



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19396.720028/2017-45
ACÓRDÃO	3101-004.278 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de novembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	ATLAS PROFESSIONALS DO BRASIL LTDA

FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

FALTA DE COMPROVAÇÃO DE ELEMENTO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO. SUBORDINAÇÃO. NULIDADE DE LANÇAMENTO. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO. NÃO DEMONSTRAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. VÍCIO MATERIAL.

A deficiência da fiscalização na caracterização da relação empregatícia, a qual exige demonstração inequívoca de todos os elementos do vínculo, alcança a própria substância do fato tributário, configurando-se como vício de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso do recurso de ofício em virtude de o valor exonerado ser menor que o valor de alçada. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para reformar a decisão que anulou o lançamento por vício formal e reconhecer a ocorrência de nulidade por vício material.

Assinado Digitalmente

RAMON SILVA CUNHA – Relator

Assinado Digitalmente

GILSON MACEDO ROSEMBURG FILHO – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente a conselheira Luciana Ferreira Braga que foi substituída pela Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por ATLAS PROFESSIONALS DO BRASIL LTDA., com fundamento nos artigos 33 do Decreto nº 70.235/72, em face da decisão proferida pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG (Acórdão nº 02-87.680), que julgou impugnações apresentadas contra os autos de infração referentes à exigência da Contribuição para o Pis/Pasep e da COFINS relativas ao período de janeiro a dezembro de 2012.

A Autoridade Fiscal concluiu que *“(A) fiscalizada adotou modelo de terceirização mediante o qual contratou serviços de pessoas físicas como se jurídicas fossem, e, em consequência disso, utilizou-se dos pagamentos efetuados às interpostas pessoas jurídicas para se creditar na apuração não cumulativa do PIS e da Cofins”*. Como consequência, houve o lançamento com aplicação da multa qualificada e a imputação da responsabilidade solidária ao Sr. William Jacob Graham Mair, na condição de administrador, com base no art. 135, inciso III, do CTN..

Interposta impugnação aos autos de infração, a análise realizada pela DRJ/Belo Horizonte/MG, que resultou no Acórdão nº 02-87.680, foi sintetizada na seguinte ementa:

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO COM FUNDAMENTO EM SONEGAÇÃO. REQUISITOS.

A sonegação, na forma definida no art. 71, I, da Lei nº 4.502, de 1964, reclama, além de uma ação ou omissão dolosa do contribuinte, que esta ação ou omissão tenha por objetivo impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da Autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. Ausente a comprovação de tais requisitos, a multa de ofício qualificada deve ser afastada para dar lugar à aplicação da multa de ofício no percentual de 75%.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO. TERMO INICIAL.

Existindo recolhimento parcial de tributo até a data do vencimento, o prazo para que o Fisco efetue lançamento de ofício, por entender insuficiente o pagamento efetuado, é de cinco anos contados da data do fato gerador (CTN, artigo 150, § 4).

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO INCOMPLETA DOS FATOS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

O Auto de Infração deve indicar, em pormenor, qual o comportamento irregular atribuído ao sujeito passivo e em que medida ele não se ajusta ao dispositivo legal violado. Fatos insuficientemente descritos constituem cerceamento do direito de defesa e configura descumprimento do requisito exigido pelo art. 10, III, do Decreto nº 70.235/1972, implicando em nulidade do lançamento.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NATUREZA DO DEFEITO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

O cerceamento do direito de defesa pode caracterizar tanto um vício material, quanto um vício formal, não se podendo afirmar, antes da análise do caso concreto, em que categoria o defeito se subsume.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DESCRIÇÃO DOS FATOS INCOMPLETA. NULIDADE POR VÍCIO FORMAL.

Não se pode confundir os aspectos intrínsecos da hipótese de incidência, ligados que são ao objeto do ato administrativo do lançamento, com os requisitos do Auto de Infração, ligados que são ao modo pelo qual o ato do lançamento aparece e revela sua existência (forma). A “descrição dos fatos”, ao contrário da “determinação da matéria tributável”, não compõe o núcleo material do lançamento. “A descrição dos fatos” é um dos requisitos do Auto de Infração, enquanto revestimento exterior do ato administrativo do lançamento. A determinação incorreta da matéria tributável dá ensejo à declaração de nulidade do Auto de Infração por vício material, por afetar diretamente um aspecto intrínseco da hipótese de incidência, ao passo que a descrição incorreta/insuficiente dos fatos dá ensejo à declaração de nulidade do Auto de Infração por vício formal, por afetar um aspecto extrínseco da hipótese de incidência, vale dizer, por afetar um dos requisitos do documento que exterioriza o ato administrativo do lançamento (Auto de Infração).

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADOR DE SOCIEDADE EMPRESÁRIA. REQUISITOS.

A responsabilidade prevista no art. 135, III, do Código Tributário Nacional - CTN reclama a presença de dois requisitos: a) que a qualidade de administrador esteja evidenciada no contrato social ou estatuto da pessoa jurídica ao tempo do vencimento do débito inadimplido; e b) que os créditos decorram de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Por conseguinte, as impugnações foram julgadas procedentes para “a) excluir do polo passivo da autuação o responsável solidário Sr. William Jacob Graham Mair; b) reconhecer a

*decadência do direito de o Fisco constituir os créditos tributários relativos aos períodos de apuração janeiro a julho de 2012; e c) **declarar a nulidade, por vício formal**, dos créditos tributários referentes aos períodos de apuração agosto a dezembro de 2012” [Destaque nosso]. Resultou do julgamento, portanto, exoneração total do crédito tributário lançado.*

O recurso voluntário foi interposto apesar da exoneração total do crédito tributário por discordar a Recorrente das conclusões relativas à nulidade por vício formal.

Além do recurso voluntário, observa-se que o Julgador de piso recorreu de ofício contra o acórdão proferido em razão de a exoneração do crédito tributário totalizar R\$ 868.215,42, relativos à Contribuição para o Pis/Pasep com multa de ofício e juros de mora, e R\$ 3.999.053,88, relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS com multa de ofício e juros de mora, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72.

A interposição do recurso de ofício decorreu, portanto, de o montante exonerado superar o limite de alçada de R\$ 2.500.000,00, vigente à época da prolação da decisão recorrida, conforme estabelecido no artigo 1º, *caput* e § 2º, da Portaria MF nº 63/2017.

Cientificada a interessada do *decisum* em 30/10/2018, o Recurso Voluntário foi apresentado em 23/11/2018. A recorrente, em seu recurso voluntário, apresenta as seguintes alegações e considerações, de forma sucinta:

- **A FUNDAMENTAÇÃO INADEQUADA É VÍCIO MATERIAL**
 - Reconhecimento pelo acórdão da omissão na descrição dos fatos
 - Ausência de demonstração do requisito "subordinação"
 - Impossibilidade de exercício adequado do direito de defesa
 - Elementos essenciais não descritos constituem vício material
 - Jurisprudência do CARF sobre vícios na motivação como vícios materiais
- **O AUTO DE INFRAÇÃO DEVE SER CANCELADO POR VÍCIO MATERIAL**
 - Decisão vinculante do STF sobre legalidade da terceirização
 - Legitimidade dos contratos questionados
 - Ausência de ato fraudulento
 - Comprovação da ausência dos demais requisitos da relação de emprego
 - Legitimidade dos créditos apurados, legalidade da forma de contratação (reconhecida pelo STF) e ausência de qualquer outro fundamento pela fiscalização

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **RAMON SILVA CUNHA**, Relator:

Conforme mencionado no relatório, a análise a ser realizada no presente processo contempla recurso de ofício interposto pela autoridade julgadora de primeiro grau juntamente com recurso voluntário interposto pela sociedade empresária autuada.

A análise será realizada primeiramente em relação ao recurso de ofício.

RECURSO DE OFÍCIO

Conforme descrito no relatório, a interposição do recurso de ofício decorreu de o montante exonerado pela decisão de primeiro grau ter superado o limite de alçada de R\$ 2.500.000,00, vigente à época da prolação da decisão recorrida, conforme estabelecido no artigo 1º, *caput* e § 2º, da Portaria MF nº 63/2017. Aquele dispositivo determinava a revisão obrigatória em segunda instância administrativa sempre que houvesse exoneração de valores superiores ao patamar ali estabelecido.

Entretanto, o limite de alçada para fins de conhecimento de recursos de ofício deve observar critério temporal estabelecido na Súmula CARF nº 103, no seguinte sentido:

Súmula CARF nº 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Atualmente, o limite de alçada encontra-se fixado no patamar de R\$ 15.000.000,00, consoante a nova redação conferida pelo artigo 1º da Portaria MF nº 2/2023. O referido dispositivo assim preceitua:

"Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais)."

Nesse sentido, considerando que o valor exonerado na decisão de piso situa-se manifestamente abaixo do limite de alçada atualmente em vigor, não mais se configura a hipótese ensejadora do recurso de ofício, não se justificando o seu conhecimento.

Ante o exposto, voto pelo não conhecimento do recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O Recurso Voluntário interposto preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, devendo ser apreciado.

Em que pese parte da matéria suscitada pela Recorrente diga respeito à nulidade, não há questões preliminares a serem decididas, sobre o que convém esclarecer.

Conforme registrado no relatório supra, o acórdão objurgado concluiu por “a) *excluir do polo passivo da autuação o responsável solidário Sr. William Jacob Graham Mair*; b) *reconhecer a decadência do direito de o Fisco constituir os créditos tributários relativos aos períodos de apuração janeiro a julho de 2012*; e c) *declarar a nulidade, por vício formal, dos créditos tributários referentes aos períodos de apuração agosto a dezembro de 2012*”.

A inconformidade da Recorrente em relação à nulidade se refere à parcela do crédito tributário exonerado sob o fundamento de nulidade por vício formal. Entendendo a Recorrente que o vício que maculou o lançamento é de natureza material, seu desejo é de ver retificado o resultado do julgamento relativo à nulidade.

Diante disso, embora a inconformidade da Recorrente diga respeito à nulidade, tema de cunho processual, ela representa matéria de mérito do recurso.

MÉRITO

Conforme mencionado no relatório, a Autoridade Fiscal concluiu que a Recorrente teria adotado “*modelo de terceirização mediante o qual contratou serviços de pessoas físicas como se jurídicas fossem, e, em consequência disso, utilizou-se dos pagamentos efetuadas às interpostas pessoas jurídicas para se creditar na apuração não cumulativa do PIS e da Cofins*”. Afirma, portanto, a ocorrência da “pejotização”.

Ao analisar as considerações apresentadas pela Autoridade Fiscal juntamente com as alegações da então Impugnante, o Julgador de piso chegou às seguintes conclusões:

Elementos caracterizados da relação empregatícia – Ausência de comprovação da subordinação

Pode-se afirmar, embora existam pequenas variações na doutrina trabalhista, que os elementos que caracterizam a relação de emprego são a pessoalidade, a onerosidade, a não eventualidade e a subordinação, esta em suas três dimensões: a objetiva (o prestador dos serviços realiza as atividades constantes do objeto social da empresa em conformidade com a previsão contratual); a estrutural (o trabalhador está inserido na dinâmica e na estrutura da empresa contratante e segue orientações praticamente diárias emanadas do gestor ao qual se vincula); e a clássica, realizada mediante prestação de contas ao gestor quanto à implementação de metas contratuais, cumprimento de horários etc.

A Impugnante alega que a Fiscalização não comprovou a presença do requisito “subordinação” entre os funcionários/sócios das empresas contratadas e a contratante, o que, por si só, seria mais do que suficiente para afastar qualquer possibilidade de vínculo empregatício.

A demonstração da subordinação no Relatório Fiscal é que permite ao julgador e ao contribuinte distinguir, entre as várias formas jurídicas existentes de contratação de prestação de serviços, que se trata de uma relação empregatícia. A comparação de hipóteses excludentes abrange variadas situações próximas: trabalho subordinado versus trabalho decorrente de contrato de terceirização, trabalho subordinado versus trabalho autônomo decorrente de contrato de empreitada, trabalho subordinado versus trabalho decorrente de contrato de parceria rural, trabalho subordinado x trabalho autônomo (trabalhadores autônomos prestando serviços contínuos à pessoas jurídicas).

Em todas essas hipóteses a desconsideração do contrato civil formalmente celebrado entre as partes exige a prova da subordinação, em detrimento do caráter não empregatício aparente de que se estaria revestindo o vínculo.

No tópico do Relatório Fiscal intitulado “Pejotização” (item 3.7, às fls. 31/32) a Autoridade lançadora procurou demonstrar a presença dos requisitos caracterizadores da relação de emprego nos seguintes termos:

3.7.Pois bem, no presente caso, os elementos caracterizadores da relação de emprego (pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação jurídica) podem ser observados a partir da análise dos contratos de fornecedores PJ e das notas fiscais emitidas por esses fornecedores, lançadas na conta 43110 - SERVIÇOS TERCEIROS - PJ, cujas informações principais foram consolidadas no demonstrativo "Fornecedores PJ: Contratos X Pagamentos", constante do anexo ao presente relatório, e de cuja análise verifica-se o seguinte:

* A descrição dos serviços constante em contrato muitas vezes se limita à indicação do cargo/função a ser exercida - QA-QC inspetor, Fiscal de Plataforma, Consultor de Engenharia Submarina, Coordenador de Logística Offshore, Supervisor de Logística, Coordenador de Logística de materiais, Imediato, 2º Oficial de Náutica, Superintendente Marítimo, Supervisor de Perfuração, Técnico de Segurança do Trabalho.

* Noutras vezes, mesmo sem a indicação do cargo/função, a descrição dos serviços é claramente pessoalizada - "planejar, coordenar, fiscalizar operações de perfuração e logística; analisar, emitir e assinar boletins diários e faturas de serviços pertinentes à perfuração; conduzir, acompanhar e fiscalizar diretamente as operações críticas correlatas com a perfuração; enviar comunicações e documentos oficiais para OGX, IBAMA, ANP, etc", "acompanhar e fiscalizar operações de perfuração e logística; auxiliar o fiscal do dia na condução, acompanhamento e fiscalização das operações críticas de perfuração; digitar e emitir boletins diários e faturas".

* No ano fiscalizado a ATLAS mantinha contratos com diversas "empresas" distintas para execução dos mesmos serviços, serviços esses executados sempre pelo sócio pessoa física signatário do contrato, o que torna claro que a contratação não se deu pela capacidade/competência da empresa mas sim do sócio pessoa física, constatação reforçada por cláusula constante de todos os contratos (Cláusula Terceira) mediante a qual foi vedada a transferência ou subcontratação dos serviços.

* Dos 46 (quarenta e seis) contratos apresentados, em nada menos que 24 (vinte e quatro) deles a assinatura do contrato ocorreu em até 60 dias após a abertura da empresa, e, estranhamente, em 4 (quatro) deles a data constante do contrato é anterior à própria abertura da empresa, fato que, associado à descrição dos serviços contratados, reforça a constatação de que a contratação foi motivada pela capacidade/competência da pessoa física.

* A remuneração na maioria dos casos era mediante diária (em muitos casos com garantia de "faturamento mínimo mensal até o início das operações do cliente no Brasil"), mas em alguns casos a remuneração era mediante fixo mensal acrescida de diárias embarcado.

* A habitualidade está claramente demonstrada pela cronologia dos pagamentos a cada um dos prestadores de serviço assim como, na maioria dos casos, pela numeração sequencial das notas fiscais por eles emitidas.

Embora a Fiscalização tenha buscado evidenciar no Relatório Fiscal os requisitos da pessoalidade, da onerosidade e da habitualidade (não eventualidade) **não mencionou uma única palavra acerca do requisito subordinação, requisito este que, em última análise, é o que distingue a relação empregatícia das demais formas de relações de trabalho.**

Verifica-se, assim, que houve uma omissão na descrição dos fatos no que se refere à comprovação de um dos requisitos da relação empregatícia, vale dizer, não restou demonstrado no Relatório Fiscal a existência de subordinação entre as pessoas físicas que prestaram os serviços e a contratante, no caso a Impugnante. [Destaque nosso]

No tópico seguinte do acórdão sob exame, o Julgador conclui, em razão da deficiência acima apontada, que o auto de infração é nulo de pleno direito em relação aos créditos constituídos referentes aos períodos de apuração agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2012, por cerceamento do direito de defesa.

Em seguida, justifica a necessidade de adequada definição da natureza do vício identificado (formal ou material), *"para se dimensionar os diferentes efeitos que cada um deles pode acarretar sobre a obrigação tributária"*, tendo em vista, em especial, o restabelecimento do prazo para constituição do crédito tributário, no caso de conclusão pelo vício formal, por força do que dispõe o art. 173, II do CTN.

O julgador fundamenta sua conclusão na distinção entre os elementos que compõem o núcleo material do lançamento (objeto do ato administrativo) e os requisitos formais do Auto de Infração (forma de exteriorização do ato). Segundo o entendimento adotado, o objeto do lançamento compreende aspectos intrínsecos da hipótese de incidência tributária, tais como a identificação do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do tributo e identificação do sujeito passivo (art. 142 do CTN). Já a forma consiste no revestimento que exterioriza o ato, materializado no Auto de Infração, que deve conter os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/1972, entre eles a descrição do fato.

Aplicando essa distinção ao caso concreto, o Julgador conclui que a "descrição do fato" não integra o núcleo material do lançamento, mas sim constitui requisito formal do Auto de Infração. Entende que a autoridade fiscal determinou corretamente a matéria tributável (PIS e COFINS sobre créditos descontados indevidamente), porém deixou de descrever adequadamente no Relatório Fiscal a presença do requisito "subordinação" necessário à caracterização do vínculo empregatício. Esta falha na descrição afeta, na sua percepção, apenas o modo como o ato administrativo se exterioriza, não atingindo os aspectos intrínsecos da hipótese de incidência.

Portanto, conclui, a descrição insuficiente ou incompleta dos fatos configura vício formal, pois compromete um aspecto extrínseco da hipótese de incidência ao afetar apenas um dos requisitos obrigatórios do documento que materializa o lançamento.

Contra essa conclusão, a Recorrente apresenta como argumento mais relevante a afirmação de que *“a demonstração da pretensa relação de subordinação no caso concreto não consiste em mero detalhe ou nuance, mas sim de elemento essencial e imprescindível para a caracterização da situação que a autoridade lançadora pretendeu imputar contra a Recorrente.”*

Convém que se analisem as circunstâncias mencionadas, com vistas a aferir a natureza efetiva do vício identificado e suas consequências. Sempre oportuno lembrar que não está em pauta a correção das conclusões acerca da repercussão do vício (seja ele material ou formal) na exoneração do crédito tributário lançado, face à definitividade dessa exoneração alcançada com o não conhecimento do recurso de ofício.

Destacando a lógica do argumento utilizado pelo Julgador de piso para concluir que se trata de vício formal, teríamos:

- A matéria tributável está determinada (PIS/COFINS, art. 142 do CTN)
- O que falta é a demonstração adequada pela “descrição dos fatos” (art. 10, III do Decreto 70.235/72)
- Logo, o vício está na “forma”, não no “objeto”

A esse respeito, entendo que o acórdão recorrido, embora dotado de estrutura lógica, equivocou-se ao classificar a nulidade como decorrente de vício formal. A questão merece análise mais cuidadosa, justificando a transcrição do art. 142, caput, do Código Tributário Nacional CTN, de cujo teor se extrai a seguinte dicção:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Quando o Código Tributário Nacional, em seu art. 142, estabelece que o lançamento deve "verificar a ocorrência do fato gerador" e "determinar a matéria tributável", não está exigindo meras formalidades burocráticas. Está exigindo que a autoridade fiscal identifique qual situação jurídica efetivamente ocorreu.

No caso concreto, existiam duas possibilidades mutuamente excludentes: (i) contratação de serviços prestados por pessoas jurídicas, com direito ao creditamento de PIS/COFINS, ou (ii) "pejotização", contratação de serviços prestados por pessoas físicas sob vínculo empregatício, sem direito ao creditamento. Havendo hipóteses distintas, em que, a depender de qual delas esteja caracterizada, o direito ao crédito existe ou inexistente, não me parece haver dúvidas de que estamos tratando de hipóteses com matérias tributáveis distintas.

Para determinar a matéria tributável, portanto, a fiscalização precisava distinguir claramente entre essas duas situações. E um requisito essencial para a caracterização da hipótese suscitada pela Autoridade Fiscal, aquele *"que distingue a relação empregatícia das demais formas de relações de trabalho"* – nas palavras do Julgador de piso –, é a subordinação.

Ao deixar de demonstrar a subordinação, a fiscalização não cometeu um erro de redação ou de forma. Ela simplesmente não realizou a atividade de identificação que o art. 142 do CTN exige. Não se trata de ter descrito mal, mas de não ter identificado a matéria tributável corretamente.

O próprio acórdão recorrido reconhece expressamente que *"não existe, no Relatório Fiscal, uma única palavra que revele a presença de subordinação"*.

Além disso, deve-se considerar que nem a fiscalização nem o julgador de primeiro grau, em momento algum, afirmaram existir nos autos prova da subordinação. Por conseguinte, constata-se que além de não ter sido suscitada a existência de prova de subordinação nos autos, há ainda o registro categórico da completa ausência de descrição nesse sentido no Relatório Fiscal. E o silêncio absoluto sobre sua existência, neste caso, é eloquente.

Nesse contexto, a fiscalização alegou a ocorrência da "pejotização", mas não logrou caracterizar adequada e suficientemente que havia vínculo empregatício, porque não demonstrou um elemento distintivo essencial para essa conclusão. Sem essa demonstração, não há como saber se a situação era efetivamente de pejotização e, portanto, não há adequada determinação da matéria tributável pertinente.

A adequada caracterização da subordinação, que implicaria – junto com os outros elementos – a comprovação do vínculo, que demonstraria a pejotização é, como se observa, essência, não forma.

Quando o acórdão recorrido afirma que "a matéria tributável estava determinada", na verdade está dizendo que ela estava nomeada (PIS/COFINS), mas não identificada em suas circunstâncias concretas (débitos e créditos). Nomear não é determinar. Determinar exige distinguir e demonstrar a distinção.

Por isso, a ausência de demonstração da subordinação não é vício na descrição (forma) de algo já determinado, mas vício na própria determinação (objeto), que é elemento constitutivo do lançamento previsto no art. 142 do CTN. A jurisprudência deste Conselho já reconheceu essa perspectiva. Senão vejamos:

NULIDADE DE LANÇAMENTO. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO. NÃO DEMONSTRAÇÃO DO FATO GERADOR. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE ELEMENTO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO. SUBORDINAÇÃO. A deficiência da fiscalização em demonstrar a relação empregatícia, a qual exige demonstração inequívoca de todos os elementos do vínculo, consiste em vício irreparável ao lançamento, eis que materialmente este não se sustenta.

(Número da decisão: 9202-007.126 – Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS – 2ª SEÇÃO – Data da sessão: 28/08/2018)

No mesmo sentido, podem ser apontados outros pronunciamentos da Câmara Superior de Recursos Fiscais do que servem de exemplos os seguintes julgados:

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA OU ERRO NA MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. A ausência de motivação enseja a nulidade do auto de infração por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado. Isso porque, a falta de motivação ou motivação errônea do lançamento alcança a própria substância do fato tributário, configurando-se como vício de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal.

(Número da decisão: 9303-008.380 - Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS - Data da sessão: 21/03/2019)

.....

AUTO DE INFRAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação e indicação das normas de interpretação adotadas na reclassificação fiscal de mercadoria importada alcança a própria substância do crédito tributário, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal. A ausência de motivação no Auto de Infração acarreta a sua nulidade, por vício material. Recurso Especial do Procurador Negado.

(Número da decisão: 9303-003.811 – Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS – Data da sessão: 26/04/2016)

Portanto, o auto de infração deve ser cancelado por vício material, reconhecendo-se que houve falha não na forma de exteriorização do ato, mas no próprio objeto deste: a adequada determinação da matéria tributável mediante identificação da situação jurídica concretamente ocorrida.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de:

- não conhecer do recurso de ofício, face à mudança do limite de alçada, e
- conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento para reformar a decisão que anulou o lançamento por vício formal e reconhecer a ocorrência de nulidade por vício material.

Assinado Digitalmente

RAMON SILVA CUNHA