



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11030.905012/2016-67</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-001.898 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	24 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COOP REGIONAL SANANDUVA DE CARNES E DERIVADOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

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

Os créditos de que trata 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 representam a isenção sobre as vendas correspondentes, mas somente a redução no montante a recolher da contribuição.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3202-001.892, de 24 de julho de 2024, prolatado no julgamento do processo 11030.905006/2016-18, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(Documento Assinado Digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Vinicius Guimarães (suplente convocado(a)), Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (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.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A Delegacia Regional de Julgamento sob o acórdão 106-021.424, assim ementado:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010*

**NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO.**

*O ressarcimento e a compensação de créditos da não-cumulatividade do PIS e da Cofins restringem-se aos créditos vinculados às operações de exportação e às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência destas contribuições.*

**ATO COOPERATIVO. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES.**

*As receitas das cooperativas, regra geral, estão sujeitas ao pagamento da Contribuição para o PIS e da Cofins. 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.*

**Manifestação de Inconformidade Improcedente**

**Direito Creditório Não Reconhecido**

Irresignada, a Recorrente apresenta Recurso ao CARF, pugnando pelo deferimento do pedido de ressarcimento.

Em suma, 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:

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a ausência de preliminares, passo a análise do mérito.

**DO MÉRITO****Da exclusão da base de cálculo das contribuições permitidas à sociedade cooperativa**

A Recorrente entende que as exclusões da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 e no art. 17 da Lei nº 10.684/03, admitidas às sociedades cooperativas de produção agropecuária, sujeitas ao regime não cumulativo, por força do inciso VI do art. 10 da Lei 10.833/2003, como vendas efetuadas com não-incidência das contribuições, as enquadrando no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, tratavam-se de espécie de isenção, motivo pelo qual solicitou ressarcimento dos créditos vinculados a essas operações.

A controvérsia aqui reside em saber se a cooperativa ao efetuar a venda de produtos a terceiros, auferir receita que compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS/COFINS.

Acontece que essa base de cálculo é ajustada mediante as exclusões previstas em lei. Em razão disso, exsurge a dúvida se tais exclusões permitem a manutenção, o ressarcimento e a compensação dos créditos apurados com fundamento no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vinculados a tais operações.

Para o deslinde da questão, exige analisar a natureza jurídica dessas exclusões da base de cálculo das contribuições.

Pois bem.

A questão que exsurge é se as exclusões da base de cálculo das cooperativas podem ser comparadas a isenção ou a outra forma de não tributação favorecida pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, de modo a permitir a compensação e o ressarcimento dos créditos vinculados a essas receitas.

A meu entender, 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, as

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.

A meu ver, tais exclusões não correspondem a uma retirada de parte da base de cálculo, que deixa de ser tributada. 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, existem exclusões da base de cálculo das contribuições, as quais, todavia, não se transformam em isenção, suspensão e/ou alíquota zero.

Como se sabe, 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. Tudo o que não esteja abrangido por tal descrição constitui hipótese de não incidência tributária. Em outras palavras, tudo que não é hipótese de incidência tributária é, naturalmente, hipótese de não incidência tributária pura ou simples. Há também as situações em que o legislador, por pura opção, expressamente se manifesta para afirmar que não há incidência em determinada situação fática, situação conhecida como não incidência juridicamente qualificada.

A exclusão da base de cálculo, por seu turno, se configura como a hipótese prevista em lei na qual, embora existente a situação fática que faz nascer o dever jurídico de pagar o tributo - hipótese de incidência, por opção do legislador, autoriza-se, no momento da apuração, a exclusão de valores da base de cálculo tributável.

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

Não se admite, portanto, que os créditos vinculados a essas operações das cooperativas possam ser mantidos 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.

Esclareça-se, contudo, que nada obsta que a cooperativa, ao vender produtos sujeitos a isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência não possa utilizar os créditos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vinculados a essas vendas, para fins de compensação ou ressarcimento.

Outrossim, é mister registrar que o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e o art. 17 da Lei nº 10.684/03, ao listar as exclusões permitidas na base de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS das sociedades cooperativas, não faz qualquer referência à natureza dos atos praticados como atos cooperativos ou não cooperativos, mas refere-se às operações realizadas com o associado.

As exclusões de base de cálculo nada mais são do que o reconhecimento da não incidência tributária sobre as operações realizadas com o associado-cooperado com o objetivo de dar às cooperativas o adequado tratamento tributário previsto na Constituição Federal.

Ao contrário do que defende a Recorrente, o fato é que as exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas conforme autorização legal inscrita no art 15 da MP nº 2.158-35, de 2001 e no art. 17 da Lei nº 10.684/03, não constituem caso de isenção, não incidência, suspensão ou alíquota zero, situações cujos créditos correspondentes podem ser aproveitados por ressarcimento ou compensação.

A meu entender, tratam-se de receitas normalmente tributadas e que têm a possibilidade de serem excluídas da base de cálculo exclusivamente por força da condição particular relacionada à natureza jurídica do vendedor que no caso é sociedade cooperativa.

*Neste sentido, temos a Solução de Consulta Cosit nº 65, de 2014:*

*ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep.*

*EMENTA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS.*

*AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA.*

*(...)*

*4. A dúvida principal da consulente é saber se a aquisição de produtos junto a cooperativas impede o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

*5. Inicialmente esclareça-se que o cálculo e o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa está limitado às situações e condições previstas na legislação, especialmente no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Não há na legislação vedação ao aproveitamento de créditos pelo simples fato de o produto ou serviço ser adquirido de cooperativa.*

*6. De acordo com o art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não dá direito a crédito. [...]*

*7. 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, o que impediria o aproveitamento de crédito por parte dos compradores de seus produtos. As sociedades cooperativas, além da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o faturamento, também apuram a Contribuição para o PIS/Pasep com base na de salários relativamente às operações referidas na MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 15, I a V. [negritos acrescidos]*

*8. [...]*

9. Assim, para aproveitamento de créditos nas aquisições junto a cooperativas, deve-se observar as mesmas normas vigentes para a apuração de créditos em relação a aquisições tributária a ser resolvida. Basta aplicar literalmente a legislação referente à situação descrita na consulta, sendo vedada a apuração de créditos em relação às aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições.

[...]

Pelo exposto, conclui-se que:

14. A aquisição de produtos junto a cooperativas não impede o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, observados os limites e condições previstos na legislação.

Nesse mesmo sentido Solução de Consulta Cosit nº 383, de 2017:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep 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.*

*Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 15; Lei nº 10.676, de 2003, art. 1º; Lei nº 10.684, de 2003, art. 17; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; e IN RFB nº 635, de 2006, art. 15.*

A possibilidade de serem excluídas da base cálculo em razão da situação particular da vendedora, não tira o caráter de receitas tributáveis ao produto das vendas das cooperativas. Portanto, não se confundindo com não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero, as receitas cuja exclusão da base de cálculo as cooperativas têm direito devem ser consideradas como receitas tributadas no cálculo do percentual de rateio para fins de segregação entre os créditos aproveitáveis por ressarcimento/compensação e os que somente podem ser descontados da contribuição apurada.

Por todo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

### **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 negar provimento ao recurso voluntário.

(Documento Assinado Digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator