



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



**Processo nº** 10380.004182/2009-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.568 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 01 de fevereiro de 2023  
**Recorrente** HOSPITAL ANTÔNIO PRUDENTE  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DEVIDAS POR LEI A TERCEIROS INCIDENTES SOBRE AS REMUNERAÇÕES PAGAS A EMPREGADOS.**

Constituem fatos geradores de contribuições sociais devidas por lei a outras entidades e fundos (terceiros) as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados.

**DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO. SÚMULA CARF Nº 99.**

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, no tocante às contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

**PROGRAMA DE ASSISTÊNCIA MÉDICA. INDISPONIBILIDADE À TOTALIDADE DE EMPREGADOS E DIRIGENTES. BASE DE CÁLCULO DE CONTRIBUIÇÃO.**

Nos termos da Lei 8.212/91 art. 28, § 9º, "q", c/c art. 111 do CTN, os valores pagos a título de programa de assistência médica não oferecido a totalidade dos empregados, aí inclusos os segurados em período de experiência, se configura em fato gerador de contribuição previdenciária.

**ESTAGIÁRIOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA CONDIÇÃO DECLARADA. CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADOS EMPREGADOS.**

Na ausência de comprovação de que os estagiários declarados em folha de pagamento atende aos critérios legais para fins de serem considerados como tais, estes devem ser considerados como segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de empregados.

**MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Deve ser recalculada a multa conforme redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de

20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária.

### **RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO.**

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações previdenciárias.

### **SOLIDARIEDADE. ISENÇÃO. ATO CANCELATÓRIO.**

O reconhecimento da isenção/imunidade, após a edição de ato cancelatório por parte da autoridade administrativa, requer a reforma desse ato em processo administrativo específico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos recursos apresentados pelos devedores solidários; e por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso do contribuinte, para reconhecer a decadência do lançamento até a competência 02/2004 (inclusive) e para que a multa seja recalculada, considerando a retroatividade benigna, conforme redação do art. 35 da n.º Lei 8.212/91, conferida pela Lei n.º 11.941/09, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória. Os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Mário Hermes Soares Campos votaram pelas conclusões e os conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Martin da Silva Gesto votaram pelo provimento em maior extensão.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente). Ausente o conselheiro Christiano Rocha Pinheiro.

## **Relatório**

Tratam os autos de recursos interpostos contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza (DRJ/FOR), que julgou procedente em parte lançamento relativo a contribuições previdenciárias devidas pela empresa a outras entidades e fundos (terceiros), no período de janeiro/2004 a dezembro/2007, incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados (DBCAD 37.193.981-0), não declaradas em GFIP, além de diferença de acréscimos legais incidentes sobre valores recolhidos em atraso sem os devidos acréscimos.

Conforme relatado pelo julgador de piso, o lançamento alcançou os seguintes levantamentos:

“ASM – Assistência Médica Empregado Sem Documentação”, incidindo a parte destinada a terceiros (rubrica 15, alq. 5,8%), não declarado em GFIP;

- “DDG – Divergência DIRF x GFIP“, incidindo a parte destinada a terceiros (rubrica 15, alq. 5,8%), não declarado em GFIP;
- “FP2 – Pagamento Segurado Empregado Forta FP”, incidindo a parte destinada a terceiros (rubrica 15, alq. 5,8%), não declarado em GFIP;
- “EST – Estagiários sem Documentação”, incidindo a parte destinada a terceiros (rubrica 15, alq. 5,8%), não declarado em GFIP;
- “FP – Folha de Pagamento sem GFIP“, incidindo a parte destinada a terceiros (rubrica 15, alq. 5,8%), não declarado em GFIP;
- “PLR – Participação Resultados Sem Doc“, incidindo a parte destinada a terceiros (rubrica 15, alq. 5,8%), não declarado em GFIP;

Responsáveis Solidários:

1. HAPVIDA PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA - CNPJ 05.197.443/0001-38.
2. HAPVIDA ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA - CNPJ 63.554.067/0001-98.
3. HAPVIDA - ADMINISTRADORA DE PLANO DE SAÚDE - CNPJ 04.761.304/0001-22.
4. FUNDAÇÃO ANA LIMA - CNPJ 07.411.705/0001-40.

...

#### **Da impugnação**

As empresas responsáveis solidárias, inicialmente, não apresentaram defesa.

Inconformada com a atuação, cientificada pessoalmente em 31.03.2009 (fl. 02), apresentou a empresa impugnação em 30.04.2009, acostada às fls. 188/203 (documentos anexos das fls. 200/202), alegando em síntese que:

*Inicialmente destaca a Impugnante que está realizando Impugnação parcial, considerando que acatou integralmente a atuação quanto aos títulos "PLR - Participação nos Lucros sem Doc", parte dos valores relativos a "FP - Folha de Pagamento sem GFIP", e diferença de acréscimos legais.*

#### **ASSISTÊNCIA MÉDICA AOS EMPREGADOS - NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA**

5. O auto de infração impugnado tomou como um dos fundamentos para a exigência da contribuição previdenciária a concessão pela Impugnante de assistência médica aos seus empregados, não tendo sido apresentado documentos que demonstrassem que referido benefício fosse concedido de forma indiscriminada a todos os empregados, conforme determina o art. 28, §9º, "q" da Lei nº 8.212/91.
6. A alegativa acima não prospera, visto que ao contrário do aduzido no auto de infração, o programa de assistência médica fornecido pela Impugnante é concedido a todos os seus empregados e dirigentes, no entanto, de forma optativa, já que parte do benefício é custeado pelo beneficiário, conforme se vê das regras do referido programa (doc. 02 anexo).
7. Percebe-se pela leitura do mencionado regramento, que todos os empregados e dirigentes poderiam optar pelo uso do benefício de assistência médica, arcando com um percentual fixado de acordo com o nível salarial.
8. Destaque que a planilha apresentada pelo auditor fiscal autuante, onde consta nome de empregados não beneficiários da assistência médica, na realidade tratam-se de funcionários que quando da sua adesão não optaram pelo referido benefício, conforme se vê dos termos de não opção anexo (doc. 03).

#### **ESTAGIÁRIOS SEM DOCUMENTAÇÃO**

Primeiramente cumpre destacar que em nenhum momento foi solicitada a apresentação dos documentos relativos aos estágios mantidos pela Impugnante, sendo

o enquadramento dos estagiários da Impugnante como empregados evidente equívoco.

14. Com efeito, quanto ao tema em questão, faz-se necessário dividir os valores lançados a tal título em dois blocos: 1 - relativo aos valores pagos efetivamente a título de bolsa de estágio para estudantes de nível médio e/ou superior; 2 - valores pagos a médicos residentes titulares da residência médica desenvolvida pela Impugnante na área de radiologia.

15. Assim, em relação ao primeiro grupo, ao contrário do equivocadamente afirma o auto de infração, a Impugnante possui os respectivos termos de compromisso com os estudantes, anuísos com as respectivas instituições educacionais (doc. 04 anexo), atendendo perfeitamente ao que determina a lei do estágio vigente à época - Lei 6.494/77.

16. Quanto ao segundo grupo, a Impugnante possui residência médica em radiologia, devidamente aprovado e conveniado pelo Colégio Brasileiro de Radiologia, existindo anualmente seleção para a referida residência, mediante a publicação de editais nos CRM's e nos jornais de grande circulação (doc. 05 anexo).

Destarte, os médicos selecionados, após a assinatura dos respectivos termos de compromisso (doc. 06 anexo), cumprem residência médica na área de radiologia, recebendo durante o período de estudos/residência uma bolsa, tal como fixado na Lei 6.932/81. Estes valores de bolsa é que foram entendidos, também, pelo auditor fiscal atuante como salário, exigindo a respectiva contribuição previdenciária patronal e terceiros, bem como a parte do segurado.

18. Ora, referido entendimento é totalmente equivocado, pois é pacífico que o médico-residente não gera vínculo empregatício, visto que a residência médica é considerada uma modalidade de especialização, portanto, configura período de estudo, não se constituindo em relação empregatícia. Neste sentido é a determinação contida no art. 1º da Lei 6.932/81, o qual dispõe:

"Art. 1º - A Residência Médica constitui modalidade de ensino de pós-graduação destinada a médicos, sob a forma de cursos de especialização, caracterizada por treinamento em serviço, funcionando sob a responsabilidade de instituições de saúde, universitárias ou não, sob a orientação de profissionais médicos de elevada qualificação ética e profissional." (grifo nosso).

#### FOLHA DE PAGAMENTO SEM GFIP

A origem do equívoco do fiscal atuante deve-se ao fato de que aquele não considerou quando da sua análise da folha de pagamento e a respectiva GFIP do mês, os valores pertinentes a férias iniciadas naquele mês, mas concluídas no mês, seguinte.

Assim, nas hipóteses acima, como as férias tratam-se de adiantamento do salário, os valores relativos ao adiantamento de salário do mês das férias constam na GFIP daquele mês, mas os referentes ao mês seguinte vão constar na GFIP do mês seguinte.

25. Desta forma, analisando as folhas de pagamentos ora acostadas pela Impugnante (doc. 7 anexo), verifica-se que a diferença lançada na planilha elaborada pelo auditor atuante (Batimento Folha de Pagamento x GFIP), refere-se justamente a diferença entre as férias do mês anterior e a do mês seguinte, constante da folha de pagamento, bem como ao 13º salário.

26. A título de exemplo peguemos o mês de janeiro/2004 constante na planilha realizado pelo auditor atuante, lá consta uma diferença de R\$ 320,98, analisando a folha de pagamento do respectivo mês, ora acostada (doc. 7 anexo), se constatará que referido valor é justamente a diferença entre os títulos "122 INSS de férias do prox.", ali constante no valor de R\$ 656,65, e "INSS férias desc. mês a", ali constante no valor de R\$ 335,67, qual seja, R\$ 320,98, justamente a diferença apontada na planilha referenciada.

27. Destaque-se que a mencionada diferença vai constar na GFIP do mês seguinte. De igual modo, os valores referentes à diferença de "salário empregado" constante da planilha elaborada pelo fiscal autuante, tal valor refere-se ao 13º salário antecipado aos empregados em férias naquele mês, os quais, por terem férias iniciando em um mês e concluindo em outro, têm o valor pago a tal título lançado na GFIP do mês de término das férias.

28. O outro equívoco do mencionado lançamento e planilha, é a inclusão como base de cálculo da contribuição previdenciária os valores relativos a 13º salário de 2004 e 2005. Efetivamente, foi constatado pelo setor pessoal que as GFIP's referentes aos referidos títulos ficaram na caixa de saída de conectividade do empregado encarregado pelo envio, o que só foi constatado diante do apontamento pelo auditor fiscal da ausência de GFIP para aqueles, tendo referidas GFIP's sido enviadas em 24/04/2009 (doc. 8 anexo). No entanto, a ausência do envio das GFIP's mencionadas não pode ensejar a cobrança da respectiva contribuição previdenciária, já que esta foi devidamente recolhida, conforme se vê das guias de recolhimento anexas (doc. 9 anexo).

#### PAGAMENTO DE SEGURADO EMPREGADO FORA DA FOLHA DE PAGAMENTO

(...) a mencionada empregada era a responsável pelo SESMT da empresa, em face do que efetuava despesas as quais deveriam ser ressarcidas pela empresa, pois diziam respeito aos eventos que deveria participar ou realizar em nome da empresa em face do serviço de medicina do trabalho da Impugnante.

33. Assim, todas as despesas realizadas a tal título tinham sua solicitação analisada pela Impugnante, mediante prestação de contas, com os respectivos comprovantes, pela mencionada empregada (doc. 10 anexo), e, caso aprovadas, ressarcidas a empregada.

34. Portanto, não se trata de pagamento de salário, mas ressarcimento de despesas de responsabilidade da Impugnante e efetuadas pela empregada, não podendo, repita-se, configurar salário pago por fora, visto que sequer integram o salário de contribuição,

#### PAGAMENTOS DECLARADOS NA DIRF E NÃO DECLARADOS NA GFIP

Para facilitar a compreensão e demonstração do equívoco do lançamento, estaremos dividindo-o em 3 grupos: 1 - empregados que receberam 13º em mês distinto a dezembro em face da demissão ou antecipação nas férias, cujos valores relativos aos 13º foram declarados na GFIP do mês da rescisão ou das férias, e na DIRF foi declarado no campo relativo ao 13º salário; 2 - empregados que receberam verbas de natureza indenizatória, cujos valores constam na DIRF, mas não constam na GFIP, pois não há incidência de contribuição previdenciária; 3 - empregado com férias iniciando em um mês e concluindo no seguinte.

40. No grupo 01, o equívoco deve-se ao fato de que o auditor fiscal, nos meses de dezembro, comparou as DIRF'S e as GFIP's destes meses sem levar em consideração as antecipações ocorridas de 13º salário, as quais constam na GFIP do respectivo mês de antecipação e não na GFIP de dezembro, gerando, portanto, divergência entre a GFIP e a DIRF dos meses de dezembro, no entanto, caso fosse analisada os meses em que houve antecipação de 13º salário, se verificará que naquele mês houve divergência a maior para a GFIP em relação a DIRF, fato não levado em consideração pelo auditor autuante.

41. A assertiva acima é facilmente comprovada por meio da análise dos demonstrativos de pagamentos (doc. 11 anexo) dos empregados listados na planilha de divergência elaborada pelo auditor autuante, onde consta pagamento na DIRF e nada na GFIP. A título de exemplo, peguemos a empregada Andréia Cláudia Magalhães Cid (fl. 3/4 da planilha), percebe-se que o valor de divergência apontada pelo fiscal é R\$ 289,56, analisando o demonstrativo de pagamento da mencionada empregada no mês 15/02/2006 (doc. 11 anexo), verifica-se que

referido valor é justamente a soma dos valores relativos a 13º salário rescisão e 13º salário indenizado. Assim, também ocorre com as empregadas Cristiane Jordana Pinheiro Morais, Enoclecia Carneio da Silva e todas as demais onde não constam nenhum valor declarado em GFIP no mês de dezembro e há pagamento em DIRF naquele mês.

Quanto ao grupo 2, o equívoco deve-se ao fato de que o auditor autuante não levou em consideração quando da análise das GFIP's que nestas não se incluem os valores pagos a empregados e sobre os quais não incide a contribuição previdenciária, tais como férias indenizadas, 1/3 de férias, aviso prévio indenizado, férias proporcionais indenizadas etc., os quais, no entanto, constam da DIRF, assim, analisando os demonstrativos de pagamento de empregados anexos (doc. 12), verifica-se que as divergências constante da planilha do auditor autuante, considerados como divergentes, deve-se justamente a referidos valores, os quais constam na DIRF, mas não constam na GFIP por não serem ensejadores da contribuição previdenciária.

43. Por fim, no grupo 3, temos o caso dos empregados que possuem férias repartidas, ou seja, iniciadas em um mês e concluída no mês seguinte. Nesta hipótese, os valores referente as férias, por tratarem-se de antecipação de salário, irão constar integralmente na DIRF no mês do efetivo pagamento, mas na GFIP irá constar parte naquela do mês de início das férias, quanto aos dias que seriam trabalhados naquele mês, e parte no mês seguinte, relativo aos dias que seriam trabalhados no mês seguinte.

44. A assertiva acima é facilmente constatada mediante a análise dos demonstrativos de pagamento ora acostados (doc. 13 anexo). A título de exemplo peguemos o caso da empregada Lisbeth Serra Evers (página 1A da planilha de divergência elaborada pelo fiscal), a divergência apontada na planilha corresponde ao valor de R\$ 677,21, que é justamente o valor constante do demonstrativo da empregada, ora acostado, referente ao somatório dos títulos férias no próximo mês e 1/3 férias no próximo mês.

#### GRUPO ECONÔMICO - NÃO CONFIGURAÇÃO

Com efeito, o simples fato das empresas possuírem sócios comuns não configura a existência de um grupo econômico, havendo necessidade de que haja uma empresa controladora, havendo evidente subordinação das demais em relação aquela, inclusive no que pertine as atividades desempenhadas.

49. No presente caso, embora haja sócios comuns, não existe empresa controladora, sendo a participação societária as mais diversas possíveis, conforme se vê dos contratos sociais e aditivos ora acostados (doc. 14 anexo).

Ademais, cada empresa desenvolve sua atividade de forma totalmente autônoma, embora haja prestação de serviços de uma para outra, quando possível, mas sem qualquer critério de exclusividade.

Demonstrando a necessidade de uma empresa controladora, a qual administra e controla toda a atividade econômica das demais controladas, é o posicionamento das diversas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil, conforme se vê dos acórdãos abaixo: (...)

Junta ainda jurisprudência e doutrina abonadoras de suas teses.

Requer improcedência da infração e juntada posterior de documentos.

#### Da Resolução

Em 27.08.2010, a 5ª Turma desta DRJ exarou a Resolução nº 1.970 (fls. 214/216), solicitando à autoridade fiscal:

- relacionar nominalmente os beneficiários das folhas de pagamento de estagiários em todos os meses, bem como a documentação relativa a cada um deles;

- verificar a veracidade dos argumentos defensivos com relação aos itens 11.4 a 11.6 da impugnação, fazendo anexar, ainda que por amostragem, provas de suas conclusões;
- Não houve ciência aos responsáveis solidários, visto que aos mesmos não foi destinada qualquer comunicação, mas somente ao seu sócio-administrador, e ainda assim como representante da impugnante.(...)

Desta forma, na realização da diligência, deve ser promovida a correta ciência dos responsáveis solidários de todos os atos promovidos para a constituição do crédito, com a elaboração de um termo de sujeição passiva para cada um deles.

Para estes, por se tratar da ciência inaugural, sua defesa não está cingida ao disposto abaixo.

#### **Das Impugnações das empresas solidárias**

Em 29.10.2010 foram feitas informações fiscais (fls. 222, 226, 230 e 234) encaminhando Termo de Sujeição Passiva n.ºs. 01, 02, 03 e 04 incluindo a HAPVIDAPARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA, CNPJ 05.197.443/0001-38, HAPVIDA — ASSISTENCIA MÉDICA LTDA, CNPJ 63.554.067/0001-98, HAPVIDA ADMINISTRADORA DE PLANOS DE SAÚDE S/S (cujo nome empresarial foi alterado para CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS em 06/2011), CNPJ 04.761.304/0001-22, FUNDAÇÃO ANA LIMA, CNPJ 07.411.705/0001-40, como devedoras solidárias do presente auto.

A FUNDAÇÃO ANA LIMA, cientificada em 28.10.2011 (fl. 225), em 29.11.2011 apresentou impugnação nos seguintes termos (fls. 240/253), documentos das fls. 254/469), argumentando:

- requer que todas as intimações sejam feitas exclusivamente em nome do advogado;
  - o auto de infração em ataque concluiu pela existência de grupo econômico entre todas as empresas em que alguns associados da Impugnante tenham participação societária direta ou indireta, fixando, assim, a solidariedade entre a Impugnante e citadas empresas, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei 8.212/91.
- (...) o Supremo Tribunal Federal, em recentíssima decisão (03/11/2010), proferida nos autos do Recurso Extraordinário 562276/PR, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, por unanimidade, e sob a égide do art. 543-B, do Código de Processo Civil (repercussão geral), declarou inconstitucional o art. 13 da Lei 8.620/93, na parte "em que estabeleceu que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social;
- o simples fato das empresas possuírem sócios comuns não configura a existência de um grupo econômico, havendo necessidade de que haja uma empresa controladora, havendo evidente subordinação das demais em relação aquela, inclusive no que pertine as atividades desempenhadas;

#### **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

(...) a Impugnante, mantenedora do Hospital Santa Clara na cidade de Maracanaú, é entidade de assistência social sem fins lucrativos, filantrópica, conforme Estatuto e documentos anexos (doc. 06), portanto, detentora de imunidade tributária e isenção do recolhimento da contribuição social, ou seja, não pode ser atingida pelos tributos e contribuições sociais, em razão de norma constitucional, que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material, deixou de fora do campo sobre o qual é autorizada a instituição de tais exações.

Mais ainda, a Impugnante não apenas preenche os requisitos do art.150, VI, "c", da Carta de 1988 e do art. 14, do Código Tributário Nacional, como também os exigidos pela Lei n.º 8.472/93, Decreto n.º 2.536/98 e Resolução CNAS n.º 177/00, e até mesmo da inconstitucional Lei n.º 9.732/98, como se destacará a seguir, estando, portanto, apta a obter "isenção" da contribuição previdenciária.

(...) o §1º do art. 14, do CTN, por remissão ao §1º do art. 9º, do mesmo código, condiciona o gozo da imunidade das entidades de assistência social ao cumprimento de suas obrigações.

(...) observando-se o conceito de "imunidade" e "isenção" difundidos na doutrina, temos que, ao passo em que o primeiro instituto trata de exclusão da competência de tributar, ou seja, de regra inibidora de competência tributária, dirigida ao legislador tributário, no segundo, o legislador tributário estabelece exceção à regra de tributação por ele mesmo instituída.

Assim, logicamente, não pode a norma constitucional instituir isenção quando tal faculdade é do legislador infra constitucional. Tais institutos ocupam, portanto, planos diferentes: o constitucional e o legal, não guardando, assim, qualquer traço comum, afora a redução da carga tributária para os contribuintes.

Destaque-se, ainda, preencher a Impugnante todos demais requisitos exigidos pela Legislação (art. 55, da Lei n.º 8.212/91, alterada pela Lei n.º 9.732/98) legislação aplicável à época do período fiscalizado (2005 a 2008) e, também, pela nova legislação de regência da matéria (Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009) para a isenção da contribuição previdenciária, conforme documentos anexos (doc. 06).

Infere-se, portanto, de forma clara e evidente, que a Impugnante sempre gozou de imunidade/isenção no que pertine a tributos e contribuições sociais, posto preencher todos os requisitos necessários e exigidos pela legislação.

- Houve decadência dos créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores ao quinquênio legal (outubro de 2006);

- No mérito, repete os argumentos trazidos pelo Hospital Antônio Prudente.

Requer sejam acatadas as preliminares, ou subsidiariamente, as prejudiciais de imunidade/isenção da impugnante, de decadência ou seja reconhecida improcedência e ainda admissão de todos os meios de prova admitido no direito, como juntada posterior de documentos.

A HAPVIDA — ASSISTENCIA MÉDICA LTDA, cientificada em 28.10.2011 (fl. 237), em 29.11.2011 apresentou a mesma impugnação da Fundação Ana Lima (fls. 471/480, documentos das fls. 481/690), diferenciando-se apenas no tocante à imunidade.

O mesmo para a HAPVIDA PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA, cientificada em 28.10.2011 (fl. 229), impugnação apresentada em 29.11.2011 (fls. 694/700, documentos das fls. 701/907).

Idem para a CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS, cientificada em 28.10.2011 (fl. 233), impugnação apresentada em 29.11.2011 (fls. 909/918, documentos das fls. 919/1.127)

### **Do Relatório Fiscal Complementar**

Em 30.06.2012 a fiscalização formulou Relatório Fiscal Complementar aduzindo o seguinte (fls. 1.204/1.207):

- O contribuinte deixou de apresentar os documentos necessários para a comprovação dos argumentos defensivos, conquanto novamente intimado;

- A auditoria elaborou planilha (fls. 1112/1161) relacionando nominalmente os *beneficiários das folhas de pagamento de estagiários sem todos os meses, com base nos arquivos digitais da folha de pagamento fornecida pela empresa durante a fiscalização realizada anteriormente. Essa planilha foi fornecida a empresa juntamente com o TIPF, mesmos assim, a empresa não forneceu a auditoria a documentação (contrato de estágio de cada um dos segurados, seguro de vida dos estagiários e as frequências escolares individualizada) solicitada que comprovasse de maneira inequívoca a regularidade da condição de estagiário dos envolvidos. Apresentou apenas os documentos anexados na defesa.(fls. 03 a 46 do anexo II pensando ao processo 10.380.004182/2009-61). A*

*empresa alegou também em sua Defesa que parte dos pagamentos de bolsas de estágio eram para médicos residentes, porém não apresentou a documentação necessária a comprovação da condição de médico residente de acordo com a Lei 6.932/81 (comprovante de credenciamento da empresa junto a Comissão Nacional de Residência Médica, contrato padrão individualizado de todos os envolvidos). Se tal alegação fosse verdadeira, a empresa deveria desde o início ter tratado esses supostos "médicos residentes" como contribuintes individuais, fazendo folha de pagamento específica, declarado suas remunerações em GFIP e recolhendo as contribuições sociais devidas, o que de fato não ocorreu. A auditoria também solicitou esclarecimentos da empresa pela não inclusão destas informações nas GFIP, não obtendo nenhuma resposta. Portanto, a empresa não comprovou a veracidade de suas alegações.*

*- Acerca do item 11.4 (Folha de Pagamento sem GFIP), após análise das fichas financeiras dos empregados (fls. 72/183 do anexo X do Processo 10380.004182/2009-61) concluímos que a divergência entre folha de pagamento e GFIP trata-se realmente de valores pagos na rubrica "férias no próximo mês". Assim sendo, os valores lançados no levantamento "FP - Folha de Pagamento sem GFIP" devem ser excluídos.*

*- Em relação a o item 11.5 da impugnação (Pagamento de segurado empregado fora da folha de pagamento), relativos aos valores pagos a segurada empregada Sra. Maria Eveline Pinheiro Lima, verificados na contabilidade da empresa pela auditoria durante a ação fiscal anteriormente realizada, a empresa alega em sua Defesa trata-se de reembolso. A auditoria solicitou a empresa (TIPF anexo) a "Prestação de conta mensal" juntamente com a documentação hábil, idônea e inequívoca, coincidentes em datas e valores (lançados), relativamente aos valores supostamente gastos pela Sra. Eveline para realização de atividades da empresa. Apesar, do novo prazo concedido, a empresa não apresentou nenhum documento além dos já apresentados em sua Defesa. Analisando os documentos anexados na contestação (anexo III a IX do Processo 10380.004182/2009-61), conclui-se que os documentos em sua totalidade não apresentam qualquer vinculação com gastos da empresa e com os valores lançados na contabilidade, inclusive foram apresentados muitos recibos em branco (sem nome do destinatário). Vale ressaltar que as compras relativas aos recibos e cupons fiscais apresentados não são inerentes a atividade da empresa, veja a título de exemplo, cupom fiscal da folha 55 do anexo IX (compra de vestido e bebidas alcoólicas), ou da folha 51 do anexo III (compra de esmalte risquer e óleo risquer) tipicamente referente a despesa pessoal. Portanto, o contribuinte novamente não comprovou que os pagamentos realizados são na verdade de REEMBOLSO, apesar desta nova oportunidade concedida.*

*- Em relação ao item 11.6 da impugnação (Pagamentos declarados na DIRF e não declarados na GFIP) : Após análise das folhas analíticas de pagamento dos segurados (Folha Pagamento Digital – MANAD 2004 a 2007) e dos valores declarados e m DIRF e em GFIP, por segurado, constatamos que as divergências entre remuneração declaradas DIRF x GFIP trata-se realmente de valores pagos a título de verbas indenizatórias, inclusive nas rubricas "Férias Vencidas, 1/3 Férias Vencidas, Abonos pecuniário, 13 Salário Indenizado, Aviso Prévio Indenizado entre outras rubricas, além de pagamento de férias antecipadas (Férias do Próximo Mês). Estes valores foram corretamente declaradas em DIRF e não informados em GFIP, tendo em vista não haver incidência de contribuição social. Assim sendo, as bases de cálculo lançadas no levantamento "DDG - Divergência DIRF x GFIP" devem ser excluídas, juntamente com as contribuições cobradas (contribuição a cargo dos segurados incidentes sobre as remunerações divergentes entre DIRF e GFIP), com exceção do valor de R\$ 2.563,00 (dois mil quinhentos e sessenta e três reais) pago na competência 12/2006 a Sra. Maria Gracilda de Matos, informado em DIRF e não declarado em GFIP. Neste caso específico, não houve comprovação de que os valores pagos eram relativos a verbas indenizatórias, portanto, a contribuição previdenciária deve permanecer. Também foram excluídos as divergências entre DIRF*

*e GFIP resultante de erros cadastrais verificados nos Números de Inscrição do Trabalhador (NIT) que serviram de base para a o batimento DIRF x GFIP e de erros no processamento de GFIP (Gfip entregue e não processada). Vale ressaltar que a auditoria elaborou planilha anexa (fls. 867/873) detalhando o motivo da exclusão de cada divergência (por segurado) que serviu de base para o lançamento do crédito previdenciário.*

#### **Do aditamento das impugnações**

O Hospital Antonio Prudente foi cientificado do relatório complementar em 12.07.2012 (fls. 1224) e todas as solidárias em 11.07.2012 (fls. 1.225/1.228).

**A Canadá Administradora de Bens Imóveis**, anteriormente denominada Hapvida Administradora de Planos de Saúde S/C apresentou aditamento de sua impugnação em 09.08.2012 (fls. 1.233/1.245), documentos acostados das fl. 1.246 até a fl. 1.026, alegando que:

#### *Quanto ao grupo econômico*

*(...) a empresa impugnante estava inativa não tendo exercido nenhuma atividade econômica na época dos fatos, conforme demonstra cópia anexa da DIPJ da empresa dos anos fiscalizados (2004 a 2007).*

*Ademais, cabe registrar que a impugnante não integra qualquer grupo econômico de fato ou de direito, não podendo lhe ser imputada responsabilidade solidária por atos praticados por outra empresa.*

*(...) para que um grupo econômico de fato seja devidamente caracterizado é primordial que haja uma empresa controladora com subordinação das demais integrantes*

*(...) o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária.*

*Só haveria que se falar em responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico quando as empresas em questão fossem sujeitos da mesma relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato impositivo do tributo, ou seja, quando elas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador.*

#### *Decadência*

*(...) a impugnante fora mencionada pela autoridade fiscal como responsável solidária da autuação contida no Auto de Infração em epígrafe contra a empresa HOSPITAL ANTONIO PRUDENTE, CNPJ/MF 05.874.946.0001-09, entretanto tendo sido notificada de sua sujeição passiva apenas em julho de 2012.*

*Dito isso, registre-se que os fatos geradores elencados no auto de infração em questão se referem ao período de JANEIRO DE 2004 A DEZEMBRO DE 2007, tendo o fisco decaído, portanto, do direito de lançar com relação a esta impugnante qualquer débito anterior a agosto de 2007.*

Reitera as razões trazidas pelo devedor original, considerando que a única empresa que realmente tem a inteireza das informações necessárias à plena demonstração da improcedência.

Requer reconhecimento de inexistência de grupo econômico e responsabilidade solidária; acolhimento da preliminar de decadência; improcedência da infração.

**A Fundação Ana Lima** apresentou aditamento de sua impugnação em 09.08.2012 (fls. 1.334/1.345), documentos acostados das fl. 1.346 até a fl. 1.363, alegando que:

*(...) a entidade ora impugnante possui imunidade quanto à cobrança de contribuições previdenciárias a teor do art. 195, §7º da Constituição Federal.*

- Reitera o alegado pela Hapvida Participações e Investimentos LTDA;

Requer reconhecimento de sua imunidade e consequente ausência de responsabilidade sobre a exação; inexistência de grupo econômico e responsabilidade solidária; acolhimento da preliminar de decadência; improcedência da infração.

A Hapvida Assistência Médica Ltda apresentou aditamento de sua impugnação em 09.08.2012 (fls. 1.049/1.057), documentos acostados das fl. 1.373 até a fl. 1.385), repetindo os argumentos da Hapvida Participações e Investimentos LTDA.

A Hapvida Participações e Investimentos LTDA, por sua vez, também apresentou aditamento de sua impugnação em 09.08.2012 (fls. 1.386/1.395), documentos acostados das fl. 1.396 até a fl. 1.405, alegando que:

- os débitos até a competência 08/2007 estão decaídos, tendo em vista que a impugnante foi suscitada como solidárias apenas em 07/2012;

- a impugnante não participa de qualquer grupo econômico;

- para haver grupo econômica se faz necessária uma empresa controladora com subordinação das demais;

- a impugnante não participou dos fatos geradores nem tem acesso às informações que seriam necessárias à completa demonstração da ilegalidade do auto;

- no mérito, adere às razões da impugnante originária.

Requer reconhecimento de inexistência de grupo econômico e responsabilidade solidária; acolhimento da preliminar de decadência; improcedência da infração.

O Hospital Antônio Prudente S/S também apresentou aditamento de sua impugnação em 10.08.2012 (fls. 1.406/1.431), documentos acostados das fl. 1.432 até a fl. 1.443, alegando que:

Retroatividade Benigna da multa de mora:

*A multa de mora aplicada , conforme FLD , teve fundamento no art.35, incisos I, II e III.*

*Entretanto, os mencionados dispositivos foram revogados pela Medida Provisória n.º 449, de 03 /12/2008 (vide inciso I do art . 65), convertida na Lei n.º. 11.941, de 27/05/2009 (vide art. 26).*

*(...) a multa de mora aplicada deve observar o princípio da retroatividade benigna, devendo ser adotado no caso em espécie o teor do art. 61. §2º da Lei n.º 9.430/96.*

*Mérito:*

**PAGAMENTOS A TÍTULO DE ASSISTÊNCIA MÉDICA - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA**

*Segundo a legislação específica (Lei n.º 9.656/1998) e informações da própria ANS, existem dois tipos de planos coletivos: os planos coletivos empresariais, que prestam assistência à saúde dos funcionários da empresa contratante graças ao vínculo empregatício ou estatutário; e os planos coletivos por adesão, que são contratados por pessoas jurídicas de caráter profissional, classista ou setorial, como conselhos, sindicatos e associações profissionais. Certamente a norma previdenciária faz referência aos planos coletivos empresariais, que é o.*

*Esse contrato, plano de saúde coletivo empresarial, embora se aproxime da categoria contratual (direito civil) de estipulação em favor de terceiro, guarda com ele uma diferença fundamental.*

*Na estipulação em favor de terceiros, duas ou mais partes estipulam um benefício em favor de terceiro estranho ao contrato, a exemplo do contrato de seguro de vida, em que o beneficiário não participa da contratação, e não são raras as vezes em que somente toma ciência da existência do contrato após a morte do contratante. Assim, a estipulação em favor de terceiro consagra sempre e exclusivamente uma vantagem para o não interveniente.*

*Noutro giro, nos contratos de planos de saúde coletivos a estipulação, a par de inegavelmente gerar uma vantagem - o direito a usufruir os serviços de assistência médica de responsabilidade da operadora faz nascer também obrigações para os terceiros (empregados - beneficiários), que consistem, em geral, no pagamento de parte dos custos de execução do contrato, na forma de mensalidade ou coparticipação pelos serviços oferecidos pela operadora de saúde (pagamento de pequena parcela sobre as consultas médicas, exames, etc).*

*(...) em qualquer caso trata-se de ato volitivo do empregado, sobre o qual o empregador não tem e não seria desejável que tivesse qualquer poder de mando.*

*(...) o atuado, agindo com absoluta cautela, exige negativa expressa daqueles que não desejem o plano de saúde coletivo. Este deve assinalar em campo próprio do formulário que apresenta a seguinte informação (formulários já juntados aos autos na primeira impugnação) "não quero participar do Plano no momento, ciente de que se solicitar a inclusão depois de concluído o prazo de experiência (90 dias), estarei cumprindo as carências constantes no contrato". E observe - se, ainda que manifeste não querer participar do plano, o formulário é expresso em garantir a sua participação, a qualquer tempo.*

*Veja-se, em detalhe, o que diz o texto: "não quero participar do Plano no momento". A única consequência da adesão posterior é o cumprimento de carência, autorizada pela ANS.*

*Ademais, a própria jurisprudência do TST informa que a ausência de autorização por escrito para desconto do plano de saúde do empregado, obriga a devolução integral dos valores descontados pelo empregador.*

*Não se pode interpretar o direito em tiras e ora exigir do empregador a filiação de todos os empregados ao plano de saúde, negando a necessidade de sua anuência, ora exigir que eles fixem termo autorizando o desconto.*

*(...) ainda no campo da legislação trabalhista, não é demais lembrar que a Consolidação das Leis do Trabalho — CLT também retirou expressamente do conceito de salário a concessão do benefício de assistência médica, hospitalar e odontológica aos empregados, nos seguintes termos*

*(...) sendo assistência médica prestada por convênio com operadora de plano de saúde, a exigência deve ser de que "a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes", ou seja, que as condições favorecidas do plano coletivo empresarial sejam colocadas à disposição de todos os funcionários, sem privilégios ou estabelecimento de critérios seletivos, sem discriminações de qualquer ordem, sem ingerência do empregador na escolha dos beneficiários, seja prévia, concomitante ou posterior. Um benefício estendido a todos, o que de fato ocorreu e vem sempre ocorrendo na empresa. Aqueles empregados que não possuem o plano de saúde empresarial (pouquíssimos casos), não aderiram por exclusiva vontade, manifestada inclusive por escrito, conforme se pode notar dos termos de não adesão já juntados aos autos na primeira impugnação.*

*Estagiários:*

*(...) é sabido que não existe, pelo menos por enquanto, nenhuma lei estabelecendo a obrigatoriedade de pagamento de contribuição previdenciária (espécie do gênero tributo) na contratação de estagiários.*

*Não obstante a autoridade fiscal tenha versado que o contribuinte não juntou documentos hábeis à demonstração do vínculo de estágio, é importante ressaltar que os documentos anexados à primeira defesa (fls. 03 a 46 do anexo II do processo 10.380.004182/2009-61) são justamente os termos de compromisso dos estágios celebrados.*

*(...) a autoridade fiscal partiu da premissa absolutamente equivocada de que a contabilidade da empresa e os termos de compromisso de estágio se presumiam falsos até que o contribuinte provasse o contrário.*

*(...) por um lado não havia qualquer indício de que os lançamentos contábeis em estudo não se referissem a pagamento de estagiários, por outro lado, foram mesmo apresentado s documentos comprovando essa condição (termos de estágio).*

*o autuado buscou ainda certificar-se da absoluta regularidade dos contratos de estágio que viesse a celebrar, motivo pelo qual recorreu a mais experiente e reconhecida entidade de integração, o CIEE - Centro de Integração Empresa Escola, que conta com quase 50 anos de expertise na atividade.*

*(...) se existem lançamentos na contabilidade que informam o pagamento a estagiários, e o contribuinte, depois de instado pela autoridade fiscal, traz documentos comprobatórios de tal condição, e ainda assim a autoridade entende que aqueles elementos não foram suficientes para comprovar "de maneira inequívoca a regularidade da condição de estagiário dos envolvidos " (conforme relatório fiscal), o que poderia fazer a autoridade é buscar elementos que infirmassem a alegação da empresa. Mas nunca, nunca mesmo, poderia a autoridade, sem constituir qualquer elemento que descaracterizasse aqueles juntados pela fiscalizada, passar a autuá-la por haver agido de forma irregular;*

*(...) caso os lançamentos a título de bolsa estágio na contabilidade fossem tidos como inconsistentes, deveriam ter sido afastados pelas autoridades administrativas no estrito cumprimento do teor do artigo 235 do Regulamento da Previdência Social—RPS*

*As autoridades administrativas olvidaram também o papel da contabilidade que, quando não afastada pelas autoridades fiscais, se presta como prova em favor do contribuinte, conforme entendimento exposto em diversas decisões desse colendo Conselho.*

#### **LANÇAMENTO QUANTO A SUPOSTOS PAGAMENTOS DE SEGURADO EMPREGADO FORA DA FOLHA DE PAGAMENTO**

*(...) a mencionada empregada era a responsável pelo SESMT da empresa, em face do que efetuava despesas as quais deveriam ser ressarcidas pela empresa, pois diziam respeito aos eventos que deveria participar ou realizar em nome da empresa, viagens a trabalho, etc.*

*Assim, todas as despesas realizadas a tal título tinha sua solicitação analisada pelo Impugnante, mediante prestação de contas, com os respectivos comprovantes, pela mencionada empregada, e, caso aprovadas, ressarcidas a empregada.).*

*Repise-se, portanto, não se tratar de pagamento de salário, mas ressarcimento de despesas de responsabilidade do Impugnante e efetuadas pela empregada, não podendo, configurar salário pago por fora, visto que sequer integram o salário de contribuição.*

*Requer cancelamento da infração e subsidiariamente, aplicação da retroação benigna para e conhecer que a multa de mora aplicada no caso em espécie deve observar o art. 61, § 2º da Lei nº 9.430/96 e não o art. artigo 35, incisos I, II e III da Lei nº 8.212/91 (já revogado).*

A DRJ/FOR, por unanimidade de votos, julgou as impugnações procedentes em parte, apenas para exonerar parte do crédito tributário por reconhecimento da decadência das competências 01/2004 e 02/2004, e quanto aos levantamentos FP (folha de pagamento sem GIFF) e DDG (diferenças DIRF X GFIP) que

*Após análise emitida em relatório complementar, a própria fiscalização reconheceu que as diferenças apontadas entre folha de pagamento e GFIP, trazidas no bojo do levantamento FP, provêm de férias no próximo mês, e devem, dessa forma, ser excluídas.*

...

Também no seio do relatório complementar, a auditoria fiscal constatou que as diferenças encontradas entre DIRF e GFIP, são, em sua maioria, advindas de pagamento de verbas indenizatórias (como férias vencidas, abono pecuniário e 13º salário indenizado, além de erros de processamento de GFIP e erros nos NITs dos trabalhadores, o que conduz à **exclusão parcial** do levantamento.

Parcial porque a defesa não se desincumbiu de demonstrar que a situação acima deu-se também com relação à Sra. Maria Gracilda de Matos, competência 12/2006, devendo permanecer irretocável o montante de R\$ 2.563,00 de salário de contribuição.

A decisão que restou assim ementada:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

**AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INCIDENTES SOBRE AS REMUNERAÇÕES DE SEGURADOS EMPREGADOS.**

Constituem fatos geradores de obrigações tributárias as remunerações pagas, creditadas ou devidas aos segurados empregados. As contribuições incluídas neste lançamento são aquelas destinadas a outras entidades ou fundos (FNDE, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE), cuja responsabilidade pela arrecadação e fiscalização é da Receita Federal do Brasil, conforme preconiza os arts. 2º e 3º da Lei 11.457/2007.

**GRUPO ECONÔMICO DE FATO. SOLIDARIEDADE PASSIVA. CARACTERIZAÇÃO. OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA.**

Prescreve o art. 30, IX, da Lei 8.212/91 que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei. Tal solidariedade abrange tanto obrigação principal quanto acessória, dado o caráter abrangente do dispositivo legal.

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.**

A matéria não expressamente contestada é considerada não impugnada, sendo definitiva a exigência no que se refere a esta parte do lançamento na esfera administrativa.

**IMUNIDADE. SUSPENSÃO. SUJEIÇÃO PASSIVA.**

Verificado o descumprimento dos requisitos para o gozo de imunidade antes da vigência da Lei 12.101/2009, deve a constituição do crédito ser precedida de ato declaratório de suspensão de imunidade. No presente caso, embora a constituição do crédito tenha ocorrido anteriormente à suspensão da imunidade, a sujeição passiva se deu após, restando por cumprida esta exigência.

### **Recurso Voluntário**

Cientificados da decisão de piso, o contribuinte e os solidários apresentaram recursos voluntários.

O Hospital Antônio Prudente repisa as alegações já apresentadas à primeira instância, que podem ser assim resumidas (fls. 3.604 e seguintes):

1 – inicialmente alega equívoco no valor do débito excluído pelo colegiado de piso, requerendo o seu recálculo;

2 – alega nulidade do auto de infração por prever a aplicação de multa com base em dispositivos revogados quando de sua lavratura; subsidiariamente, requer a aplicação da multa com base nos dispositivos vigentes;

3 – quanto ao levantamento ASM (pagamentos a título de assistência médica para alguns empregados da empresa), repisa que a adesão é ato volitivo do empregado, sobre o qual o empregador não tem poder de mando; que mesmo não querendo participar, o empregado poderá aderir posteriormente a qualquer tempo; que os argumentos trazidos pelo julgador de piso não prosperam, pois os colaboradores da fundação Ana Lima são de entidade diversa da autuada; no caso de não extensão aos contratados temporários (até 90 dias do contrato) trata-se de ato lícito, pois tem-se vínculo peculiar, despido de diversas garantias trabalhistas; que a assistência médica não integra salário, logo não é base de cálculo para cobrança de contribuições previdenciárias.

4 - quanto ao levantamento EST (pagamentos a estagiários sem apresentação de documentação): que não existe lei prevendo o pagamento de contribuição previdenciária a estagiários; que para haver o lançamento deveria então a autoridade fiscal descaracterizar o vínculo de estágio e demonstrar o vínculo de emprego; que os documentos anexado à primeira defesa são justamente termos de compromisso de estágio, juntados por amostragem; que os estagiários com os quais o recorrente firmou compromisso constam das folhas de pagamento da empresa e as despesas com bolsas foram consignadas na contabilidade; que as apólices de seguro de vida são em regra disponibilizadas pelas próprias entidades responsáveis pela integração dos estagiários; que a não apresentação da frequência individualizada dos estagiários não é obrigação do recorrente; que houve presunção por parte do fisco que a contabilidade e os termos de compromisso de estágio são falsos até prova em contrário.

5 - quanto pagamentos a empregado fora da folha de pagamento (empregada Maria Eveline Pinheiro Lima): repisa que a mencionada empregada era a responsável pelo SESMT da empresa e que por isso efetuava despesas as quais deveriam ser ressarcidas pela empresa, pois diziam respeito aos eventos que deveria participar ou realizar em nome da empresa em face do serviço de medicina do trabalho da Impugnante; que assim todas as despesas realizadas a tal título tinham sua solicitação analisada pela Impugnante, mediante prestação de contas, com os respectivos comprovantes, pela mencionada empregada (doc. 10 anexo), e, caso aprovadas, ressarcidas a empregada, de forma que não se tratava de salários.

As responsáveis solidárias também apresentaram recurso voluntário.

A empresa Canadá Administradora de Bens Imóveis questiona a atribuição de solidariedade passiva a ela imposta; trata da decadência parcial referente ao lançamento, uma vez que somente foi cientificada do lançamento em outubro de 2011 e, no mérito, deixa de se manifestar por se tratar de fatos ocorridos em outra empresa, mas adere às razões apresentadas pelo devedor principal (o contribuinte).

A HAPVIDA – Assistência Médica LTDA também questiona a atribuição de solidariedade passiva a ela imposta, a decadência parcial até setembro/2006 (anterior a outubro de 2006), uma vez que somente foi cientificada do lançamento em outubro de 2011 e, no mérito, deixa de se manifestar por se tratar de fatos ocorridos em outra empresa, mas adere às razões apresentadas pelo devedor principal (o contribuinte).

A HAPVIDA – Participações e Investimentos alega decadência parcial do lançamento, uma vez que somente foi cientificada do lançamento em outubro de 2011; questiona a atribuição de solidariedade passiva a ela imposta e, no mérito, deixa de se manifestar por se tratar de fatos ocorridos em outra empresa, mas adere às razões apresentadas pelo devedor principal (o contribuinte).

Por fim, a Fundação Ana Lima alega inicialmente a imunidade tributária; questiona a atribuição de solidariedade passiva a ela imposta; a decadência parcial, uma vez que

somente foi cientificada do lançamento em outubro de 2011 e, no mérito, deixa de se manifestar por se tratar de fatos ocorridos em outra empresa, mas adere às razões apresentadas pelo devedor principal (o contribuinte).

Registro o recebimento de memoriais, que foram por mim apreciados.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

### **Da tempestividade**

Às fls. 3599, 3600, 3601 e 3602 constam os Avisos de Recebimento (AR) sobre a decisão de primeira instância para os devedores solidários (Fundação Ana Lima, HAPVIDA – Participações e Investimentos, HAPVIDA – Assistência Médica LTDA e Canadá Administradora de Bens Imóveis, respectivamente), que atestam que todos os coobrigados foram cientificados em 22/10/2013.

Conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fl. 3723), houve solicitação de juntada dos recursos voluntários em 22/11/2013, termo este que não poderia se referir ao recurso do contribuinte eis que já apresentado em 20/11/2013 (ver fls. 3603, 3604), do que se conclui tratar dos recursos dos coobrigados.

Os recursos dos solidários estão nas fls. 3640 a 3650 (Canadá Administradora de Bens Imóveis); 3662 a 3674 (HAPVIDA – Assistência Médica LTDA; e 3687 a 3698 (HAPVIDA – Participações e Investimentos); e 3709 a 3719 (Fundação Ana Lima); todos sem carimbo.

Considerando que a ciência ocorreu em 22/10/2013 (terça-feira), o prazo de 30 dias para interposição de recurso iniciou em 23/10/2013 (quarta-feira), encerrando em 21/11/2013 (quinta-feira), os recursos apresentados em 22/11/2013 são intempestivos e não serão conhecidos.

### **Do recurso apresentado pelo contribuinte**

Quanto ao contribuinte, o Termo de Abertura de Documento de fl. 3598 informa que a ciência da decisão recorrida ocorreu em 24/10/2013 e o recurso foi apresentado em 20/11/2013. Dessa forma, sendo tempestivo o recurso e atendendo aos demais pressupostos de admissibilidade, dele conheço e passo a sua apreciação.

### **DO RECURSO APRESENTADO PELO CONTRIBUINTE (HOSPITAL ANTONIO PRUDENTE)**

#### **Das alegações de nulidade**

**1 – Do equívoco quanto ao valor do débito excluído pela decisão de primeira instância.**

Não cabe a este colegiado a apreciação do alegado equívoco, que deverá ser apreciado quando da execução do presente Acórdão pela unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

#### **Da decadência**

Inicialmente, embora não invocada pelo recorrente, refiro-me a decadência dos créditos constituídos relativos às competências janeiro/fevereiro/março/2004, ou seja, lançadas antes de 31/03/2004, tendo em vista tratar-se de matéria de ordem pública.

Para o contribuinte, a ciência do lançamento se deu em 31/3/2009 (fl. 2) e, conforme consta do Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA (fl. 74) houve pagamento nas competências 01 a 03/2004, inclusive apropriados a parte devida pelo empregado, o que atrai a aplicação da contagem do prazo decadencial pela regra prevista no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, cito verbete sumular editado por este Conselho:

**Súmula CARF nº 99**

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Entretanto, somente será reconhecida a decadência das competências 01/2004 e 02/2004, pois em relação a competência 03/2004, considerando que a data de ciência do lançamento se deu em março de 2009, não há que se falar em decadência, visto que a competência 03/2004 poderia ser lançada até 31/3/2009.

**2 – Da alegada aplicação de multa com base em dispositivos revogados quando de sua lavratura;**

O lançamento foi efetuado em março de 2009, quando estava em vigor a Medida Provisória nº 449, de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009. Entretanto, o lançamento é referente a fatos ocorridos entre 2004 a 2007, portanto anteriores à vigência da referida lei, de forma que não há qualquer nulidade quanto à multa aplicada, que observou as disposições legais vigentes na época dos fatos geradores, porém, atrai a aplicação do que dispõe o art. 106, do CTN, em relação à retroatividade benigna em relação às penalidades aplicadas, que deverá ser observada quando da execução do presente julgamento pela autoridade administrativa da RFB competente.

Dessa forma, quanto ao pedido subsidiário de aplicação da multa com base em dispositivos legais vigente, assiste razão ao recorrente em virtude da aplicação da retroatividade benigna.

A Lei nº 11.941, de 2009, revogou alguns dos dispositivos da Lei nº 8.212, de 1991, que estabeleciam penalidades, e acrescentou a essa mesma Lei os arts. 32-A e 35-A, que trouxeram novas penalidades quando da constatação das mesmas infrações.

Considerando a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, sendo pacífica em ambas as Turmas de Direito Público a admissão da retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20% (remete ao art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996), uma vez que multa antes lançada era denominada na Lei nº 8.212, de 1991, de multa de mora, mesmo em lançamentos de ofício, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional propôs a inclusão na lista de dispensa de contestar e recorrer o seguinte tema:

1.26. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Assim, a própria Fazenda Nacional já se curvou à jurisprudência do STJ para desistir de contestar e recorrer da matéria e assim acatar a aplicação, nos lançamentos relativos a fatos geradores anteriores à MP nº 449, de 2008, a multa moratória de 20% nas hipóteses em que esta era mais benéfica.

Assim, entendo, diante dos fatos apontados, que mesmo se tratando o presente caso de lançamento de ofício, a multa imposta a recorrente deve ser recalculada conforme a redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

## DO MÉRITO

Remanesce em discussão o lançamento efetuado em relação aos levantamentos listados a seguir:

### **1 – Levantamento ASM (pagamentos a título de assistência médica para alguns empregados da empresa).**

Neste capítulo o recorrente repisa que a adesão ao benefício é ato volitivo do empregado, sobre o qual o empregador não tem poder de mando; que mesmo não querendo participar, o empregado poderá aderir posteriormente ao benefício, a qualquer tempo; que os argumentos trazidos pelo julgador de piso no sentido de que o benefício somente era estendido aos empregados do estabelecimento matriz da Fundação não prosperam, pois os colaboradores da fundação Ana Lima são de entidade diversa da autuada; no caso de não extensão do benefício aos contratados temporários (até 90 dias do contrato) trata-se de ato lícito, pois tem-se um vínculo peculiar, despido de diversas garantias trabalhistas; que a assistência médica não integra salário, logo não é base de cálculo para cobrança de contribuições previdenciárias.

Consta do relatório fiscal:

... o "Hospital Antonio Prudente S/S" deixou de apresentar os seguintes documentos e esclarecimentos:

...

6.4.2 - Relativamente à assistência médica: a) Documentação e regulamento da participação do benefício de assistência médica fornecida para alguns empregados e b) Convenção ou acordo coletivo de trabalho da empresa com seus empregados, definindo as regras de participação na assistência médica. Vale ressaltar que as despesas com assistência médica (hospitalar, odontológica e similares) são inerentes a segurados empregados e dirigentes, conforme determina a legislação previdenciária (Lei nº. 8.212, de 24/07/1991, art. 28, I, §9º, "q") e não são fatos geradores de contribuição social

desde que o benefício seja extensivo a todos os empregado e dirigentes, fato este não comprovado pela empresa.

...

6.9 - O levantamento "ASM - ASS.MÉDICA EMPREGADOS SEM DOCT" traz as despesas efetuadas pela empresa com alguns empregados a título de assistência médica, verificados nos livros contábeis (Livro Diário/Razão - contas: 461101110000 0 - Assistência Médica), relacionadas em planilha anexa. Trata-se de salário de contribuição (remuneração indireta), tendo em vista não houve comprovação por parte da empresa que as despesas com assistência médica eram extensivas à totalidade dos segurados empregados e dirigentes, conforme determina a legislação previdenciária (Lei nº. 8.212, de 24/07/1991, art. 28,1, § 9º, "q")

O recorrente se insurge quanto à decisão de primeira instância, que manteve o lançamento. Vejamos como se posicionou o julgador de piso:

Pagamentos a Título de Assistência Médica. Levantamento "ASM"

A auditoria elaborou planilha com funcionários que não sofriam incidência de desconto do plano de saúde. Tal fato aliado à falta de documentação correlata fez a fiscalização tributar os valores correspondentes na contabilidade.

Alega a defesa que os montantes pagos a título de assistência médica não devem englobar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, porquanto, extensíveis a todos os funcionários da empresa. Não poderia sofrer nenhum ônus pela livre opção do funcionário. Anexa documentação acostada às fls. 1.446/1.705 do processo nº 10380.004182/2009-61, que traz as fichas de registro dos empregados e também as normas e orientações do programa de assistência médica.

No que tange à possibilidade de adesão, de fato, existe campo específico para manifestação de vontade do empregado.

Entretanto, o próprio programa dispõe que :

*O direito ao Plano de Assistência Médica HAPVIDA está vinculado ao término do período de experiência (90 dias). O colaborador e seus dependentes, incluídos até o 10º dia do mês em que completar os 90 dias de experiência entrarão sem carência. Não optando nesta data, estarão sujeitos ao cumprimento das carências previstas no contrato. (grifou-se)*

Ora, se quem está em período de experiência está alijado da opção de ter ou não o plano, este não é extensível a todos os funcionários.

Adiante o mesmo documento dispõe:

*Todos os colaboradores da Fundação Ana Lima têm direito ao plano AMBULATORIAL, HOSPITALAR SEM PARTO: direito a consultas, exames, procedimentos de emergência e enfermaria na Rede Preferencial, excetuando-se para os colaboradores das filiais, por não, possuírem ainda rede própria. (grifou-se)*

Mais um critério excludente: caso o trabalhador esteja vinculado à filial, e não à matriz, não terá direito ao plano.

Ora, a concessão de benefício mediante a imposição de condição, como a de tempo de serviço e a de estar trabalhando no estabelecimento matriz, é sim uma forma de restrição e de limitação da concessão. Dessarte, o plano de assistência médica não é extensivo a todos os empregados e dirigentes, devendo compor o salário-de-contribuição.

Interessante anotar que o Hospital Antônio Prudente chega a dizer em sua peça defensiva que:

*Assim, entende-se que a Lei 8.212, ao excluir do salário de contribuição o valor relativo à assistência médica oferecida por convênio a todos os empregados, pretende impedir que o empregador pudesse privilegiar tais e quais funcionários*

*em prejuízo de outros, selecionar discricionariamente, por qualquer critério, a parcela dos que terão reconhecido o direito ao benefício, em prejuízo de outros que o verão negado. Isso absolutamente não acontece no presente caso.*

O estabelecimento do tempo de serviço mínimo e vínculo com estabelecimento matriz para extensão do benefício é justamente o oposto do que a defendente diz não ocorrer: o plano na empresa, conforme oferecido, transmuda-se em um privilégio que determinados funcionários possuem, selecionados discricionariamente pelos critérios do empregador, em prejuízo de outros que o verão negado.

A norma legal que trata da matéria assim dispõe:

Lei n.º 8.212, de 1991:

Art. 28. [...]

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, **desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;**

A regra isentiva faz referência expressa que para que os valores pagos a título de assistência prestada por serviço médico ou odontológico não integrem a base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas, a cobertura deve abranger a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Conforme art. 12 da Lei n.º 8.212, de 1991:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

**I - como empregado:**

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

b) aquele que, contratado por empresa de trabalho temporário, definida em legislação específica, presta serviço para atender a necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços de outras empresas;

...

Note-se que a lei não faz nenhuma distinção entre empregados contratados em regime de experiência e outros e nos termos o art. 111 do CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias

No caso concreto, restou comprovado que o benefício não se estendeu aos empregados em período de experiência, de forma que não foi cumprido o requisito legal para a concessão da isenção, sendo esta a motivação para a manutenção do lançamento, e não o fato alegado pelo recorrente, de que a adesão ao Plano de Saúde seria ato volitivo do empregado.

O fato de a empresa atribuir restrições ao empregados antes dos 90 dias de vínculo empregatício é condição que afasta o benefício à totalidade de empregados como prescreve a lei. Assente-se que nem mesmo no contrato de experiência respaldado no art. 445, §2º da CLT se

justificaria dita restrição, pois nos termos da lei 8.212 acima citada desde o primeiro dia o empregado faz jus a todos os direitos trabalhistas (férias, assistência previdenciária, etc), de forma que desde o primeiro dia de trabalho é considerado como empregado.

Além disso, em relação aos empregados/colaboradores da Fundação Ana Lima, que o recorrente alega ser entidade diversa, restou configurado nos autos e mantido no julgamento administrativo que a Fundação Ana Lima faz parte do grupo econômico composto pelo recorrente e pelas empresas listadas abaixo, que foram solidariamente responsabilizadas pelo crédito tributário lançado:

1. HAPVIDA PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA - CNPJ 05.197.443/0001-38.
2. HAPVIDA ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA - CNPJ 63.554.067/0001-98.
3. HAPVIDA - ADMINISTRADORA DE PLANO DE SAÚDE - CNPJ 04.761.304/0001-22.
- 4. FUNDAÇÃO ANA LIMA - CNPJ 07.411.705/0001-40.**

Cito o seguinte trecho do relatório fiscal:

13.2 - Toda a logística de gestão das empresas consideradas como solidárias, como contabilidade, financeiro, administradores, encontra-se no mesmo local, Avenida Heráclito Graça 406, sendo que os funcionários atendem indistintamente a todas as empresas do grupo ostensivamente conhecido como HAPVIDA, inclusive os empregados Sr. Luiz Pereira Gomes Júnior e Sr. João Eduardo Farias da Silva, alguns dos que atenderam esta fiscalização, são empregados da Fundação Ana Lima. Repise-se que a empresa não apresentou nenhum documento que comprove qualquer tipo de pagamento a referida Fundação, o que também, sugere que a mesma estaria prestando serviços ao Hospital Antonio Prudente sem a devida contraprestação, característica de grupo econômico, onde há prestação de serviços a todas as empresas do grupo indistintamente. No mesmo endereço também trabalham os sócios Sr.Cândido Pinheiro Koren de Lima, Sr. Jorge Fontoura Pinheiro Koren de Lima e Sr.Cândido Pinheiro Koren que dirigem todas as empresas do grupo.

Foi então constatado que “os funcionários atendem indistintamente a todas as empresas do grupo”, inclusive ao recorrente, de forma que resta configurado está que o benefício discutido não era extensivo à totalidade de seus empregados/colaboradores, mas, em relação àqueles lotados formalmente na Fundação Ana Lima, empresa do grupo econômico do qual o contribuinte faz parte, somente aos lotados no estabelecimento matriz.

Em resumo, pode-se afirmar que em relação ao benefício ora em discussão não era extensivo à totalidade dos empregados, devendo ser mantido o lançamento em relação a essa rubrica.

## **2 - levantamento EST (pagamentos a estagiários sem apresentação de documentação)**

Inicialmente registro que neste levantamento foram lançados valores relativos aos *i)* valores pagos efetivamente a título de bolsa de estágio para estudantes de nível médio e/ou superior; e *ii)* valores pagos a médicos residentes titulares da residência médica desenvolvida pela Impugnante na área de radiologia.

Alega o recorrente que não existe lei prevendo o pagamento de contribuição previdenciária a estagiários; que para haver o lançamento deveria então a autoridade fiscal descaracterizar o vínculo de estágio e demonstrar o vínculo de emprego; que os documentos anexados à primeira defesa são justamente termos de compromisso de estágio, juntados por amostragem; que os estagiários com os quais o recorrente firmou compromisso constam das

folhas de pagamento da empresa e as despesas com bolsas foram consignadas na contabilidade; que as apólices de seguro de vida são em regra disponibilizadas pelas próprias entidades responsáveis pela integração dos estagiários; que a não apresentação da frequência individualizada dos estagiários não é obrigação do recorrente; que houve presunção por parte do fisco que a contabilidade e os termos de compromisso de estágio são falsos até prova em contrário.

Transcrevo as constatações expressas no Relatório Fiscal:

6.4.4 — A respeito dos pagamentos efetuados a estagiários: Folhas de pagamento dos Estagiários, acompanhada da documentação correlata referente à condição de estagiário (contrato de estágio com interveniência da instituição de ensino, seguro de vida dos estagiários, comprovante de frequência escolar dos estagiários, etc).

...

6.10 - O levantamento "EST - ESTAGIÁRIOS SEM DOCUMENTAÇÃO" refere-se aos pagamentos atribuídos a estagiários, em desacordo com a legislação pertinente. Os pagamentos foram verificados na contabilidade e na folha de pagamento. A alínea "i" do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91 reza que não integra o salário-de-contribuição exclusivamente a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estágio quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977. Assim, para não serem considerados segurados empregados, a empresa deve observar o disposto na lei 6.494/77, bem como observar o Decreto 87.497/82, o qual a regulamentou. Nesse sentido, deve a empresa, segundo preconiza a legislação supra mencionada: manter contrato de seguro contra acidentes pessoais para seus estagiários; celebrar contrato de estágio; firmar Termo de Compromisso com o estudante, observando a devida intermediação da instituição de ensino; manter vinculação da atividade exercida na empresa com a área de formação do estagiário; comprovar a frequência efetiva dos estagiários às respectivas instituições de ensino, tendo em vista o caráter de complementaridade da atividade de estágio em relação às disciplinas ministradas pela escola, e atentar para a compatibilidade de horário do estágio com o da escola. A empresa foi intimada a apresentar a documentação correlata aos estagiários. Ocorre que a empresa, apesar de formalmente intimada a apresentar a documentação comprobatória das exigências legais acima mencionadas, não o fez. Dessa feita, por não ter comprovado a condição de estagiário, a auditoria considerou a remuneração atribuída a essas pessoas como parcela integrante do salário de contribuição, na qualidade de segurados obrigatórios da previdência social, pertencentes à categoria de empregados.

Frisa ainda a autoridade fiscal que

A empresa não apresentou no referido processo nenhum documento que serviu de base para os lançamentos contábeis realizados na contabilidade... Ademais, também não foram apresentados os documentos/esclarecimentos relacionados nos itens 6.4.1, 6.4.2, 6.4.3, **6.4.4**, 6.4.5 e 6.4.6 (acima descritos).

Da mesma forma entendeu o julgador de piso:

Como se vê, descabe razão ao sujeito passivo, dado que, frente à reiterada falta de prestação de esclarecimentos, documentos e informações, o fisco, amparado pela presunção legal contida no art. 33, §3º Lei 8.212/91, inverteu o ônus da prova e cabe à empresa demonstrar a regularidade da condição de estagiários, por meio de todas os documentos exigidos por lei.

Entretanto, vários documentos essenciais da prova da regularidade dessa condição continuam sem apresentação, como contrato de estágio de cada um dos segurados, seguro de vida dos estagiários e as frequências escolares individualizadas.

A única documentação fornecida (fls. 1.709/1.753, anexo II, processo 10.380.004182/2009-61) não se presta a sanar tais lacunas, que, diga-se de passagem, é exigência legal, e não exigência arbitrária imposta pelo fisco:

Lei n.º 6.494/77:

Art. 1º As pessoas jurídicas de Direito Privado, os órgãos de Administração Pública e as Instituições de Ensino podem aceitar, como estagiários, os alunos regularmente matriculados em cursos vinculados ao ensino público e particular. (Redação dada pela Lei n.º 8.859, de 23.3.1994)

§ 2º o estágio somente poderá verificar-se em unidades que tenham condições de proporcionar experiência prática na linha de formação do estagiário, devendo o aluno estar em condições de realizar o estágio, segundo o disposto na regulamentação da presente lei. (Redação dada pela Lei n.º 8.859, de 23.3.1994)

Decreto 87.497/82:

Art. 1º O estágio curricular de estudantes regularmente matriculados e com frequência efetiva nos cursos vinculados ao ensino oficial e particular, em nível superior e de 2º grau regular e supletivo, obedecerá às presentes normas. (...)

Art. 8º A instituição de ensino ou a entidade pública ou privada concedente da oportunidade de estágio curricular, diretamente ou através da atuação conjunta com agentes de integração, referidos no caput do artigo anterior, providenciará seguro de acidentes pessoais em favor do estudante. (Redação dada pelo Decreto n.º 2.080, de 1996) (negritou-se)

Assim, a empresa deixa de atender a todas as exigências legais para regularização da condição de estágio, o que, acordo com a alínea "i" do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, transmuta tais profissionais em segurados empregados.

Transcrevo os termos da lei que rege a matéria:

Lei 6.497/77:

Art. 1º As pessoas jurídicas de Direito Privado, os órgãos de Administração Pública e as Instituições de Ensino podem aceitar, como estagiários, os alunos regularmente matriculados em cursos vinculados ao ensino público e particular. (Redação dada pela Lei n.º 8.859, de 23.3.1994)

§ 1º Os alunos a que se refere o caput deste artigo devem, comprovadamente, estar freqüentando cursos de educação superior, de ensino médio, de educação profissional de nível médio ou superior ou escolas de educação especial. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.164-41, de 2001)

§ 2º o estágio somente poderá verificar-se em unidades que tenham condições de proporcionar experiência prática na linha de formação do estagiário, devendo o aluno estar em condições de realizar o estágio, segundo o disposto na regulamentação da presente lei. (Redação dada pela Lei n.º 8.859, de 23.3.1994)

§ 3º Os estágios devem propiciar a complementação do ensino e da aprendizagem e ser planejados, executados, acompanhados e avaliados em conformidade com os currículos, programas e calendários escolares. (Incluído pela Lei n.º 8.859, de 23.3.1994)

...

Art. 3º A realização do estágio dar-se-á mediante termo de compromisso celebrado entre o estudante e a parte concedente, como interveniência obrigatória da instituição de ensino.

Art. 4º O estágio não cria vínculo empregatício de qualquer natureza e o estagiário poderá receber bolsa, ou outra forma de contraprestação que venha a ser acordada, ressalvado o que dispuser a legislação previdenciária, devendo o estudante, em qualquer hipótese, estar seguro contra acidentes pessoais.

Decreto 87.497/82:

Art . 1º O estágio curricular de estudantes regularmente matriculados e com frequência efetiva nos cursos vinculados ao ensino oficial e particular, em nível superior e de 2º grau regular e supletivo, obedecerá às presentes normas.

...

Art. 5º Para caracterização e definição do estágio curricular é necessária, entre a instituição de ensino e pessoas jurídicas de direito público e privado, a existência de instrumento jurídico, periodicamente reexaminado, onde estarão acordadas todas as condições de realização daquele estágio, inclusive transferência de recursos à instituição de ensino, quando for o caso.

Art . 6º A realização do estágio curricular, por parte de estudante, não acarretará vínculo empregatício de qualquer natureza.

§ 1º O Termo de Compromisso será celebrado entre o estudante e a parte concedente da oportunidade do estágio curricular, com a interveniência da instituição de ensino, e constituirá comprovante exigível pela autoridade competente, da inexistência de vínculo empregatício.

§ 2º O Termo de Compromisso de que trata o parágrafo anterior deverá mencionar necessariamente o instrumento jurídico a que se vincula, nos termos do artigo 5º.

§ 3º Quando o estágio curricular não se verificar em qualquer entidade pública e privada, inclusive como prevê o § 2º do artigo 3º da Lei nº 6.494/77, não ocorrerá a celebração do Termo de Compromisso.

...

Art. 8º A instituição de ensino ou a entidade pública ou privada concedente da oportunidade de estágio curricular, diretamente ou através da atuação conjunta com agentes de integração, referidos no caput do artigo anterior, providenciará seguro de acidentes pessoais em favor do estudante. (Redação dada pelo Decreto nº 2.080, de 1996)

O lançamento foi mantido por não ter sido apresentado i) contrato de estágio de cada um dos segurados; ii) seguro de vida dos estagiários e iii) as frequências escolares individualizadas.

Quanto aos contratos de estágio de cada um dos segurados, afirma o recorrente que os juntou (fls. 1709 a 1753 do Processo 10308.004182/2009-61) por amostragem. Porém, conforme já apontado pelo julgador de piso, o recorrente foi intimado e reintimado a apresentar toda a documentação referente à condição de estagiário, dentre ela contrato de estágio, seguro, frequência escolar, etc. Nos termos da legislação citada, “*A realização do estágio dar-se-á mediante termo de compromisso celebrado entre o estudante e a parte concedente...*” de forma que a comprovação se perfaz pela juntada do documento de cada um dos estagiários, e não por amostragem.

Ressalte-se que foram juntados aos autos apenas 4 (quatro) Termos de Compromisso de Estágio (TCE), sendo um deles fora do período do lançamento.

Entretanto, não há nenhuma comprovação quanto à exigência legal relativa à “frequência efetiva nos cursos”, de forma que deve ser mantido o lançamento dessa rubrica por falta de comprovação dos requisitos legais exigidos.

Quanto à alegação de que a autoridade fiscal não poderia, por presunção, conceber que os estagiários seriam empregados sem que haja indícios nesse sentido, tem-se que tais pessoas constavam da folha de pagamento, como afirma o próprio recorrente, e, não sendo

enquadrados como estagiário por não comprovação do cumprimento dos requisitos legais, enquadram-se no conceito de empregados. Ao contrário do que alega, o ônus da prova é do recorrente, que não trouxe comprovação de suas alegações; conforme consta do relatório fiscal e dos documentos anexados aos autos, o recorrente foi intimado por várias vezes a apresentar a documentação comprobatória e quedou-se silente, só vindo a apresentar alguns documentos quando da impugnação, o que ensejou o lançamento devidamente fundamentado.

Por fim, em relação aos residentes médicos, no relatório fiscal complementar elaborado em resposta a diligência proposta pela primeira instância é informado que

A empresa alegou também em sua defesa que parte dos pagamentos de bolsas de estágio eram para médicos residentes, porém não apresentou a documentação necessária a comprovação da condição de médico residente de acordo com a Lei 6.932/81 (comprovante de credenciamento da empresa junto a Comissão Nacional de Residência Médica, contrato padrão individualizado de todos os envolvidos). Se tal alegação fosse verdadeira, a empresa deveria desde o início ter tratado esses supostos "médicos residentes" como contribuintes individuais, fazendo folha de pagamento específica, declarado suas remunerações em GFIP e recolhendo as contribuições sociais devidas, o que de fato não ocorreu. A auditoria também solicitou esclarecimentos da empresa pela não inclusão desta informações nas GFIP, não obtendo nenhuma resposta. Portanto, a empresa não comprovou a veracidade de suas alegações.

Sobre o tema assim se pronunciou o julgador de piso:

Quanto aos supostos estagiários médicos, essa modalidade de contratação junte-se ao disposto na Lei nº 6.932/81, que exige, in litteris:

Lei 6.932/81

Art. 1º - A Residência Médica constitui modalidade de ensino de pós-graduação, destinada a médicos, sob a forma de cursos de especialização, caracterizada por treinamento em serviço, funcionando sob a responsabilidade de instituições de saúde, universitárias ou não, sob a orientação de profissionais médicos de elevada qualificação ética e profissional.

§ 1º - As instituições de saúde de que trata este artigo somente poderão oferecer programas de Residência Médica depois de credenciadas pela Comissão Nacional de Residência Médica. (negritou-se)

Art. 3º - O médico residente admitido no programa terá anotado no contrato padrão de matrícula:

- a) a qualidade de médico residente, com a caracterização da especialidade que cursa;
- b) o nome da instituição responsável pelo programa;
- c) a data de início e a prevista para o término da residência;
- d) o valor da bolsa paga pela instituição responsável pelo programa.

O contribuinte não apresentou o comprovante de credenciamento da empresa junto a Comissão Nacional de Residência Médica e o contrato padrão individualizado de todos os envolvidos, deixando novamente de atender ao dispositivo legal supra.

O recorrente nada trouxe no recurso a respeito de tais constatações, de forma que nada há a prover em relação a tais estagiários/residentes.

Por fim, a alegação de que a autoridade fiscal teria partido da "premissa absolutamente equivocada de que a contabilidade da empresa e os termos do compromisso de estágio se presumem falsos até que o contribuinte prove o contrário" não prospera. Ora, a fiscalização nada mais fez do que solicitar os documentos que lastrearam os lançamentos contábeis, cabendo ao recorrente comprovar, de maneira discriminada, que cada valor que compõe a base de cálculo das contribuições lançadas partiu de equívoco da fiscalização, o que

não aconteceu. Assim, diante da não apresentação de documentos ao fisco, conforme circunstanciado por diversas vezes no relatório fiscal, foi constituído o crédito tributário, estando o lançamento devidamente fundamentado, de forma que cabe ao recorrente o ônus da prova que o lançamento não prospera, sendo descabida a alegação de inversão do ônus da prova ao fisco.

### **3 - Pagamentos a empregado fora da folha de pagamento (empregada Maria Eveline Pinheiro Lima):**

Neste Capítulo o recorrente repisa que a mencionada empregada era a responsável pelo SESMT da empresa e que por isso efetuava despesas as quais deveriam ser ressarcidas pela empresa, pois diziam respeito aos eventos que deveria participar ou realizar em nome da empresa em face do serviço de medicina do trabalho da Impugnante; que assim todas as despesas realizadas a tal título tinham sua solicitação analisada pela Impugnante, mediante prestação de contas, com os respectivos comprovantes, pela mencionada empregada (doc. 10 anexo), e, caso aprovadas, ressarcidas a empregada, de forma que não se tratava de salários.

Constatou a fiscalização que a empresa apresenta os valores pagos a segurada empregada "Maria Eveline Pinheiro Lima" constantes na contabilidade (conta: Despesas Diversas - 4668013000000) e não incluídos na folha de pagamento. Conforme registra a fiscalização, o registro contábil foi de "pagamento referente a despesas diversas".

#### **No termo de intimação fiscal:**

- Em relação aos valores pagos a Sra. Maria Eveline Pinheiro Lima (conforme anex o II deste TIPF) verificados na contabilidade da empresa pela auditoria, a empresa alega em sua Defesa tratar-se de reembolso. Deste modo, a empresa deverá apresentar "Prestação de conta mensal" juntamente com a documentação hábil, idônea e inequívoca, coincidentes e m datas e valores (lançados) relativamente aos valores supostamente gastos pela Sra. Eveline para realização de atividades da empresa.

#### **No Relatório Fiscal Complementar informa a autoridade fiscal:**

4.2 - Em relação ao item 11.5 d a impugnação (Pagamento de segurado empregado fora da folha de pagamento), relativos aos valores pagos a segurada empregada Sra. Maria Eveline Pinheiro Lima, verificados na contabilidade da empresa pela auditoria durante a ação fiscal anteriormente realizada, a empresa alega em sua defesa trata-se de reembolso. A auditoria solicitou da empresa (TIPF anexo) a "Prestação de contas mensal" juntamente com a documentação hábil, idônea e inequívoca, coincidentes em datas e valores (lançados), relativamente aos valores supostamente gastos pela Sra. Eveline para realização de atividades da empresa. Apesar do novo prazo concedido, a empresa não apresentou nenhum documento além dos já apresentados em sua defesa. Analisando os documentos anexados na defesa (anexo III a IX do processo 10.380.004182/2009-61), conclui-se que os documentos em sua totalidade não apresentam qualquer vinculação com gastos da empresa e com os valores lançados na contabilidade, inclusive foram apresentados diversos recibos em branco (sem nome do destinatário). Vale ressaltar que as compras relativas aos recibos e cupons fiscais apresentados não são inerentes a atividade da empresa, veja a título de exemplo, cupom fiscal da folha 55 do anexo IX do processo 10.380.004182/2009- 61 (compra de vestido e bebidas alcoólicas), ou da folha 51 do anexo III do processo 10.380.004182/2009-61 (compra de esmalte risque e óleo risque) tipicamente referente a despesa pessoal. Portanto, o contribuinte novamente não comprovou que os pagamentos realizados são na verdade de REEMBOLSO, apesar desta nova oportunidade concedida

#### **A respeito da matéria assim se pronunciou o julgador de piso:**

A defendente não trouxe a prestação mensal de contas que comprovariam suas alegações, além de que os recibos apresentados não se prestam a suportar as

alegações defensivas, visto tratarem-se muitos de realização de despesas pessoais e não à atividade laboral da empregada.

A título exemplificativo:

- fl. 1.844 do anexo III do citado processo: recibo em branco, sem identificação do destinatário;
- da fl. 3.126, anexo IX do processo 10380.004182/2009-61: compra de vestido e bebidas alcoólicas;
- fl. 1.885 do anexo III do citado processo: compra de esmalte Risquer e óleo Risquer;
- fl. 1.843, anexo III, idem: compra de queijo mussarela, queijo prato, lasanha pelaggio, cajuína nordestina, etc.
- fl. 1.961, anexo III, idem: compra de whisky Teachers, Red Bull e Gelo Ice.
- fl. 2.677, anexo VI, idem: compra de uma blusa.

Ademais, interessante anotar que a empregada recebia inclusive férias, consoante fl. 1898 do processo 10380.004182/2009-61

O objeto social do recorrente é a realização de serviços médicos de forma que não há causa jurídica para a realização das despesas constantes das notas apresentadas (esmaltes, bebidas, vestuário); não vislumbro motivos para reparar a decisão que manteve a autuação, uma vez que o valor se traduz em remuneração indireta paga a empregado, devendo compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias, independentemente de ter a suposta despesa sido ressarcida pelo recorrente.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por não conhecer dos recursos apresentados pelos devedores solidários, e por conhecer do recurso apresentado pelo contribuinte, para dar-lhe provimento parcial para reconhecer a decadência do lançamento quanto às competências 01/2004 e 02/2004, e para determinar o recálculo da multa, conforme redação do art. 35 da Lei nº 8.212, 1991, conferida pela Lei nº 11.941, 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva