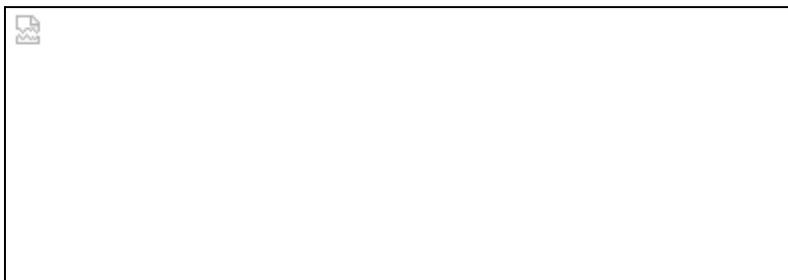




## PODER JUDICIÁRIO

### TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO



APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 5001269-20.2017.4.03.6128

RELATOR: Gab. 07 - DES. FED. MAIRAN MAIA

APELANTE: SL COMERCIO DE VEICULOS LTDA

Advogados do(a) APELANTE: ABILIO MACHADO NETO - MG44068-A, LEONEL MARTINS BISPO - MG97449-A

APELADO: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

OUTROS PARTICIPANTES:

---

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 5001269-20.2017.4.03.6128

RELATOR: Gab. 07 - DES. FED. MAIRAN MAIA

APELANTE: SL COMERCIO DE VEICULOS LTDA

Advogados do(a) APELANTE: ABILIO MACHADO NETO - MG44068-A, LEONEL MARTINS BISPO - MG97449-A

APELADO: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

OUTROS PARTICIPANTES:

## RELATÓRIO

Cuida-se de recurso de apelação em mandado de segurança impetrado por **SL Comércio de Veículos Ltda**, em face do **Delegado da Receita Federal do Brasil em Jundiaí/SP**, no qual requer seja declarado o direito de *“poder apropriar créditos de contribuição ao PIS e de COFINS nos moldes pertinentes à sistemática não cumulativa, quando da aquisição de produtos e mercadorias sujeitos à técnica de tributação denominada “incidência monofásica”, tendo em vista a ilegalidade e inconstitucionalidade do entendimento adotado pela SRFB.”*

A sentença denegou a segurança por entender que não se extrai do texto constitucional a pretendida regra de obrigatoriedade de dedução de créditos relativos a todo e qualquer bem ou serviço adquirido e utilizado nas atividades da empresa, não sendo possível acolher tese de ofensa ao artigo 110 do Código Tributário Nacional e, assim, não haver qualquer inconstitucionalidade das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 quanto à restrição posta nos respectivos artigos 3º, I, "b".

Ademais, decidiu-se que as regras da não-cumulatividade das contribuições sociais definidas nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 possuem evidente natureza específica e não podem ser tidas como revogadas pelo artigo 17 da Lei nº 11.033/04, dispositivo de caráter genérico que não previu expressamente tal revogação, prevalecendo no caso o princípio da especialidade na resolução do aparente conflito das leis no tempo, segundo a regra do artigo 2º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil (ID 1442941).

*Apela a impetrante requerendo a reforma da sentença, pois “a Lei 11.033/2004 se equipara às Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 pelos critérios hierárquico e da especialidade. Assim, qualquer conflito aparente de normas extraídas de tais diplomas caracterizar-se-á como antinomia de primeiro grau, cuja resolução dependerá somente do critério cronológico. Daí se extrai que a vedação à apropriação de créditos, instituída pelo art. 3º, I, “b”, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, não mais se aplica, tendo em vista a permissão trazida pelo já mencionado art. 17 da Lei 11.033/2004, que deve prevalecer em virtude do critério cronológico”.*

Sustenta, ainda, que a ilegalidade da vedação à apropriação de créditos quando da aquisição de mercadorias sujeitas à incidência monofásica da contribuição ao PIS e da COFINS, decorrente de ofensa ao art. 17 da Lei n. 11.033/04 foi acolhida pela C. STJ no Resp nº 1.051.634/CE.

Com contrarrazões, vieram os autos a este Tribunal.

O Ministério Público Federal opinou pelo prosseguimento do feito.

É o relatório.

---

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 5001269-20.2017.4.03.6128

RELATOR: Gab. 07 - DES. FED. MAIRAN MAIA

APELANTE: SL COMERCIO DE VEICULOS LTDA

Advogados do(a) APELANTE: ABILIO MACHADO NETO - MG44068-A, LEONEL MARTINS BISPO - MG97449-A

APELADO: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

OUTROS PARTICIPANTES:

## VOTO

O fulcro da questão cinge-se à possibilidade de creditamento do PIS e da COFINS sobre vendas de produtos com incidência de alíquota zero nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, *verbis*:

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.

Aduz a impetrante que referida norma teria revogado o art. 3º, I, “b”, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Sustenta ser aplicável a Lei nº 11.033/2004 porquanto posterior à norma que vedava o creditamento.

Cumprе ressaltar que visando atender ao princípio da não-cumulatividade, adota-se o sistema do crédito físico e se realiza a compensação do montante devido em cada operação com o montante que foi pago na operação anterior, razão pela qual o aproveitamento do crédito somente pode ocorrer quando há pagamento do tributo na saída da mercadoria.

Caso não exista pagamento a ser feito nesta etapa do processo, nada há a compensar. O montante que já foi recolhido na operação anterior passa a integrar o preço do produto e será suportado pelo consumidor final.

Com efeito, a não-cumulatividade visa evitar que ao final, o consumidor acabe sofrendo o impacto decorrente da reiterada tributação no processo produtivo, com a somatória dos valores pagos. Porém, se não ocorrer a tributação, não haverá, por razões lógicas, cumulatividade de valores.

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 têm natureza específica no tocante às regras de não cumulatividade do PIS e da COFINS, e, por força do princípio da especialidade, a regra especial prevalece sobre a regra geral.

Ademais, não se há de falar em creditamento, porquanto, na atividade econômica da impetrante (concessionária de veículos novos e usados e venda de autopeças), a incidência do PIS e da COFINS é monofásica, por expressa determinação legal.

Nesse sentido é o entendimento desta E. Terceira Turma, bem como de outras Turmas desta Corte:

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Dispõem o art. 195, §12 da Constituição Federal, bem assim as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 sobre a sistemática da não cumulatividade para as contribuições ao PIS e à COFINS.
2. Os adquirentes de bens sujeitos à incidência monofásica, por não recolher, na prática, o PIS e a COFINS em relação a essa mesma receita - já que a alíquota incidente nas vendas que realiza desses produtos é zero - não possuem direito ao creditamento, situação apenas possível no regime plurifásico, em que se verifica a incidência dos tributos em fases distintas da produção e da comercialização dos produtos, ou seja, incidências múltiplas ao longo do ciclo econômico. Precedentes do e. STJ e do TRF3.
3. Quanto à possibilidade de creditamento prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, segundo o qual "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 colendo Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou no sentido de que "apesar de a norma contida no art. 17 da Lei 11.033/2004 não possuir aplicação restrita ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO", as receitas provenientes das atividades de venda e revenda sujeitas ao pagamento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS em Regime Especial de Tributação Monofásica não permitem o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do Regime de Incidência Não Cumulativo, conforme os artigos 2º, § 1º, e incisos; e 3º, I, "b" da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003" (AgInt no REsp 1653027/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2019, DJe 22/05/2019).
4. Dessa forma, não se aplica ao caso o disposto nos artigos 17, da Lei 11.033/2004, e 16, da Lei 11.116/2005, por se tratar de regimes incompatíveis.
5. Diante desses precedentes e da similitude das controvérsias, não se mostra legítima a tese suscitada pela apelada quanto à viabilidade de creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS nas operações por ela

realizadas.

#### 6. Apelação e remessa oficial providas.

(TRF 3ª Região, 3ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5003482-56.2017.4.03.6109, Rel. Desembargador Federal CECILIA MARIA PIEDRA MARCONDES, julgado em 23/08/2019, e - DJF3 Judicial 1 DATA: 03/09/2019)

### TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REVENDA DE PRODUTOS INSERIDOS NO REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Pela nova sistemática prevista pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, o legislador ordinário estabeleceu o regime da não cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins, em concretização ao § 12, do art. 195, da Constituição Federal, inserido pela Emenda Constitucional nº 42/03, permitindo, como medida de compensação, créditos concedidos para o abatimento das bases de cálculo.

2. O sistema da não-cumulatividade do PIS e da Cofins difere daquele aplicado aos tributos indiretos (ICMS e IPI). Nesse se traduz em um crédito, correspondente ao imposto devido pela entrada de mercadorias ou insumos no estabelecimento, a ser compensado com débitos do próprio imposto, quando da saída das mercadorias ou produtos, evitando-se, a denominada tributação em cascata. Por sua vez, a não-cumulatividade das contribuições sociais utiliza técnica que determina o desconto, da base de cálculo das contribuições, de determinados encargos, tais como bens adquiridos para revenda, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, energia elétrica, dentre outros.

3. No regime monofásico de tributação é inviável o reconhecimento da existência de direito a crédito, situação apenas possível no regime plurifásico, em que se verifica a incidência dos tributos em fases distintas da produção e da comercialização dos produtos.

4. Precedentes do E. STJ e desta Corte Regional:

5. Apelação improvida.

(TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5005298-57.2018.4.03.6103, Rel. Desembargador Federal CONSUELO YATSUDA MOROMIZATO YOSHIDA, julgado em 10/05/2019, e - DJF3 Judicial 1 DATA: 20/05/2019)

### TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA DE PIS/COFINS. IMPOSSIBILIDADE CREDITAMENTO REVENDA. APELAÇÃO NÃO PROVIDA.

- O legislador, objetivando mitigar o aumento progressivo da carga tributária, pode adotar a técnica da tributação monofásica ou, se for o caso, o sistema de creditamento. Com relação à primeira técnica - tributação monofásica - inexistente a incidência tributária "em cascata" e, concentradas as alíquotas mais elevadas em um setor estratégico da cadeia econômica, invariavelmente no de produção ou fabricação. A segunda técnica, ao contrário da primeira, adota o sistema de creditamento ou do valor agregado. Nesta hipótese, o contribuinte aplica sobre as bases imponíveis a alíquotas incidentes. Em seguida, descontam-se os créditos constituídos na escrita fiscal quando da aquisição dos produtos ou mercadorias comercializados.

- A Constituição Federal, em seu art. 195, § 12 prevê o regime da não-cumulatividade. No entanto, não estabelece os critérios a serem obedecidos, cabendo, portanto, à legislação infraconstitucional a incumbência de fazê-lo, a exemplo da Lei 10.833/03, através da qual foi concedido ao contribuinte o aproveitamento de determinados créditos para a exclusão da base de cálculo da COFINS, tais como os créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços.

- No caso em exame, anoto que, a partir de 1º de agosto de 2004, em razão das modificações implementadas na legislação (artigos 21 e 37 da Lei n. 10.865/04), as receitas de vendas de veículos passaram a sujeitar-se ao regime não-cumulativo, mantendo, outrossim, a tributação concentrada em determinado ponto da cadeia (alteração da redação do inciso IV do §3º do art. 1º da Lei n. 10.637/02, e do inciso IV do §3º do art. 1º da Lei n. 10.833/03).

- Posteriormente, foi vedada a possibilidade de creditamento em relação a adquirentes dos produtos arrolados no §1º do art. 2º da Lei n. 10.833/03, sendo incluída a alínea "b" no inciso I do art. 3º.

- A vedação ao creditamento, ora discutido, se dá com base no art. 195, §12, do texto constitucional. -Na hipótese, a autora, ainda que tenha receita vinculada à prévia incidência monofásica incluída no regime não-cumulativo (a partir da edição da Lei n. 10.865/04), não paga, na prática, o PIS e a COFINS em relação a essa mesma receita, porquanto a alíquota incidente nas vendas que realiza desses produtos é zero, nos termos do arts. 1 e 3º, §2º, II, da Lei n. 10.865/04. produtos de que trata.Precedentes desta Corte Regional.

- Embora a autora vise provimento que lhe conceda direito de crédito, certo é que o creditamento nos casos em que a saída é tributada à alíquota zero implica verdadeira isenção, sendo ilógico assegurar-lhe crédito, quando não há disposição expressa e específica neste sentido.

-Quanto ao disposto no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, trata-se de regra especial, dirigida a situações específicas, cujo âmbito de incidência restringe-se ao "Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO", prevista apenas nas operações comerciais envolvendo máquinas, equipamentos e outros bens quando adquiridos pelos beneficiários do REPORTO e empregados para utilização exclusiva em portos.

-Nos casos de desoneração tributária, há que se observar a interpretação restritiva, conforme dispõe o art. 111, CTN.

- Apelação não provida.

(TRF 3ª Região, 4ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5001294-14.2017.4.03.6102, Rel. Desembargador Federal MONICA AUTRAN MACHADO NOBRE, julgado em 19/12/2018, e - DJF3 Judicial 1 DATA: 02/01/2019)

Por outro lado, em que pese o entendimento trazido pela Apelante no Resp nº 1.051.634/CE, observo não se tratar de precedente vinculante, bem como há recentes precedentes da Segunda Turma do C. STJ no sentido de que *“apesar de a norma contida no art. 17 da Lei 11.033/2004 não possuir aplicação restrita ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO, o Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência no sentido de que as receitas provenientes das atividades de venda e revenda sujeitas ao pagamento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS em Regime Especial de Tributação Monofásica não permitem o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do Regime de Incidência Não Cumulativo, conforme os*

artigos 2º, § 1º, e incisos; e 3º, I, "b" da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003" (AgInt no REsp 1653027/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2019, DJe 22/05/2019).

Nesse sentido, ainda, confira-se:

AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. CREDITAMENTO. ART. 17 DA LEI 11.033/2004, C/C ART. 16, DA LEI N. 11.116/2005. REVENDA DE AUTOPEÇAS. REGIME DE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS. REGIME ESPECIAL EM RELAÇÃO AO REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

1. Consoante os precedentes desta Segunda Turma de Direito Tributário do Superior Tribunal de Justiça, as receitas provenientes das atividades de venda e revenda sujeitas ao pagamento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS em Regime Especial de Tributação Monofásica não permitem o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do Regime de Incidência Não-Cumulativo, a teor dos artigos 2º, §1º, e incisos; e 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003. Desse modo, não se lhes aplicam, por incompatibilidade de regimes e por especialidade de suas normas, o disposto nos artigos 17, da Lei n. 11.033/2004, e 16, da Lei n.

11.116/2005, cujo âmbito de incidência se restringe ao Regime Não-Cumulativo, salvo determinação legal expressa. Precedentes: REsp. Nº 1.267.003 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013; AgRg no REsp. Nº 1.239.794 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 17.09.2013.

2. Indiferentes se tornam as alterações efetuadas no art. 8º VII "a" da Lei n.º 10.637/2002 e art. 10, VII "a" da Lei n.º 10.833/2003 pelo art. 42, III, "c" e "d", da Lei n. 11.727/2008, e pelo art. 21, da Lei n. 10.865/2004 no art. 1º, §3º, IV, da Lei n. 10.833/2003 e pelo art. 37 da Lei n. 10.865/2004 no art. 1º, §3º, IV, da Lei n.

10.637/2002, pois a incompatibilidade é dos próprios regimes de tributação.

3. Incompatibilidade que se restringe às mercadorias e produtos sujeitos à tributação monofásica, não alcançando as atividades empresariais como um todo.

4. A vedação ao referido creditamento estava originalmente no art.

3º, I, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, em suas redações originais. Depois, com o advento da Lei n. 10.865/2004, a vedação migrou para o art. 3º, I, "a" e "b", da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003. Posteriormente, sobreveio a Lei n.

11.787/2008 que reforçou a vedação com a alteração do art. 3º, I, "b", da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003. Tivesse havido derrogação da vedação pelo art. 17, da Lei n. 11.033/2004, esta não sobreviveria ao regramento realizado pela lei posterior que reafirmou a vedação (Lei n. 11.787/2008) e que não foi declarada inconstitucional.

5. Agravo regimental não provido.

(AgInt no REsp 1772957/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2019, DJe 14/05/2019)

Sendo assim, tendo em vista estar a sentença em consonância com o entendimento desta Corte, bem como da Segunda Turma do C. STJ, de rigor a sua manutenção.

Ante o exposto, **nego provimento** à apelação.

É como voto.

---

---

## EMENTA

TRIBUTÁRIO - PIS E COFINS - LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03 - NÃO CUMULATIVIDADE - VENDAS COM ALÍQUOTA ZERO – REGIME MONOFÁSICO - CREDITAMENTO - VEDAÇÃO - PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE - LEI Nº 11.033/04.

1. A não-cumulatividade visa evitar que ao final, o consumidor acabe sofrendo o impacto decorrente da reiterada tributação no processo produtivo, com a somatória dos valores pagos. Porém, se não ocorrer a tributação, não haverá, por razões lógicas, cumulatividade de valores.
2. As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 têm natureza específica no tocante às regras de não cumulatividade do PIS e da COFINS, e, por força do princípio da especialidade, a regra especial prevalece sobre a regra geral. Precedentes desta E. Terceira Turma, bem como das outras Turmas desta Corte.

3. Em que pese o entendimento trazido pela Apelante no Resp nº 1.051.634/CE, observo não se tratar de precedente vinculante, bem como há recentes precedentes da Segunda Turma do C. STJ no sentido de que *“apesar de a norma contida no art. 17 da Lei 11.033/2004 não possuir aplicação restrita ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO, o Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência no sentido de que as receitas provenientes das atividades de venda e revenda sujeitas ao pagamento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS em Regime Especial de Tributação Monofásica não permitem o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do Regime de Incidência Não Cumulativo, conforme os artigos 2º, § 1º, e incisos; e 3º, I, "b" da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003”* (AglInt no REsp 1653027/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2019, DJe 22/05/2019).

4. Tendo em vista estar a sentença em consonância com o entendimento desta Corte, bem como da Segunda Turma do C. STJ, de rigor a sua manutenção.

5. Apelação desprovida.

---

### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, a Terceira Turma, por unanimidade, negou provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.