



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10510.000007/2008-91
Recurso nº 159.277 Voluntário
Acórdão nº 2301-02.342 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente DEPARTAMENTO DE ESTADAS DE RODAGEM DO ESTADO DE SERGIPE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

Ementa: DECADÊNCIA PARCIAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. PRECLUSÃO. DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO DE APRENDIZAGEM. SEGURADO EMPREGADO. RELAÇÃO DE ESTÁGIO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Não restou demonstrado cerceamento do direito de defesa, diante da discriminação adequada dos valores constantes do RADA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212 de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

No presente caso, aplica-se a regra do art. 150, § 4º do CTN, haja vista a existência de pagamento parcial do tributo, considerada a totalidade da folha de salários da empresa recorrente.

Após a Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, os RPPS darão cobertura exclusiva a servidores públicos titulares de cargos efetivos e a militares, e a seus respectivos dependentes, de cada ente estatal.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir, devido à aplicação da regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 11/2002, anteriores a 12/2002, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, pela aplicação da regra expressa no I, Art. 173 do CTN; b) em manter a aplicação da multa. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou em excluir a multa presente no lançamento; c) em dar provimento

parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Declaração de voto: Marcelo Oliveira.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira – Declaração de voto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzáles Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte, DEPARTAMENTO DE ESTRAD. DE RODAGEM DO ESTADO DE SERGIPE, contra decisão que julgou procedente em parte o lançamento referente às contribuições devidas à Seguridade Social no período de 01/01/1999 a 31/12/2005.

2. Conforme o relatório fiscal, as contribuições têm como base de cálculo os valores pagos aos segurados empregados abrangidos pelo Programa do Bom Menino (BMN); os valores pagos aos membros do Conselho Deliberativo do DER/SE; aos segurados individuais que prestaram serviço à empresa; aos trabalhadores sob regime celetista; e sobre a remuneração paga aos seus estagiários em desacordo com o art. 3º da Lei nº 6.494 de 1977.

3. Abaixo transcrevo a ementa do julgamento de primeira instância, que restou posta nos seguintes termos:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para o lançamento de contribuições previdenciárias é de 10 anos.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade ou ilegalidade de ato normativo em vigor.

REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL.

Após a Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, os RPPS darão cobertura exclusiva a servidores públicos titulares de cargos efetivos e a militares, e a seus respectivos dependentes, de cada ente estatal.

BOLSA DE APRENDIZAGEM.

Não integra o salário-de-contribuição a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem (menor aprendiz) garantida ao adolescente até quatorze anos de idade exclusivamente.

ESTÁGIO.

Não integra o salário-de-contribuição a importância paga a título de bolsa de complementação educacional ao estagiário, somente quando paga nos termos da legislação específica.

DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO.

O décimo terceiro salário integra o salário-de-contribuição.

SALÁRIO-FAMÍLIA.

O salário-família não integra o salário-de-contribuição.

DOCUMENTOS. PROVAS.

As alegações devem ser acompanhadas de documentos hábeis a demonstrar a veracidade dos fatos.

RECOLHIMENTO. APROPRIAÇÃO.

O recolhimento parcialmente apropriado a um levantamento deve ter seu valor remanescente apropriado em outros levantamentos.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Lançamento Procedente em Parte”

suma:

4. O contribuinte, por sua vez, interpôs recurso voluntário, alegando em

a) imprescindibilidade da realização de perícia, oferecendo quesitos antecipados, bem como indicando assistente técnico pericial;

b) decadência do direito da Fazenda Pública lançar tributos após 5 anos da ocorrência dos fatos geradores;

c) desnecessidade do recolhimento de contribuições previdenciárias para o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) sobre servidores que contribuem para o Instituto de Previdência do Estado de Sergipe (IPES), devendo ser anulados os lançamentos dos códigos CDN, CLN e VEM;

d) ausência de identificação no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (RADA) do montante total recolhido pelo recorrente, configurando cerceamento de defesa;

e) diferença entre os valores encontrados nas Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIPs) dos valores efetivamente pagos aos empregados, razão pela qual a recorrente requer a posterior juntada de GFIPs retificadoras e a análise pericial das informações contidas nas folhas de pagamentos;

f) caracterização de contrato de aprendizagem da relação havida entre o DER/SE e os menores listados nas folhas de pagamento fiscalizadas, porém inexistente o vínculo empregatício entre ambos, posto que, houve intermediação dos contratos pela Fundação Renascer, sendo, portanto, nulos os lançamentos efetuados sob o código BMN, não incidindo, assim, contribuições previdenciárias;

g) nulidade dos lançamentos efetuados sob o código ETN por se tratarem de contratos de estágio, pois o fisco considerou devidas as contribuições sociais, diante da caracterização da relação de emprego, em decorrência da falta de assinatura do representante legal da instituição de ensino nos Termos de Compromisso firmados pelo DER/SE;

Processo nº 10510.000007/2008-91
Acórdão n.º **2301-02.342**

S2-C3T1
Fl. 3

h) divergência entre a base de cálculo para incidência das contribuições previdenciárias lançadas e o real valor recebido pelos servidores, requerendo que a Secretaria de Estado da Administração forneça a efetiva folha de salário dos servidores.

5. Sem contrarrazões, os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DAS PRELIMINARES

DA DECADÊNCIA

2. Preliminarmente, sustenta a recorrente que em 19 de dezembro de 2007, data em que foi materializado o lançamento, o direito de a fazenda pública constituir créditos, cujos fatos geradores ocorreram em data anterior ao dia 19/12/2002, já estava fulminado pelo decurso do quinquídio decadencial, razão pela qual os débitos relacionados com as competências anteriores a 01/2003 encontram-se atingidos pela decadência, nos termos do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para este efeito será de “cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador”.

3. Desse modo, é salutar que seja feita a análise da decadência tendo em vista que parte do crédito tributário constituído já se encontra decaído, segundo o prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional.

4. Sobre essa questão, cumpre dizer que, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

“Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e

do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

5. Os efeitos da Súmula Vinculante estão previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentados pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, **in verbis**:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.”

6. Ainda sobre o assunto, a Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, dispõe o que segue:

“Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.”

7. Assim, como demonstrado, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

8. Dessa forma, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência, prevista no Código Tributário Nacional – CTN, aplica-se ao caso concreto.

9. Compulsando os autos, depreende-se do Relatório Fiscal, que o lançamento “abriga contribuições patronais sobre remunerações presentes em folha de pagamento, porém não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e

Informação à Previdência Social (GFIP)”, f. 171, além disso, consta do Termo de Encerramento da Ação Fiscal – TEAF, juntado à f. 163, foram analisadas as folhas de pagamento, os comprovantes de recolhimento e o Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA às ff. 140/150, assim resta comprovado que houve o recolhimento parcial de tributos. Dessa forma, por tratar-se de matéria de ordem pública, tenho como certo que deva ser aplicada a regra do artigo 150, §4º, do CTN.

10. Em decorrência da análise dos autos, depreende-se do Relatório Fiscal que lançamento do crédito foi lavrado em 19/12/2007, tendo em vista que o período fiscalizado foi de 01/1997 a 12/2005, assim, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, ficam alcançados pela decadência quinquenal os valores referentes ao período compreendido entre 01/1997 a 11/2002. Restando, entretanto, mantidas as competências 12/2002 a 12/2005.

11. Portanto, como ainda há débito remanescente, passo a examinar as demais questões recursais.

DO CERCEAMENTO DE DEFESA

12. A recorrente dispõe que houve cerceamento de defesa, diante da ausência de demonstração pelo fisco do destino de todo o montante recolhido pelo contribuinte, que, caso não seja considerado como saldo credor, impede a análise quantitativa do débito.

13. Não merece acolhida a preliminar em exame, diante da verificação de que os valores constantes do Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA discriminam adequadamente o montante dos recolhimentos contidos nos documentos apresentados à fiscalização. Ressalte-se que não houve apresentação de documentos que comprovem a apropriação do recolhimento diversa da apresentada, e que, assim, pudessem ensejar análise contrária dos autos.

REALIZAÇÃO DE PERÍCIA.

14. A realização de perícia pressupõe a necessidade de exames e verificações de matéria cujo conhecimento não seja do domínio do julgador, não podendo ser utilizada para suprir a ausência de provas que já poderiam as partes ter juntado à impugnação ou para reabrir, por via indireta, a ação fiscal. Nessa esteira, considera-se desnecessária a perícia proposta pelo recorrente, por entendê-la dispensável ao deslinde do presente julgamento, já que todas as informações necessárias já estão nos autos.

15. Por fim, cumpre salientar que a matéria já foi analisada por este Colegiado em acórdão da lavra da Conselheira Liege Lacroix Thomasi conforme abaixo:

“PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS. INDEFERIMENTO.

O indeferimento do pedido de perícia não caracteriza cerceamento do direito de defesa, quando demonstrada sua prescindibilidade.

Considerar-se-á como não formulado o pedido de perícia que não atenda aos requisitos previstos no artigo 16, IV c/c §1º do Decreto nº 70.235/72.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

(Acórdão 2301-00.370; Recurso 242.663; sessão de junho de 2009, Conselheira Relatora Liege Lacroix Thomasi)

DO MÉRITO

REGIME DA PREVIDÊNCIA SOCIAL

16. Quanto ao mérito e atento às razões recursais, alega a recorrente que “os servidores que contribuem para o Instituto de Previdência do Estado de Sergipe – IPES estão abrangidos por regime próprio de previdência social, afastando, conseqüentemente, o vínculo com o Regime Geral de Previdência Social – RGPS”.

17. Mesmo diante do arrazoadado pelo recorrente, tenho que não merece guarida tal pretensão, conforme passarei a demonstrar a seguir.

18. Segundo consta do relatório fiscal, as contribuições previdenciárias incidem sobre valores pagos aos trabalhadores do DER/SE sob o regime da CLT, tendo em vista serem segurados obrigatórios do RGPS, na categoria de empregado, conforme determina o art. 40, § 13, da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, que assim dispõe:

“Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

(...)

§ 13 - Ao servidor ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração bem como de outro cargo temporário ou de emprego público, aplica-se o regime geral de previdência social. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98)”

19. Dessa forma, após a EC nº 20, de 1998, restou definido que apenas os servidores efetivos, investidos em cargo público da administração direta, autárquica ou fundacional, nomeados em caráter permanente, mediante concurso público de provas ou provas e títulos, poderiam integrar o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), e, pelo que se depreende dos autos, o contribuinte não comprova este enquadramento.

20. Nessa esteira, o disposto no artigo 1º, inciso V, da Lei 9.717/98 que regulamentou o artigo 40, *caput*, da CF/88 e dispôs sobre as regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

“Art. 1º Os regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal deverão ser organizados, baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial, observados os seguintes critérios:

V - cobertura exclusiva a servidores públicos titulares de cargos efetivos e a militares, e a seus respectivos dependentes, de cada ente estatal, vedado o pagamento de benefícios, mediante convênios ou consórcios entre Estados, entre Estados e Municípios e entre Municípios;”

21. Na mesma linha de entendimento o artigo 13, da Lei 8.212/91 se manifestou, com a redação da Lei 9.876/99:

“Art. 13. O servidor civil ocupante de cargo efetivo ou o militar da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, bem como o das respectivas autarquias e fundações, são excluídos do Regime Geral de Previdência Social consubstanciado nesta Lei, desde que amparados por regime próprio de previdência social.”

22. Dito isso, pode-se reiterar que, tão somente, os servidores efetivos estão submetidos ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS). Desta forma, os servidores públicos comissionados são obrigatoriamente vinculados ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS). Reiterando tal distinção, tem-se a seguinte Ação Direta de Inconstitucionalidade:

“EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. REGIME JURÍDICO DOS SERVIDORES PÚBLICOS. TEMPO DE SERVIÇO. COMPETÊNCIA PRIVATIVA DO CHEFE DO PODER EXECUTIVO. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA RESERVA DE INICIATIVA. LEI 10219/92. REGIME CELETISTA. EQUIPARAÇÃO AOS EFETIVOS. 1. Regime Jurídico. Servidor Público Estadual. Competência Privativa do Chefe do Poder Executivo. Ofende o princípio da reserva de iniciativa a eventual ampliação de incidência de vantagens funcionais sem a participação ativa do Poder competente. 2. Regime celetista. Equiparação. Os servidores oriundos do regime celetista, mesmo considerados estáveis no serviço público, enquanto nesta situação, não se equiparam aos efetivos, no que concerne aos efeitos legais que dependam da efetividade. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente em parte.” (ADI 1695/PR, de 03/03/2004, Plenário, Supremo Tribunal Federal) (grifos nossos)

23. Diante dessas considerações, verifica-se que o lançamento fiscal abarca período posterior a Emenda Constitucional nº 20, de 01/1999 até 12/2005, ademais, o empregado público, contratado para prestar serviços à administração direta ou indireta, sob regime celetista, não adquire estabilidade. Desta forma, aplica-se o dispositivo constitucional devidamente regulamentado.

APRESENTAÇÃO DAS GUIAS DO FUNDO DE GARANTIA E TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL – GFIP’s RETIFICADORAS

24. Insurge-se a empresa contra o falta de tempo hábil para a retificação das GFIP’s apresentadas, alegando a imprescindibilidade da retificação dos documentos solicitados, em razão da divergência entre a base de cálculo contida no pagamento e os valores declarados em GFIP.

25. Porém, compulsando os autos, verifica-se pela data em que foi lavrada a notificação (19/12/2007) e a data da apresentação da defesa (13/08/2008) que decorreu tempo suficiente para apresentação dos documentos devidamente retificados. Desse modo, tendo em vista a preclusão desse direito, entendo que não há que se falar em falta de tempo para apresentação de documentos.

CARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO DE APRENDIZAGEM

26. A questão trazida nos autos diz respeito à descaracterização dos contratos de aprendizagem realizados pelo DER, por intermédio da Fundação Renascer do Estado de Sergipe, em razão de não se enquadrarem ao ECA e à CLT. Desse modo, a fiscalização

considerou os pagamentos como remuneração de segurado empregado.

27 A recorrente assevera que houve equívoco quanto ao levantamento do BMN, afirmando não serem devidas contribuições previdenciárias decorrentes dos pagamentos efetuados aos menores aprendizes inclusos no Programa do Bom Menino.

28. Ressalta-se que mesmo caracterizado o contrato de aprendizagem, haveria incidência da contribuição em análise, pois a legislação previdenciária não retira da hipótese de incidência da contribuição previdenciária a remuneração do menor aprendiz. Como dispõe o art. 28 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

§ 4º O limite mínimo do salário-de-contribuição do menor aprendiz corresponde à sua remuneração mínima definida em lei.

29. Até o advento da Emenda Constitucional nº 20, a importância recebida a título de bolsa aprendizagem garantida ao adolescente até 14 anos de idade esteve excluída da incidência de contribuições previdenciárias. Conforme o art. 28, §9º, “u”, da Lei 8.212/91:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).”

30. Porém, com a proibição de qualquer tipo de trabalho à criança e ao adolescente menores de 14 anos, não há mais que se falar em exclusão de incidência de contribuição sobre remuneração de aprendiz. A EC n.º 20 alterou o inciso XXXIII, do artigo 7º, da Constituição Federal, que passou a disciplinar o trabalho de crianças e adolescentes da seguinte maneira:

“proibição do trabalho noturno, perigoso ou insalubre a menores de dezoito anos e de qualquer trabalho a menores de dezesseis anos, salvo na condição de aprendiz, a partir dos quatorze anos” (Artigo 7º da CF/88)

31. Desta feita, em consequência da proibição do trabalho a menores de quatorze anos, mesmo na condição de aprendiz, cumulativamente com a não integração do salário-de-contribuição exclusivamente da importância recebida a título de bolsa do

adolescente de até quatorze anos, ainda que na condição de aprendiz, são devidas contribuições previdenciárias. Corroborando tal entendimento, conforme o art. 65 do Estatuto da Criança e do Adolescente:

“ao adolescente aprendiz, maior de quatorze anos, são assegurados os direitos trabalhistas e previdenciários.” (grifos nossos)

32. Por conseguinte, alega a recorrente que, em consequência da intermediação dos contratos de aprendizagem pela Fundação Renascer, não existe vínculo empregatício entre o DER/SE e os menores listados nas folhas de pagamento fiscalizadas.

33. Analisando os autos, observa-se que o DER foi informado sobre a situação irregular dos aprendizes, por meio do ofício nº 012/03 da Fundação Renascer do Estado de Sergipe, f. 196, referente à Reformulação do Programa de Iniciação do Trabalho – PROINTA. Dessa forma, descaracterizados os contratos de aprendizes, resta configurado vínculo empregatício entre os aprendizes e o DER/SE, considerando-os como segurados empregados do Regime Geral de Previdência Social.

34. O Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, determina no § 2º, do seu art. 229:

“Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

(...)

*§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do **caput** do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. [Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999](#)”*

35. Diante dessas considerações, mantém-se a decisão recorrida.

CONFIGURAÇÃO DA RELAÇÃO DE ESTÁGIO

36. A ora recorrente possui entendimento no qual considera que os contratos realizados com os estagiários, mesmo sem a assinatura do representante legal da instituição educacional nos Termos de Compromisso, caracterizam-se como contrato de estágio, em virtude da existência de um convênio entre o DER/SE e a instituição de ensino superior regulando a concessão de estágios.

37. Contudo, incumbe destacar que há necessária interveniência da instituição financeira por meio da assinatura do Termo de Compromisso para a inexistência de vínculo de emprego, posto que, sem a devida assinatura, que é requisito formal para a caracterização da relação de estágio, resta configurado vínculo empregatício. Sendo, assim, obrigatória a interveniência da instituição, como prescreve o art. 3º da Lei 11.788 de 25 de setembro de 2008:

“Art. 3º O estágio, tanto na hipótese do § 1º do art. 2º desta Lei quanto na prevista no § 2º do mesmo dispositivo, não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, observados os seguintes requisitos:

II – celebração de termo de compromisso entre o educando, a parte concedente do estágio e a instituição de ensino;

§ 2º O descumprimento de qualquer dos incisos deste artigo ou de qualquer obrigação contida no termo de compromisso caracteriza vínculo

de emprego do educando com a parte concedente do estágio para todos os fins da legislação trabalhista e previdenciária. (grifos nossos)

38. Cumpre ressaltar que a celebração de convênio de concessão de estágio entre o DER/SE e a instituição de ensino superior não torna desnecessária a assinatura do Termo de compromisso, segundo preconiza o art. 8º, parágrafo único, da Lei 11.788/2008:

Art. 8º É facultado às instituições de ensino celebrar com entes públicos e privados convênio de concessão de estágio, nos quais se explicitem o processo educativo compreendido nas atividades programadas para seus educandos e as condições de que tratam os arts. 6º a 14 desta Lei.

Parágrafo único. A celebração de convênio de concessão de estágio entre a instituição de ensino e a parte concedente não dispensa a celebração do termo de compromisso de que trata o inciso II do caput do art. 3º desta Lei.”(grifos nossos)

39. Portanto, considera-se salário-de-contribuição a importância recebida pelo “estagiário” em discordância com a vigente Lei do Estágio, Lei 11.788/2008, como se depreende do art. 28 da Lei 8.212/1991:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição :

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;(...)”

40. Afinal, o estágio, regulamentado pela Lei nº 11.788/2008, é uma das possibilidades de inserção profissional do adolescente, devendo ser avaliada de forma apurada. Para a caracterização de estagiário, o jovem deve estar vinculado à Educação Superior, Educação Profissional, Ensino Médio, Educação Especial ou aos anos finais do ensino fundamental, na modalidade profissional da educação de jovens e adultos. Assim sendo, a qualidade de estagiário pressupõe condição objetiva não verificada nos contratos, qual seja a assinatura dos Termos de Compromisso. Desse modo, há incidência da contribuição previdenciária na importância recebida a título de bolsa de estágio, estando o levantamento ETN em conformidade com as normas previdenciárias.

VALOR DOS VENCIMENTOS E DIVERGÊNCIA DA BASE DE CÁLCULO PARA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

41. O contribuinte afirma que as folhas de pagamento em arquivo digital apresentam equívoco. Mas não foram apresentados, até o recurso, documentos que comprovassem erros nas folhas, pois as fichas financeiras não são hábeis para infirmar as informações anteriormente fornecidas pela recorrente durante a ação fiscal. Assim sendo, mantenho os valores devidamente lançados.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

42. Ressalta-se que, em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea “c”, deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

43. Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991 que assim dispõe:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por sua vez, o art. 61 da Lei nº 9.430/96 reza:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

44. Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de 100%, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

45. Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, se for mais benéfica para o contribuinte.

CONCLUSÃO:

46. Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** o Recurso Voluntário, e **DAR PROVIMENTO PARCIAL**, posto que: a) nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, ficam alcançados pela decadência quinquenal os valores referentes ao período compreendido entre 01/1999 a 11/2002; b) na mesma forma, para que seja aplicada a multa prevista no art. 61, § 2º da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica ao contribuinte, nos termos acima delineados. No mais mantenho a decisão recorrida.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/07/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/07/2012 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 14/09/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 20/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Declaração de Voto

Com todo respeito ao nobre Relator, divirjo de seu entendimento quanto à conclusão sobre a multa.

Concordo com a posição do Relator a respeito da aplicabilidade do Art. 106 do CTN ao caso:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

Só não posso concordar com a análise feita pelo Relator, que leva à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.

A Lei 8.212/1991 trazia a seguinte redação quando tratava de multas:

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação **não incluída em notificação fiscal de lançamento:***

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos *incluídos em notificação fiscal de lançamento*:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito *inscrito em Dívida Ativa*:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcèlement, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcèlement somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o

acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

Com a edição da Medida Provisória 449/2008 ocorreram mudanças na legislação que trata sobre multas, com o surgimento de dois artigos:

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

...

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Ocorre que o nobre Relator comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.

Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora**.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

...

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escriturar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.

O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.

Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não têm caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. ***Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido. Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício*** e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.

Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado a penalidade determinada pelo II, Art. 35 da Lei 8.212/1991 (**créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento**), antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**nos casos de lançamento de ofício**).

Portanto, divirjo do voto do Relator, pelas razões expostas.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira