacionais,*

> *típicas do gravame, com deduções a título exonerativo, como por exemplo, a dedução em dobro das despesas feitas pela pessoa jurídica com o treinamento de empregados* (*Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. 4ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, pp. 195 e 196 - destaquei).

Trata-se, em verdade, de aparente conflito de normas que, a rigor, não denotam o mesmo âmbito de incidência, sendo uma geral e outra especial, aplicando-se, *in casu*, o disposto no § 2º do art. 2º do Decreto-Lei n. 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB), segundo o qual "[...] a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior".

Por oportuno, recorde-se a doutrina de Maria Helena Diniz, para quem:

> *O critério da especialidade (*lex specialis derogat legi generali*) visa a consideração da matéria normada, com o recurso aos meios interpretativos. Entre a* lex specialis *e a* lex generalis *há um* quid specie *ou uma* genus au speci*. Uma norma é especial se possuir em sua definição legal todos os elementos típicos da norma geral e mais alguns de natureza objetiva ou subjetiva, denominados especializantes. A norma especial acresce um elemento próprio à descrição legal do tipo previsto na norma geral, tendo prevalência sobre esta, afastando-se assim, o bis in idem, pois o comportamento só se enquadrará na norma especial, embora também esteja previsto na geral [...].* (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro interpretada, 17ª ed., São Paulo, Saraiva, 2012, p. 96).

Dessa forma, é aparente a antinomia entre as normas que delimitam a materialidade da hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS no regime cumulativo – aplicáveis, em caráter geral, a todos os contribuintes sujeitos às exações – e os §§ 5º e 6º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998, porquanto o regramento especial assume diretriz exonerativa, com natureza jurídica de benefício fiscal redutor da base de cálculo dos tributos em exame apenas em relação às entidades descritas no art. 22, § 1º, da Lei n. 8.212/1991.

Passo então, à indicação da jurisprudência pertinente.

VIII. Jurisprudência correlata aplicável à controvérsia em exame

Acerca do tema, o Supremo Tribunal Federal, em precedente submetido ao regime de repercussão geral, adotou compreensão consoante a qual parcelas redutoras da base de cálculo equivalem a isenções parciais cujo objetivo precípuo consiste na redução da carga fiscal imposta aos contribuintes (Tema n. 299, RE n. 635.688/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 16.10.2014, DJe 13.02.2015).

No que permeia a temática, assentou o voto-condutor:

> *De fato, embora se valham de estrutura jurídica diversa, tanto a isenção total – que elimina o dever de pagamento do tributo, porque lhe ceifa a incidência – quanto a redução de base de cálculo ou de alíquota (isenções parciais) – que apenas restringe o critério quantitativo do consequente da regra matriz de incidência tributária – têm semelhante efeito prático: exoneram, no todo ou em parte, o contribuinte do pagamento do tributo.*
> *É verdade que a maneira como o fazem, isto é, o modo como se processa essa exoneração tributária, em termos jurídicos, é diferente. Na isenção total, afasta-se a própria incidência [...].*
> *Nas isenções parciais, a situação é outra. Tem-se a incidência do tributo e, por conseguinte, o nascimento da obrigação tributária, mas o valor a ser pago é menor do que aquele que seria devido não fosse a mudança (redução) no critério quantitativo da norma tributária padrão, seja na alíquota, seja na base de cálculo.*
> *Em outras palavras, a regra matriz de incidência tributária é alterada – "mutilada", no dizer de Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 560-562) –, em algum dos seus critérios ou elementos, para reduzir o valor devido pelo contribuinte. E, para tanto, são muitos os expedientes normativos de que pode se utilizar o legislador, entre os quais a diminuição da base de cálculo, como no caso em tela.*
> *[...]*
> *Com efeito, alterar a hipótese, a base de cálculo ou a alíquota pode significar apenas adotar um caminho diferente para alcançar o mesmo objetivo, que é o efeito de exonerar o contribuinte, no todo ou em parte, do pagamento do tributo – estruturas jurídicas diversas para um uma mesma função: reduzir a carga fiscal imposta* (destaques meus).

Além disso, consoante assentado pela 2ª Turma desta Corte, as incompatibilidades hermenêuticas não se presumem, de modo que,

"antes de se optar pela derrogação de qualquer dispositivo legal, deve-se verificar a possibilidade de convivência harmônica entre eles" (AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.634.481/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 19.10.2020, DJe 22.10.2020), exegese cuja aplicação ao caso dos autos corrobora a conclusão segundo a qual a existência de regime próprio aplicável às instituições financeiras não interdita a incidência conjunta dos preceitos genéricos delineadores da receita bruta.

IX. Análise do caso

In casu, a Recorrente, pessoa jurídica cujo objeto social consiste na realização de operações de arrendamento mercantil, foi autuada pelo Fisco por ter deduzido da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, na sistemática cumulativa, as receitas decorrentes da alienação de bens arrendados a terceiros relativas ao período de 2008 a 2009, culminando em lançamento de ofício e imposição de multas.

Impetrou Mandado de Segurança para afastar a exigibilidade dos créditos constituídos, tendo sido denegada a segurança em primeiro grau (fls. 407/420e).

A sentença foi mantida pela Corte *a qua* ao fundamento consoante o qual o valor obtido por empresas de *leasing* com a venda de bens arrendados constitui receita operacional não excluída da base de cálculo das contribuições sociais em exame, sendo inaplicável à ora Recorrente o disposto no art. 3º, § 2º, IV, da Lei n. 9.718/1998 em razão da incidência das disposições específicas previstas nos §§ 5º e 6º da mesma norma (fls. 729/753e).

Entretanto, o entendimento adotado pelo tribunal de origem, em meu sentir, parte de pressuposto equivocado, pois a norma do art. 3º, §§ 5º e 6º, da Lei n. 9.718/1998 possui natureza de benefício fiscal e não derroga o regramento geral delimitador da receita bruta que confere às empresas de *leasing* o direito de excluir os valores decorrentes da alienação de bens arrendados da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, como autorizam os arts. 3º da Lei n. 6.099/1974 e 3º, § 2º, IV, da Lei n. 9.718/1998, impondo-se, portanto, o provimento do Recurso Especial.

Ademais, reitero que a conclusão ora estampada encontra

amparo nos arts. 662 e 667, V, da Instrução Normativa RFB n. 1.911/2019 e na diretriz jurisprudencial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF firmada em sede de recursos administrativos repetitivos (cf. Acórdão n. 3402-008.069, 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, j. 27.01.2021).

Nesse sentido, ressalte-se a inadequada atuação da Procuradoria da Fazenda Nacional ao insistir na aplicação de entendimento contrário aos atos normativos expedidos pelas autoridades fiscais, porquanto a ela incumbe a representação judicial do Fisco em consonância com as orientações vigentes em âmbito administrativo, revelando-se incompreensível a defesa de crédito tributário cuja insubsistência é reconhecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pelo CARF, órgãos públicos integrantes da estrutura administrativa da União aos quais compete, respectivamente, a administração dos tributos federais (art. 1º da Lei n. 11.457/2007) e o julgamento de recursos sobre a aplicação da legislação tributária federal (art. 48 da Lei n. 11.941/2009).

Por derradeiro, sublinhe-se que, uma vez afastada a higidez do crédito tributário relativo os tributos em exame e ausentes fundamentos a embasar as multas punitiva e moratória aplicadas, resta prejudicada, por conseguinte, a análise da suscitada ofensa aos arts. 43, 44 e 61 da Lei n. 9.430/1996.

Posto isto, **DOU PROVIMENTO** ao Recurso Especial para anular os lançamentos tributários efetuados no Processo Administrativo Fiscal n. 16327.720513/2011-59 e afastar a aplicação da sanção prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC/1973.

Invertidos os ônus sucumbenciais, observada a Súmula n. 105/STJ (“Na ação de mandado de segurança não se admite condenação em honorários advocatícios”).

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2018/0015210-4 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.747.824 / SP**

Números Origem: 00199217020114036100 199217020114036100 201161000199216

EM MESA JULGADO: 29/11/2022

Relatora
Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Subprocuradora-Geral da República
Exma. Sra. Dra. MARIA SOARES CAMELO CORDIOLI

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	ITAU SEGUROS S/A
ADVOGADOS	:	LEO KRAKOWIAK - SP026750
		RICARDO KRAKOWIAK - SP138192
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr. RICARDO KRAKOWIAK, pela parte RECORRENTE: ITAU SEGUROS S/A

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Primeira Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região), Benedito Gonçalves (Presidente) e Sérgio Kukina votaram com a Sra. Ministra Relatora.