

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10860.901957/2020-51
ACÓRDÃO	3302-015.922 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL SERRAMAR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2018 a 30/09/2018

COOPERATIVA. VENDAS A ASSOCIADOS. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE.

Os atos cooperativos não implicam operação de mercado e em contrato de compra e venda. O art. 79 da Lei nº 5.764/1971 estabelece, na verdade, uma hipótese de não incidência tributária. Logo, é cabível o ressarcimento do crédito relacionado a tais operações com base no art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-015.915, de 18 de maio de 2026, prolatado no julgamento do processo 10860.901951/2020-83, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Sérgio Martinez Piccini, Louise Lerina Fialho, Winderley Moraes Pereira, Luciana Ferreira Braga (Substituta), Marina Righi Rodrigues Lara, Lázaro Antonio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF

nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que julgou o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ATOS COOPERATIVOS.

As receitas das cooperativas, regra geral, estão sujeitas ao pagamento das contribuições, não se confundindo as exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito com não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero) nas suas vendas, de forma que os créditos correspondentes não podem ser aproveitados por ressarcimento/compensação, mas somente pela forma de desconto da contribuição apurada.

VENDAS POR COOPERATIVAS COM EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

Os créditos de que trata o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, 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.

A contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ, apresentou Recurso Voluntário, expondo, em suma, que é equivocada a glosa dos créditos relativos às mercadorias para revenda tributadas, uma vez que tais créditos devem ser submetidos a rateio proporcional, pois as operações são realizadas com não incidência, ou isenção parcial, em razão do ato cooperativo. Isso, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2005, e art. 16 da Lei nº 11.116, de 2006. Além disso, reiterou os argumentos expostos na Manifestação de Inconformidade, destacando que o Superior Tribunal de Justiça fixou, em sede de recurso repetitivo, no julgamento do REsp. 1.141.667 e do REsp 1.164.716, que o ato cooperativo é caso de não incidência, ou isenção parcial, e que, portanto, a contribuinte encontra resguardo na legislação para apuração e ressarcimento dos créditos pleiteados.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

DO MÉRITO

A Recorrente, nos termos do Relatório Fiscal, é cooperativa de produção agropecuária, que se dedica à produção e comercialização de leite e seus derivados, produtos esses fabricados a partir do leite adquirido de seus cooperados e de não cooperados.

Como bem delimitado pelo Acórdão da DRJ, a controvérsia gira em torno da glosa de créditos vinculados a receita tributada decorrente da revenda de mercadorias a associados ou a terceiros não cooperados. Isso porque, conforme entendimento da fiscalização, apenas os créditos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições para o PIS e da Cofins, são passíveis de ressarcimento, nos termos da leitura combinada dos art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

Nesse sentido, o agente administrativo referiu que “as exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas, conforme artigo 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não constituem caso de isenção, não incidência, suspensão ou alíquota zero, situações cujos créditos correspondentes podem ser aproveitados por ressarcimento ou compensação”. Para fundamentar tal entendimento, a fiscalização citou a Solução de Consulta Cosit nº 65/2014, segundo a qual “As receitas das cooperativas, regra geral, estão sujeitas ao pagamento das contribuições. As exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito não se confundem com não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero) nas suas vendas...” (fl. 172).

Veja-se que assim dispõe o artigo 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei no 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:

I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

Ou seja, a controvérsia se restringe em verificar a natureza jurídica das exclusões da base de cálculo do enunciado normativo acima citado. Isso porque, 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. Isso com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, que assim dispõe:

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.

Por outro lado, caso as aludidas exclusões da base de cálculo não se enquadrem nas hipóteses citadas no enunciado normativo acima referida, como entendeu a fiscalização, não haverá previsão legal que autorize a manutenção e o ressarcimento do crédito pleiteado pela Recorrente e, portanto, correta estará a glosa.

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, em que se discutia se a “isenção da COFINS” sobre os atos cooperativos tinha sido ou não revogada pela MP 2.158/2001, acabou por enfrentar a natureza do tratamento diferenciado concedido às cooperativas, quando da consecução dos seus objetivos sociais. Naquele caso, foi

desprovido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, que defendia que a MP 2.158/2001 teria revogado a isenção de COFINS sobre os atos cooperativos.

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:

“2. Evidencia-se que a discussão travada na Corte insere-se no conceito daquilo que não é ato cooperativo quando a cooperativa tem faturamento ao estabelecer relação com terceiros não cooperados. Contudo, resta agora a definição de ato cooperado típico realizado pelas cooperativas, capaz de afastar a incidência das contribuições destinadas ao PIS/COFINS.

3. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E ainda, em seu parágrafo único, alerta que **o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.**

4. Dito isso, **entende-se que a norma declarou a hipótese de não incidência tributária,** tendo em vista a mensagem que veicula, mesmo sem empregar termos diretos ou específicos, por isso que se obtém esse resultado interpretativo a partir da análise de seu conteúdo. Consequentemente, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados), ou pela cooperativa com outras cooperativas, ou pelos associados (cooperados) com a cooperativa, na busca dos seus objetivos institucionais.

5. Para deixar clara a diferença de um ato típico e um atípico podemos exemplificar assim: uma cooperativa que busca a aquisição de 1.000 litros de leite, entre seus cooperados consegue a aquisição de apenas 700 litros e os outros 300 litros adquire mediante o processo de compra e venda com um terceiro produtor não cooperado. Nesse caso, a aquisição dos 700 litros de leite de seus cooperados não será tributada, por se tratar de ato cooperativo típico. Já os outros 300 litros de leite que adquiriu de terceiro não cooperado, mediante o processo de compra e venda, este ato sim, será ato de cooperativa, mas atípico. Assim como seria tributado se a cooperativa realizasse um ato de compra e venda ou locação de imóvel, por exemplo.

6. O que se dever ter em mente é que os atos cooperativos típicos não são intuitu personae; não é porque a cooperativa está no polo da relação que os torna atos típicos, mas sim porque o ato que realiza, estão relacionados com a consecução dos seus objetivos sociais institucionais.

(...)

10. Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Especial.

11. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.” (destacado)

Ou seja, o STJ entendeu que os atos cooperativos típicos (entre cooperativas e associados) não implicam operação de mercado nem contrato de compra e venda. Sendo assim, tais operações não estão previstas na regra matriz de incidência tributária como geradoras da obrigação tributária da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, o que configura justamente hipótese de não incidência. E, por tal razão, a aludida Corte negou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

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.

Mais precisamente, porque, a partir do Estatuto Social da contribuinte, verifica-se que a Recorrente tem como objetivos sociais “promover a defesa econômico-social de seus associados, mediante prestação de serviços, representada pelo recebimento, beneficiamento, industrialização, comercialização, importação e exportação de leite, seus derivados e demais produtos agropecuários, pelo fornecimento de mercadorias utilitárias aos associados e pela promoção da educação cooperativista” (fl. 76). O Relatório Fiscal (fl. 167), por sua vez, refere que os produtos revendidos pela contribuinte (que fazem parte da controvérsia) são os seguintes: milho, farelo, defensivos agrícolas, vacinas, calçados e ferramentas.

Sendo assim, entendo que a cooperativa Recorrente ao comercializar tais produtos aos seus associados – e tão somente com relação a eles - está praticando uma operação de acordo com seus objetivos sociais e, portanto, um ato cooperado, nos termos do art. 79 da Lei 5.764/71. Logo, não há falar em incidência da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS.

Nesse mesmo sentido, destaca-se que a controvérsia foi recentemente enfrentada pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do EDcl no AgInt no REsp nº 2.151.967/SC, assim ementado:

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.)

A partir das razões de decidir do precedente anteriormente mencionado, é possível, inclusive, afirmar que padece de tecnicidade aplicar ao caso concreto o entendimento de que “as exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito não se confundem com não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero) nas suas vendas” (Solução de Consulta Cosit nº 65/2014). Isso porque só há falar em exclusão quando há incidência do tributo. É o que ocorre, por exemplo, com as isenções, as quais pressupõem a incidência da norma tributária impositiva. No caso de não incidência, por outro lado, não há o que excluir, uma vez que nada foi incluído anteriormente para que se possa, posteriormente, excluir.

Tal entendimento não se explica, no entanto, quando a operação de revenda de mercadorias é realizada com terceiros não cooperados. Nesses casos, não é possível aplicar o entendimento da não incidência, tendo em vista que o art. 79 da Lei 5.764/71 não se aplica às operações realizadas com não cooperados.

Destaca-se que este órgão julgador também já posicionou nesse mesmo sentido em casos análogos, inclusive com relação a essa mesma contribuinte (vide último julgado citado):

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2018 a 30/09/2018

(...) RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS REGIME NÃO CUMULATIVO. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS NAS OPERAÇÕES DE NÃO INCIDÊNCIA.

As transações entre as cooperativas e seus cooperados que sejam classificadas como atos cooperativos nos termos do art. 79, da Lei nº 5.764/1971, configuram-se

como hipótese de não incidência e ensejam a manutenção dos créditos do regime não cumulativos a elas associadas, com base no art. 17, da Lei nº 11.033/2004. (...) (Acórdão nº 3402-012.643. Processo nº 10183.909249/2018-72. Recurso Voluntário. Relator *Ad Hoc*: Leonardo Honório dos Santos. Sessão de 23 de julho de 2025).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010 COOPERATIVA. VENDAS A ASSOCIADOS. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. STJ. DECISÃO NO REGIME REPETITIVO. VINCULANTE.

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 nº 3302-013.008. Processo nº 10783.908164/2017-27. Recurso Voluntário. Relatora: Larissa Nunes Girard. Sessão de 25 de outubro de 2022).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006
(...)

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITA BRUTA. MERCADO INTERNO. COEFICIENTE. CRÉDITOS. APURAÇÃO. RECEITA DE ATOS COOPERATIVOS. No cálculo do rateio proporcional da receita bruta auferida pela pessoa jurídica, para a determinação dos créditos descontados de insumos utilizados na produção dos bens vendidos no mercado interno, cujas vendas, parte está sujeita ao pagamento das contribuições pelo regime não cumulativo e parte à isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência, a receita decorrente de atos cooperativos deve ser incluída no total da receita bruta. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO CUMULATIVIDADE. INCIDÊNCIA E NÃO INCIDÊNCIA. ATO COOPERATIVO.

O STF, no julgamento do RE nº 599.362/RJ, sob a sistemática da repercussão geral, consignou que é devida a incidência de PIS/COFINS sobre os negócios jurídicos praticados pela cooperativa com terceiros. Por sua vez, o STJ, nos REsp nº 1.164.761/MG e 1.141.667/RS, fixou entendimento que não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos. Assim, apenas os atos cooperativos praticados entre a cooperativa e os seus cooperados não se submetem à incidência das contribuições. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. O valor do crédito presumido a que fazem jus as agroindústrias somente pode ser utilizado para desconto do valor devido da contribuição apurada no período, não podendo ser aproveitado em ressarcimento. A autorização para ressarcir ou compensar os créditos presumidos apurados neste período alcança somente os pleitos formulados a partir de 01/11/2009. (Acórdão nº 9303-010.814) MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. NÃO CONHECIMENTO. Não deve ser conhecida matéria estranha à lide.

(Acórdão nº 3301-013.171. Processo nº 10860.901270/2014-77. Recurso Voluntário. Relator: Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe. Sessão de 22 de agosto de 2023).

Por fim, cumpre destacar que não se desconhece que o 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.

Ante o exposto, **dou provimento ao Recurso Voluntário**, a fim de reconhecer o direito ao ressarcimento do crédito da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS referentes às mercadorias adquiridas para revenda aos associados da cooperativa.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator