



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

**Processo n°** 10825.720647/2009-58  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** **3801-004.121 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 19 de agosto de 2014  
**Matéria** RESSARCIMENTO PIS/COFINS  
**Recorrente** SIMAO VEICULOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

PIS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. REVENDEDORA DE VEÍCULOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de máquinas e veículos relacionados no art. 1º da Lei 10.485/02, para revenda, quando feita por comerciantes atacadistas ou varejistas desses produtos, não gera direito a crédito do PIS e da Cofins,, dada a expressa vedação, consoante o art. 3o , inciso I, alínea "b" das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, respectivamente. A previsão contida no art. 17 da Lei nº 11.033/04 trata-se de regra geral não se aplicando nos casos de tributação monofásica por força da referida vedação legal.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. O Conselheiro Sidney Eduardo Stahl votou pelas conclusões

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes (Presidente), Paulo Sérgio Celani, Sidney Eduardo Stahl, Marcos Antonio Borges, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

Processo nº 10825.720647/2009-58  
Acórdão n.º **3801-004.121**

**S3-TE01**  
Fl. 197

---

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos decorrentes da sistemática da apuração não cumulativa, fundado no disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.

O Pedido foi indeferido pelo Despacho Decisório sob o fundamento de que os créditos seriam indevidos por ser inaplicável o disposto no art. 17 da Lei nº 11.833, de 2004, às revendedoras de veículos novos na medida em que essa atividade está submetida à tributação monofásica, o que impede a apuração de créditos.

.Cientificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade alegando, em síntese, que:

- a. *no Estado Democrático de Direito a LEGALIDADE é o sobreprincípio que deve reger a tributação; portanto, o único instrumento, com poderes para criar restrições a direitos como vedação a creditamento, é a lei, havendo um momento inicial em que realmente era negado o creditamento;*
- b. *também é inegável a existência de uma norma que previu, expressamente, que a Contribuinte deveria tributar o PIS/COFINS com a alíquota zero sobre seu faturamento, e não em monofasia, substituição tributária ou não-incidência;*
- c. *posteriormente, também pela mesma forma que, no Estado Democrático de Direito, se estabelecem preceitos cogentes, foi introduzido no universo jurídico o art. 17 da Lei no 11.033/04, prevendo expressamente que mesmo quem faturasse com alíquota zero, ainda assim poderia creditar-se de PIS/COFINS;*
- d. *a Lei no 11.033/04 não é monoternática, mas norma geral do arcabouço tributário, alcançando todos que se enquadrassem em cada uma das situações previstas;*
- e. *ainda veio o art. 16 da Lei 11.116/05 que, ao invés de restringir direito de creditamento, fez foi dotar de mais garantias a previsão do art. 17 da Lei no 11.033/04, sem nenhuma preocupação em estabelecer exceções e vedações;*
- f. *sempre se ressalva, nas novas normas, o que fica ainda regulado em outra norma anterior, principalmente quando se pretende restringir direitos; o que não aconteceu com a possibilidade de creditamento para a Contribuinte; sendo certo que normas infralegais não têm tal condão;*
- g. *o direito de creditamento é coerente com os objetivos desonerativos das inovações legislativas do PIS/COFINS; e em consonância com a prescrição constitucional, que*

*permite à lei escolher quais setores serão incluídos na não cumulatividade, só não permitindo esvaziar sua característica básica, que é a tomada de créditos, sob pena de se estar, de fato, em um regime de substituição;*

- h. o art. 17 da Lei no 11.033/04 é justamente norma geral para os casos que estavam vedados, pois obviamente seria desnecessário para os outros casos que não estavam vedados, até porque ninguém, nem o fisco, nunca restringiu o creditamento para os casos não vedados;*
- i. foram revogados os preceitos das Leis no 10.637/02 e no 10.833/03 que mandavam aplicar, para a Contribuinte, as normas anteriores à não cumulatividade, agora ficando as mesmas inteiramente enquadradas neste regime que tem como pressuposto o creditamento;*
- j. finalmente, veio o Poder Executivo, via Medidas Provisórias no 413/08 e no 451/08, tentar restringir creditamento baseados no art. 17 da Lei 11.033/04 para a Contribuinte, mas que, até por intuitiva inconstitucionalidade, não foram mantidas no ordenamento jurídico;*

*Assim, por tudo o exposto, espera a Contribuinte a reforma do Despacho Decisório, para que conseqüentemente seja deferido o seu pedido de restituição ora em baila.*

A Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) proferiu a seguinte decisão, nos termos da ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005*

*APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. IMPOSSIBILIDADE.*

*No regime não cumulativo de cobrança da Cofins, por expressa determinação legal, é vedado ao comerciante atacadista e varejista o direito de descontar ou manter crédito referente às aquisições de veículos novos sujeitos ao regime concentrado de cobrança da contribuição no fabricante e importador.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcos Antonio Borges

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

A Recorrente é empresa que se dedica a atividade de comércio a varejo de veículos automotores e autopeças. O cerne do presente litígio refere-se ao pedido da Recorrente para creditar-se dos valores relativos a revenda de produtos sujeitos à incidência monofásica da contribuição para o PIS e COFINS.

No mérito, a pretensão da Recorrente não encontra amparo legal, senão vejamos.

A Lei 10.485/02, com a redação dada pela Lei nº 10.865/04, instituiu regime de tributação monofásico da contribuição supracitada. O modelo foi implementado com a fixação de alíquota majorada para fabricantes e importadores de máquinas e veículos nas classificações ali elencadas e aplicação da alíquota de 0% (zero por cento) quando da ocorrência da venda desses produtos por parte dos revendedores, ou seja, dos comerciantes atacadistas ou varejistas.

As Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 introduziram, nas situações ali especificadas, a tributação não cumulativa em relação à contribuição para o PIS e COFINS, respectivamente.

Contudo, no caso dos produtos sujeitos ao recolhimento na sistemática monofásica, quando adquiridos para revenda, não há direito a crédito, por expressa vedação legal, pois, consoante o art. 3º, inciso I, alínea "b" das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, com a redação dada pela Lei nº 10.865/04, dispõem expressamente que não darão direito a crédito, as mercadorias e produtos referidos no § 1º, do artigo 2º, das mencionadas leis, quando adquiridas para revenda. Desta forma, adquirindo a contribuinte para revenda máquinas e veículos nas classificações ali elencadas, não poderá se creditar, para fins de apuração do PIS e da Cofins não-cumulativa, dos custos de aquisição dos referidos produtos.

Para melhor compreensão transcrevemos os artigos pertinentes das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, com a redação dada pela Lei nº 10.865/04:

Lei nº 10.637/02

*Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).*

*§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:*

(...)

III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;

IV - no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, no caso de vendas para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da mesma Lei;

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

Lei nº 10.833/03

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

(...)

III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;

IV - no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, no caso de vendas, para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, das autopeças relacionadas nos Anexos I e II da mesma Lei;

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:[...]

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei:[...]

Alega ainda a Recorrente que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, quando determina que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência,

não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, teria autorizado o creditamento pretendido.

Contudo, analisando-se o dispositivo retrocitado, é fácil perceber que, data venia, não é possível ter a mesma conclusão do Recorrente. Importante, neste ponto, transcrever o disposto na lei:

*Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.*

O referido artigo, como se observa, é uma regra geral, que coexiste, sem qualquer incompatibilidade, com as vedações de creditamento constantes de regras específicas, referentes a situações específicas (tais como a “tributação monofásica” e as aquisições de bens não tributados); note-se que o art. 17 fala em “manutenção” de créditos, no entanto, por força da referida vedação legal, esses créditos sequer existem.

Quanto à alegação de que por ocasião da conversão das medidas provisórias nºs. 413/08 e 451/08 nas leis nº. 11.727/08 e 11.945/09, nas quais teria havido manifestação expressa do legislativo ao suprimir a vedação ao crédito pleiteado, confirmou-se o direito da recorrente previsto no art. 17, entendendo descabida tal interpretação.

A conclusão que a recorrente pretende extrair das citadas medidas provisórias é de que era inequívoco o direito ao creditamento antes da edição das referidas medidas provisórias, por estarem prevendo a exclusão ao direito de quaisquer créditos para os revendedores distribuidores e varejistas de produtos inseridos no sistema de tributação monofásica. Por essa lógica só se exclui o que antes estava incluído.

No entanto, a conclusão que se pretende alcançar das ditas medidas provisórias é que elas vieram apenas destacar expressamente o entendimento de que não se aplica o disposto no art. 17 da Lei 11.033/04 aos distribuidores, comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias previstas no art. 2º, § 1º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, conforme já analisado anteriormente. Os dispositivos das medidas provisórias interpretaram a lógica da incompatibilidade do regime monofásico dos distribuidores, comerciantes atacadistas e varejistas das ditas mercadorias com o sistema de apuração de créditos da não cumulatividade, o que não ocorre, como já manifestado, em relação aos produtores e importadores, que suportam a carga do tributo. Para os demais elos da cadeia de comercialização o que se dá é a repercussão econômica.

Corroborando este entendimento, no sentido da impossibilidade de creditamento de PIS/COFINS. por comerciantes varejistas de veículos automotores, relativo a revenda desses produtos, encontramos várias decisões judiciais, dentre as quais colaciono as seguintes:

*TRIBUTÁRIO. COMÉRCIO VAREJISTA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES, PEÇAS E ASSESSÓRIOS. PIS E COFINS. LEI 10.485/2002. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SISTEMA MONOFÁSICO. IN 594/2005. ARTIGO 17 DA LEI 11.033/2004. 1. Tratando-se de empresa cujo objeto diz respeito ao comércio varejista de veículos*

*automotores, peças e acessórios, para fins de tributação pela contribuição para o PIS e COFINS, devem ser aplicados os artigos 1º e 3º da Lei 10.485/2002, que, no caso, se constitui em lei especial a ser aplicada em prejuízo de lei geral. 2. Nos termos do § 2º do artigo 3º da Lei 10.485/2003, relativamente à venda de produtos por esta disciplinados, por comerciante atacadista ou varejista, trata-se de operação cuja tributação pela contribuição ao PIS e COFINS está sujeita à alíquota zero. 3. As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 prevêm, ambos no seu parágrafo 1º do artigo 2º, a impossibilidade de creditamento de PIS e COFINS recolhidos na etapa anterior, relativamente às operações cuja tributação obedece ao regime da Lei 10.485. 4. Trata-se, no caso, de sistema de tributação monofásico, com o qual não se coaduna o sistema de creditamento, como forma de aplicação da não-cumulatividade. 5. O parágrafo 5º do artigo 26 da IN nº 594/2005 ao proibir o creditamento do que foi recolhido anteriormente a título de PIS e COFINS, relativamente às vendas cuja operação está tributada à alíquota zero, apenas sistematizou o que já constava em Lei Ordinária, não procedendo, neste sentido, em ilegalidade. 6. **O artigo 17 da Lei 11.033/2004, que dispõe acerca da manutenção de crédito, em hipótese de vendas efetuadas cuja tributação esteja sujeita à alíquota zero, configura-se em lei especial que não deve ser aplicada genericamente.**(AC 200771050033577, JOEL ILAN PACIORNIK, TRF4 - PRIMEIRA TURMA, D.E. 01/06/2010.)*

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. AQUISIÇÃO, PARA REVENDA, DE AUTOPEÇAS, ACESSÓRIOS E VEÍCULOS NOVOS. REGIME MONOFÁSICO. NÃO-CUMULATIVIDADE. LEIS NºS 10.637/2002, 10.833/2003 E 11.033/2004. INS/SRF Nº 594/2005. LEGALIDADE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DESTA CORTE REGIONAL. 1. *Apelação contra sentença que julgou improcedente pedido para assegurar o direito ao aproveitamento, mediante escrituração, dos créditos do PIS/COFINS decorrentes da aquisição, para revenda, de autopeças, acessórios e veículos novos, por meio das alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre o valor da nota fiscal destes bens adquiridos diretamente do fabricante, em face da ilegalidade da IN/SRF nº 594/05. 2. A jurisprudência de todas as Turmas desta Corte Regional é pacífica na esteira de que no regime tributário monofásico de não-cumulatividade, não é permitido à revendedora o aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS incidentes sobre as aquisições de veículos automotores e autopeças para revenda, tendo em vista que a Lei nº 11.033/2004 não revogou as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. 3. Legalidade do art. 26, parágrafo 5º, IV, da IN/SRF nº 594/05 referente à vedação ao creditamento das exações em tela, quando da aquisição no mercado interno, para revenda, dos produtos comercializados. 4. Apelação não provida.*(AC 200781000007082, Desembargador Federal Bruno Leonardo Câmara Carrá, TRF5 - Terceira Turma, DJE - Data::17/11/2011 - Página::734.)*



*Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).". 3. Diversamente do que se aplica aos demais tributos, que possuem também como base de sua incidência o faturamento, a não-cumulatividade quanto ao PIS e à COFINS não alcança todas as atividades econômicas, e, como bem alertou o magistrado de primeiro grau, foi outorgado ao legislador ordinário o estabelecimento da sistemática a ser seguida. 4. Acerca da questão o egrégio Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de incompatibilidade da incidência monofásica com a técnica do creditamento, como no caso dos presentes autos. "(...) 1. Ambas as Turmas integrantes da Primeira Seção desta Corte Superior firmaram entendimento no sentido de que a incidência monofásica, em princípio, não se compatibiliza com a técnica do creditamento; assim como o benefício instituído pelo artigo 17 da Lei n. 11.033/2004 somente se aplica aos contribuintes integrantes do regime específico de tributação denominado Reporto. 2. Precedentes: REsp 1228608/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 16.3.2011; REsp 1140723/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22.9.2010; e AgRg no REsp 1224392/RS, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 10.3.2011. 3. Recurso especial não provido." (REsp 1218561/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/04/2011, DJe 15/04/2011). 5. Apelação não provida.(AC 201037010002755, JUIZ FEDERAL RONALDO CASTRO DESTÊRRO E SILVA (CONV.), TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 DATA:29/06/2012 PAGINA:387.)*

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo-se a decisão recorrida pelos seus próprios e jurídicos fundamentos.

É assim que voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges