



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.727316/2018-02
ACÓRDÃO	3302-015.610 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COCAMAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. SOCIEDADES COOPERATIVAS. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Sendo a exclusão das receitas decorrentes das vendas de produtos aos associados equiparada à hipótese de não incidência, aplica-se o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, assegurando-se a manutenção dos créditos de PIS e Cofins, desde que comprovada a tributação dos insumos correspondentes na etapa anterior da cadeia econômica.

ATO COOPERATIVO TÍPICO. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS.

As operações realizadas entre cooperativas ou entre cooperativa e seus associados configuram ato cooperativo típico, não caracterizando operação de mercado nem contrato de compra e venda. Aplica-se, portanto, o entendimento firmado no REsp nº 1.141.667/RS, no sentido de que não incidem PIS e Cofins sobre atos cooperativos típicos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para reverter as glosas relativas aos créditos tomados sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, à exceção dos encargos referentes aos itens amperímetro, analisador de rede, aparelho de pressão de pulso digital, aparelho de teste visual, aparelho de secar mãos e endoscópio; e, (ii) por maioria de votos, reverter as glosas relativas aos créditos vinculados às aquisições regularmente tributadas na etapa anterior da cadeia econômica, cujas receitas de venda foram excluídas da base de cálculo das contribuições, vencido o Conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Marcos Unaian Neves de Miranda (Substituto), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de Pedido de Ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep no regime não cumulativo, vinculado a receitas de exportação, referente ao 2º trimestre de 2011, formalizado por meio de PER/DCOMP.

No curso do procedimento fiscal, a autoridade administrativa efetuou diversas glosas decorrentes, essencialmente, do entendimento fiscal de que parte dos créditos havia sido apurada em desacordo com a legislação do regime não cumulativo, especialmente em razão dos seguintes pontos:

- (i) **Rateio de receitas:** realização de ajustes no cálculo da proporção entre receitas do mercado interno, receitas não tributadas e receitas de exportação, após revisão das planilhas apresentadas pela contribuinte;
- (ii) **Aquisições de bens para revenda e insumos:** glosa de créditos quando decorrentes de aquisições realizadas junto a cooperados ou vinculadas a operações com suspensão, alíquota zero, isenção, regime monofásico ou não incidência das contribuições, sob o fundamento de inexistir pagamento das contribuições na etapa anterior;
- (iii) **Serviços adquiridos de cooperados:** glosa de créditos em razão do entendimento de inexistir previsão legal para o creditamento nessas hipóteses;
- (iv) **Depreciação do ativo imobilizado:** glosa de créditos relativos a encargos de depreciação de bens não utilizados diretamente na produção;
- (v) **Outros ajustes correlatos:** glosa de valores referentes a juros e correção monetária e de aquisições realizadas sob regime de suspensão das contribuições.

Inconformada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, sustentando, em síntese:

- (i) que as receitas com exclusão da base de cálculo das contribuições deveriam receber o mesmo tratamento das hipóteses de suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, com base em Solução de Consulta favorável;
- (ii) a legitimidade do creditamento nas aquisições realizadas junto a cooperados, sob o argumento de que tais operações permaneceriam no campo de incidência das contribuições;
- (iii) a interpretação ampliativa do conceito de insumo com base nos critérios de essencialidade e relevância ao processo produtivo;
- (iv) a possibilidade de creditamento relativo a serviços de industrialização por encomenda e a bens do ativo imobilizado vinculados à atividade produtiva.

A DRJ julgou improcedente a referida Manifestação de Inconformidade, nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

PROTESTO PELA JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada junto da peça de contestação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.

Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações e prestar Liquidez e Certeza ao direito alegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

OPERAÇÕES COM ASSOCIADO. TRIBUTAÇÃO DA RECEITA. PARTICIPAÇÃO NO PERCENTUAL DE RATEIO DE CUSTOS.

As vendas de bens e mercadorias a associados, excluídas da base de cálculo da contribuição pelas sociedades cooperativas, conforme autorização legal, não constituem caso de isenção, não incidência, suspensão ou alíquota zero. Trata-se de receitas normalmente tributadas e que tem a possibilidade de serem excluídas da base de cálculo por força da natureza jurídica da cooperativa quando vende

bens e mercadorias ao associado, devendo ser consideradas no cálculo do percentual de rateio do crédito como tributadas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO.

É vedado o aproveitamento de créditos da não cumulatividade em relação às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. LIMITES E VEDAÇÕES.

A mudança jurisprudencial promovida pelo julgamento do RESP nº 1.221.170/PR, que implica aferir o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ao processo produtivo, não cria novas permissões legais de creditamento e não implica que o novo entendimento sobre o conceito de insumos se sobreponha às vedações e limitações de creditamento previstas na legislação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Devidamente intimada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual reiterou parte dos argumentos já deduzidos, juntando, para além disso, laudo técnico.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

1. Dos créditos relativos a operações cujas receitas são objeto de exclusão da base de cálculo das contribuições

Quanto a este ponto, a DRJ entendeu que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 assegura a manutenção de créditos apenas nas hipóteses expressamente nele previstas — suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência — não havendo previsão legal que autorize a extensão automática desse tratamento às hipóteses de exclusão da base de cálculo.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que a Solução de Consulta nº 151 – SRRF09/Disit teria reconhecido o direito à manutenção dos créditos relativamente às operações cujas receitas são objeto de exclusão da base de cálculo, defendendo que tal exclusão deveria receber o mesmo tratamento jurídico conferido às hipóteses de suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

A controvérsia foi recentemente enfrentada pelo Superior Tribunal de Justiça, que, no julgamento do EDcl no AgInt no REsp nº 2.151.967/SC, fixou importantes premissas jurídicas aplicáveis à matéria.

Em síntese, firmou-se que, no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, a manutenção dos créditos exige a comprovação de que as aquisições que os geraram foram tributadas, já que o crédito decorre da incidência na etapa anterior da cadeia econômica. Por isso, o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 assegura a manutenção dos créditos mesmo quando não há incidência na operação de saída, não sendo essa circunstância, por si só, suficiente para afastar crédito regularmente constituído.

Nesse cenário, entendeu-se que a exclusão das receitas de vendas de produtos aos associados da base de cálculo do PIS e da Cofins, por caracterizar hipótese de não incidência, estaria abrangida pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

O referido acórdão restou 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.)

Pelo exposto, sendo a exclusão das receitas decorrentes das vendas de produtos aos associados equiparada à não incidência, mostra-se aplicável o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, assegurando-se a manutenção dos créditos de PIS e Cofins, desde que comprovada a tributação dos insumos correspondentes.

Desse modo, devem ser revertidas as glosas relativas aos créditos vinculados às aquisições de produtos regularmente tributados na etapa anterior da cadeia econômica, cujas receitas de venda foram excluídas da base de cálculo das contribuições.

2. Do direito aos créditos nas aquisições de bens para revenda – aquisição de cooperados

Quanto a este ponto, sustenta a Recorrente que faz jus ao aproveitamento de créditos das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins relativamente às aquisições de bens para revenda realizadas junto a cooperados, defendendo que tais operações não estariam abrangidas pelas hipóteses legais de vedação ao creditamento previstas na legislação de regência. Alega, em síntese, que as aquisições realizadas junto a cooperados não impediriam, por si só, o aproveitamento dos créditos no regime não cumulativo, desde que atendidos os requisitos gerais previstos no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Ocorre que, como bem decidiu a DRJ, o direito ao crédito no regime não cumulativo encontra-se condicionado às hipóteses expressamente previstas na legislação, bem como às vedações estabelecidas no § 2º do art. 3º das referidas leis.

Com efeito, nos termos do art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não gera direito a crédito a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

No caso das sociedades cooperativas, o Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento no julgamento do REsp nº 1.141.667/RS, submetido ao rito dos recursos repetitivos, no qual restou fixada a tese de que não incide a contribuição ao PIS e à Cofins sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

Naquele julgamento, assentou-se que, nos termos do art. 79 da Lei nº 5.764/1971, os atos cooperativos típicos são aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados, entre estes e aquela, ou entre cooperativas associadas, para a consecução de seus objetivos sociais, não configurando operação de mercado nem contrato de compra e venda de mercadoria.

No caso concreto, a glosa foi realizada em relação a créditos apurados sobre aquisições realizadas junto a cooperados ou outras cooperativas, operações que se enquadram no conceito de ato cooperativo típico. Nessas hipóteses, não havendo incidência das contribuições na operação antecedente, fica afastado o direito ao crédito, nos termos do art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Nesse sentido, destaco o entendimento adotado no Acórdão nº 3002-003.233, de relatoria da Conselheira Gisela Pimenta Gadelha:

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BENS PARA REVENDA E INSUMOS PROVENIENTES DE ASSOCIADOS. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS. No regime não cumulativo da Contribuição para o Pis/Pasep, as sociedades cooperativas de produção agropecuária podem apurar créditos na aquisição de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos adquiridos de não associados, sendo vedado o creditamento em relação a bens e serviços provenientes de associados.

Assim, correta a glosa efetuada, devendo ser mantida a decisão recorrida quanto ao ponto.

3. Da aquisição de serviços – custo de industrialização por encomenda

A Recorrente sustenta o direito ao crédito de PIS/Pasep e Cofins sobre serviços de industrialização por encomenda, alegando que a operação estaria regularmente tributada pela prestadora do serviço e invocando, ainda, a Solução de Consulta COSIT nº 631/2017, segundo a qual a industrialização por encomenda possuiria natureza equivalente à industrialização por conta própria para fins de creditamento.

Sem razão a Recorrente.

Como bem consignado na decisão de primeira instância, não se discute, em tese, a possibilidade de creditamento em relação a serviços de industrialização por encomenda. A glosa, no caso concreto, decorreu do fato de tais serviços terem sido adquiridos junto a cooperados ou cooperativas, circunstância que atrai o regime jurídico próprio dos atos cooperativos.

Nesse contexto, caberia à Recorrente demonstrar que as operações não se enquadrariam no conceito de ato cooperativo, nos termos do art. 79 da Lei nº 5.764/1971, ônus do qual não se desincumbiu, limitando-se a reiterar alegações já analisadas e afastadas pela instância de origem.

Assim, caracterizada a natureza cooperativa da operação e inexistindo incidência das contribuições na etapa anterior da cadeia, não há direito ao crédito, nos termos do art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, razão pela qual se mostra correta a glosa efetuada.

4. Dos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado

No que se refere aos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, a fiscalização entendeu que houve aproveitamento indevido de créditos, nos seguintes termos:

Todavia, foi verificado o creditamento de encargos de depreciação sobre bens como: adubadeira, agitador magnético, alicate amperímetro, analisador de rede, alinhador de eixo, aparelho de GPS, aparelho de pressão de pulso digital, aparelho

de teste visual, aparelho de secar mãos, balanças, betoneira, bicicleta cargueira, bomba diversas, caixas d'água, calibrador de pressão, carretas diversas, carrinhos diversos, compressores de ar, conjuntos de irrigação, dosímetro de ruído, empilhadeira, enceradeira, endoscópio, escadas, esmerilhadeiras, exaustores eólicos, forno elétrico industrial, furadeiras, lavadoras de alta pressão, máquinas de cortar grama, medidores de distância, de energia, de nível, etc, motobombas diversas, motosserra, parafusadeiras, pistolas para pintura e pulverização, politriz, prensas hidráulicas, pulverizadores, roçadeiras, semeadeira, sistema de alarme, soprador, talhas, tanques para diesel, termometro, testador digital de cabos, transformadores, tratores agrícolas, ventiladores, entre outros, que **não são utilizados na produção de bens destinados à venda, neste caso são outros bens incorporados ao ativo imobilizado não ligados diretamente a produção, razão pela qual efetuou-se a glosa dos bens relacionados nº “ANEXO V – BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – DEPRECIÇÃO – GLOSAS”.**

No mesmo sentido, a DRJ consignou que a glosa foi mantida sob o fundamento de que a Recorrente não comprovou, de forma suficiente, a efetiva utilização dos referidos bens na produção de bens destinados à venda.

A Recorrente, por sua vez, alega que houve erro na conclusão de ausência de comprovação, afirmando que laudos técnicos juntados aos autos demonstrariam a utilização dos equipamentos nas diversas etapas de sua atividade agroindustrial, bem como sua pertinência e essencialidade à produção de bens destinados à venda.

De fato, ao analisar o Recurso Voluntário, verifica-se que a Recorrente expõe de forma clara que o Laudo Técnico juntado aos autos evidencia a utilização de diversos equipamentos em seu processo produtivo:

LAUDO DE REFINO DE ÓLEO

1.1.1. RÓTULO

O Rótulo possui impressão em rotogravura com gravação mecânica e é a forma de comunicação visual, onde contem a marca e informações do produto envasado. É uma forma de dar alguma vida a uma embalagem de um produto.

(...)

Os ventiladores são utilizados nas granjas de suínos com a tarefa de diminuir o calor interno das pocilgas, bem como nos silos e armazéns para aclimatizar o ambiente para manter a temperatura adequado ao produto armazenado.

Quanto as bombas de inocência, principalmente nas instalações onde existem fornalhas, silos, caldeiras e indústrias, no atendimento aos requisitos legais do corpo de bombeiros, para enfim obter os alvarás de funcionamento.

Quanto aos pisos, isto se faz necessário a manutenção das instalações prediais, para locomoção interno da movimentação das mercadorias, trânsito de pessoas, caso em contrário haveria cratera dentro dos prédios, e principalmente nas

granjas suínos onde referidos animais são roedores e por questão fito sanitários devem ser mantidos em condições ideais o piso das pocilgas.

O mesmo se aplica as máquinas lavadores, cujo função é manter os ambientes limpos para evitar a proliferação de pragas e doenças, protegendo os ambientes para armazenar, beneficiar grãos ou na criação de suínos, para cumprimento de normas sanitárias.

Cumpra, também, salientar que diversos equipamentos glosados, como tratores por exemplo, são de uso evidente nas suas atividades produtivas cotidianas do agronegócio, sendo totalmente improcedente a alegação de que a Recorrente não comprovou o uso das máquinas e equipamentos.

Ressalto tal matéria já foi analisada na ocasião do julgamento do Acórdão nº 3402-011.440, em que acompanhei integralmente o entendimento adotado no voto do Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares:

A leitura deste documento demonstra de forma clara a necessidade de utilização de grande variedade de equipamentos no processo produtivo.

Não há como suprir eventual carência ou deficiência probatória a cargo do Fisco; a decisão deverá se basear nos documentos que constam dos autos, confrontando a simples afirmação da Receita Federal com os laudos técnicos.

Nesse contexto, entendo que devem ser revertidas as glosas referentes a adubadeira, agitador magnético, alinhador de eixo, aparelho de GPS, balanças, betoneira, bicicleta cargueira, bomba diversas, caixas d'água, calibrador de pressão, carretas diversas, carrinhos diversos, compressores de ar, conjuntos de irrigação, dosímetro de ruído, empilhadeira, enceradeira, escadas, esmerilhadeiras, exaustores eólicos, forno elétrico industrial, furadeiras, lavadoras de alta pressão, medidores de distância, de energia, de nível, etc, motobombas diversas, motoserra, parafusadeiras, pistolas para pintura e pulverização, politriz, prensas hidráulicas, pulverizadores, roçadeiras, máquinas de cortar grama, semeadeira, sistema de alarme, soprador, talhas, tanques para diesel, termômetro, testador digital de cabos, transformadores, tratores agrícolas, ventiladores, entre outros.

Permanecem as glosas sobre os bens identificados como alicate amperímetro, analisador de rede, aparelho de pressão de pulso digital, aparelho de teste visual, aparelho de secar mãos e endoscópio, pois sequer foram contestadas pelo recorrente.

(...)

VI – DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para **reverter as glosas referentes aos créditos sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, à exceção dos encargos referentes aos itens**

amperímetro, analisador de rede, aparelho de pressão de pulso digital, aparelho de teste visual, aparelho de secar mãos e endoscópio.

Dessa forma, mantendo o posicionamento por mim adotado naquela oportunidade, entendo que devem ser revertidas as glosas relativas aos créditos sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, excetuando-se apenas aqueles referentes aos bens identificados como alicate amperímetro, analisador de rede, aparelho de pressão de pulso digital, aparelho de teste visual, aparelho de secar mãos e endoscópio.

5. Dispositivo

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas aos créditos (i) tomados sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, à exceção dos encargos referentes aos itens amperímetro, analisador de rede, aparelho de pressão de pulso digital, aparelho de teste visual, aparelho de secar mãos e endoscópio; e, (ii) vinculados às aquisições regularmente tributadas na etapa anterior da cadeia econômica, cujas receitas de venda foram excluídas da base de cálculo das contribuições.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara