



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11080.906184/2013-10</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-015.397 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA SA PARTICIPAÇÕES
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/03/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

As devoluções de vendas são, na essência, o cancelamento de operações anteriormente ocorridas. Se as vendas integram o faturamento do mês ou de mês anterior, tendo sido tributada conforme disposto na Lei, a teor do art. 3º, VIII, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, o crédito apurado é passível apenas do desconto de débitos de contribuições (não ressarcíveis), portanto, não há que se falar em rateio proporcional entre as receitas tributadas e as não tributadas, derivados de custos, despesas e encargos comuns aos dois regimes.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 12 de junho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green – Relator**

*Assinado Digitalmente*

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3402-008.166, de 23/03/2021, (fls.3208/3232), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/03/2010

CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PARECER NORMATIVO COSIT N.º 5/2018

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 PR, pelo rito dos recursos representativos de controvérsias, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. INSUMOS. ESSENCIALIDADE.

Dada a essencialidade, são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

MATERIAIS AUXILIARES DE CONSUMO. MANUTENÇÃO DOS ATIVOS PRODUTIVOS. INSUMOS. ESSENCIALIDADE.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço.

PRODUTOS DE LIMPEZA. INSUMOS. ESSENCIALIDADE.

À semelhança dos materiais e serviços de manutenção de ativos, trata-se de itens destinados a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos (paralelismo de funções com os combustíveis, que são expressamente considerados insumos pela legislação) e bem assim porque em algumas atividades sua falta implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço disponibilizado.

FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU COM APURAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os serviços de transporte utilizados na aquisição de insumos, apesar de integrarem o custo de aquisição dos bens adquiridos, possuem análise autônoma, sendo possível o desconto de créditos dada a sua essencialidade ao processo produtivo.

CRÉDITO. ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS. PALETES E CONTENTORES. POSSIBILIDADE.

Crédito de aluguel dispensa a utilização dos bens no processo produtivo, bastando que sejam utilizados na atividade empresarial. Paletes e contentores constituem equipamentos utilizados na realização das atividades da empresa, cabendo o aproveitamento de créditos da não cumulatividade.

DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS. CRÉDITOS VINCULADOS A RECEITAS NÃO TRIBUTADAS. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos apurados de devolução de mercadorias, por serem vinculados a receitas tributadas no mercado interno, não são passíveis de ressarcimento.

### ***Breve síntese do processo***

O processo versa sobre análise do direito creditório requerido por meio de Pedido de Ressarcimento/Compensação, de saldo de créditos da COFINS não cumulativa, vinculados às receitas de exportação com base no disposto no art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e no art. 6º da Lei nº 10833/2003 e créditos vinculados às vendas no mercado interno com alíquota zero com base no disposto no art. 16 da Lei nº 11.116/2005, relativo ao 1º trimestre de 2010, reconhecido parcialmente, conforme Despacho Decisório Eletrônico nº 098646175 (fls.224/226), amparado no Relatório de Ação Fiscal (fl.188/195).

Após a Manifestação de Inconformidade proposta pela contribuinte (fls.02/86), a lide foi decidida pela 11ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP - Acórdão 14-66.309 (fls. 2227/2330), que por unanimidade de votos, julgou improcedente o pleito, e não reconheceu o direito creditório trazido a litígio.

Diante de tal situação, a contribuinte interpôs o Recurso Voluntário (fls.2338/2383), sustentando em sede de preliminar a nulidade do Acórdão, em virtude do erro material pela inclusão de glosas estranhas ao processo e pela contradição envolvendo o rateio proporcional. Ainda, em sede de preliminar, defende a nulidade do Despacho Decisório por ausência de fundamentação.

No mérito, requer o reconhecimento do seu direito creditório sob os seguintes dispêndios: (i) combustíveis e lubrificantes; (ii) materiais auxiliares de consumo; (iii) produtos de limpeza; (iv) locação de paletes e contentores (despesas de armazenagem e embalagem de mercadoria); (v) fretes na compra de insumos tributados com alíquota zero e de insumos com crédito presumido; (vi) fretes de transferência de matéria-prima e de embalagens; (vii) fretes de devoluções; (viii) crédito das devoluções de mercadorias tributadas; e, (ix) **fundamenta sobre a irregularidade verificada quando do rateio proporcional.**

Por fim, protesta pela juntada posterior de prova, bem como pela realização de diligência, caso se entenda necessário, requerendo a reforma do Despacho Decisório para o fim de deferimento total do direito creditório pleiteado, acrescido da Selic.

O Colegiado *a quo* decidiu converter o julgamento em diligência, por meio da Resolução nº 3402-001.976 (fls.2396/2403), para que a autoridade preparadora intimasse a contribuinte a esclarecer alguns questionamentos postos pela Turma, e apresentasse laudo técnico sobre os dispêndios considerados como insumos.

Cumprida a solicitação de diligência, o Recurso Voluntário foi julgado parcialmente procedente (fls. 3208/3232), para reconhecer o direito creditório e, assim, afastar as glosas relativas às seguintes despesas: (i) combustíveis e lubrificantes, (ii) materiais auxiliares de consumo (iii) produtos de limpeza, (iv) locação de paletes e contentores e (v) fretes de insumos tributados à alíquota zero e com crédito presumido. Por outro lado, decidiram os Conselheiros da Turma por negar provimento ao recurso em relação aos fretes de transferência de matéria-prima e embalagens, bem como o **rateio sobre os créditos de devolução de vendas.**

Eis o dispositivo:

Acordam os membros do colegiado em conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida: (I) por unanimidade de votos, em dar parcial provimento para reverter as glosas relativas a (i) combustíveis e lubrificantes, (ii) materiais auxiliares de consumo (iii) produtos de limpeza, (iv) locação de paletes e contentores e (v) fretes de insumos tributados à alíquota zero e com crédito presumido; (II) pelo voto de qualidade, em negar provimento quanto aos fretes de transferência de matéria-prima e embalagens. Vencidas as conselheiras Maysa de Sa Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira Bilhim e Thais

de Laurentiis Galkowicz. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-008.165, de 23 de março de 2021, prolatado no julgamento do processo 11080.906181/2013-86, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

A Fazenda Nacional, por intermédio de sua Procuradora, tomou ciência do acórdão sem se manifestar (fl. 3234).

### ***Recurso Especial da Contribuinte***

Cientificada do Acórdão nº 3402-008.166, insurgiu-se a contribuinte contra o resultado do julgamento, apresentando Recurso Especial de divergência (fls.3254/3221), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado sobre as seguintes matérias:

- (i) Crédito de Pis e COFINS. Frete na transferência de matéria-prima e embalagens;
- (ii) Crédito de Pis e COFINS. Frete de devolução de mercadorias; e,
- (iii) Ressarcimento de Pis e COFINS. Cálculo do rateio proporcional. Créditos de mercadorias tributadas devolvidas.

Para comprovação da divergência, destaca como paradigma os Acórdãos nºs **3301-010.216, 9303-009.869, 3302-007.723 e 3302-001.339.**

Defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido e, no mérito dado provimento ao recurso, para que seja reformada a decisão recorrida.

O Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, nos termos do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls.3025/3330, fundamentado nos artigos 18, inciso III, 67 e 68 do Anexo II do RICARF, deu seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pela contribuinte, somente em relação a matéria: **“Ressarcimento de Pis e COFINS. Cálculo do rateio proporcional. Créditos de mercadorias tributadas devolvidas”.**

### ***Agravo da Contribuinte***

Cientificada, a contribuinte interpôs o Agravo (fls.3338/3347) contra Despacho proferido pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção, que deu parcial seguimento ao Recurso Especial, denegando-o, por ausência de prequestionamento, em relação às seguintes matérias/paradigmas: (i) Crédito de Pis e COFINS. Frete na transferência de matéria-prima e embalagens (**Acórdão paradigmas nºs. 3301-010.216 e 9303-009.869**) e (ii) Crédito de Pis e COFINS. Frete de devolução de mercadorias (**Acórdãos paradigmas 3301-010.216 e 9303-009.869**).

No Exame do recurso de Agravo, restou entendido “*que o Recurso Especial de divergência não se presta a rediscutir as premissas fático-jurídicas que orientaram o acórdão recorrido, mas a uniformizar a jurisprudência administrativa*” e “*que considerações conceituais, dissociadas da discussão efetivamente travada nos autos, igualmente não se prestam à demonstração*”

da divergência, pois não fazem parte da ratio decidendi, nem, conseqüentemente, integram-se à decisão”.

Efetuada a análise, com base nos fundamentos expostos, a Presidente da CSRF decidiu por rejeitar o agravo, relativamente às matérias: (i) “*Crédito de Pis e COFINS. Frete na transferência de matéria-prima e embalagens*” e “*Crédito de Pis e Cofins. Frete de devolução de mercadorias*”, e manter o seguimento parcial do Recurso Especial, quanto ao tema: **“Ressarcimento de Pis e Cofins. Cálculo do rateio proporcional. Créditos de mercadorias tributadas devolvidas”** (fls.3351/3357).

#### **Contrarrazões da Fazenda Nacional**

Cientificada do Recurso Especial interposto pela contribuinte e do Despacho que lhe deu parcialmente seguimento, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls.3365/3378, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial.

Aduz no recurso, que inexistente a previsão de ressarcimento para os créditos de devoluções de mercadorias tributadas. Nesse sentido afirma que “*a apuração de crédito sobre devoluções de vendas, desde que a receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme a Lei, a teor do art. 3º, VIII, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, é possível apenas com a utilização do crédito sobre devoluções de vendas no desconto de débitos, ainda que adotado o método do rateio proporcional*”, e que por isso não há reparos a fazer na decisão recorrida.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise dos Recursos Especiais interpostos.

É o relatório.

#### **VOTO**

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

##### ***I – Do conhecimento do Recurso Especial da Contribuinte:***

O Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte é tempestivo e atende aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos no art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento. É o que se passa a demonstrar.

O Recurso Especial apresentado traz o Acórdão nº 3302-01.339 como acórdão paradigma para comprovação do exigido dissídio jurisprudencial, no sentido de demonstrar que os **créditos decorrentes de devoluções de mercadorias tributadas** poderiam ser incluídos no **rateio para cálculo do ressarcimento de Pis e Cofins**.

Confrontando os arestos paragonados, verifico haver similitude fática e divergência interpretativa, haja vista que ambos tratam sobre o **método de rateio proporcional**, previsto no inciso II do § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833, de 2003.

No acórdão recorrido, afastou-se a pretensão da contribuinte, ao julgar pela impossibilidade de aplicação do rateio proporcional aos créditos decorrentes de devolução de mercadorias, sob o fundamento de que vinculados a receitas tributadas no mercado interno. Oportuna a transcrição do trecho da ementa:

DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS. CRÉDITOS VINCULADOS A RECEITAS NÃO TRIBUTADAS. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos apurados de devolução de mercadorias, por serem vinculados a receitas tributadas no mercado interno, não são passíveis de ressarcimento.

Consta do voto a seguinte assertiva:

A recorrente defende ainda o direito ao crédito relativo às **devoluções de mercadorias tributadas**.

Segundo o Fisco, os créditos somente podem ser utilizados no desconto de contribuições (não ressarcíveis).

Neste tema, a recorrente defende a procedência do crédito previsto no art. 3º, VIII, da Lei nº 10.637, de 2002.

Destaca que se utiliza do método do rateio proporcional previsto no art. 3º, §8º, da citada Lei, portanto, ao receber em devolução uma mercadoria, deve ratear o crédito de acordo com os percentuais de receita bruta.

Antes de efetivamente apreciar o tema, importante expor a legislação de regência.

De fato, a Lei nº 10.637, de 2002, previu entre as hipóteses de desconto de créditos da não cumulatividade os valores de devolução de mercadorias. Importante verificar que, por óbvio (e por previsão legal) somente dão direito ao desconto de créditos as devoluções de mercadorias que foram tributadas no momento da saída, como abaixo se expõe:

*“Lei nº 10.637, de 2002:*

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

*[...]*

*VIII – bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;”*

Neste ponto, não há litígio, a própria recorrente entende que somente dão direito ao crédito as mercadorias em devolução que foram previamente tributadas.

A controvérsia incide no momento do rateio proporcional previsto na norma:

*“Art. 3º [...]*

*[...]*

*§8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:*

*I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*

*II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

A fiscalização, com base no previsto pela legislação de regência, entendeu que os créditos de devolução não poderiam ser objeto de ressarcimento (somente para desconto), e com razão.

Não se pode aplicar o rateio proporcional aos créditos decorrentes de devolução de mercadorias, posto que estão **integralmente vinculadas a receitas tributadas no mercado interno**.

O rateio proporcional, como bem exposto no art. 3º, §8º, da Lei nº 10.637, de 2002, aplica-se somente aos custos, despesas e encargos **comuns**, às diversas receitas obtidas.

Ora, se o crédito de devolução exige a incidência da contribuição da receita, não há que se classificar as devoluções como comuns às receitas tributadas e não tributadas, afinal, se fossem vinculadas a receitas não tributadas, estas não seriam hipótese de apropriação de crédito ressarcível, mas sim de vedação à apuração de crédito da não cumulatividade nos termos do art. 3º, VIII, da Lei nº 10.637, de 2002.

Em verdade, diferente do que entendeu a recorrente, a opção pelo rateio proporcional não obriga que todas as entradas, indistintamente, devam ser rateadas conforme percentuais declarados de receita bruta, mas sim que as entradas **comuns**, com direito a crédito, terão o rateio efetuado de acordo com o CST<sub>3</sub> informado para a operação.

Compartilha desse entendimento o recente Acórdão nº 3302-009.741:

(...)

Portanto, devem permanecer as glosas sobre créditos de devolução de vendas.

De outro lado, no **Acórdão paradigma nº 3302-01.339**, no entanto, não fez tal distinção, concluindo, com base nos mesmos dispositivos legais, que todos os créditos normais do

contribuinte, vinculados ao mercado externo ou ao mercado interno, devem integrar a base de cálculo do rateio proporcional para fins de ressarcimento de créditos de PIS e COFINS.

**RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITO VINCULADOS AO MERCADO INTERNO. INCLUSÃO NO CÁLCULO.**

Todos os créditos normais do contribuinte devem integrar a base de cálculo do rateio proporcional para fins de ressarcimento das exportações, independentemente de ser ou não o mesmo vinculado ao mercado externo.

Confira-se excertos do voto condutor:

**Créditos de fretes e adubos utilizados em produtos comercializados no mercado interno.**

(...)

Pelo que entendi, a RFB excluiu as despesas acima do rateio proporcional porque as mesmas estão vinculadas exclusivamente a operações (vendas) no mercado interno e, pelo disposto no § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833/03, só tem direito ao ressarcimento os créditos vinculados à receita de exportação. Em outras palavras, não são custos, despesas ou encargos comuns a que se refere o inciso II, do § 8º, do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Por este raciocínio, somente os custos, encargos e despesas comuns (às receitas do mercado interno e de exportação) entram no rateio proporcional do crédito. Ao contrário sensu, conclui-se que os custos, despesas e encargos vinculadas exclusivamente à receita de venda no mercado interno, ou à receita de exportação, não entram no cálculo do rateio proporcional do crédito.

A prevalecer o entendimento da RFB, há que se apurar a existência de custos, despesas e encargos vinculados exclusivamente ao mercado externo. Os créditos destes insumos devem ser ressarcidos em sua integralidade, não devendo ser objeto de rateio.

Assim, a apuração do crédito vinculado à receita de exportação seria feita por um sistema híbrido: parte por apropriação direta e parte por rateio proporcional. Tal modo de apuração não encontra respaldo legal. São claras as disposições do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 de que o crédito será determinado por apropriação direta ou por rateio proporcional.

Não há opção de combinar os dois métodos para determinar o crédito vinculado à receita de exportação.

O entendimento da recorrente, que concordo, é que todas os custos, despesas e encargos, com direito a crédito normal, que concorreram para a formação da Receita Bruta Total, devem ser incluídos no rateio proporcional e, neste caso, o valor do crédito apurado é exatamente o crédito vinculado à receita de exportação, a que se refere o § 3º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, porque esta é a forma de se apurar o dito crédito vinculado à receita de exportação.

Pelo método de rateio proporcional, uma vez determinado a participação relativa da receita de exportação na receita bruta total, não vejo como deixar de aplicar o percentual encontrado nos custos, despesas ou encargos tidos como exclusivamente vinculado às operações no mercado interno e no mercado externo, fazendo incidir somente sobre os custos, despesas e encargos que tenham alguma vinculação tanto com as operações no mercado interno como as operações no mercado externo.

Concordo que a redação do § 8º, e seu inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03 deixam margem para interpretação de que somente os insumos comuns às operações no mercado interno e no mercado externo são objeto de rateio. Quem assim entende, como acima se disse, tem que reconhecer que a integralidade dos créditos dos insumos vinculados exclusivamente às operações no mercado interno não é passível de ressarcimento e que a integralidade dos insumos vinculados exclusivamente às operações no mercado externo é passível de ressarcimento.

O que não é coerente é o que fez a autoridade da RFB: excluiu do total do crédito apurado, base de cálculo do crédito objeto do ressarcimento, somente o valor do crédito

vinculado ao mercado interno. O crédito vinculado exclusivamente ao mercado externo foi mantido na base de cálculo e rateado, quando deveria ser integralmente ressarcido, por esta metodologia, que não concordo.

Por coerência com o que acima já decidi, fico eu com o entendimento de que no cálculo do crédito passível de ressarcimento deve-se considerar a relação percentual existente entre Receita de Exportação e a Receita Bruta Total, incluindo, no cálculo, a receita de exportação de produtos de terceiros. Uma vez definida a percentagem da receita de exportação, esta deve ser aplicada ao crédito total, apurado na forma do art. 3º da Lei 10.833/03, para encontrar o crédito da Cofins passível de ressarcimento.

Esclareça-se, para não restar dúvidas, que o crédito presumido, enquanto calculado na forma do art. 3º da Lei nº 10.833/03, entra no compute do crédito passível de rateio e, a partir da vigência da Lei nº 10.925/04, não integra o crédito passível de rateio e, conseqüentemente, de ressarcimento.

Em conclusão, não procede a glosa dos créditos de fretes e adubos utilizados em produtos comercializados no mercado interno.

Assim, vota-se pelo conhecimento do recurso interposto pela contribuinte, nos limites do despacho de admissibilidade.

### ***II – Do mérito:***

No presente caso, cinge-se a controvérsia sobre a forma de apuração quanto ao método do rateio proporcional, previsto no **inciso II do § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833, de 2003, relativo ao crédito sobre as devoluções de vendas.**

Segundo a Recorrente *“quando ocorre uma devolução de venda, seja ela mercado interno tributado, mercado não tributado ou exportação, a mercadoria retorna para o estoque e é lançada na DACON na linha devoluções de venda voltando a compor novamente a base de crédito. Como a empresa toma crédito com base no método “Base na Proporção da Receita Bruta Auferida” ela irá aplicar os percentuais, obtidos conforme a proporcionalidade de sua saída, sobre a sua base de crédito, a qual compreende as devoluções de venda. Tal procedimento encontra-se previsto nos artigos 3º, § 7º e § 8º das Leis n.º 10.833/03 e 10.637/02, não havendo qualquer irregularidade no procedimento adotado pela ora Recorrente”*.

No que concerne o crédito sobre as devoluções de vendas, a fiscalização não questionou o direito ao crédito em si. Porém, esclareceu não ser passível de ressarcimento, mas apenas de dedução. Vejamos:

A interessada também não efetuou corretamente o rateio proporcional dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Deve ser aplicada aos créditos a relação percentual existente entre as receitas tributadas no mercado interno, as receitas de vendas no mercado interno com alíquota zero e as receitas de exportação, auferidas no mês. Os créditos referentes a devoluções de vendas tributadas somente podem ser utilizados na dedução da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, não podendo ser objeto de ressarcimento.

Sobre o tema, restou consignado na decisão da DRJ que *“inexiste a previsão de ressarcimento de crédito sobre devoluções de vendas, até porque não há como segregá-lo do restante dos créditos em função da sua saída inicial, como reconhece a própria contribuinte em sua defesa”*.

Já o acórdão recorrido, decidiu que os créditos de devoluções de mercadorias tributadas não poderiam ser computados no rateio para cálculo do ressarcimento de Pis e Cofins, porque são créditos do mercado interno. Foi sobre este ponto que foi aceito o Recurso Especial da contribuinte.

De início, como bem observado pela Autoridade Fiscal, registre-se que as devoluções de vendas geram crédito de PIS/Pasep e COFINS na sistemática não cumulativa nos termos do art. 3º, VIII, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003<sup>1</sup>, desde que a venda tenha integrado o faturamento do mês ou do mês anterior, tendo sido tributada conforme disposto na Lei respectiva, sobre o tema não há litígio.

Acerca do rateio proporcional, a discussão decorre de normatização expressa nos §§ 7º e 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, abaixo transcritos.

---

<sup>1</sup> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:  
(...)

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - **rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.** (grifou-se)

Nesse ponto, deve-se reconhecer que a legislação vigente faculta à empresa eleger o método de apuração de crédito do PIS e da COFINS, todavia, a redação do §8º do art. 3º, a que a recorrente se ampara, não deixa dúvidas que o legislador impôs claros limites à essa faculdade, que se refere tão somente aos créditos do regime não-cumulativo e aos créditos do regime cumulativo derivados de custos, despesas e encargos comuns aos dois regimes.

Ou seja, a regra geral é que o rateio proporcional caberá apenas na apuração do regime não-cumulativo, sendo a mesma estendida a certas situações do regime cumulativo apenas quando constatado que existem dispêndios comuns a operações tanto do mercado interno quanto externo e sobre os quais não existe como realizar sua contabilização de forma independente, sendo esta a razão para autorização da aplicação do rateio proporcional.

Outrossim, importante mencionar o posicionamento explicitado pela RFB na Solução de Consulta Cosit nº 50, de 19/01//2017, sobre questões semelhantes ao caso que aqui se aprecia (sobre a utilização do método de rateio proporcional):

Solução de Consulta nº 50 Cosit de 19/01/2017:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social–Cofins

MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS. TOTALIDADE DAS RECEITAS SUBMETIDAS AO REGIME NÃO CUMULATIVO. INAPLICABILIDADE.

**O método de rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, utilizado para determinação dos créditos da Cofins, não se aplica à pessoa jurídica que se sujeita à incidência não cumulativa em relação à totalidade de suas receitas.**

(...)

10. Consoante resta patente nos textos transcritos, o **rateio proporcional de que tratamos dispositivos questionados pela consulente deve ser aplicado exclusivamente para apuração de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados concomitantemente a receitas sujeitas regime de apuração não cumulativa das contribuições em tela** (permitindo-se apuração de créditos em relação a tais dispêndios) e a receitas sujeitas ao regime de apuração cumulativa das contribuições (vedando-se apuração de créditos em relação a tais dispêndios).

11. Assim, **se a pessoa jurídica auferir exclusivamente receitas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, como afirma a consulente, não é cabível a aplicação do comentado rateio proporcional.** (grifou-se).

Avaliando-se os precedentes deste órgão julgador, verifica-se que se privilegia a mesma interpretação, conforme ilustrado no exemplo abaixo, proferido por esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração:

01/10/2012 a 31/12/2012

CRÉDITOS. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. OPÇÃO PELO REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

A previsão de apuração da contribuição não cumulativa pelo método de rateio proporcional se aplica somente às hipóteses em que o Contribuinte se submete a ambos os regimes de apuração - cumulativo e não cumulativo -, não se prestando à apuração de créditos em razão da destinação das vendas. Disposição do inciso II, §§ 7º e 8º do art.3º da Lei nº 10.637, de2002.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento.

(Acórdão nº 9303-013.052, Processo nº 11030.722352/2014-92, Rel. Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Sessão de 17 de março de 2022)

O que pretende a recorrente, é estender às devoluções de vendas o mesmo tratamento aplicado à apuração dos créditos relacionados aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas submetidas à incidência não cumulativa previsto nos §§ 7º e 8º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Contudo, as devoluções de vendas são, na essência, o cancelamento de operações anteriormente ocorridas. Se as vendas tenham integrado o faturamento do mês ou de mês

anterior, tendo sido tributada conforme disposto na Lei respectiva, o crédito apurado encontra-se vinculado, integralmente, às receitas tributadas no mercado interno e, portanto, não há que se falar em rateio entre as receitas tributadas e as não tributadas.

Logo, tratando-se de venda tributada que é revertida por devolução, o crédito a ser apurado com base no inciso VIII do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 poderá ser utilizado apenas para desconto dos débitos da contribuição, não sendo passível de ressarcimento.

Nestes termos, entendo que não assiste razão à tese da recorrente, estando a decisão *a quo* correta e adequada ao caso vertente.

***III – Do dispositivo:***

Desta forma, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte, para no mérito, negar provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green**