



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



<b>PROCESSO</b>	<b>19311.720262/2017-65</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-013.405 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	21 de maio de 2026
<b>RECURSO</b>	EMBARGOS
<b>EMBARGANTE</b>	PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	NS2.COM INTERNET S.A.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO E OBSCURIDADE. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO EMBARGADO. REDISSCUSSÃO DO MÉRITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os embargos de declaração destinam-se exclusivamente ao saneamento de obscuridade, contradição, omissão ou erro material eventualmente existentes no julgado, não se prestando à rediscussão de matéria já apreciada e decidida pelo Colegiado.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar os Embargos de Declaração, vencidos os conselheiros Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi e Hécio Lafeté Reis, que os acolhiam sem efeitos infringentes, apenas para que fossem prestados esclarecimentos adicionais quanto à matéria embargada.

*Assinado Digitalmente*

**Flávia Sales Campos Vale** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Hécio Lafeté Reis** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Hécio Lafeta Reis.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Embargos de Declaração opostos por Procuradoria da FAZENDA NACIONAL, em face de Acórdão nº 3201-012.196, que por voto de qualidade, rejeitou a preliminar de nulidade, e no mérito, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

(I) por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos correspondentes a despesas com (I.1) veiculação de publicidade na internet, propaganda e marketing,

(I.2) provedor,

(I.3) manutenção e operação de plataformas eletrônicas,

(I.4) outros serviços de informática e

(I.5) aquisição de material de embalagem, vencidos os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, que dava provimento em menor extensão, e Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, que dava provimento em maior extensão;

(II) por unanimidade de votos, para, nos termos registrados no relatório de diligência, excluir o ICMS da base de cálculo e manter o recálculo considerando os depósitos judiciais que não foram vinculados pelo contribuinte em DCTF; e,

(III) por voto de qualidade, em não acolher os ajustes da base de cálculo propostos pelo Recorrente, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale (Relatora), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Fabiana Francisco de Miranda, que os acolhiam. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

Nos aclaratórios interpostos sustenta a Embargante que a decisão administrativa incorreu no vício de omissão/obscuridade ao conceder o direito à apropriação de créditos nos gastos vinculados a insumos empregados no processo de produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços, sem explicar como isso se coaduna com a condição de empresa comercial na qual a contribuinte se enquadra:

(...)

Resta claro, portanto, que a autoridade fiscal entendeu que o contribuinte não fazia jus a apurar crédito de PIS/COFINS com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, tendo em conta que: 1) a principal atividade econômica do autuado é o comércio eletrônico de artigos esportivos, e 2) em relação à atividade de comércio não existe previsão legal para apuração de créditos de “insumos”.

Entretanto, constata-se que a Turma restou omissa no que toca ao exame do fundamento exposto pela autoridade fiscal para realizar a glosa de créditos de PIS/COFINS.

Destaque-se que a falta de pronunciamento do Colegiado torna a decisão obscura, na medida em que não é possível saber por qual razão a glosa fiscal foi cancelada. Com efeito, exsurge a dúvida se a Turma considera que a previsão de crédito de PIS/COFINS estatuída no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 também se estende às empresas que exercem atividade comercial ou se o Colegiado conferiu o direito ao crédito com base em outra razão.

Nesse contexto, evidenciada a ocorrência de omissão/obscuridade, faz-se mister que o Colegiado se manifeste para esclarecer seu posicionamento. Isto é, explicita-se, no seu entendimento, as empresas que exercem atividade comercial têm direito (ou não) à apropriação de créditos de insumos, prevista no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

E, caso entenda que as empresas que exercem atividade comercial não fazem jus ao crédito de insumos, esclareça por qual razão conferiu ao contribuinte direito a créditos de PIS/COFINS com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Por fim, caso entenda, que o sujeito passivo, que exerce atividade de e-commerce, não reúne as condições para apurar crédito de PIS/COFINS com fulcro no art. 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, confira efeitos infringentes aos presentes embargos para restabelecer as glosas referentes a insumo.

Registre-se, por oportuno, que no relatório de diligência fiscal acostado às e-fls. 3.596/3.598, a autoridade fiscal, após o exame de vasta documentação, confirmou que o contribuinte, o qual integra o Grupo Netshoes (que se denomina como “a maior do varejo online de esporte”<sup>1</sup>), se dedica efetivamente à atividade comercial. Confira-se a manifestação da autoridade diligenciante, verbis:

(...)

Diante do exposto, a União (Fazenda Nacional) requer que os presentes embargos de declaração sejam recebidos, conhecidos e providos para sanar os vícios apontados.

Foi proferido despacho de admissibilidade dos Embargos pelo I. Presidente desta turma, oportunidade na qual foi reconhecida a omissão/obscuridade alegada:

#### DO CABIMENTO

Compulsando os autos, percebe-se que há divergência de entendimento em relação às atividades exercidas pela contribuinte, que, segundo a Embargante, seriam enquadradas como atividades comerciais. De fato, no dizer da i. Relatora do processo, a empresa atua também nos segmentos de produção de bens e prestação de serviços, senão vejamos:

Dito isto, considerando atuar a Recorrente nos segmentos de logística, produção de bens, prestação de serviços e comercialização de mercadorias,

sendo o relacionamento com os clientes, exclusivamente pela internet, como restou comprovado nos autos por meio do cumprimento da diligência determinada por este Conselho, passa-se a análise das glosas mantidas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ:

Nos aclaratórios, a Embargante explica que o Relatório de Diligência deixa claro que a empresa atua apenas na atividade de comércio.

Vejamos, então, a informação prestada pela Autoridade prolatora do Relatório:

Enfim, as atividades do contribuinte são de empresa comercial, isto é, compra e venda de mercadorias, customizadas ou não, para as quais a legislação limita o creditamento do PIS e da Cofins aos gastos com aquisição de bens para revenda, aluguéis de prédios, máquinas, equipamentos utilizados nas atividades da empresa, desde que pagos à pessoa jurídica, contraprestações de arrendamento mercantil, edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão de obra, tenha sido suportado pela locatária, e energia elétrica.

O voto que fundamenta a decisão embargada não faz outras referências às informações carreadas aos autos no fito de esclarecer a atividade desenvolvida pela autuada, e, tampouco, apresenta fundamentação para a razão pela qual, em detrimento da informação veiculada pela autoridade diligenciada, chegou à conclusão de que a empresa atuava também nas atividades de produção de bens e prestação de serviços.

Penso que assiste razão à Embargante.

#### CONCLUSÃO

De todo o exposto, concludo que o acórdão padece do vício apontado pela Embargante.

Acolho os embargos de declaração.

A interessada manifesta-se nos autos, em síntese sustenta a inexistência de demonstração de omissão e obscuridade.

Os autos foram a mim encaminhados para reinclusão do processo em pauta de julgamento.

É o relatório.

#### VOTO

Conselheira Flavia Sales Campos Vale. Relatora.

Conforme relatado, trata-se de Embargos de Declaração opostos por Procuradoria da FAZENDA NACIONAL, em face de Acórdão n° 3201-012.196, que por voto de qualidade, rejeitou a preliminar de nulidade e no mérito deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

(I) por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos correspondentes a despesas com (I.1) veiculação de publicidade na internet, propaganda e marketing,

(I.2) provedor,

(I.3) manutenção e operação de plataformas eletrônicas,

(I.4) outros serviços de informática e

(I.5) aquisição de material de embalagem, vencidos os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, que dava provimento em menor extensão, e Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, que dava provimento em maior extensão;

(II) por unanimidade de votos, para, nos termos registrados no relatório de diligência, excluir o ICMS da base de cálculo e manter o recálculo considerando os depósitos judiciais que não foram vinculados pelo contribuinte em DCTF; e,

(III) por voto de qualidade, em não acolher os ajustes da base de cálculo propostos pelo Recorrente, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale (Relatora), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Fabiana Francisco de Miranda, que os acolham. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Hélcio Lafeté Reis (Presidente).

A embargante sustenta que a decisão administrativa incorreu no vício de omissão/obscuridade ao conceder o direito à apropriação de créditos nos gastos vinculados a insumos empregados no processo de produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços, sem explicar como isso se coaduna com a condição de empresa comercial na qual a contribuinte se enquadra

Veja-se trecho da fundamentação do que restou decidido no acórdão embargado:

#### MÉRITO

Inicialmente, antes de enfrentar o mérito das glosas efetuadas, necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e aproveitamento desses créditos e, nesse sentido estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

Lei nº 10.833/2003 Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou

importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; DF CARF MF Fl. 3892 Original DOCUMENTO VALIDADO ACÓRDÃO 3201-012.196 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA PROCESSO 19311.720262/2017-65 15 II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos



XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física;

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da DF CARF MF Fl. 3894 Original DOCUMENTO VALIDADO ACÓRDÃO 3201-012.196 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA PROCESSO 19311.720262/2017-65 17 Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDO NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

**Dito isto, considerando atuar a Recorrente nos segmentos de logística, produção de bens, prestação de serviços e comercialização de mercadorias, sendo o relacionamento com os clientes, exclusivamente pela internet, como restou comprovado nos autos por meio do cumprimento da diligência determinada por este Conselho, passa-se a análise das glosas mantidas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ:**

(...)

A fundamentação constante do acórdão embargado mostra-se clara e suficientemente delineada, não havendo qualquer omissão ou obscuridade a ser sanada. Restou expressamente consignado que, nos termos da legislação de regência das contribuições em debate, em consonância com a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça e à luz da documentação acostada aos autos, verificou-se que a Recorrente não se dedicava exclusivamente à atividade comercial, exercendo também outras atividades, circunstância devidamente considerada no julgamento para fins de manutenção ou não da exigência fiscal, conforme trecho destacado acima.

Na realidade, a pretensão da embargante consiste em rediscutir o mérito da decisão proferida, buscando novo exame da matéria já apreciada pelo Colegiado, providência incompatível com a estreita finalidade dos embargos de declaração. Os aclaratórios não se prestam à reapreciação de provas, tampouco ao reexame das conclusões adotadas no julgamento, sendo cabíveis apenas para sanar obscuridade, contradição, omissão ou erro material eventualmente existentes no julgado.

Ademais, eventual inconformismo quanto às conclusões adotadas pelo acórdão deve ser veiculado pela via recursal própria, não se admitindo a utilização dos embargos declaratórios como sucedâneo recursal.

Dessa forma, inexistindo omissão, obscuridade, contradição ou erro material no acórdão recorrido, voto por rejeitar os Embargos de Declaração.

*Assinado Digitalmente*

**Flávia Sales Campos Vale**