



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10166.725828/2017-91
ACÓRDÃO	2401-012.523 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TONY HUDSON BEZERRA ALVES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

RENDIMENTO DO TRABALHO. IRRELEVÂNCIA DE A PESSOA FÍSICA PRESTAR SERVIÇOS COM OU SEM VÍNCULO DE EMPREGO.

Em relação ao fato gerador do imposto sobre a renda de pessoa física, não é determinante definir a natureza da renda, enquanto remuneração percebida por empregado ou contribuinte individual, eis que o imposto incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Seja o trabalho com ou sem vínculo, o enquadramento material imputado permanece hígido: os rendimentos não foram percebidos por empresa a organizar fatores de produção e prestar serviços, mas por pessoa física a prestar diretamente os serviços, razão pela qual se subsumem ao conceito de produto do trabalho.

INEXISTÊNCIA DE FATO. RENDIMENTOS. SÓCIO.

Comprovada a inexistência de fato de empresa, cabe o lançamento do imposto de renda contra a pessoa física beneficiária dos rendimentos.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. SÚMULA CARF N° 29.

Em relação à omissão de depósitos bancários em conta de titularidade da empresa, demonstrado que a pessoa jurídica não tinha existência efetiva, a significar o uso da conta pelos sócios enquanto pessoas físicas, a situação atrai a aplicação da inteligência da Súmula CARF n° 29, impondo-se o cancelamento do lançamento por somente terem sido intimados empresa e sócio majoritário, não tendo sido intimado o sócio minoritário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) cancelar o lançamento por omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada em relação aos depósitos havidos até 09/11/2014; b) cancelar 40/40.000 do lançamento por omissão de rendimentos de aluguéis; e c) aplicar a retroação da multa da Lei 9.430 de 1996, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689, de 2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%. Vencidas as conselheiras Elisa Santos Coelho Sarto e Miriam Denise Xavier que davam provimento parcial ao recurso em menor extensão, apenas para reduzir a multa qualificada para 100%.

Assinado Digitalmente

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro – Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Elisa Santos Coelho Sarto, Marcio Henrique Sales Parada, Leonardo Nunez Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (substituto integral) e Miriam Denise Xavier.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 635/663) interposto em face de Acórdão (e-fls. 612/620) que julgou improcedente impugnação contra Auto de Infração (e-fls. 02/24), referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), anos-calendário 2012, 2013 e 2014, por omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício (150%), de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica (150%) e de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada (150%). O lançamento foi cientificado em 26/06/2017 (e-fls. 504/508). O Termo de Verificação Fiscal consta das e-fls. 29/113, merecendo destaque:

84. Dessa forma, considerando que o contribuinte, a priori, utilizou-se de pessoa jurídica –PEJOTIZAÇÃO, (CNPJ: (...)-ZIM Participações e Investimentos Ltda) para recebimento do salário alusivo à empresa CNPJ: (...) HOSPITAL SANTA MARTA LTDA bem como do rendimento de aluguéis referente à empresa CNPJ (...)ESHO Empresa de Serviços Hospitalares S.A.

85. Contudo, tendo sido apurado que a pessoa jurídica ZIM Participações e Investimentos Ltda foi criada especificamente para emitir documentos fiscais fictícios, não existindo de fato.

86. Foi verificado que a empresa não tem atividade de fato e nunca existiu no endereço indicado como sua sede, não possui empregados, nem estrutura física.

87. Sendo que a própria declaração de DIPJ é informada como INATIVA e as GFIPS como SEM MOVIMENTO. E ainda não possui Livro Caixa ou escrituração contábil registrada no órgão de registro.

88. Logo, os valores de movimentações financeiras declarados na Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira (DIMOF) e informados nos extratos bancários entregues à fiscalização pelo contribuinte, relacionados abaixo, são considerados como omissão de rendimentos, nos termos da legislação de regência. O que impõe o seu lançamento de ofício.

Da omissão de Rendimentos do Trabalho Recebidos da Pessoa Jurídica

89. Os valores relacionados abaixo foram lançados como omissão de Rendimentos do Trabalho Recebidos da Pessoa Jurídica: CNPJ: (...) HOSPITAL SANTA MARTA LTDA-HSM: (anexo 9- Extrato banco HSBC – ZIM Participações e Investimentos.). (...)

90. Esclareça-se que, conforme relatado alhures, entre outros, na ação fiscal realizada na empresa HOSPITAL SANTA MARTA LTDA (CNPJ ...), Processos nº 10166.721.543.2016-09 e nº 10166-721.734/2016-62, o próprio Hospital declarou o senhor Tony Hudson Bezerra Alves, CP, como empregado na função de DIRETOR ADMINISTRATIVO, COMERCIAL e TI. (anexo5 Planilha: – Relação dos sócios, sócios administradores, contadores e diretores entregue pelo HSM). (...)

Da omissão de Rendimentos de Aluguéis Recebidos da Pessoa Jurídica

91. Os valores relacionados abaixo foram lançados como omissão de Rendimentos de Aluguéis Recebidos da Pessoa Jurídica: CNPJ (...) ESHO - Empresa de Serviços Hospitalares S.A., referente a contrato de locação. (anexo 9- Extrato banco HSBC – ZIM Participações e Investimentos.) (...)

Da omissão de rendimentos - DEPÓSITOS BANCÁRIOS: baseada em Depósitos Bancários com origem não comprovada

92. Os demais valores em negrito não foram identificados, sendo considerados como omissão de rendimentos - DEPÓSITOS BANCÁRIOS: baseada em Depósitos Bancários com origem não comprovada: (anexo 9- Extrato banco HSBC – ZIM Participações e Investimentos.)

Na impugnação (e-fls. 572/606), foram abordados, ainda que sem necessariamente nomeá-los de tal forma, os seguintes capítulos:

- (a) Tempestividade.
- (b) Nulidade. Da empresa.
- (c) Não caracterização da relação de emprego. Contrato de locação. Fato gerador e comprovação de origem dos rendimentos. Cessão de direitos. Desconsideração de personalidade jurídica.
- (d) Multa qualificada.
- (e) Provas.

A seguir, transcrevo do Acórdão recorrido (e-fls. 612/620):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014 EMPRESA.

INEXISTÊNCIA DE FATO. RENDIMENTOS. SÓCIO.

Comprovada a inexistência de fato de empresa, cabe o lançamento do imposto de renda contra a pessoa física beneficiária dos rendimentos.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO.

Presumem-se rendimentos omitidos os depósitos bancários de origem não comprovada com documentação hábil e idônea.

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DE FRAUDE. SONEGAÇÃO.

Comprovada o intuito de fraude na prática de ato voltado à sonegação fiscal, cabe a aplicação da multa qualificada de 150%.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Acórdão foi cientificado em 30/10/2017 (e-fls. 623/625) e o recurso voluntário (e-fls. 635/663) interposto em 23/11/2017 (e-fls. 633/634), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. Intimado em 30/10/2017, o recurso é tempestivo.
- (b) Da empresa. Não caracterização da relação de emprego. Contrato de locação. Fato gerador e comprovação de origem dos rendimentos da pessoa jurídica. Após procedimento fiscal realizado em estabelecimento hospitalar contratante dos serviços de empresa ZIM PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA da qual o Recorrente é sócio e a dispor de um amplo objeto social, os pagamentos recebidos pela prestação de serviços pela empresa foram lançados através do presente Auto de Infração como valores de origem salarial percebidos pelo recorrente. Contudo, houve atuação em prol de uma série de empresas e não apenas do estabelecimento hospitalar, a justificar os valores constantes nos extratos bancários entregues para a fiscalização e a desnecessidade de máquinas, equipamentos e outros empregados, bastando para a atividade intelectual prestada à época dos exercícios de 2012 a 2014, a cessão de uso de salas pela empresa Implanews, que incluía o compartilhamento do telefone e da mesma secretária, conforme Termo de Cessão de Uso firmado em outubro/2013 e distratado em janeiro/2017, documentos anexados à Impugnação. Tais documentos, foram ignorados no Acórdão recorrido, por se encontrarem desprovidos de “registro ou mesmo reconhecimento de firma contemporâneo aos fatos”. Mas, não há respaldo legal para exigir o reconhecimento de firmas. Em que pese terem sido convenientemente ignoradas no Acórdão ora recorrido, as notas fiscais acostadas pela Autoridade Fiscal não mencionam apenas a prestação de serviços médicos, mencionaram

também os pagamentos decorriam de serviços de consultoria prestados, exatamente no sentido do que se está a afirmar. No que diz respeito especificamente aos serviços prestados para o Hospital Santa Marta, estes foram contratados a fim de tornar aquela empresa mais produtiva. Para tanto, por possuir grande conhecimento do mercado, a empresa ZIM buscou desenvolver uma estratégia de crescimento em conformidade com o objeto do contrato firmado entre as empresas em 2011, seguido do aditivo firmado no ano seguinte. Uma empresa que presta serviços de consultoria, assessoria e locação não precisa manter uma estrutura física grande. Outrossim, acerca da ausência de outros empregados além da secretária, tal fato não pode ser utilizado como prova da pretensa inatividade da empresa, posto que o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas – IBGE1, em estudo realizado no ano de 2012, verificou que 49% (quarenta e nove por cento) das empresas brasileiras funcionavam somente com o dono ou sócios, sem funcionários. Distorcendo tal raciocínio, o Fisco busca desnaturar a atividade intelectual, alegando a suposta desnecessidade da criação da pessoa jurídica. O argumento de que quem presta serviço é a pessoa natural e não a pessoa jurídica recusa existência de toda e qualquer sociedade de prestação de serviço. O extrato bancário da empresa ZIM revela que os valores movimentados pela empresa não eram todos usufruídos pelo Recorrente, sendo também distribuídos ao outro sócio. O procedimento fiscal que distorce os dispositivos legais constantes principalmente da Lei n. 11.196/2005, não possuindo condição formal e nem material para ser mantido. Há que prevalecer a verdade material, uma vez que, no quadro de fls. 44/48, o Relatório Fiscal demonstra que o recorrente de 2012 a 2014 possuía vínculo empregatício com o Hospital Universitário de Brasília, com o Hospital de Base do Distrito Federal. Nesse mesmo período, atuava também como enfermeiro autônomo, no Instituto de Olhos Humberto Cunha. Assim, deve-se questionar como o Recorrente poderia ter atuado com vínculo empregatício perante o Hospital Santa Marta, posto que atuava também em outras três instituições de saúde, em duas das quais, com regime de 40 (quarenta) e 20 (vinte) horas semanais. Logo, cai por terra a tese da “pejotização”, uma vez que, para embasar tal tese, haveria a necessidade de que fosse reconhecida a condição de segurado empregado de um prestador de serviços. O simples fato de que, ao ser fiscalizado o estabelecimento hospitalar informou que o Recorrente figurava como Diretor, sem que fosse apresentada nenhuma prova para corroborar a ocupação de tal cargo, é insuficiente para sua cabal comprovação. A decisão recorrida afirma que as notas fiscais são inconsistentes por diversas delas mencionarem serviços médicos prestados e recebimento de 13º salário. Mas, como podem ser inconsistentes, se são utilizadas como provas dos valores recebidos a título de salário. E mais, como

pode o contrato nada significar, apenas mera declaração, sendo desacompanhada de qualquer suporte fático e, ainda assim, ser considerada evidência de que o contribuinte exercia cargo de diretor administrativo. Não existe qualquer registro do Hospital que indique que o contribuinte exercia o cargo de diretor. A única indicação nesse sentido advém de mera declaração do Hospital durante sua fiscalização. Ao receber a solicitação de envio da relação de sócios, sócios-administradores, contadores e diretores (fls. 29-30), o Hospital Santa Marta acabou por elencar o Recorrente como Diretor Administrativo, Comercial e de TI. Contudo, tal indicação não pode se transformar automaticamente em “Declaração de Vínculo Empregatício” ou em “registro” de evidência de ocupação do cargo como empregado do hospital. Deve prevalecer a primazia da realidade em detrimento de um documento cujo conteúdo foi distorcido para amoldar-se à tese inverídica de que existia vínculo empregatício. E, mesmo que fosse verdadeira a afirmação de ser diretor, não se pode considerar como automaticamente configurado vínculo de emprego, como revela a Súmula 269 do TST. Deveriam ter sido averiguados os mencionados elementos inerentes à relação de emprego na configuração do cargo de diretor-empregado, especialmente a existência da subordinação, ainda mais pautando-se o processo administrativo fiscal pela busca da verdade material. Como prova de que havia atividade de fato da empresa, bastaria uma singela análise de cada nota fiscal emitida, cada contrato firmado e a diversidade de atuação, que em conjunto embasaram a movimentação bancária. Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 987/03 ampara o pagamento aos contadores de parcela adicional nº mês de dezembro, vinculada ao acréscimo de serviços e encargos próprios do período final do exercício. O Hospital Santa Marta bonificou não apenas seus contadores, como também outros prestadores pelos serviços extraordinários de final de ano, incluindo a empresa ZIM. Contudo, por costume, no momento do registro desta parcela adicional, acabou constando de algumas notas fiscais a referência a pagamento de “13º salário” e não “parcela adicional”. Ao afirmar que o contrato não faz referência a tal acréscimo, a decisão recorrida incorre em contradição, pois afirma que os contratos têm natureza declaratória diante de fatos. Ao contrário do que consta de fl. 618 do Acórdão recorrido, é mais do que essencial que o fisco demonstre que os serviços foram prestados com vínculo empregatício. Entretanto, constata-se apenas um conjunto de elementos indiretos, advindos de outro processo administrativo, que não se mostram aptos a demonstrar a pretensa relação de emprego. Não há no Relatório Fiscal nenhum detalhamento relativo aos elementos do vínculo empregatício, uma vez que a Autoridade Fiscal entendeu suficiente a “declaração” do Hospital Santa Marta ao intitular indevidamente o Recorrente como Diretor. Tampouco há menção à

frequência, semanal ou mensal, e nem controle de horário. Outrossim, as notas fiscais sequer são sequenciais e foram emitidas pela empresa e não pelo recorrente. Ausente pessoalidade e habitualidade, pois atuava no mesmo período como enfermeiro empregado e autônomo em diversos hospitais. Ausente subordinação e controle de horário, existindo ampla autonomia na prestação dos serviços. Acrescente-se ainda que o contrato de locação de salas comerciais entre ZIM e ESHO foi ignorado pela decisão recorrida, bem como os contratos firmados em 2012 com as empresas CARPEVIE e SOLIKER, a ter por objetos a prestação de serviços de consultoria na área de saúde, e serviços de agenciamento e assessoria de mercado, respectivamente, e em 2015 a locação dessas mesmas salas e a celebração de Acordo Comercial com quatro outras empresas para análise de estrutura, avaliação e relatório com vistas ao desenvolvimento de projeto hospitalar em prédio comercial revelam a existência da empresa ZIM, sendo toda essa documentação ignorada por destoarem da pretensa inatividade. Nesse diapasão, não pode ser mantido o lançamento suportado por mera generalização, utilizando-se a autoridade fiscal de equívocos pontuais e meramente formais. Não cabe à autoridade fiscal escolher o sujeito passivo, o contribuinte será definido pela natureza da renda. Nesse contexto, certo é que os valores advindos da prestação de serviço foram pagos à pessoa jurídica e não a pessoa física individualizada, uma vez que o valor total das receitas da empresa ingressava na conta da pessoa jurídica. Quanto aos depósitos bancários, pondera que a presunção legal deve estar correlacionada ao fato gerador e observar a busca pela verdade material, tendo a empresa apresentado livro caixa com pequenas irregularidades formais. Assim, inobstante os erros na escrituração de alguns bens e direitos, foram comprovados de forma individualizada os depósitos advindos de pagamentos pela cessão de direitos fiduciantes da sala 201. Em relação à Sala 202, por existirem débitos em aberto, no momento do negócio acima descrito, a sala foi devolvida pela ZIM à credora fiduciante, Emplavi, e vendido pela credora fiduciante à mesma empresa adquirente da sala 201, Urias, conforme escritura pública. Contudo, em que pese a devida comprovação, para a Autoridade Julgadora, a diferença a menor de R\$ 25.040,00 em relação ao valor dos depósitos diante do valor acordado no negócio, invalidaria *in totum* o montante depositado de R\$ 1.293,378,40. Também estaria invalidada integralmente a comprovação porque a Escritura Pública foi registrada em 28/08/2013, porém, o primeiro depósito data de 02/08/2013, como se nenhum negócio pudesse ser antecipado alguns dias verbal e financeiramente até sua formalização. Evidente a ausência de razoabilidade e superficialidade do raciocínio. Estranho seria se houvessem depósitos a maior, ou se as datas destoassem por anos, restando plenamente comprovada a origem do rendimento. Os depósitos de alugueis

foram respaldados em contrato de locação constantes dos autos e firmados pela empresa ZIM, sendo depositados na conta pertencente à pessoa jurídica constante do Anexo 9 trazido pela Autoridade Fiscal, comprovando a locação pela empresa ZIM. Demonstrada a prestação de serviços para o Hospital Santa Marta, a afastar o pretense vínculo empregatício, demonstrado ainda o recebimento de valores advindo da venda de salas comerciais e de aluguéis, a demonstrar a efetiva atividade da empresa ZIM PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA., certo é que a origem destes rendimentos foi devidamente informada.

- (c) Multa qualificada. Não se mostra suficiente para aplicação e sustentação da multa qualificada, uma série de afirmações genéricas, sem qualquer elemento fático, a evidenciar algum indício de intencionalidade fraudulenta. Deve haver correto detalhamento dos termos empregados pelos artigos 71, 72 e 73, da Lei n. 4.502/64. *In casu*, a prestação de serviços por meio de uma pessoa jurídica em momento algum foi escondida ou modificada. No mais, como poderia afirmar-se que a empresa nunca existiu no endereço indicado em sua sede, se o que ocorreu, apenas, foi a mudança de endereço da sede da empresa para Luziânia/GO durante o procedimento fiscal em 2017 (novo Contrato de Locação juntado), deixando a empresa de funcionar no endereço anterior. Se não existisse de fato, como pretende levar a crer a Autoridade Fiscal, por que a empresa não apenas mudaria de endereço por algumas vezes, buscando a redução de custos logísticos, como também registraria a mudança em seu cadastro. Não há nada suspeito na última alteração, eis que conforme o registro histórico não é a primeira vez que a empresa funciona na cidade de Luziânia, Estado de Goiás, localizada a apenas 58 km (cinquenta e oito quilômetros) de Brasília-DF, lá funcionando anteriormente em 2010 e 2013. Nesse contexto, a regra deve ser a aplicação da multa do inciso I do artigo 44 (75%), tal qual o entendimento adotado por este E. CARF em inúmeros casos. A existência de movimentação financeira não justificada e não declarada, independentemente do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada, sem que sejam apresentados indícios robustos da alegada intencionalidade fraudulenta por parte do Recorrente.
- (d) Provas. Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, sem exceção de quaisquer, especialmente pela juntada de novos documentos, bem como pela realização de perícia e/ou diligência fiscal, se necessário for.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 23/02/2010 (e-fls. 120/123), o recurso interposto em 22/03/2010 (e-fls. 125) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário, estando a exigibilidade suspensa (CTN, art. 151, III).

Da empresa. Não caracterização da relação de emprego. Contrato de locação. Fato gerador e comprovação de origem dos rendimentos da pessoa jurídica. Multa qualificada. O Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 29/113) assevera que ação fiscal realizada em face do HOSPITAL SANTA MARTA LTDA gerou os processos nº 10166.721.543.2016-09 e nº 10166-721.734/2016-62.

De plano, cabe destacar o fato notório de os lançamentos de contribuições previdenciárias e para terceiros contra o Hospital a envolver contratação de médicos e diretores como pessoas jurídicas veiculados nos referidos processos terem sido cancelados diante do Acórdão de Recurso Especial nº 9202-009.758 – CSRF / 2ª Turma, de 24 de agosto de 2021, a confirmar o Acórdão de Recurso Voluntário nº 220-1004.586 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 03 de julho de 2018, integrado pelo Acórdão de Embargos nº 2201-005.024 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 12 de março de 2019, e diante do Acórdão de Recurso Especial nº 9202-009.759 – CSRF / 2ª Turma, de 24 de agosto de 2021, a confirmar o Acórdão de Recurso Voluntário nº 2201-004.587 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 03 de julho de 2018, integrado pelo Acórdão de Embargos nº 2201-005.023 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 12 de março de 2019.

A leitura dos Acórdãos em questão, publicados no sítio do CARF na *internet* (<https://www.gov.br/carf/pt-br/jurisprudencia>), revela a prevalência do entendimento de “a ausência de comprovação da subordinação impactar no critério material da regra matriz de incidência: ou seja a ausência de demonstração da subordinação afasta a caracterização da relação de emprego e, conseqüentemente, a existência de caracterização de fato gerador” da contribuição previdenciária (processo nº 10166.721.543.2016-09) e da contribuição para terceiros (processo nº 10166-721.734/2016-62). Em outras palavras, entendeu-se que “a falha, incompletude ou deficiência na fundamentação no que toca ao requisito da subordinação – quando pretende o Fisco caracterizar a relação empregatícia – acarretaria a improcedência do lançamento”.

No presente caso concreto, também não vislumbro elementos suficientes para se atribuir ao rendimento do trabalho a natureza “com vínculo empregatício”, não sendo suficiente constar nas Notas Fiscais nº 154 e nº 204 emitidas pela empresa ZIM a descrição de “Serviços Prestados Ref. 13º Salário” e “Serviços Prestados Ref. 1º parcela 13º 2013”, respectivamente.

Contudo, em relação ao fato gerador do imposto sobre a renda de pessoa física, não é determinante definir tal natureza da renda, eis que o imposto incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tendo como fato gerador a aquisição da disponibilidade

econômica ou jurídica (CTN, art. 43, *caput*). O legislador inclusive foi além ao asseverar que a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção (CTN, art. 43, §1º).

Para as referidas contribuições, a natureza da remuneração é elemento essencial, pois não há contribuição para terceiros sobre a remuneração do trabalho autônomo e para as contribuições previdenciárias altera-se contribuição e fundamento legal conforme o vínculo seja de emprego ou autônomo. Portanto, para as contribuições é determinante a imputação da natureza do rendimento e do vínculo havido na relação jurídica de trabalho subjacente ao fato gerado, mas para o imposto de renda trata-se de circunstância acidental e irrelevante, incapaz de gerar nulidade ou improcedência do lançamento.

Seja o trabalho com ou sem vínculo, o enquadramento material imputado pela fiscalização permanece hígido: os rendimentos não foram percebidos por empresa a organizar fatores de produção e prestar serviços, mas por pessoa física a prestar diretamente os serviços, razão pela qual se alega a subsunção ao conceito de produto do trabalho (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º), sujeito à tributação na pessoa física.

Diante disso, deixo consignado que não há como se adotar *para a lide relativa ao imposto de renda* o entendimento que determinou a improcedência dos Autos de Infração constantes dos processos nº 10166.721.543.2016-09 e nº 10166-721.734/2016-62.

No presente Auto de Infração, as infrações imputadas pela fiscalização se lastreiam na premissa de inexistência de fato da pessoa jurídica.

Em síntese, o recorrente afirma que a empresa Zim Participações e Investimentos Ltda (ZIM) tinha existência real nos anos de 2012 a 2014, prestando consultoria e assessoria e recebendo aluguéis, a dispor dos imóveis locados e de conta bancária, bem como de sala, telefone e secretária cedidos pela empresa Implanews por Termo de Cessão de Uso Gratuito firmado em outubro de 2012 e distratado em janeiro de 2017. Assim, argumenta que a atividade da empresa era desempenhada pelo próprio sócio, sendo desnecessários máquinas, equipamentos e empregados, e que os valores movimentados seriam usufruídos também pelo outro sócio, não tendo a fiscalização demonstrado ser o autuado segurado empregado do Hospital Santa Marta e tendo a decisão recorrida ignorado a documentação probatória ou a desconsiderado por questões meramente formais. No seu entender, a empresa incorreu em pequenas irregularidades formais, tendo apresentado comprovação suficientes para demonstrar de forma individualizada os depósitos havidos na conta bancária.

A fiscalização articulou uma série de indícios para afirmar a inexistência de fato da empresa, a começar pelo fato de, em ação fiscal junto ao Hospital Santa Maria Ltda., ter sido prestado o esclarecimento de o autuado exercer o cargo de Diretor Administrativo, Comercial e TI de 01/01/2012 a 31/12/2012. Impactada por esses esclarecimentos e por referência em notas fiscais a décimo terceiro salário, a fiscalização concluiu por ser o recorrente empregado do

Hospital. Como já adiantado, as provas constantes dos autos não permitem formar convicção de que o recorrente atuou como diretor empregado do Hospital Santa Marta Ltda.

Foram emitidas pela empresa notas fiscais não apenas a descrever serviços de consultoria/planejamento, mas também notas fiscais a se referir a serviços médicos, tendo o Hospital as contabilizado nas contas 3313010010-SERVIÇOS DE CONSULTORIA /PLANEJAMENTO e 3313010002-SERVIÇOS MÉDICOS PESSOA JURÍDICA.

Não há controvérsia quanto a prestação de serviços ao Hospital Santa Marta Ltda ter sido executada pelo recorrente, residindo a lide em definir se agiu enquanto preposto da pessoa jurídica ou enquanto pessoa física.

Nesse ponto, sendo o atuado enfermeiro, cabe destacar que o Hospital Santa Marta Ltda atesta não merecer fé a descrição da prestação de serviços médicos constante das Notas Fiscais, eis que, para notas fiscais com descrição serviços médicos, informou tratar-se de notas de serviços de consultoria e planejamento (ver reprodução de notas nas e-fls. 37/40 e de resposta do Hospital nas e-fls. 42).

O recorrente não nega ter a empresa estrutura precária, ponderando que a natureza da atividade da empresa justificaria tal situação. Mas, não se trata apenas de uma estrutura precária, mas de graves inconsistências.

A fiscalização articulou uma série de indícios para afirmar a inexistência de fato da empresa, a começar pelo fato de, em ação fiscal junto ao Hospital Santa Maria, ter sido prestado o esclarecimento de o atuado ter sido Diretor Administrativo, Comercial e TI de 01/01/2012 a 31/12/2012, a revelar a percepção pelo próprio Hospital de que não trabalhava como um mero consultor a serviço da pessoa jurídica. Dentre os elementos colhidos pela fiscalização, merecem destaque:

- (1) intimada a exibir Livros Diário, Razão e Caixa, a empresa ZIM apresentou cópias dos Livros Diário e Razão nº 03, 04, 05 e 06 sem registro ou assinatura do responsável ou contador e com pouquíssimos registros e solicitou por duas vezes prazo para reimpressão e regularização dos Livros Diário e Razão por troca de administrador, não tendo apresentado e não constando registro de livro contábil na Junta Comercial;
- (2) DIPJ do ano-calendário 2012 foi apresentada totalmente zerada e para 2013 apresentou DIPJ de inatividade e para o ano-calendário de 2014 a Escrituração Contábil Fiscal no arquivo P100-Balanço Patrimonial, só apresenta valores para a conta CAIXA (em espécie/dinheiro), sendo que todos os demais itens do ativo circulante, e não-circulante estão zerados, não havendo até mesmo a conta banco- movimento, ou seja não foi contabilizada movimentação financeira bancária, nem registrado nenhum bem necessário a atividade operacional da empresa, bem como os custos dos serviços e vendas foram iguais a zero;

- (3) GFIPS sem movimento para os anos de 2012, 2013 e 2014;
- (4) no curso da ação fiscal, não se encontrou a empresa no endereço cadastral e, após essa constatação, o endereço foi mudado para outra jurisdição;
- (5) quando da entrega de Termo de Intimação na sede da empresa, encontrou-se a empresa Implanews e a secretária confirmou que a ZIM não existia no endereço, sendo que a Implanews, segundo o cadastro da RFB, está no local desde 08/10/2013;
- (7) nunca houve retirada de lucros ou dividendos pelo sócio (o próprio sócio nunca declarou recebimento de lucros/dividendos na DIRPF);
- (8) não se detectou atividade da empresa em seu endereço cadastral e nem equipamentos, estoque, empregados, despesas administrativas, veículos, instalações, despesas de aluguel, luz, telefone, a significar não dispor de patrimônio ou capacidade operacional necessários à realização de seu objeto;
- (9) o gerenciamento das locações era efetuado pelo autuado e não pela empresa, sendo contrato de locação entre ZIM e ESHO (salas 201 e 202) de dez anos, mas só emitidas Notas Fiscais de 10/01/2012 até 05/04/2013, e estabelecido que todas as notificações e/ou outros aviso relacionados ao contrato de locação deverão ser endereçadas ao recorrente, no endereço dele, a confirmar inexistência de atividade e de endereço da empresa;
- (10) contrato entre ZIM e Hospital Santa Marta tem por objeto concepção e implantação de novo modelo de gestão comercial e administrativa, remodelando estes departamentos e preparando para novas relações comerciais e introdução de conceitos para admissão de implantação de modernas rotinas nos serviços de credenciamento de acreditação hospitalar a serem documentados periodicamente por atas de reuniões e protocolos escritos, atividade a destoar do objeto social da ZIM, tendo o Hospital informado o recorrente como o profissional a prestar serviços pela ZIM com lastro em Notas Fiscais a discriminar inclusive serviços médicos e valores a destoar do contratado;
- (11) não se detectou existência de fato da empresa ZIM, sendo detectada apenas a emissão de documentos fiscais a evidenciar operações sem existência;
- (12) intimados o autuado e a empresa a apresentar extratos bancários e comprovar origem dos depósitos conforme planilhas da movimentação financeira, foram apresentados extratos nos quais se detectou o pagamento de salários enquanto enfermeiro na conta do recorrente na Caixa e de aluguéis da ESHO e rendimento do trabalho do Hospital Santa Marta na conta do HSBC da empresa (na tabela de e-fls. 98/103, omissão de aluguéis em marrom e omissão de

rendimentos do trabalho em azul) e os restantes como omissão de depósitos bancários (na tabela de e-fls. 98/103, em negrito).

Assim, considerando que a empresa foi criada para albergar de forma fictícia e de má-fé o pagamento de rendimentos do trabalho e aluguéis da pessoa física e interposta para ocultar movimentação bancária da pessoa física, a multa foi qualificada.

O recorrente argumenta no sentido da existência da empresa. Contudo, o conjunto probatório constante dos autos não ampara a pretensão do autuado.

As informações prestadas pelo Hospital Santa Marta Ltda e a documentação referente à prestação de serviços para o Hospital Santa Marta Ltda geram convicção de que não atuou como preposto da pessoa jurídica, sendo decisivas nesse sentido as inconsistências na descrição dos serviços nas notas e a contabilização a observá-las e a incongruência para com o contrato/aditamento e principalmente a percepção do próprio Hospital Santa Marta Ltda no sentido de ser diretor e não consultor.

Portanto, a renda obtida junto ao Hospital Santa Marta Ltda foi auferida exclusivamente pelo autuado enquanto pessoa física, ainda que tenha vindo a transitar pela conta da pessoa jurídica inexistente de fato no período objeto do lançamento, inexistência a aflorar da falta de uma estrutura empresarial a organizar fatores de produção.

Não se verifica uma estrutura empresarial modesta, mas uma verdadeira ausência de estrutura empresarial, como bem demonstrado no Relatório Fiscal; não tendo a secretária da empresa Implanews acusado para a fiscalização a cessão gratuita do imóvel da Implanews e nem o compartilhamento gratuito de telefone e do serviço da própria secretária da empresa Implanews até janeiro de 2017. Note-se que o Termo de Cessão de Uso Gratuito foi assinado pelo recorrente na qualidade de representante da ZIM, mas em 01/10/2013 não era administrador (e-fls. 154/170). Apenas com alteração contratual firmada em 10/11/2014, o sócio minoritário retirou-se da empresa e a administração passou para o sócio remanescente, ou seja, para o autuado. (e-fls. 171/182).

Apesar de a empresa dispor de bens e firmar contratos, o conjunto probatório não gera convicção de que tivesse uma efetiva existência, sendo, além dos pontos já suscitados, relevante a não formalização de contabilidade (Livros Diário e Razão sem qualquer assinatura e ausência de Livro Caixa) e, principalmente, o constante em GFIPs, DIRPJs e EFD.

Em relação aos contratos invocados pelo recorrente, há que se asseverar que, considerando-se que a renda imputada foi percebida entre as datas de 06/01/2012 a 10/12/2014, são estranhos ao período em questão: o contrato de prestação de agenciamento celebrado com Soliker datado de **07/10/2015** com firma reconhecida em 09/10/2015 (e-fls. 527/536), o Acordo Comercial com formação de sociedade de propósito específico e de sociedade em conta de participação para análise de estrutura, avaliação e relatório com vistas ao desenvolvimento de projeto hospitalar em prédio comercial datado de **22/06/2015** sem reconhecimento de firma (e-

fls. 538/543) e Contrato de Locação firmado com LuzCont datado de 16/02/2017 sem reconhecimento de firma (e-fls. 567).

O Acordo para pagamento de serviços de consultoria executados em 2011 foi celebrado com CARPEVIE em **04/12/2012** e sem reconhecimento de firma (e-fls. 523/526). Além disso, na qualificação da empresa ZIM afirma-se ser a empresa representada pelo autuado enquanto sócio e não como procurador, sendo que, segundo o contrato social, a representação legal da empresa cabia ao outro sócio (e-fls. 154/170). Logo, o contrato em questão não demonstra que a empresa ZIM tenha exercido atividade de consultoria no período objeto do lançamento. Além disso, a dação de automóvel e pagamento em espécie ensejam “plena, geral, rasa, irrevogável e automática quitação por parte de ZIM e de seu diretor Tony Hudson Bezerra Alves, declarando nada ter a reclamar em face de CARPEVIE ou de qualquer outra sociedade do mesmo grupo econômico desta”. Apresenta-se como significativo o fato de o autuado reconhecer a quitação em nome próprio, ainda que qualificado como diretor.

No contrato de locação firmado com Expresso Limeira, datado de 01/09/2013 sem firma reconhecida (e-fls. 551/555), o autuado também figura como sócio a representar a empresa e não na qualidade de procurador, mesmo não sendo o representante legal da empresa (e-fls. 154/170), sendo estabelecido que o aluguel deve ser depositado na conta do HSBC (e-fls. 551/552, Cláusula III), tendo sido o respectivo imóvel comprado pela empresa ZIM por Escritura Pública lavrada em 04/09/2013 (e-fls. 556/557), sendo a locação resilida por instrumento de 19/11/2016 com firma reconhecida em 06/12/2016 (e-fls. 558/560). Note-se que, como apontado pelo recorrente (e-fls. 655), dentre os valores considerados como depósitos bancários não comprovados há valores compatíveis com pagamento do aluguel em tela (e-fls. 06/07 e 101/103).

A partir da aquisição do imóvel em questão e da exploração de sua locação em 09/2013, poderíamos cogitar de estar a empresa a desempenhar atividade constante de seu objeto social (locação de imóvel). Contudo, o autuado firmou o contrato de locação e não o sócio a representar legalmente a empresa e há todo um conjunto de indícios colhidos pela fiscalização no sentido de demonstrar que a empresa não tinha efetiva existência real no período objeto do lançamento.

Os contratos de locação das salas 201 e 202 firmados com HOSPITAL E CLINICAS SK STECKELBERG LTDA em **01/03/2009** (e-fls. 544/550), aditado em 01/04/2010 (e-fls. 550), e com ESHO — EMPRESA DE SERVIÇOS HOSPITALARES S/A em 01/07/2013 (e-fls. 198/203) foram também assinados pelo recorrente, sendo que o aditamento (e-fls. 550) foi assinado apenas pelo sócio minoritário administrador da empresa (e-fls. 154/170), havendo em ambos os contratos (e-fls. 202 e 548) cláusula a especificar que as notificações e/ou avisos relacionados ao contrato devem ser expedidos para o locador em nome do autuado e para seu endereço residencial.

Em relação à sala 201, foi apresentada Matrícula no Registro de Imóveis a revelar aquisição pela empresa ZIM em 18/09/2009 com alienação fiduciária para EMPLAVI na mesma data e cessão dos direitos de fiduciante em 28/08/2013 para Urias (e-fls. 568/569). Em relação à

sala 202, foi apresentada Escritura Pública em que EMPLAVI vende para Urias em 11/09/2013 (e-fls. 570/571) sem qualquer referência à empresa ZIM, não havendo indícios, excetuado o contrato de aluguel e os depósitos no HSBC, no sentido de vincular a sala 202 ao recorrente ou à empresa ZIM.

As salas geraram renda formalmente para a empresa ZIM, sendo os pagamentos a ela direcionados. Entretanto, cláusula nos contratos de locação das salas 201 e 202, como bem apontado pela fiscalização, revela que o contrato de aluguel era na verdade administrado pela pessoa física, eis que, além de firmados pelo sócio não administrador, todas as notificações e/ou outros avisos relacionados ao Instrumento deviam ser endereçados para a pessoa do sócio não administrador e no endereço residencial, não havendo qualquer referência no sentido de atuar por força de procuração.

Não obstante a empresa ter celebrado instrumentos para formalizar os contratos de locação, o conjunto probatório constante dos autos, gera convicção de que a empresa era instrumentalizada nos anos calendário objeto do lançamento pelo recorrente (sócio majoritário a titularizar 39.960 quotas, dispondo o sócio minoritário e formalmente administrador da empresa apenas 40 quotas; e-fls. 154/170) para ocultar a atuação pessoal e exclusiva do recorrente junto ao Hospital Santa Marta Ltda, bem como o conjunto probatório gera a convicção de que, por não ter existência real ao tempo dos fatos geradores, a empresa ocultava renda dos sócios em relação aos aluguéis, percebidos de 26/01/2012 a 16/04/2013 (e-fls. 04).

Assim, sendo os imóveis formalmente de titularidade da empresa, há que se imputar a renda proporcionalmente à participação dos sócios no capital social, a significar a manutenção no lançamento dos rendimentos dos aluguéis na proporção de 39.960/40.000 avos (e-fls. 154/170).

Em relação à omissão de depósitos bancários em conta de titularidade da empresa, há que se exigir demonstração do uso da conta por terceiros e, no caso concreto, demonstrado que a pessoa jurídica não tinha existência efetiva, a significar o uso da conta pelos sócios enquanto pessoas físicas, a situação atrai a aplicação da inteligência da Súmula CARF nº 29, impondo-se o cancelamento do lançamento por somente terem sido intimados empresa e sócio majoritário (recorrente), segundo consta do Relatório Fiscal, não tendo sido intimada a pessoa física do sócio minoritário e administrador da empresa ao tempo dos fatos geradores.

Reitere-se que apenas com alteração contratual firmada em 10/11/2014, o sócio minoritário retirou-se da empresa e a administração passou para o sócio remanescente, ou seja, para o autuado. (e-fls. 171/182).

Destarte, devem ser mantidos nos lançamentos os créditos sem comprovação de origem havidos a partir de 10/11/2014 (e-fls. 07), ressaltando-se que, em relação aos depósitos de R\$ 8.390,78 em 10/11/2014 e em 10/12/2014, apresenta-se razoável o argumento de estarem vinculados ao contrato de locação firmado com o Expresso Limeira, mas não se demonstrou que o

recorrente tenha oferecido tais rendimento à tributação de modo a afastar o lançamento de ofício.

Por fim, firmado convencimento no sentido de que houve ocultação dolosa e fraudulenta do vínculo direto com a pessoa física do trabalhador, bem como ocultação da vinculação dos aluguéis com a pessoa física e de a interposição da pessoa jurídica em relação à conta bancária (Súmula CARF nº 34), em face da inexistência de fato da empresa ao tempo dos fatos geradores, deve prevalecer não apenas a infração, mas também a qualificação da respectiva multa de ofício, impondo-se apenas a limitação da multa ao percentual de 100%, em face do advento da Lei nº 14.689, de 2023.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para: a) cancelar o lançamento por omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada em relação aos depósitos havidos até 09/11/2014; b) cancelar 40/40.000 do lançamento por omissão de rendimentos de aluguéis; e c) aplicar a retroação da multa da Lei 9.430 de 1996, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689, de 2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro