



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11000.730961/2023-63</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-003.339 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	EMBARGOS
<b>EMBARGANTE</b>	LEROY MERLIN COMPANHIA BRASILEIRA DE BRICOLAGEM
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

CONTRADIÇÃO. OBSCURIDADE.

Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma.

OMISSÃO. INOCORRÊNCIA. EMBARGOS REJEITADOS

Inexistindo omissão e/ou contradição a ser sanada, devem ser rejeitados os Embargos de Declaração neste tocante.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar os embargos de declaração.

*Assinado Digitalmente*

Juciléia de Souza Lima – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## RELATÓRIO

Tratam-se de Embargos de Declaração em face da decisão que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto contra lavratura de auto de infração para exigir Contribuição para o Programa de Integração Social (“PIS”) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) relativos ao período de janeiro de 2019 a dezembro de 2020, no valor total de R\$ 235.165.505,96, sendo que a parte dispositiva do voto embargado foi assim redigida:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em afastar a preliminar arguida e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à possibilidade de crédito sobre serviços adquiridos como insumos das despesas de publicidade e propaganda. Vencidas as Conselheiras Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento para reverter as glosas nestes temas. Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à possibilidade de crédito, sobre os valores de IPTU e de taxa condominial. Vencidas as Conselheira(s) Juciléia de Souza Lima (Relatora), Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento para reverter as glosas nesta matéria. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Os Embargos de Declaração, conforme Despacho de admissibilidade, foram admitidos para sanar as seguintes omissões e/ou obscuridade, transcrito a seguir (e-fls. 24.727):

**Acolho em parte** os embargos de declaração, para que o acórdão seja integrado, à luz dos esclarecimentos e análises feitas neste despacho, apenas em relação aos itens descritos nos aclaratórios como:

### **II.1. ERRO MATERIAL – EMENTA INCOMPLETA**

### **II.6 – OMISSÃO NA ANÁLISE DA ATIVIDADE DA EMBARGANTE**

### **II.7 – OMISSÃO SOBRE A DEMONSTRAÇÃO DE ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA DOS GASTOS INCORRIDOS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA E TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO.**

Em face do exposto, foram opostos Embargos de Declaração, com fundamento no art. 115, inciso I, e 116, caput e §1º, inciso I, do RICARF (Portaria MF nº 1.634/2023) c/c arts. 15 e 1.022, inciso II, do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), para sanar a omissão relativa à admissibilidade das matérias sob julgamento e a devolução do presente processo à Relatora para sua reinclusão em pauta de julgamento.

É o que havia a ser relatado.

## VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

Os Embargos são tempestivos, entretanto, merecem ser rejeitados nos termos deste Voto.

Conforme já relatado, após Procedimento Fiscal, a autoridade fiscal identificou que a Recorrente cometeu infração à legislação tributária ao omitir receita ou apurar e descontar os seguintes créditos:

- i) publicidade e propaganda (sem previsão legal);
- ii) taxas com administração de cartões (despesas inerentes ao meio de pagamento das vendas, não se referindo a atividade produtiva e operacional).
- iii) despesas com aluguéis (sobre gastos de IPTU e taxas de condomínio);
- iv) Omissão de receitas referentes a Bonificações/Rapel (descontos condicionais posteriores à emissão das notas fiscais) e
- v) Recuperações de Despesas (aproveitamento de créditos extemporâneos, os quais deveriam ter sido feitos mediante retificação ou ajuste da EFD-Contribuições do período do fato gerador.

Os Embargos de Declaração merecem ser apreciados, exatamente, nos termos de sua admissibilidade para sanar as omissões e/ou obscuridade alegadas pela embargante.

### II.1. ERRO MATERIAL – EMENTA INCOMPLETA

Na oposição de seus Embargos Declaratórios, a embargante alega a existência de incompletude da ementa.

Entretanto, com a devida vênia, não existe a alegada omissão e/ou contradição, dado que a ementa não tem que retratar todos os temas levados a julgamento, o julgador é obrigado a apreciar as questões relevantes suscitadas pela parte, mas tal apreciação ocorre no corpo do voto e não na ementa.

A função da ementa é eminentemente indexador para fins de pesquisa, desse modo o fato de estar incompleta não configura qualquer nulidade a ocasionar cerceamento de defesa da contribuinte.

Todos os temas relevantes suscitados pelas partes em suas defesas foram apreciadas por esta Turma, por isso, rejeito a omissão alegada.

## **II.6 – OMISSÃO NA ANÁLISE DA ATIVIDADE DA EMBARGANTE. II.7 – OMISSÃO SOBRE A DEMONSTRAÇÃO DE ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA DOS GASTOS INCORRIDOS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA E TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO**

Por sua vez, no que se refere à alegação de omissão na análise da atividade da embargante e de omissão sobre a demonstração de essencialidade e relevância dos gastos incorridos com publicidade e propaganda e taxa de administração de cartão de crédito, também não merece ser acolhida a omissão alegada.

Para interpretar o conceito de insumo, esta Relatora partiu do conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS tomando como base a decisão proferida no RESP 1.221.170, tratando de forma exaustiva a pretensão da recorrente- insumo na atividade comercial.

Também não há como se falar que os argumentos do voto embargado tenham sido sucintos, pelo contrário, o tema foi tratado em demasia conforme se demonstra abaixo:

No Recurso Voluntário, a pretensão geral trazida pela Recorrente é no sentido de que, na condição de empresa comercial/varejista, seja-lhe garantido o crédito de insumo do art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Por sua vez, o exercício da atividade comercial é incontestável no presente processo.

De certo, a dar efetividade ao princípio da não cumulatividade, o legislador ordinário poderia não ter apresentado restrições ao direito de tomada de créditos a legitimar a creditamento de todas as despesas incorridas na atividade empresarial para auferir a receita (fato tributado pelas contribuições). Todavia, assim não ocorreria, pois a legislação do PIS e da COFINS ao apresentar um rol taxativo de direito de crédito, indubitavelmente, imputou o efeito cumulativo à algumas atividades.

Existem limites legais impostos pela legislação vigente ao apresentar um rol taxativo de despesas passíveis de creditamento, bem como, exigindo que, para o creditamento com fulcro no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o insumo seja utilizado "*na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*". Assim, considerando a seara administrativa na qual se insere essa discussão, não

posso me desvincular dos termos da lei, na forma exigida pelo Regimento Interno deste Conselho.

Ao contrário do que pretende a Recorrente, o julgamento do recurso repetitivo n.º 1.221.170 pelo Superior Tribunal de Justiça não reconheceu que o rol trazido pelas leis referenciadas não seria taxativo, não ampliando o rol de hipóteses passíveis de creditamento. Aquele julgado não estendeu às pessoas jurídicas comerciais a possibilidade de creditamento, se restringindo a análise para as empresas produtoras/fabricantes e prestadoras de serviço.

O que aquele julgado buscou identificar é qual o conceito de insumo que deve ser considerado por aquelas pessoas jurídicas que o dispositivo legal assim o autoriza (leia-se, as prestadoras de serviço e produtoras/fabricantes).

Nesse sentido que se entende que, considerando a redação legal vigente e não afetada pelo julgamento do Recurso Repetitivo n.º 1.221.170, a hipótese normativa do inciso II do art. 3º das referidas leis é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços, não sendo possível a tomada de crédito de insumo na atividade de comércio/varejo.

No mesmo sentido foi o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais- CSRF no Acórdão 9303-010.247, em sessão de 11/03/2020, no voto proferido pela redatora designada Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, do qual adoto minhas razões de decidir:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.637/2002. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO.*

*Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.*

*(...)*

*Ressalte-se que há a vedação legal à tomada de crédito a título de insumo para varejistas, logo não há sequer que se aferir relevância ou essencialidade aos gastos, diante dessa premissa básica de proibição para a atividade.*

*Explico.*

*A não-cumulatividade foi instituída para o PIS pela Lei nº 10.637/2002 e para a COFINS pela Lei nº 10.833/2003.*

*Com o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, a não-cumulatividade antes prevista na Lei nº 10.833/2003 adquiriu status constitucional: “§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.”*

*As leis de regência, em seus art. 3º, II, prescrevem que é possível o creditamento em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda:*

*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;*

*Entretanto, o conceito de insumo para fins de creditamento no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS gerou, desde a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, controvérsia de interpretação entre a administração tributária e os sujeitos passivos acerca dos gastos que podem ser tomados como créditos.*

*(...)*

*Em síntese, segundo a jurisprudência do “conceito intermediário”, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de pertinência ou essencialidade à atividade desempenhada pela empresa.*

*Posteriormente, o limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos e com decisão publicada em 24 de abril de 2018.*

*O recurso especial é de empresa industrial do ramo alimentício, que pleiteou como insumo, os custos gerais de fabricação e despesas gerais comerciais incorridos na produção de seus produtos: "Custos Gerais de Fabricação" (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).*

*Em contraposição, a Fazenda Nacional defendeu que a definição de insumo deve ser restritiva, voltada aos bens e serviços que exerçam função direta sobre o produto ou serviço final, tal como disciplinado pelas Instruções Normativas da Receita Federal. Dessa forma, caso o legislador desejasse ampliar o conceito de insumo, não teria incluído dispositivos legais autorizando o creditamento de despesas outras taxativamente enumeradas nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.*

*No julgamento, foram fixadas as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

*Consignados os critérios, as despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em tese, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento.*

*Já as despesas com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões não se configurariam como insumo.*

*Nesse contexto, consignou a decisão da Corte Superior que a atividade industrial ou a prestação de serviços pressupõe a análise da relevância ou essencialidade dos dispêndios relacionados à atividade, sendo vedada a tomada de crédito em relação a despesas gerais e administrativas.*

*Em virtude disso, é possível concluir que a jurisprudência construída pelo CARF de “conceito intermediário” está alinhada com o julgamento do STJ, diferindo apenas a nomenclatura “pertinente” e “relevante”, mas tendo as expressões o mesmo significado.*

*Todavia, o acórdão do STJ, ao consignar que insumo é dispêndio essencial e relevante para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte não estendeu o conceito para as empresas varejistas. É uma falácia a afirmação de que a atividade comercial pode também se creditar a título de insumos.*

*Desse modo, não há falar-se em extensão pelo STJ dos limites impostos pelo inciso II das leis de regência, porquanto os incisos II dos art. 3º versam restritivamente sobre os dispêndios relacionados à produção de bens e à prestação de serviços.*

*Então, negar creditamento à empresa comercial com fundamento no inciso II, não representa violação da não-cumulatividade prevista no art. 195, § 12, da CF/88, ao contrário, implica em observância da Lei que regulamenta o regime.*

*Em suma, não há que se cogitar a análise de relevância e essencialidade dos quatro itens pleiteados pela empresa, já que tanto o conceito “intermediário” aplicado pelo CARF quanto o decisum do STJ, nenhum deles, reconhece dispêndio a título de insumo para as empresas comerciais, mas sim para àquelas expressamente autorizadas pelas Leis de regência: “produção ou fabricação” e “prestação de serviços”. Nesse sentido, Acórdão nº 3301-007.504, julg. 29/01/2020:*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) ATACADISTA OU VAREJISTA. INSUMOS. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO. Por se tratar de empresa varejista, não é admitido o creditamento a título de insumo do art. 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Acórdão 3402-007.201, julg. 17/12/2019*

*PIS/COFINS. COMERCIALIZAÇÃO. INSUMOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Os incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam a atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente a prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens. Na comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pela contribuinte somente há o direito ao creditamento sobre os bens adquiridos para revenda com base nos incisos I dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, mas não com base nos incisos II desses*

*artigos, pois ausente o processo produtivo de bens ou a prestação de serviços.*

*Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, que disciplina expressamente a aplicação dos critérios da essencialidade ou da relevância para a determinação do que é insumo para a não-cumulatividade de PIS e COFINS, é o veículo normativo que se volta a explicitar os limites interpretativos do conceito de insumo estabelecidos pelo STJ no âmbito da Receita Federal do Brasil. É de se destacar que prescreve no seu item 2:*

## **2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL**

*40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.*

*41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).*

*Em suma, voto por negar provimento ao recurso especial. (Processo 10805.724064/2015-82 Data da Sessão 11/03/2020 Voto da Redatora Designada Semíramis de Oliveira Duro. Acórdão 9303-010.247 - grifei)*

Sendo assim, entendo ser descabida analisar a essencialidade e relevância dos itens glosados pela fiscalização por terem sido aproveitados pela Recorrente como insumos para a atividade comercial por ela desempenhada (despesas com publicidade e propaganda e taxas de administração de cartões), pois resta claro que empresas que exercem atividade comercial, como o caso da Recorrente não tem o amparo legal para apurar créditos de PIS/COFINS na sistemática do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

É compreensível a não conformação da recorrente com o julgado, todavia, este não é instrumento cabível para modificação da decisão deste Colegiado, cabendo a embargante, caso queira, assim fazer por via própria.

Por último, registra-se que o entendimento desta Relatora veio a ser ratificado pela previsão contida na Súmula CARF nº 234, ao prever que na atividade de comércio não é possível a

apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Sendo que a alegação de omissão/obscuridade é equivocada dado que não há no voto embargado nada que se possa configurar premissa equivocada a merecer atenção deste Colegiado, rejeito os Embargos de Declaração opostos.

É o voto.

*Assinado Digitalmente*

**Juciléia de Souza Lima**