



Solução de Consulta nº 198 - Cosit

Data 14 de dezembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO ("LEASING"). CREDITAMENTO DO VALOR DAS DESPESAS DE JUROS COMPUTADAS DA CONTRAPRESTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Obedecidos todos os requisitos legais e normativos pertinentes, as importâncias dos custos e despesas incorridos no mês relativas ao valor do principal das contraprestações de operações de arrendamento mercantil financeiro ("leasing") pagas a pessoa jurídica domiciliada no Brasil - exceto quando esta for optante pelo Simples Nacional - compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Cofins no regime de apuração não cumulativa.

Por seu turno, não podem ser objeto de creditamento da Cofins as despesas de juros computados no valor das contraprestações de arrendamento mercantil, em virtude da ausência de previsão legal.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, V; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 21 e 27; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 181, III e parágrafo único, 210, §2º e 213, III.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO ("LEASING"). CREDITAMENTO DO VALOR DAS DESPESAS DE JUROS COMPUTADAS DA CONTRAPRESTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Obedecidos todos os requisitos legais e normativos pertinentes, as importâncias dos custos e despesas incorridos no mês relativas ao valor do principal das contraprestações de operações de arrendamento mercantil financeiro ("leasing") pagas a pessoa jurídica domiciliada no Brasil - exceto quando esta for optante pelo Simples Nacional - compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa.

Por seu turno, não podem ser objeto de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep as despesas de juros computados no valor das

contraprestações de arrendamento mercantil, em virtude da ausência de previsão legal.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, V; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 27 e 37; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 181, III e parágrafo único, 210, §2º e 213, III.

Relatório

Examina-se consulta sobre a interpretação da legislação tributária, nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 2013, interposta pela pessoa jurídica em epígrafe, que afirma ser tributada com base no lucro real e submeter-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, de que tratam as Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente.

2. Alega que, para a realização de suas atividades, arrenda um *storage* de banco de dados, esclarecendo tratar-se de repositório em que são centralizados os dados da rede local, arquivos, *backups* etc., o qual é objeto de contrato de arrendamento mercantil (*leasing* financeiro), e que, atualmente, recupera créditos das aludidas contribuições relativos ao valor do principal pago em contrapartida desses contratos, sem considerar o valor dos juros que estão embutidos na parcela paga.

3. Articula que a legislação prescreve que o crédito será baseado no valor das contraprestações pagas, e, por isso, questiona através desta consulta se o termo "contraprestações" englobaria a totalidade do valor pago nas operações de arrendamento mercantil, isto é, se compreenderia principal e juros, ou apenas o valor do principal.

4. Colaciona o art. 3º, V, § 1º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e refere que tais diplomas legais estabelecem a possibilidade de desconto de créditos pertinentes aos valores pagos a título de contraprestações de operações de arrendamento mercantil, sem fazerem nenhuma imposição quanto ao objeto deste, além de não especificarem se o crédito compreende apenas o principal ou também os juros embutidos nas parcelas pagas.

5. Evoca os arts. 47 e 57 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014; o art. 16 do Anexo Único da IN RFB nº 1.889, de 6 de maio de 2019, e os arts. 49 e 181, III e parágrafo único, da IN RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019.

6. De seguida, formula estes dois quesitos:

6.1. Qual o alcance do termo "contraprestação" como disposto na legislação indicada, que prevê a possibilidade de as empresas se creditarem do valor pago em cada prestação referente a contratos de arrendamento mercantil (*leasing* financeiro)?

- 6.2. O crédito das contribuições em tela relativo às operações de arrendamento mercantil (*leasing* financeiro) é calculado sobre o valor total das contraprestações, englobando os juros embutidos na parcela, ou apenas sobre o valor do principal?
7. Enfim, presta as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.
8. Esse é o relatório, em apertada síntese.

Fundamentos

9. Preliminarmente, cumpre esclarecer que o objetivo do instituto da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciandolhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar sanções decorrentes do desatendimento das referidas obrigações. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública à aplicação da legislação tributária federal a um fato determinado.
10. A consulta corretamente formulada produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.
11. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida nenhuma informação, interpretação, ação ou classificação fiscal procedida pelo consulente e não gera nenhum efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.
12. O processo administrativo de consulta deve atender, para que se verifique sua admissibilidade e se operem os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pela IN RFB nº 1.396, de 2013, normas que ora disciplinam o instituto. Assim, além do exame dos aspectos atinentes ao objeto da consulta, à legitimidade do consulente e do atendimento dos requisitos formais exigidos para a sua formulação, a autoridade administrativa deverá, previamente ao conhecimento da consulta, verificar se nela está presente alguma das demais hipóteses determinantes de sua ineficácia. Tal análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade administrativa, visando resguardar os interesses da Administração Fiscal.
13. Posto isso, deve ser proferido o exame positivo de admissibilidade da consulta, visto estarem preenchidos os requisitos legais exigidos para seu conhecimento, embora, cabe ressaltar, que a consulente não esclarece se a pessoa jurídica arrendadora é domiciliada no

Brasil, para fins de se poder verificar a possibilidade de creditamento das contribuições em questão.

14. Delimita-se, portanto, que o objeto da consulta diz respeito exclusivamente quanto à possibilidade de se apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, em relação às despesas financeiras de juros pagos embutidos na parcela de arrendamento mercantil (*leasing* financeiro), e não apenas sobre o valor do principal.

15. Com efeito, recorde-se, que a redação original do inciso V do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, permitia o desconto de créditos calculados em relação a **despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos** de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Simples. A Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, alterou o dispositivo e passou a admitir o creditamento das despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o **valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas**, à exceção de optantes por aquele sistema integrado.

16. Finalmente, a modalidade de creditamento relativo a despesas financeiras foi suprimida das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, em face da redação introduzida nos artigos 3º, incisos V, daqueles diplomas pelos arts. 37 e 21 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, respectivamente, de modo que, atualmente, aqueles prescrevem, de modo expresso, o desconto de créditos relacionados apenas ao **valor das contraprestações** de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples.

17. A propósito, saliente-se que o art. 27, *caput*, da mesma Lei nº 10.865, de 2004, estatui a seguinte norma de *eficácia limitada*, que depende, como tal, de regulamentação específica para produzir efeitos:

Art. 27. O Poder Executivo poderá autorizar o desconto de crédito nos percentuais que estabelecer e para os fins referidos no art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativamente às despesas financeiras decorrentes de **empréstimos e financiamentos**, inclusive pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior.

(grifou-se)

18. Porém, acentue-se que, até a presente data, o Poder Executivo não exerceu tal prerrogativa de atribuir natureza creditícia às aludidas despesas financeiras pertinentes a **empréstimos e financiamentos** (note-se que as operações de arrendamento mercantil nem sequer foram mencionadas no dispositivo em questão).

19. De outra banda, dispõe a mencionada IN RFB nº 1.911, de 2019:

Art. 181. **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 custos e despesas, incorridos no mês, relativos a:

[...]

III - contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples Nacional (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, *caput*, inciso V, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37, e § 1º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; e Lei nº 10.833,

de 2003, art. 3º, caput, inciso V, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

[...]

Parágrafo único. É vedado o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica (Lei nº 10.865, de 2004, art. 31, § 3º).

[...]

Art. 210. 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, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens importados, desde que incorporados ao ativo imobilizado para (Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, inciso V, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 44, e e § 4º):

I - utilização na produção de bens destinados à venda;

II - utilização na prestação de serviços; ou

III - locação a terceiros.

[...]

§ 2º O disposto no *caput* **não se aplica no caso de bem objeto de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendatária** (Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 14, incluído pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 53).

[...]

Art. 213. **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 custos e despesas, incorridos no mês, decorrentes das importações sujeitas ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, relativos a (Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, incisos III e IV):

[...]

III - **contraprestação de operações de arrendamento mercantil** de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa, observado o disposto no art. 268.

[...]

(grifou-se)

20. Extrai-se dos dispositivos acima colacionados que 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 de despesas incorridas no mês relativos à contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples Nacional. Nada obstante, não são contempladas as despesas financeiras (juros) decorrentes das operações em testilha.

21. Apenas à guisa de comparação, é interessante perceber que, no tocante ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a indigitada Lei nº 12.973, de 2014, aborda a matéria de forma diversa da legislação de regência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, de vez que admite a dedutibilidade — na determinação do lucro real e do resultado ajustado da arrendatária — não só das contraprestações do arrendamento, mas também das despesas financeiras (juros) nelas consideradas. Senão, vejamos estes seus artigos:

Art. 47. Poderão ser computadas na determinação do lucro real da pessoa jurídica arrendatária as **contraprestações** pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil, referentes a **bens móveis ou imóveis** intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, **inclusive as despesas financeiras nelas consideradas**.

Art. 48. **São indedutíveis na determinação do lucro real as despesas financeiras incorridas pela arrendatária em contratos de arrendamento mercantil.**

[...]

Art. 57. No caso de operação de arrendamento mercantil não sujeita ao tratamento tributário previsto na Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, em que haja transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo, o valor da contraprestação deverá ser computado na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela pessoa jurídica arrendadora.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação de que tratam as Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar créditos calculados sobre o valor do custo de aquisição ou construção dos bens arrendados proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.

(grifou-se)

22. A Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, assim disciplina essa matéria:

Art. 175. Na apuração do lucro real e do resultado ajustado da pessoa jurídica arrendatária:

I - poderão ser computadas as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil, referentes a bens móveis ou imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, inclusive as despesas financeiras nelas consideradas;

II - são indedutíveis as despesas financeiras incorridas pela arrendatária em contratos de arrendamento mercantil, inclusive os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 1976;

III - são vedadas as deduções de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil, na hipótese em que a arrendatária reconheça contabilmente o encargo, inclusive após o prazo de encerramento do contrato; e

IV - na hipótese tratada no inciso III, não comporão o custo de produção dos bens ou serviços os encargos de depreciação, amortização e exaustão, gerados por bem objeto de arrendamento mercantil.

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, a pessoa jurídica arrendatária que reconheça contabilmente o bem, em decorrência de o contrato de arrendamento prever a transferência substancial dos benefícios e riscos e do controle do bem arrendado, deverá proceder aos ajustes do lucro líquido para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, no e-Lalur e no e-Lacs.

[...]

§ 3º O disposto neste artigo também se aplica aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial.

§ 4º Consideram-se contraprestações creditadas, nos termos deste artigo, as contraprestações vencidas.

§ 5º Para efeitos do disposto no inciso I do caput, entende-se por despesa financeira os juros computados no valor da contraprestação de arrendamento mercantil.

§ 6º No caso de inadimplemento da contraprestação, a dedutibilidade dos juros observará o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 73.
(grifos não originais)

23. Outrossim importa assinalar que as hipóteses de apropriação de créditos das contribuições previstas nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e reguladas pela IN RFB nº 1.911, de 2019, estão elencadas exhaustivamente nesses diplomas, não cabendo, portanto, sua ampliação mediante emprego de analogia ou interpretação extensiva. O que a lei faz é admitir o desconto de determinados créditos previamente estabelecidos em relações *numerus clausus*, que não comportam ampliações pelo intérprete da norma.

24. Portanto, não podem ser objeto de creditamento as despesas financeiras de juros computados no valor das contraprestações de arrendamento mercantil, em virtude da ausência de previsão legal neste sentido.

Conclusão

25. Diante do exposto, conclui-se que, obedecidos todos os requisitos legais e normativos pertinentes, as importâncias dos custos e despesas incorridos no mês relativas ao valor do **principal** das contraprestações de operações de arrendamento mercantil (*leasing*) pagas a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, exceto quando esta for optante pelo Simples Nacional, compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa.

26. Por seu turno, não podem ser objeto de creditamento as despesas financeiras de juros computados no valor das contraprestações de arrendamento mercantil, em virtude da ausência de previsão legal neste sentido.

De acordo. Remeta-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

Assinatura digital

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. Ao Senhor Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

Assinatura digital

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit