



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10783.910458/2018-08
ACÓRDÃO	3302-015.720 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA AGROPECUARIA CENTRO SERRANA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

COOPERATIVA. VENDAS A ASSOCIADOS. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. STJ. DECISÃO NO REGIME REPETITIVO. VINCULANTE.

São excluídas da base de cálculo as receitas da cooperativa decorrentes de serviços prestados aos associados, por força do art. 15 da MP nº 2.158-35. No julgamento do REsp nº 1.164.716, o STJ fixou a tese de que "não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas". Definido tratar-se de não incidência, é cabível o ressarcimento do crédito relacionado a tais operações com base no art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mario Sergio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Winderley Morais Pereira, Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara, Lazaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se do PER relativo a créditos de COFINS Mercado Interno, cuja análise foi promovida em atendimento à decisão proferida nos autos do MS nº 5007241-47.2018.4.02.5001, no valor de R\$ 288.361,49 acumulados durante o 2º trimestre/2012, o qual foi parcialmente deferido pela autoridade fiscal.

A ora Recorrente apurou os créditos de COFINS a partir das exclusões da base de cálculo admitidas às sociedades cooperativas, quais sejam, sobre bens e serviços utilizados como insumos, bens para revenda (embalagens), encargos de depreciação e despesas com energia elétrica e fez o requerimento de ressarcimento, nos termos do artigo 17 da Lei 11.033/2005.

Referidos créditos (vinculados ao ato cooperativo) foram glosados pelo entendimento que a exclusão da base de cálculo não é caso de não incidência, fundamentado na Solução de Consulta nº 383/2017 e da Solução de Divergência Cosit nº 1/2019.

Notificada da decisão, a ora Recorrente protocolou Manifestação de Inconformidade, em que refutou as glosas.

A 16ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal – DRJ07, proferiu Acórdão 107-015.131, em 21.07.2022, em que acordaram, por unanimidade de votos, julgar parcialmente procedente a manifestação, reconhecendo parte do crédito tributário, apontando os seguintes tópicos:

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - DEFINITIVIDADE DO CRÉDITO
CRÉDITOS APURADOS VINCULADOS A PRODUTOS VENDIDOS COM SUSPENSÃO –
Estorno do crédito até o advento da IN RFB nº 1346, de 16 de abril 2013.

CRÉDITOS VINCULADOS A RECEITAS TRIBUTADAS E NÃO TRIBUTADAS -
O crédito deve ser apurado e reconhecido de acordo com a realidade fática da operação praticada e comprovada pelo interessado.

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO ADMITIDAS ÀS SOCIEDADES COOPERATIVAS
Créditos não são passíveis de compensação com outros tributos ou de ressarcimento, exceto em caso de previsão legal específica. Não se confundem os institutos da não incidência (bem como da suspensão, isenção e alíquota zero) e da exclusão da base de cálculo.

Tomando ciência da decisão, a Recorrente fez juntada de Recurso Voluntário, arguindo os pontos que seguem:

DA POSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ATO COOPERATIVO – CASO DE NÃO INCIDÊNCIA OU ISENÇÃO PARCIAL PREVISTO EM LEI.

Defendeu que a Solução de Divergência Cosit nº 1/2019 prevê que os créditos provenientes da exclusão da base de cálculo são passíveis de compensação ou ressarcimentos nos casos de previsão legal específica.

Que o entendimento de que a Solução de Divergência afasta o direito ao crédito da cooperativa é um equívoco, visto que desconsidera totalmente que existem vendas a cooperados que permitem a exclusão da base de cálculo de PIS e COFINS, que perfazem nitidamente uma não incidência tributária, que está prevista no artigo 17 da Lei 11.033/2005.

Que as exclusões de base de cálculo destacadas nada mais são **do que o reconhecimento da não incidência tributária sobre o ato cooperativo**, com intento de dar às cooperativas o adequado tratamento tributário previsto na Constituição Federal.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Francisca das Chagas Lemos, Relatora.

I - ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos, dele tomo conhecimento.

II - MÉRITO

DA POSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ATO COOPERATIVO – CASO DE NÃO INCIDÊNCIA OU ISENÇÃO PARCIAL PREVISTO EM LEI.

A Recorrente defende que as exclusões de base de cálculo representam o reconhecimento da não incidência tributária sobre o ato cooperativo, com intento de dar às cooperativas o adequado tratamento tributário previsto na Constituição Federal.

Além disso, que a Solução de Divergência Cosit nº 1/2019 prevê que os créditos provenientes da exclusão da base de cálculo são passíveis de compensação ou ressarcimentos nos casos de previsão legal específica.

Defendeu que, como fixado em sede de recurso repetitivo do Superior Tribunal de Justiça, o ato cooperativo é caso de não incidência, ou isenção parcial, e, portanto, é CASO DE PREVISÃO LEGAL ESPECÍFICA que permite a compensação e ressarcimento dos créditos pleiteados, nos exatos termos da Solução de Divergência Cosit nº 1/2019.

Que em recente precedente desta Turma do CARF, conforme acórdão 3302-013.008, julgado em 25 de outubro de 2022, em que a parte recorrente é ela própria (COOPERATIVA AGROPECUÁRIA CENTRO SERRANA), decidiu-se nos termos do Resp. nº 1.164.716, que não incide a contribuição ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas, tratando-se de não incidência, sendo cabível o ressarcimento do crédito relacionado a tais operações com base no art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

A DRJ07 analisou que o ato cooperativo é excluído da mesma forma como se excluem as receitas isentas ou sujeitas à alíquota zero, entendendo que procedeu acertadamente a autoridade fiscal, visto que não se confundem os institutos da não incidência (bem como da suspensão, isenção e alíquota zero) e da exclusão da base de cálculo. A não-incidência configura-se em face da própria norma de tributação, ou norma descritora da hipótese de incidência do tributo. Esta norma descreve a situação de fato que, se e quando realizada, faz nascer o dever jurídico de pagar o tributo. Fundamentou o referido entendimento na Solução de Consulta nº 383/2017 e Solução de Divergência Cosit nº 1/2019.

Sobre a controvérsia instaurada, para a DRJ07 as decisões do STF e do STJ vinculam a Fazenda Nacional tão somente nas hipóteses previstas nos incisos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, dentre as quais não se encontram os julgados apontados pela Recorrente em sua peça recursal.

Passo a análise.

Conforme apontado pela Recorrente, esta Turma já apreciou matéria semelhante, em acórdão de n.º 3302-013.008 (25.10.2022), na relatoria de Larissa Nunes Girard, do qual peço vênia para transcrever parte do voto:

A recorrente **considera que a exclusão dessas receitas se equipara a uma não-incidência** e, por esse motivo, caberia o pedido de ressarcimento do crédito a ela vinculado, uma vez que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 autoriza a manutenção dos créditos vinculados a operações efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência.

A Fazenda Nacional, por sua vez, entende que, regra geral, as contribuições incidem sobre as receitas das cooperativas, não se confundindo uma exclusão de base de cálculo com o fenômeno da não-incidência.

Em que pese esta relatora concordar com a linha adotada pela Fazenda Nacional, **a recorrente invoca a aplicação do que restou decidido pelo STJ nos REsp nº 1.141.667 e nº 1.164.716, em sede de recurso repetitivo. O Regimento Interno do Carf determina, no § 2º do art. 62, que as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ, afetadas ao rito dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros do Carf.**

Para o tema 363/STJ, no qual se discute a incidência de PIS e COFINS sobre a receita oriunda de atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas, à luz do disposto no art. 79 da Lei nº 5.764/71, foram afetados como representativos da controvérsia os dois recursos citados pela Recorrente.

Em relação ao REsp nº 1.141.667, foram interpostos embargos de declaração e, em 2017, foi determinado o seu sobrestamento para aguardar a publicação da decisão de mérito do Supremo Tribunal Federal acerca do Tema 536/STF, na sistemática da repercussão geral. O reconhecimento da repercussão geral se deu no julgamento do RE 672.215/CE, no qual se vai discutir os conceitos constitucionais de ato cooperativo, receita da atividade cooperativa e cooperado.

Por outro lado, quanto ao REsp nº 1.164.716, julgado no mesmo dia, contra ele não foi interposto qualquer recurso, tendo transitado em julgado em 22.06.2016. Assim, ainda que esteja pendente a definição constitucional do que seja ato cooperado típico e atípico, entendo deve ser aplicado a este caso o que foi decidido no REsp nº 1.164.716, cuja ementa se transcreve: (...) Grifei.

A matéria também foi analisada em recente voto desta Turma do CARF, de lavra da Conselheira Louise Lerina Fialho, Relatora, em que destacou:

- ✓ a controvérsia se restringe em verificar a natureza jurídica das exclusões da base de cálculo do enunciado normativo acima citado;
- ✓ caso se entenda que as operações de revenda das mercadorias de seus associados efetuadas pela contribuinte é uma hipótese de não incidência, como sustenta a Recorrente, certo é que ela terá direito à manutenção e ao ressarcimento do crédito da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS vinculado à essa operação, com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004;
- ✓ Quanto ao ponto, cumpre destacar que o Superior Tribunal de Justiça já analisou o tema. A referida Corte, ao julgar o Recurso Especial de nº 1.164.716/MG, sob a sistemática dos recursos repetitivos, (...) Nas razões de decidir do aludido precedente, o qual transitou em julgado em 22/06/2016,

o STJ entendeu que a Lei nº 5.764/1971, ao definir a natureza dos atos cooperativos em seu art. 79, teria estabelecido hipótese de não incidência tributária, pelo fato de os atos cooperativos não implicarem operação de mercado ou de compra e venda, conforme se verifica do trecho extraído daquela decisão: (...)

- ✓ Logo, considerando a força vinculante do aludido precedente, por força da alínea “b”, do inciso II, do parágrafo único, do art. 98 do RICARF, entendo que assiste razão à Recorrente ao sustentar o seu direito ao ressarcimento dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS referentes às mercadorias adquiridas para revenda aos associados da cooperativa. Isso com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004;
- ✓ Quanto ao RE 672.215/CE, submetido ao rito da repercussão geral, em que se discute sobre a (in) constitucionalidade da “Incidência de COFINS, PIS e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo” (Tema 536), está pendente de julgamento. No entanto, considerando a ausência de trânsito em julgado e, inclusive, a inexistência de tese firmada até o momento, não é possível extrair as razões de decidir de tal precedente, eis que nem sequer formado ainda.

Quanto aos fundamentos utilizados pela DRJ07, examinaremos a Solução de Consulta nº 383/2017 e Solução de Divergência Cosit nº 1/2019.

Solução de Consulta COSIT nº 383/2017

(...)

8. Passa-se, então, à análise da presente consulta, **cujo cerne consiste em determinar se as vendas pelas cooperativas com exclusão de determinados valores da base de cálculo se enquadram na hipótese do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004**, que permite a manutenção do crédito não aproveitado e, conseqüentemente, sua compensação e ressarcimento.

(...)

13. Para o deslinde da questão, releva entender a natureza jurídica dessas exclusões da base de cálculo. **Note-se que tais exclusões não correspondem a uma retirada de parte da base de cálculo, que deixa de ser tributada. Na verdade, as referidas exclusões não correspondem a parte das receitas das cooperativas.** A título de exemplo, tomemos a exclusão do valor repassado ao associado. Esse valor não corresponde ao valor de venda das mercadorias pela cooperativa; corresponde sim ao valor de aquisição dessas mercadorias (valor que o associado recebe). **Não se está, portanto, retirando parte da receita das cooperativas do campo de incidência das contribuições. A receita continua no campo de incidência.**

O que se retira, na verdade, está na categoria de despesas, como o valor repassado ao associado.

14. Em outras palavras, toda a receita é tributada. O que se tem, na realidade, é uma redução do *quantum debeat* do tributo, que não corresponde nem a isenção, nem a suspensão, nem a alíquota zero e nem a não incidência.

15. Não se admite, portanto, que os créditos vinculados a essas operações das cooperativas possam ser mantidas e, conseqüentemente, ser compensados ou ressarcidos nos termos do art. 17 da Lei no 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005.

(...)

19. Diante do exposto, conclui-se que os créditos de que tratam o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, **vinculados a vendas feitas por cooperativas com a exclusão da base de cálculo** de que tratam o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, o art. 1º da Lei nº 10.676, de 2003, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003, **não podem em regra ser compensados com outros tributos nem ressarcidos**. Contudo, podem ser compensados e ressarcidos os mesmos créditos vinculados a vendas feitas por cooperativas com alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência. (grifei)

Solução de Divergência Cosit nº 1/2019:

(...)

24. Resta, portanto, claro que **as exclusões de base de cálculo realizadas pelas cooperativas não correspondem a isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência**, de modo que os créditos vinculados à receita de venda de cooperativas não podem, em regra, ser aproveitados para fins de compensação ou de ressarcimento. A exceção a essa regra seriam os créditos vinculados a receitas de exportação, a receitas decorrentes de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ou a outras receitas a que a legislação especificamente autorize a compensação e o ressarcimento.

Conclusão

25. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência respondendo ao autor da representação que **a exclusão de base de cálculo das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização do produto do associado não inibe a possibilidade do desconto de crédito em relação aos insumos dessas atividades**, desde que previsto no art. 23 da IN SRF nº 635, de 2006. Esses créditos **não são passíveis de compensação com outros tributos ou de ressarcimento, exceto em caso de previsão legal específica**. (grifei).

Observa-se que a conclusão da Solução de Divergência Cosit nº 1/2019, salvo melhor juízo, admite a possibilidade do desconto de crédito em relação aos insumos dessas atividades, desde que previsto no art. 23 da IN SRF nº 635, de 2006, créditos estes não são passíveis de compensação com outros tributos ou de ressarcimento, exceto em caso de previsão legal específica.

Penso que a razão está com a Recorrente quando afirmou que o entendimento de que a Solução de Divergência afasta o direito ao crédito da cooperativa é um equívoco, visto que desconsidera totalmente que existem vendas a cooperados que permitem a exclusão da base de cálculo de PIS e COFINS, que perfazem nitidamente uma não incidência tributária, que está prevista no artigo 17 da Lei 11.033/2005. A consequência lógica consta no artigo 16 da Lei nº 11.116/2005, que autoriza a compensação e/ou ressarcimento dos créditos do PIS e COFINS, apurados em virtude do disposto no artigo 17 da Lei nº 11.033/04.

O fato é que o **Tema Repetitivo 363 (REsp 1.164.716/MG)**, originou TESE JURÍDICA: "*Não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas*". A própria EMENTA refere-se ao caso de não incidência:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

(...)

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 126), **de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.** (...) Grifei.

No voto do Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho está evidenciado a posição do STJ:

9. No caso dos autos, colhe-se da decisão que se está diante de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 126), **de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.** Grifei.

No mesmo sentido votou a Segunda Turma do STJ (15/10/2025), em EDcl. no AgInt. no REsp **2151967** / SC, em que foi decidido que no ato cooperativo, o contribuinte possui o direito ao aproveitamento e à manutenção do crédito de PIS e COFINS, nos termos do art. 16 da Lei n. 11.116/2005 e do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, em relação às exclusões da base de cálculo das contribuições, sob a condição de que os insumos correspondentes tenham sido tributados na etapa anterior.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. PIS. COFINS. SOCIEDADE COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. EXCLUSÃO. BASE DE CÁLCULO. ATO COOPERATIVO. CREDITAMENTO. MANUTENÇÃO.

I - A controvérsia consiste em saber se as exclusões da base de cálculo aplicáveis às sociedades cooperativas agropecuárias pertencem ou não à classe "isenção, alíquota zero ou não incidência", com o intuito de definir a possibilidade de ressarcimento do saldo credor do PIS e da COFINS, nos termos do art. 16 da Lei n. 11.116/2005.

II - A Segunda Turma, no julgamento do REsp n. 2.073.859, em 8/8/2024, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, estabeleceu como premissas: i) a exclusão das receitas das vendas de produtos aos associados da base de cálculo do PIS e da COFINS equivale à não incidência tributária; e ii) o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 garante a manutenção integral dos créditos mesmo nos casos de não incidência do PIS e da COFINS, desde que a respectiva aquisição de bens e serviços tenha sido tributada pelas contribuições, visto que a possibilidade de utilização de crédito na etapa subsequente pressupõe o pagamento do tributo na etapa anterior da cadeia econômica (Tema 1.093/STJ).

III - A contribuinte possui o direito ao aproveitamento e à manutenção do crédito de PIS e COFINS, nos termos do art. 16 da Lei n. 11.116/2005 e do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, em relação às exclusões da base de cálculo das contribuições, sob a condição de que os insumos correspondentes tenham sido tributados na etapa anterior.

IV - Embargos de declaração acolhidos para julgar procedente o agravo interno e dar provimento ao recurso especial.

(EDcl no AgInt no REsp n. 2.151.967/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 15/10/2025, DJEN de 20/10/2025.) (Grifei).

Assim, considerando a força vinculante do Tema Repetitivo 363 (REsp 1.164.716/MG), nos termos do art. 99 do Regimento Interno do Carf (RICARF), Portaria MF nº 1.634, de 21.12.2023: *“As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”*.

Deste modo, consoante posicionamento anterior descrito, entendo que assiste razão à Recorrente ao sustentar o seu direito ao ressarcimento dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS referentes às mercadorias adquiridas para revenda aos associados da cooperativa, com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

III - DISPOSITIVO

Voto em dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos