



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17459.720052/2021-53
ACÓRDÃO	1101-002.023 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUICAO

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2016

EMBARGOS. OMISSÃO.

Verificada omissão apontada por falta de menção expressa a disposto legal, ainda que o mesmo tenha sido considerado em julgamento, deve-se sanear o acórdão embargado para fazer menção expressa ao dispositivo legal, sem efeitos infringentes.

CONTROLE. DEFINIÇÃO DE EMPRESA “COLIGADA”.

A legislação societária permite a construção de estruturas conforme a necessidade do grupo econômico e tutela pela transparência das informações da rede de empresas mediante métodos de avaliação de investimentos (MEP) e consolida institutos para o exercício do poder e controle de cada ente empresarial. Nesse contexto, o controle pode ser exercido de maneira direta ou indireta, pois o que importa é o poder dos investidores para deliberar sobre o destino dos negócios do grupo.

Caso concreto em que não há controle pela Recorrente, mas de seu sócio, não havendo subsunção à definição de controle prescrita na legislação societária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos interpostos pela Fazenda Nacional, sem efeitos infringentes, apenas para fazer constar expressamente a menção ao art. 83 da Lei 12.973/14, bem como os motivos pela sua não aplicação ao caso concreto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de embargos da procuradoria (efls.1642/1651) contra acórdão do CARF (efls.1626/1640), por sua vez decorrente da apresentação de recurso voluntário, efls.1583/1623, movido contra acórdão da DRJ, efls. 1547/1570, que julgou improcedente impugnação administrativa, efls. 1283/1318, movida contra autos de infração de IRPJ e CSLL (efls. 1257/1271) lastreado em Termo de Verificação Fiscal, às efls.1244/1256, que constituiu crédito tributário dos referidos tributos, mais multa de ofício e acréscimos legais.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do acórdão, efls. 1547/1570, combatido:

Trata o presente processo de autos de infração lavrados contra o contribuinte acima identificado, relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), acrescidos de juros de mora à taxa SELIC, multa de ofício de 75%, sobre todas as infrações, e multa isolada, formalizando o crédito tributário de R\$ 50.583.952,58.

Na descrição dos fatos, a autoridade autuante fundamenta que, no ano-calendário 2016, o contribuinte deixou de computar, na apuração do IRPJ e da CSLL, os lucros auferidos pela sua investida Cnova N.V, sediada na Holanda.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 1244/1256, a Cnova N.V. (empresa de comércio eletrônico que opera em vários países), foi criada em 30/05/2014 no âmbito da reorganização societária promovida pelo grupo francês Casino, controlador do Grupo Pão de Açúcar, do qual fazem parte a Companhia Brasileira de Distribuição (CBD) e a Via Varejo (controlada pela CBD).

Em 2016, houve uma mudança significativa na estratégia do grupo, e a Cnova N.V., antes controlada da CBD, passou a ser formalmente sua coligada.

Naquele ano a investida obteve resultado de € 50,273 milhões, conforme as demonstrações financeiras individuais da holandesa, mas o lucro não foi distribuído.

Apesar de sua classificação formal como coligada, a autoridade fiscal constatou que, na verdade, a Cnova N.V. estava sob o controle da CBD. Portanto, os lucros obtidos em 2016 deveriam ser tributados no final do exercício, independentemente de sua distribuição.

A autoridade fiscal defende a tese de que a tributação pela lei brasileira não conflita com as disposições do acordo entre Brasil e Holanda, pois a norma brasileira incide sobre os sócios brasileiros e permite a compensação do imposto pago no exterior, evitando a dupla tributação econômica dos lucros decorrentes de investimentos no exterior.

Para respaldar a tese sustentada, faz referência à Solução de Consulta Interna (SCI) nº 18/2013 e à Solução de Consulta (SC) nº 400/2017, ambas emitidas pela Cosit. Enfatiza que os comentários da própria OCDE sobre o art. 7º de acordos celebrados pelo Brasil que seguem o modelo da OCDE, deixam claro que não são os lucros da sociedade investida que são tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios, em que pese que, na apuração da base de cálculo tributável, seja utilizado como referência o valor dos lucros auferidos pela sociedade sediada no outro Estado.

Assim, considerando-se que a CBD detinha 34,05% das ações ordinárias da Cnova N.V., e que esta última auferiu € 50,273 milhões, adicionou-se ao resultado tributável da CBD a parcela de R\$ 58.858.381,63, calculada com base na taxa de câmbio de venda no dia 30/12/2016, que era de R\$ 3,4384.

Aos créditos tributários de IRPJ e CSLL (reflexo), foram acrescidas a multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996, e a multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre estimativa relativo ao mês de dezembro de 2016, conforme estabelecido no artigo 44, inciso II, alínea b, da mesma Lei 9.430, de 1996.

A ciência dos autos de infração foi dada ao contribuinte em 06/12/2021 (fl. 1278).

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1283 a 1318, protocolizada em 04/01/2022, na qual alega que a autoridade fiscal descaracterizou a relação de coligação entre a impugnante e a Cnova N.V., para tratá-la como uma relação de controle, mas não observou o prescrito no art. 79, inciso II, da Lei nº 12.973, de 2014.

Considerando que, em períodos anteriores a 2016, o saldo de prejuízo contábil da Cnova N.V. alcança a cifra de € 80,414 milhões, e que em 2016 obteve resultado positivo € 50,273 milhões de o saldo acumulado de

prejuízo contábil, em 2016, é de aproximadamente € 30 milhões. Assim, nos termos do citado dispositivo, não deveria sequer haver tributação. Destaca que a autoridade fiscal detinha todas as informações necessárias para a correta apuração do resultado. Acrescenta que a não declaração dos valores decorreu de sua interpretação de que a empresa investida holandesa era classificada como coligada, e não como controlada.

De qualquer forma, a ausência da declaração deveria ser considerada apenas como mero descumprimento de obrigação acessória, que ensejaria, quando muito, a imposição de multa por incorreção ou omissão, mas jamais poderia afastar o direito legal à compensação dos prejuízos acumulados pela empresa estrangeira.

Colaciona diversos acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que concluíram pelo direito ao crédito quando constatado erro de preenchimento da declaração.

Sustenta que houve erro na quantificação do valor exigido, pois até 31/10/2016 possuía uma participação de 26,58% na empresa holandesa. Somente a partir de 01/11/2016, o dia seguinte à conclusão de uma das reorganizações societárias realizadas, é que a impugnante passou a deter o percentual de 34,05%.

Argumenta que, portanto, caberia a mensuração do resultado pro rata, ou seja, de 01/01/2016 a 31/10/2016 considerando a participação de 26,58% sobre o lucro auferido nesse período, e do período de 01/11/2016 a 31/12/2016 considerando a participação de 34,05%. Alega que a utilização do cálculo proporcional dos resultados é apropriada para evitar a imposição de ônus tributário indevido à impugnante.

Isso porque, antes da mencionada reorganização societária, a Via Varejo S/A também possuía participação societária na Cnova N.V., e conforme, estabelecido no art. 8º, §6º da IN RFB nº 1.520, de 2014, mesmo após a alienação do investimento em 31/10/2016, a Via Varejo S/A estaria sujeita ao cálculo dos lucros auferidos no exterior pela investida, proporcionalmente à sua participação.

A falta da observância desse dispositivo e a ausência de diligências na Via Varejo S/A, podem resultar em duas possibilidades: exigência de pagamento de diferenças de IRPJ e CSLL já pagas por outro contribuinte, tornando a cobrança infundada, ou a atribuição à impugnante do pagamento de diferenças de IRPJ e CSLL que deveriam ser lançadas contra outro contribuinte, resultando em um erro na eleição do sujeito passivo.

Ressalta que, ainda que a Cnova N.V. não tivesse prejuízos acumulados em períodos anteriores ao montante do lucro apurado em 2016, o lucro não poderia ser tributado pela impugnante enquanto não fosse distribuído, por força do Tratado Brasil-Holanda, objeto do Decreto nº 355, de 02 de dezembro de 1991.

Alega que os tratados e as convenções, no âmbito tributário, prevalecem sobre a legislação interna. Para corroborar esse entendimento o impugnante invocou o art. 98, do Código Tributário e apresentou diversas decisões nesse sentido emitidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e pelo Superior Tribunal de Justiça.

Argumenta que, na prática, ao exigir a adição do lucro auferido pela sociedade situada no exterior ao lucro apurado pela impugnante, está se tributando o lucro auferido diretamente pela sociedade holandesa. Transcreve o art. 7º do Tratado Brasil-Holanda que estabelece que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse Estado; a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado contratante, por meio de um estabelecimento ali situado.

Alega que a fiscalização não pode “considerar automaticamente tributável no Brasil os lucros auferidos pela empresa situada na Holanda, contrariando cabalmente o disposto no Tratado e, por via de consequência, no artigo 98 do CTN.”.

Argumenta que a inaplicabilidade do art. 7º do Tratado ocorre somente em situação de planejamento tributário abusivo, contrariando a linha de argumentação apresentada no TVF que afasta a aplicação do citado dispositivo, mesmo sem alegar a ocorrência de qualquer situação de abuso ou planejamento fiscal.

Afirma que, por força do art. 7º, do Tratado, que impede a tributação imediata no Brasil, os lucros gerados na Holanda só são tributados quando efetivamente disponibilizados no Brasil na forma de dividendos. Alega que a autoridade fiscal, ao deixar de formalizar expressamente a prorrogação do prazo fiscalizatório, violou o disposto no art. 7º, § 2º do Decreto nº 70.235, de 1972, que estabelece a necessidade de prorrogação do referido prazo por meio de qualquer ato administrativo escrito após 60 dias. Sustenta que a ausência da formalização da prorrogação constitui-se em ilegalidade que requer a anulação do lançamento. Aponta nulidade do lançamento por ausência de indicação da CSLL na delimitação do objeto da fiscalização.

Acrescenta que a exigência da CSLL está afastada, por decisão judicial, individual e concreta, transitada em julgado, em novembro/1991, proferida nos Autos da Ação Ordinária Declaratória nº 90.0004932-6.

A referida ação foi ajuizada com o propósito de buscar a inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, e, por decorrência, obter a declaração de inexistência da relação jurídico-obrigacional entre a União e a empresa.

A ação foi julgada procedente. Argumenta que, embora o Supremo Tribunal Federal (STF), em 2017, tenha declarado a constitucionalidade da cobrança da CSLL, no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 15, o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recursos repetitivo, no

juízo de julgamento do REsp 1.118.893/MG, consolidou o entendimento de que não é possível exigir CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da contribuição nos moldes instituídos pela Lei 7.689/88.

Adicionalmente, invoca o art. 62-A do Regimento Interno do CARF, que dispõe que as decisões definitivas de méritos, proferidas pelo STF e pelo STJ, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos daquele conselho.

Prossegue argumentando que a sentença que transitou em julgado a seu favor, paralisou a incidência da Lei nº 7.689, de 1988, em sua totalidade, não sendo especificado qualquer limitação quanto ao aspecto temporal de validade da referida decisão. Defende a inaplicabilidade do art. 505, inciso I, do Código de Processo Civil, dado que não se trata de relação jurídica continuada, não há modificação de fato ou de direito que afete as relações continuadas e não houve qualquer ação rescisória ajuizada pela União.

Alega que, nos termos do Parecer PGFN/CDA/CRJ 396/2013, é dispensada a cobrança de débito tributário nas hipóteses em que a tese que dá lastro à pretensão fiscal já tenha sido afastada em julgamento realizado sob a sistemática dos recursos repetitivos.

Sustenta que deve ser afastado o Parecer PGFN/CRJ 492/2011, que estabelece que as decisões proferidas pelo plenário do STF em controle difuso fariam cessar os efeitos da coisa julgada, pois colide frontalmente com o teor da decisão proferida no REsp 1.118.893/MG.

Quanto ao cálculo da CSLL, a impugnante destaca que não houve a recomposição da base de cálculo da CSLL para efeitos do lançamento tributário.

Aduz que, no processo administrativo nº 16327.720608/2021-44, ainda pendente de julgamento, houve a lavratura de auto de infração relativo ao ano-calendário 2016, no qual foi constituído o crédito tributário apenas de IRPJ e glosado o prejuízo fiscal anteriormente apurado pelo sujeito passivo.

Pondera que, dada a ausência de apuração e declaração por parte da impugnante, tendo em vista a decisão judicial já citada, a autoridade fiscal deveria equiparar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, no que diz respeito ao ponto de partida, conforme realizado no processo administrativo nº 16004.720092/2015-32, sob pena de mudança de critério jurídico, e ofensa ao art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN).

Aduz que, partindo do lucro líquido apurado no ano-calendário 2016 e procedendo aos ajustes aplicáveis ao lucro real, a autoridade fiscal teria apurado base de cálculo negativa da CSLL naquele período, sendo que a adição do suposto lucro no exterior só deveria ocorrer após esse cálculo ter sido devidamente realizado.

Por fim, alega que estando sujeita à apuração do IRPJ e da CSLL, na modalidade do Lucro Real Anual, os valores dos tributos apurados nos

meses de dezembro são definitivos, ou seja, não são considerados antecipações, e, portanto, não cabe o lançamento da multa isolada. Eis o relatório.

Nada obstante, o acórdão recorrido julgou parcialmente procedente a impugnação administrativa, na linha do voto condutor do I. Relator, que votou para exonerar integralmente a multa isolada e manter o valor do tributo e a multa de ofício, conforme ementa abaixo:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2016

NULIDADE. HIPÓTESES. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL – TDPF. PRAZO. O prazo inicial para a conclusão de procedimento de fiscalização é de 120 dias, que pode ser prorrogado até a efetiva conclusão do procedimento fiscal. O decurso do prazo não prejudica a continuidade do procedimento fiscal nem implica nulidade dos atos praticados.

TRIBUTO OBJETO DO TDPF. POSSIBILIDADE DE LANÇAR INFRAÇÃO RELATIVA A OUTROS TRIBUTOS COM BASE NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA. Quando o procedimento de fiscalização relativo a tributo objeto do TDPF-F identificar infração relativa a outros tributos, com base nos mesmos elementos de prova, esses tributos serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no TDPF.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. INEFICÁCIA NORMATIVA. Decisões administrativas, mesmo quando proferidas por órgãos colegiados, a exemplo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, somente vinculam as partes.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO REAL. Deve ser mantida a autuação quando comprovado que o contribuinte deixou de adicionar a seu lucro líquido, para apuração do lucro real, os lucros auferidos no exterior por controladas.

CONTROLADA NO EXTERIOR. RESULTADO POSITIVO. AJUSTE DO INVESTIMENTO. TRIBUTAÇÃO DA PARCELA EQUIVALENTE AO LUCRO. ADIÇÃO AO LUCRO REAL. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica

controladora domiciliada no Brasil, no balanço de 31 de dezembro. O valor deverá ser convertido em reais com base na taxa de câmbio de venda na data do levantamento do balanço da investida.

LUCROS NO EXTERIOR. CONTROLADA. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. TRATADO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. A tributação sobre bases universais não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, pois não se tributa a controlada, mas sim a controladora residente no Brasil mediante parcela do ajuste do valor do investimento.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR MEIO DE CONTROLADAS. MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO. Os lucros auferidos no exterior disponibilizados por intermédio de controladas devem ser adicionados ao lucro líquido da controladora para determinação do lucro real, e, para fins de tributação no Brasil, deve-se considerar que os lucros serão disponibilizados na data do balanço no qual forem apurados pela investida.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2016

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. A decisão proferida no lançamento principal é aplicável ao lançamento decorrente, de CSLL, face à relação de causa e efeito que os vincula. As regras do imposto de renda relativas à tributação dos lucros auferidos no exterior aplicam-se, também, à contribuição social sobre o lucro líquido (arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

SENTENÇA JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. DECISÃO POSTERIOR DO STF DESFAVORÁVEL AOS CONTRIBUINTE COM EFEITO "ERGA OMNES". PREVALÊNCIA DA DECISÃO DO STF. RE 955227 (TEMA 885) E RE 949297 (TEMA 881). Correto o lançamento, pois o STF fixou a tese de que "... as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo".

APLICAÇÃO DA NORMA JURÍDICA. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. A alteração de critério jurídico deve ser entendida como uma mudança de posição interpretativa da Administração a respeito de determinada norma. Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN se a Fiscalização promove autuação baseada em fato que não foi objeto de verificação anterior.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Devidamente cientificado em 06/02/2024, conforme efls.1580, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 04/03/2024, às efls.1583/1623, em que repisa e reforça os argumentos já expostos em sede de impugnação administrativa, buscando o provimento do

Recurso Voluntário para reformar o acórdão recorrido e cancelar a totalidade da autuação, conforme sumarizado a seguir:

I – TEMPESTIVIDADE;

II – FATOS;

III – MÉRITO;

III.1 – INEXISTÊNCIA DE LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR TRIBUTÁVEL NO BRASIL NO ANO DE 2016: DECORRÊNCIA DA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA QUE DETERMINA A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS NO EXTERIOR APURADOS EM PERÍODOS ANTERIORES COM O LUCRO DA PRÓPRIA INVESTIDA CNOVA N.V.;

III.2 – ERRO NA QUANTIFICAÇÃO DO VALOR EXIGIDO – EQUÍVOCO EM RELAÇÃO AO PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO DA RECORRENTE NO CAPITAL DA CNOVA N.V.

III.3 – APLICAÇÃO DO TRATADO PARA EVITAR BITRIBUTAÇÃO ENTRE HOLANDA E BRASIL

III.4 – DA IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA DA CSLL

III.4.1 – Nulidade do lançamento por ausência de indicação da CSLL na delimitação do objeto da fiscalização

III.4.2 – Erro material: Falta de Recomposição da base de cálculo da CSLL para efeitos de lançamento tributário

III.4.3 - Mudança de critério jurídico: necessidade de coerência no lançamento fiscal, no mínimo, por meio da equiparação da base de cálculo da CSLL com o Lucro Real

IV - PEDIDO

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

Nesse aspecto, o CARF, através do acórdão às efls. 1626/1640, julgou procedente o recurso voluntário, cancelando o auto de infração, conforme ementa abaixo:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2016

CONTROLE. DEFINIÇÃO DE EMPRESA “COLIGADA”.

A legislação societária permite a construção de estruturas conforme a necessidade do grupo econômico e tutela pela transparência das informações da rede de empresas mediante métodos de avaliação de investimentos (MEP) e consolida institutos para o exercício do poder e controle de cada ente empresarial. Nesse contexto, o controle pode ser exercido de maneira direta ou indireta, pois o que importa é o poder dos investidores para deliberar sobre o destino dos negócios do grupo.

Caso concreto em que não há controle pela Recorrente, mas de seu sócio, não havendo subsunção à definição de controle prescrita na legislação societária.

Regularmente intimado, a Fazenda Nacional, por intermédio de seus procuradores, apresentaram embargos da procuradoria (efls.1642/1651) contra acórdão do CARF (efls.1626/1640), pelos seguintes fundamentos: a) A OMISSÃO E A CONTRADIÇÃO VERIFICADAS NO ACÓRDÃO QUANTO À CARACTERIZAÇÃO DA PRECLUSÃO; b) OMISSÃO VERIFICADA NO ACÓRDÃO QUANTO À EQUIPARAÇÃO DA “CBD” À CONTROLADORA, NOS TERMOS DO ART. 83 DA LEI Nº 12.973/14. Em outras palavras, requereu o seguinte:

a) seja reconhecida a contradição e a omissão no que se refere a existência de preclusão para apreciar a questão relativa à natureza do vínculo entre “CBD” e “CNOVA”, já que esta questão nunca foi levantada na impugnação ou no recurso voluntário, tendo a turma conhecido de ofício deste fundamento;

b) em caráter subsidiário, caso não sejam acolhidos os embargos com efeitos modificativos para suprir a omissão e reconhecer a preclusão, requer seja reconhecida a omissão em relação a aplicação do art. 83 da Lei nº 12.973/2014, havendo fundamento legal para a equiparação de “CBD” como controladora de “CNOVA”, indicado no auto de infração.

Em despacho de admissibilidade, o I.Presidente de Turma, foi favorável à admissibilidade dos embargos, às efls. 1655/1659, conforme abaixo:

Aduz a Embargante que a decisão teria incorrido em **duas omissões e contradição**, cujos argumentos serão analisados a seguir.

A **primeira omissão** decorreria do fato de o Colegiado ter apreciado matéria preclusa, em violação ao art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que determina que temas não impugnados tempestivamente não podem ser novamente discutidos. Defende a Embargante que o acórdão, ao analisar questão que não havia sido contestada na impugnação nem mencionada no recurso voluntário, reconheceu de ofício ponto já aceito pelo contribuinte, sem afastar expressamente a preclusão nem justificar eventual tratamento da matéria como de ordem pública.

A leitura do voto condutor revela que não houve menção ao ponto questionado, ao mesmo tempo em que consta do relatório um sumário dos temas veiculados no voluntário, que seriam reprodução dos argumentos já apresentados na impugnação.

Veja-se, com destaques:

Devidamente cientificado em 06/02/2024, conforme efls.1580, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 04/03/2024, às efls.1583/1623, **em que repisa e reforça os argumentos já expostos em sede de impugnação administrativa**, buscando o provimento do Recurso Voluntário para reformar o acórdão recorrido e cancelar a totalidade da autuação, conforme sumarizado a seguir:

I – TEMPESTIVIDADE;

II – FATOS;

III – MÉRITO;

III.1 – INEXISTÊNCIA DE LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR TRIBUTÁVEL NO BRASIL NO ANO DE 2016: DECORRÊNCIA DA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA QUE DETERMINA A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS NO EXTERIOR APURADOS EM PERÍODOS ANTERIORES COM O LUCRO DA PRÓPRIA INVESTIDA CNOVA N.V.;

III.2 – ERRO NA QUANTIFICAÇÃO DO VALOR EXIGIDO – EQUÍVOCO EM RELAÇÃO AO PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO DA RECORRENTE NO CAPITAL DA CNOVA N.V.

III.3 – APLICAÇÃO DO TRATADO PARA EVITAR BITRIBUTAÇÃO ENTRE HOLANDA E BRASIL

III.4 – DA IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA DA CSLL

III.4.1 – Nulidade do lançamento por ausência de indicação da CSLL na delimitação do objeto da fiscalização

DOCUMENTO VALIDADO

III.4.2 – Erro material: Falta de Recomposição da base de cálculo da CSLL para efeitos de lançamento tributário

III.4.3 - Mudança de critério jurídico: necessidade de coerência no lançamento fiscal, no mínimo, por meio da equiparação da base de cálculo da CSLL com o Lucro Real

IV - PEDIDO

Diante desse cenário, realmente parece necessária a manifestação do Colegiado sobre a existência ou não de preclusão, dado que a relação jurídica entre as partes, ao que tudo indica, não foi objeto de contestação.

Entendo que isso se relaciona com a **contradição** suscitada, que se basearia, de acordo com a Embargante, na desconstituição do auto de infração com a partir de fundamento não invocado pela parte, razão pela qual as duas teses podem ser apreciadas em conjunto.

Por fim, aduz a Embargante que o acórdão foi **omisso** ao não analisar a aplicação do art. 83 da Lei nº 12.973/2014, que equipara a “CBD” à controladora da “CNOVA”, por deter, junto à sua controladora “Casino”, mais de 50% do capital votante da investida. Embora a fiscalização tenha fundamentado o lançamento nesse dispositivo — reconhecendo que o Grupo Casino controlava ambas as empresas e que a “CBD” possuía participação indireta de 34,05% —, a turma julgadora teria se baseado, apenas, no conceito de controle do art. 243 da Lei das S.A., ignorando o critério legal específico previsto na Lei nº 12.973/14.

Quanto a este ponto, também se verifica que não houve menção específica na decisão, de sorte que entendo pertinente o argumento de omissão suscitado pela interessada.

Após, os autos foram novamente encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator.

Os embargos são tempestivos e deles tomo conhecimento.

Passo à análise dos embargos.

Trata-se de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional com fundamento nos arts. 116 e seguintes da Portaria MF nº 1.634/2023, contra o Acórdão nº 1101-001.670, que deu provimento ao recurso voluntário para cancelar o auto de infração lavrado contra a Companhia Brasileira de Distribuição – CBD.

O acórdão recorrido entendeu que a Recorrente **não exercia controle sobre a investida Cnova N.V.**, sediada na Holanda, no ano-calendário de 2016. Concluiu-se que havia, no caso concreto, **relação de coligação e não de controle**, afastando-se a incidência dos arts. 76 a 83 da Lei nº 12.973/2014, especialmente o art. 83, que define equiparação para fins de tributação dos lucros auferidos no exterior (embora tal menção a esses dispositivos legais de fato não constem expressamente no voto condutor do acórdão embargado, como demonstrarei abaixo).

Com base nessa compreensão, o colegiado afastou a exigência tributária no montante de **R\$ 50.583.952,58**, referente a IRPJ, CSLL, multa de ofício de 75% e multa isolada.

Nesse aspecto, a Fazenda Nacional, devidamente intimada, em seus embargos, alegou haver: a) A OMISSÃO E A CONTRADIÇÃO VERIFICADAS NO ACÓRDÃO QUANTO À CARACTERIZAÇÃO DA PRECLUSÃO; b) OMISSÃO VERIFICADA NO ACÓRDÃO QUANTO À EQUIPARAÇÃO DA “CBD” À CONTROLADORA, NOS TERMOS DO ART. 83 DA LEI Nº 12.973/14.

Em outras palavras, requereu o seguinte:

- a) seja reconhecida a contradição e a omissão no que se refere a existência de preclusão para apreciar a questão relativa à natureza do vínculo entre “CBD” e “CNOVA”, já que esta questão nunca foi levantada na impugnação ou no recurso voluntário, tendo a turma conhecido de ofício deste fundamento;
- b) em caráter subsidiário, caso não sejam acolhidos os embargos com efeitos modificativos para suprir a omissão e reconhecer a preclusão, requer seja reconhecida a omissão em relação a aplicação do art. 83 da Lei nº 12.973/2014, havendo fundamento legal para a equiparação de “CBD” como controladora de “CNOVA”, indicado no auto de infração.

Aduz a Embargante que a decisão teria incorrido em **duas omissões e contradição**, cujos argumentos serão analisados a seguir.

A **primeira omissão** decorreria do fato de o Colegiado ter apreciado matéria preclusa, em violação ao art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que determina que temas não impugnados tempestivamente não podem ser novamente discutidos. Defende a Embargante que o acórdão, ao analisar questão que não havia sido contestada na impugnação nem mencionada no recurso voluntário, reconheceu de ofício ponto já aceito pelo contribuinte, sem afastar expressamente a preclusão nem justificar eventual tratamento da matéria como de ordem pública.

A leitura do voto condutor revela que não houve menção ao ponto questionado, ao mesmo tempo em que consta do relatório um sumário dos temas veiculados no voluntário, que seriam reprodução dos argumentos já apresentados na impugnação.

Veja-se, com destaques:

Devidamente cientificado em 06/02/2024, conforme efls.1580, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 04/03/2024, às efls.1583/1623, **em que repisa e reforça os argumentos já expostos em sede de impugnação administrativa,**

buscando o provimento do Recurso Voluntário para reformar o acórdão recorrido e cancelar a totalidade da autuação, conforme sumarizado a seguir:

I – TEMPESTIVIDADE;

II – FATOS;

III – MÉRITO;

III.1 – INEXISTÊNCIA DE LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR TRIBUTÁVEL NO BRASIL NO ANO DE 2016: DECORRÊNCIA DA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA QUE DETERMINA A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS NO EXTERIOR APURADOS EM PERÍODOS ANTERIORES COM O LUCRO DA PRÓPRIA INVESTIDA CNOVA N.V.;

III.2 – ERRO NA QUANTIFICAÇÃO DO VALOR EXIGIDO – EQUÍVOCO EM RELAÇÃO AO PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO DA RECORRENTE NO CAPITAL DA CNOVA N.V.

III.3 – APLICAÇÃO DO TRATADO PARA EVITAR BITRIBUTAÇÃO ENTRE HOLANDA E BRASIL

III.4 – DA IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA DA CSLL

III.4.1 – Nulidade do lançamento por ausência de indicação da CSLL na delimitação do objeto da fiscalização

DOCUMENTO VALIDADO

III.4.2 – Erro material: Falta de Recomposição da base de cálculo da CSLL para efeitos de lançamento tributário

III.4.3 - Mudança de critério jurídico: necessidade de coerência no lançamento fiscal, no mínimo, por meio da equiparação da base de cálculo da CSLL com o Lucro Real

IV - PEDIDO

Diante desse cenário, realmente parece necessária a manifestação do Colegiado sobre a existência ou não de preclusão, dado que a relação jurídica entre as partes, ao que tudo indica, não foi objeto de contestação.

Entendo que isso se relaciona com a **contradição** suscitada, que se basearia, de acordo com a Embargante, na desconstituição do auto de infração com a partir de fundamento não invocado pela parte, razão pela qual as duas teses podem ser apreciadas em conjunto.

Por fim, aduz a Embargante que o acórdão foi **omisso** ao não analisar a aplicação do art. 83 da Lei nº 12.973/2014, que equipara a “CBD” à controladora da “CNOVA”, por deter, junto à sua controladora “Casino”, mais de 50% do capital votante da investida. Embora a fiscalização tenha fundamentado o lançamento nesse dispositivo — reconhecendo que o Grupo Casino controlava ambas as empresas e que a “CBD” possuía participação indireta de 34,05% —, a turma julgadora teria se baseado, apenas, no conceito de controle do art. 243 da Lei das S.A., ignorando o critério legal específico previsto na Lei nº 12.973/14.

Quanto a este ponto, também se verifica que não houve menção específica na decisão, de sorte que entendo pertinente o argumento de omissão suscitado pela interessada. DESPACHO 1101-000.001 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA PROCESSO 17459.720052/2021-53 5

Em outras palavras, a Fazenda Nacional alega três vícios: a) **Omissão** quanto à preclusão da matéria relativa ao tipo de vínculo entre a CBD e a Cnova N.V., sob o argumento de que tal questão **não foi objeto de impugnação nem do recurso voluntário**, invocando o art. 17 do Decreto nº 70.235/72; b) **Contradição**, pois o acórdão reconheceu um fundamento não invocado pela recorrente (classificação da investida como coligada) para desconstituir o auto de infração; c) **Omissão** quanto à aplicação do **art. 83 da Lei nº 12.973/14**, segundo o qual há equiparação à condição de controladora quando a empresa brasileira, em conjunto com vinculadas, detém mais de 50% do capital votante da investida.

Pois bem.

Passemos à análise de cada um dessas alegações.

Primeiramente, contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF, nos termos do artigo 115 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023, são cabíveis os seguintes recursos:

Art. 115. Contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis os seguintes recursos: I - Embargos de Declaração; e II - Recurso Especial. Parágrafo único. Das decisões do CARF não cabe pedido de reconsideração.

No que diz respeito aos embargos de declaração, assim dispõem o artigo 116 do RICARF:

Art. 116. 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. § 1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada dirigida ao Presidente da Turma, no prazo de cinco dias contado da data da ciência do acórdão: I - por conselheiro do colegiado, inclusive pelo próprio relator; II - pelo contribuinte, responsável ou preposto; III - pelo Procurador da Fazenda Nacional; IV - pelos Delegados de Julgamento, nos casos de determinação de retorno dos autos à 1ª instância, por decisão de colegiado do CARF; V - pelo titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão; ou VI - pelo Presidente da Turma encarregada do cumprimento de acórdão de recurso especial.

Os embargos de declaração se prestam para sanar contradição, omissão ou obscuridade.

Por outro lado, quanto ao primeiro ponto (preclusão), **não assiste razão à Embargante.**

Embora a defesa apresentada na impugnação e no recurso voluntário não tenha dedicado tópico específico para refutar a caracterização da relação como de controle, diversos **argumentos jurídicos e fáticos constantes nas peças recursais exigiam o exame da natureza do vínculo entre a CBD e a Cnova N.V.**, inclusive para avaliar a incidência dos dispositivos legais mencionados no lançamento (como a própria Lei 12.973/2014, expressamente mencionada desde a impugnação).

Nesse contexto, a meu ver, a **análise do tipo de vínculo societário** constitui elemento essencial ao julgamento da lide, e não inovação decidida de ofício.

Como bem pontuado no acórdão embargado, o controle relevante é aquele **jurídico e econômico** (art. 243 da Lei nº 6.404/76), e no caso, o suposto controle exercido pela Recorrente era, na verdade, **exercido por seu sócio controlador – o Grupo Casino**.

Ademais, a **qualificação da relação como de controle ou coligação pode ser revista pela autoridade julgadora**, especialmente se o lançamento se sustenta em premissa fática incorreta.

Ato contínuo, no tocante à alegada contradição, também **não se verifica o vício apontado**.

O voto condutor analisou os fundamentos fáticos e jurídicos constantes dos autos e **construiu raciocínio próprio** a partir da prova constante dos autos, o que é próprio da função julgadora. Não houve contradição interna entre premissas e conclusão.

Por fim, quanto à suposta omissão sobre o **art. 83 da Lei nº 12.973/14**, o tema foi enfrentado no voto original, ao se analisar e se concluir pela inexistência de controle nos termos legais.

Como se sabe, o art. 83 da Lei 12.973/14 assim dispõe:

Art. 83. Para fins do disposto nesta Lei, **equipara-se à condição de controladora a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que detenha participação em coligada no exterior e que, em conjunto com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior, consideradas a ela vinculadas, possua mais de 50% (cinquenta por cento) do capital votante da coligada no exterior. (Vigência) (grifo nosso)**

Parágrafo único. Para efeitos do disposto no caput, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a pessoa física ou jurídica cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora, direta ou indireta, na forma definida nos [§§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#) ;

II - a pessoa jurídica que seja caracterizada como sua controlada, direta ou indireta, ou coligada, na forma definida nos [§§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#) ;

III - a pessoa jurídica quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos 10% (dez por cento) do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

IV - a pessoa física ou jurídica que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

V - a pessoa física que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus conselheiros, administradores, sócios ou acionista controlador em participação direta ou indireta; e

VI - a pessoa jurídica residente ou domiciliada em país com tributação favorecida ou beneficiária de regime fiscal privilegiado, conforme dispõem os [arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), desde que não comprove que seus controladores não estejam enquadrados nos incisos I a V.

Contudo, de fato, não houve menção expressa ao art. 83 da Lei 12.973/14, ainda que o mesmo tenha sido considerado durante o julgamento.

Assim, nesse ponto, **acolho os embargos, sem efeitos infringentes**, apenas para fazer constar que a situação em tela não ensejava a aplicação do referido dispositivo legal.

Isso porque o voto destacou que a **CBD não detinha, individualmente, mais de 50% do capital votante** da Cnova N.V. e que **não ficou comprovada a atuação em conjunto com outras empresas vinculadas**, de modo a ensejar a equiparação legal referida.

Logo, aplicou-se o dispositivo previsto no art. 243 da Lei das S.A. e não o art. 83 da Lei 12.973/14, conforme já fundamentado.

De todo modo, **com exceção desse único ponto**, e por não se verificar **omissão, obscuridade ou contradição** nas demais alegações apontadas pela embargante, nos termos do art. 116 da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF), entendo que os embargos devem ser **rejeitados também nesse ponto**.

Também não se vislumbra a ocorrência de efeitos infringentes.

Diante do exposto, **acolho parcialmente os embargos, sem efeitos infringentes**, apenas para fazer constar expressamente a menção ao art. 83 da Lei 12.973/14, bem como os motivos pela sua não aplicação ao caso concreto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz