MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**10325.900064/2014-15**
ACÓRDÃO	3001-003.957 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FAZENDA PARNAIBA EMPREENDIMENTOS AGRICOLAS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

PRELIMINAR DE MÉRITO. CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA.

É necessária a conversão em diligência quando a análise de fatos e documentos for imprescindível ao julgamento pelo CARF. Fica a mesma dispensada, no entanto, quando a prova dos autos é suficiente para a apreciação dos fatos e subsunção ao Direito.

COFINS. VENDAS A EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS LEGAIS.

Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação apenas os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. VENDAS A EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS LEGAIS.

Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação apenas os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Original

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares suscitadas; e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto vencedor. Vencidos, quanto ao mérito, os Conselheiros Daniel Moreno Castillo (Relator) e Larissa Cassia Favaro Boldrin, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marco Unaian Neves de Miranda.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente

Assinado Digitalmente

Marco Unaian Neves de Miranda – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marco Unaian Neves de Miranda, Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Sergio Roberto Pereira Araujo, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow (substituto[a] integral), Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão DRJ que, mantendo as glosas do despacho decisório, não homologa pedido de ressarcimento do crédito de contribuições sociais PIS/COFINS relativo a operações destinadas à exportação.

Após identificar divergências entre os volumes declarados em DACON e aqueles requeridos, a contribuinte foi intimada a apresentar a documentação pertinente, incluídos a DACON, as respostas à intimação, as Notas Fiscais envolvidas, as telas do DE ADUANEIRO das operações envolvidas, as telas do SISCOMEX Exportação das operações envolvidas e planilha de cálculo por meio do qual os dados documentais são organizados.

A informação fiscal, sobre as divergências, deixa claro, contudo, que todas as notas fiscais continham a informação de que se tratava de vendas destinadas à exportação, ainda que no mesmo documento fiscal não tenha constado que as mercadorias teriam sido remetidas a recinto alfandegado ou para depósito em entreposto aduaneiro extraordinário de exportação.

DOCUMENTO VALIDADO

> Não obstante, ao verificarmos as Notas Fiscais de vendas apresentadas (fls. 293\317), observa se que em todas elas, inclusive nas que consta no seu corpo a informação de vendas com fim especifico de exportação (indireta), não há a indicação de que tal mercadoria foi remetida diretamente para embarque de exportação, para recinto alfandegado ou para depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, por conta e ordem da empresa
>
> (e-fl. 540)

Exige a fiscalização, que a contribuinte faça a prova efetiva de que tais exportações tenham sido remetidas diretamente para embarque destinado à exportação, ou recinto alfandegado, como pressuposto ao reconhecimento do direito ao crédito.

Por sua vez, o acórdão da DRJ transcreve como fundamentação a SC Cosit nº 92/2017 que não acata a força probante do Memorando de Exportação como elemento suficiente à prova da natureza da operação como sendo destinada à exportação.

No seu recurso voluntário a contribuinte esgrime com a imunidade constitucional em relação às exportações. Defende a aplicação das disposições legais atinentes à matéria e que asseguram o direito ao ressarcimento.

Visando auxiliar a compreensão dos fatos e matéria posta ao CARF, a contribuinte recorrente vende soja a comerciais exportadoras para exportação indireta. A fiscalização exige outras provas da exportação efetiva (Memorando de Exportação), descrições, notas com destaque da destinação, que não a documental apresentada. Restou ao CARF a preliminar de conversão em diligência e o mérito relacionado à prova suficiente do direito creditório (exportação).

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Daniel Moreno Castillo, Relator

1. Tempestividade.

O presente recurso é tempestivo, sendo a matéria do mesmo de competência para essa Turma Extraordinária apreciar, nos termos do art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

2. Conhecimento.

2.1 **Preliminar de mérito. Conversão em diligência.**

É necessária a conversão em diligência quando a análise de fatos e documentos for imprescindível ao julgamento pelo CARF. Fica a mesma, no entanto, dispensada quando a prova dos autos é suficiente.

No caso concreto, os documentos apresentados comprovam que as operações envolvidas na questão, ainda que possam ter pecado em parte no que tange ao cumprimento de obrigações acessórias, de fato destinaram-se à exportação, constando entre tais documentos as DDEs e os Memorandos de Exportação indireta vinculados ao nome da contribuinte.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Assim, a prova que consta dos autos é suficiente para a análise de mérito, sem que seja necessária a conversão em diligência que pode, ao final do processo, liquidar a questão de direito decidida no caso concreto.

3. Mérito.

3.1 **Créditos decorrente de operações de exportação.**

No caso concreto a glosa foi mantida pelo acórdão, não em decorrência da ausência de provas ou divergência de valores, mas em decorrência da discussão da identificação se, de fato, as operações foram para exportação.

Mesmo nas divergências relacionadas ao cumprimento de obrigações acessórias, como a aposição de dizeres no corpo da nota fiscal, **a fiscalização aponta de forma expressa que todas as notas fiscais continham a informação expressa de que se tratava de operação destinado ao mercado externo.**

> Não obstante, ao verificarmos as Notas Fiscais de vendas apresentadas (fls. 293\317), observa se que em todas elas, inclusive nas que consta no seu corpo a informação de vendas com fim específico de exportação (indireta), não há a indicação de que tal mercadoria foi remetida diretamente para embarque de exportação, para recinto alfandegado ou para depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, por conta e ordem da empresa

É o que pode ser verificado, de fato, da análise dos documentos juntados pela contribuinte ao processo administrativo. A querela surge ante o não acatamento, por parte da DRJ, do Memorandos de Exportação como prova suficiente para a comprovação da exportação efetiva, ainda que tal documento esteja acobertado por notas fiscais nas quais constam a expressão “vendas com fim específico de exportação”.

No que toca à força probatória de que ostenta o Memorando de Exportação, núcleo da controvérsia posta ao crivo dessa C. Turma, filio-me à posição segundo a qual, pouco importa se direta, ou indireta, a metodologia de exportação adotada pela contribuinte. O núcleo da imunidade sobre as exportações resta comprovado com a apresentação do Memorando de Exportação que vincula a operação.

Referido Memorando é documento oficial integrante da legislação tributária pátria, ainda que normalmente expedido em decorrência do cumprimento de obrigações acessórias relacionadas aos Estados federados. Formalidades tributárias dessa envergadura, originadas de Convênios celebrados em âmbito do CONFAZ, merecem respeito e observação, inclusive por parte da União, pois que se destinam justamente a aferir a exportação da mercadoria.

Por outro lado, apenas um conluio entre a recorrente e as empresas que figuram nos referidos memorandos e notas fiscais poderia ensejar a refutação das provas carreadas aos autos, sem que se tenha qualquer notícia sequer de indícios dessa ocorrência, restando juridicamente inviabilizada qualquer tipo de presunção sobre o tema.

DOCUMENTO VALIDADO

Sobre esse tema, segue precedente da 3ª Câmara Superior do CARF, na mesma esteira de aceitação do Memorando de Exportação, quando vinculado ao nome da contribuinte (recorrente), é elemento de prova suficiente para assegurar o direito ao crédito.

> **Numero do processo:** 15586.001586/2010-43
>
> **Turma:** 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS
>
> **Câmara:** 3ª SEÇÃO
>
> **Seção:** Câmara Superior de Recursos Fiscais
>
> **Data da sessão:** Thu Aug 11 00:00:00 UTC 2016
>
> **Data da publicação:** Fri Sep 23 00:00:00 UTC 2016
>
> **Ementa:** Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/01/2006 a 30/04/2008, 01/06/2008 a 30/06/2008
>
> **VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. MEMORANDOS DE EXPORTAÇÃO. São isentas das contribuições ao PIS e COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação, devidamente comprovadas por meio de memorandos de exportação.**
>
> **Numero da decisão:** 9303-004.233
>
> **Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, vencidos os conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Júlio César Alves Ramos e Gilson Macedo Rosenburg Filho, que lhe negaram provimento. Não votaram os conselheiros Andrada Marcio Canuto Natal, Valcir Gassen (Suplente convocado) e Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado). Julgamento iniciado na reunião de 08/06/16 e concluído na reunião de 11/08/16, no período da tarde, na qual foram mantidos os votos, já proferidos na reunião de Junho. (assinado digitalmente) Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício (assinado digitalmente) Demes Brito - Relator Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Rodrigo da Costa Pôssas, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.
>
> **Nome do relator:** DEMES BRITO

Nessa longarina, rejeito a preliminar de conversão em diligência para dar provimento ao recurso voluntário e assegurar o direito ao crédito exclusivamente em relação às operações que estejam devidamente vinculadas a Memorandos de Exportação e DDEs vinculadas ao nome e CNPJ da recorrente.

É como voto.

Assinado Digitalmente

DOCUMENTO VALIDADO

Daniel Moreno Castillo

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Marco Unaian Neves de Miranda**, redator designado

Com a devida vênia divirjo do relator no que se refere ao mérito da questão.

Se depreende dos autos que o litígio se resume ao entendimento expresso na ementa da Solução de Consulta COSIT Nº 92/2017.

Para fins da não incidência da Cofins, a pessoa jurídica que vende mercadorias a empresa comercial exportadora deverá comprovar a venda com o fim específico de exportação, o que é feito mediante a apresentação de uma nota fiscal de venda, na qual conste como adquirente uma empresa comercial exportadora, e como destino das mercadorias o embarque de exportação ou recintos alfandegados.

A recorrente alega que a caracterização da operação não se dá exclusivamente se a mercadoria for remetida diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

Dos autos tem-se que as mercadorias não foram remetidas diretamente para embarque de exportação ou recinto alfandegado. E assim, conforme o entendimento expresso na **Solução de Consulta Cosit Nº 92/2017**, a qual este redator se alinha, não restaria comprovada a venda com o fim específico de exportação.

> Quanto à terceira pergunta, a consulente quer saber se é suficiente a comprovação das exportações nos termos do Convênio ICMS nº 84, de 25 de setembro de 2009.
>
> 18. Para responder tal indagação, inicialmente precisamos esclarecer o que viria a ser "a comprovação das exportações nos termos do Convênio ICMS nº 84, de 25 de setembro de 2009". Esse convênio dispõe sobre a incidência do ICMS nas operações de saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação, e determina a obrigatoriedade de emissão do "Memorando de Exportação" como meio de se comprovar a efetiva exportação dessas mercadorias.
>
> 19. Abaixo segue o texto do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.152, de 2011:
>
> "Art. 3º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidirão sobre as receitas decorrentes das operações de:
>
> I - exportação de mercadorias para o exterior; e II - vendas a ECE com o fim específico de exportação." 20. Assim, pela redação do artigo colacionado acima, podemos ver que o "benefício de não incidência das contribuições para o PIS e

DOCUMENTO VALIDADO

Original

COFINS" ao qual a consulente se refere é aquele decorrente de vendas para Empresa Comercial Exportadora com o fim específico da exportação.

21. Com relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, está prevista a sua isenção na Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a qual dispõe, no art. 14, "verbis":

"Art.14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

(...)§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput." 22. A Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, por sua vez, estabelecendo nova sistemática para apuração não cumulativa da Cofins, assim dispõe em seu art. 6º:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

23. Tais disposições também se aplicam à Contribuição ao PIS/Pasep em face de previsões análogas expressas no art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002.

24. O Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, tratando especificamente das empresas comerciais, define em seu art. 1º, parágrafo único o que seja "fim específico de exportação", conforme abaixo transcrito:

Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

(Grifou-se)25. Pela análise da legislação, podemos então concluir que para o gozo da isenção ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é sempre exigida a comprovação do fim específico de exportação, a qual é feita pela pessoa jurídica que efetuou a venda a uma Empresa Comercial Exportadora.

DOCUMENTO VALIDADO

> 26. A comprovação de venda com o fim específico de exportação é feita mediante a apresentação de uma nota fiscal de venda na qual conste como adquirente uma Empresa Comercial Exportadora, e como destino das mercadorias o embarque de exportação por conta e ordem da Empresa Comercial Exportadora ou o depósito em entreposto, por conta e ordem da Empresa Comercial Exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.
>
> 27. O Memorando de Exportação, ao qual o Convênio ICMS nº 84, de 25 de setembro de 2009, se refere não é documento hábil para comprovar o fim específico de exportação, somente serve para comprovar a efetiva exportação. É um documento vinculado à legislação estadual, criado com a finalidade de estabelecer controle das operações de mercadorias contempladas com a desoneração do ICMS, nas vendas de mercado interno, conduzidas com o fim específico de exportação.
>
> 28. Portanto, embora possa servir de subsídio a qualquer tipo de trabalho fiscal, o Memorando de Exportação não tem relevância para a finalidade de verificação da regularidade ou não do gozo da não incidência das contribuições em comento, uma vez que, pela legislação vigente, a vendedora não tem a obrigação de comprovar a efetiva exportação por qualquer meio, e nem mesmo a eventual comprovação desta lhe daria direito ao gozo do benefício citado, uma vez que o que se lhe exige é a comprovação da venda com fim específico de exportação.

Há vários acórdãos neste CARF que vão nesse mesmo sentido, e aos quais este redator também se alinha.

> "ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL(COFINS) Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2003 VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS. Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação apenas os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. ASSUNTO:
>
> CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS. Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação apenas os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. (Acórdão 9303-015.616, 18/07/2024, unânime, presentes ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcos Roberto da Silva, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda) (grifo nosso).
>
> "Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2010. VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS. Consideram-se adquiridos com o fim específico de

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

exportação apenas os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2010. VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS. Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação apenas os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. (Acórdãos 9303-015.832 e 844, 10/09/2024. unânime em relação ao tema, presentes ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcos Roberto da Silva, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda)."

"Nº Acórdão 9303-016.799 Data da Sessão 23/06/2025 Ementa(s)Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009 COFINS.VENDAS A EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS LEGAIS.

Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação apenas os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. VENDAS A EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS LEGAIS.

Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação apenas os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda, e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que lhe negou provimento. Apresentou voto divergente, por escrito, no plenário virtual, a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que vencido, converte-se em declaração de voto. Régis Xavier Holanda – Presidente; Rosaldo Trevisan – Relator."

Assim, não assiste razão ao recurso, são requisitos de uma venda com "fim específico de exportação": apresentação de uma nota fiscal de venda, na qual conste como adquirente uma empresa comercial exportadora, e como destino das mercadorias o embarque de exportação ou recintos alfandegados.

E isso em nada obsta a realização de operações indiretas, por trading companies (as comerciais exportadoras), pelo que não há ofensa ao precedente do STF, mesmo que esse tratasse

além das contribuições previdenciárias (tema efetivamente enfrentado no RE 759.244, citado no acórdão recorrido), pois o precedente apenas garante que a exportação via trading companies não obste a fruição de benefício. E, de fato, não obsta. Basta que sejam cumpridos os requisitos legais a cargo de cada uma das partes: o produtor-vendedor, na remessa, e a empresa comercial exportadora, na comprovação do efetivo embarque.

Do exposto, voto para rejeitar a preliminar de conversão em diligência e negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Marco Unaian Neves de Miranda

DOCUMENTO VALIDADO