



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

Processo nº 12269.004679/2009-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-004.333 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de outubro de 2014
Matéria DECADÊNCIA. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO
Recorrente CC PAVIMENTADORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2003 a 30/06/2003

LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA.

Em caso de declaração de nulidade do lançamento por vício formal, o crédito substitutivo deve ser lançado dentro do prazo de 05 anos a contar da data da decisão.

Não foi transcorrido o prazo de 05 anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

ESTÁGIO. DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. SEGURADO OBRIGATÓRIO DO RGPS.

É segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), na condição de empregado, o estagiário que presta serviços a empresa, em desacordo com a Lei 6.494/1977.

GRATIFICAÇÃO E PAGAMENTOS EM FOLHA COMPLEMENTAR. PARCELAS INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO.

A contribuição previdenciária incide sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, aos segurados empregados.

Incide contribuição previdenciária sobre remunerações pagas a empregados a título de gratificação não eventual.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, relativas às contribuições da parte patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), referente ao período de 02/2003 a 06/2003.

O Relatório Fiscal (fls. 09/16) informa que a primeira ação fiscal teve início em 05/10/2006, com ciência do MPF nº 10.1.01.00.2008.0099-1, lavrada a NFLD de DEBCAD 37.019.006-8, com ciência em 28/12/2006, todavia este lançamento foi considerado nulo, por vício formal, conforme Acórdão nº.02-16.358 exarado pela 7ª Turma de Julgamento em Belo Horizonte, na sessão datada de 27/11/2007.

Esse Relatório Fiscal informa ainda que a decisão de nulidade decorreu de erro na aplicação da multa, em razão do enquadramento feito pelo auditor-fiscal de salários de contribuição definidos mediante aferição indireta, tendo equivocadamente informado que estes valores estavam declarados em GFIP, o que implicou na redução em 50% no valor da multa de mora, determinando-se, em consequência a emissão de novo documento de lançamento.

O Fisco informa que a base de cálculo foi apurada por aferição indireta prevista na Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, artigo 33, parágrafos 3º e 6º, e consignadas no levantamento EXT - PAGAMENTO EXTRA FOLHA, pois foi constatado, quando do exame da escrituração contábil da empresa e análise dos elementos apresentados à fiscalização, que sua contabilidade não registra o movimento real das remunerações pagas aos segurados empregados que lhe prestam serviços. As folhas de pagamento e gratificações extras foram encontradas nos controles financeiros da empresa.

Como elemento motivador da adoção do procedimento da aferição cita os seguintes fatos: (i) a conta de despesa não registra o movimento real dos pagamentos realizados pela empresa, não informando assim a real remuneração dos segurados empregados; (ii) os serviços administrativos e de contabilidade da empresa são realizados na Empresa Ribas Construtora Ltda; (iii) a empresa C.C. Pavimentadora Ltda e a empresa Ribas Construtora Ltda são empresas de grupo familiar; (iv) na empresa Ribas Construtora Ltda foi apreendidos documentos de controles financeiros de pagamentos de remuneração em que constam também pagamentos a empregados da empresa C.C. Pavimentadora Ltda e que como estes pagamentos foram feitos fora da folha foram considerados para fins de apuração da remuneração dos segurados da empresa; (v) da análise dos livros Diário e Razão, constatou-se que a conta 4.1.1.04 .00122 - Salários e Ordenados, registra apenas os salários declaradas em folha de pagamento, sendo omitidos os registros das gratificações pagas aos seus empregados, bem como os pagamentos feitos e registrados em folha suplementar. Cita como exemplo de falta de registro de pagamento, ocorrências relativas aos segurados empregados Noeli da Costa, Evir Cristian Lara Ventura e José Amâncio Soares. Acresce o Auditor que além dos pagamentos “por fora” de gratificações que não foram contabilizados e nem incluídos em folhas de pagamentos, a empresa deixou de registrar, em época própria, pagamentos de salários a

segurados empregados, citando como exemplo o fato ocorrido com os empregados Eder Fuck e João Batista Teodoro Cardoso.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 07/12/2009 (fls. 01 e 77), mediante correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 23/48), alegando, em síntese, que:

1. **Preliminar.** Defende que a lavratura de novo auto de infração sobre os fatos geradores objeto da NFLD 37.019.006-8, julgada nula por enquadramento equivocado da multa, só poderia ser emitido dentro do prazo de cinco anos do pagamento contados do fato gerador, o que, se não feito até março de 2008, houve a decadência do direito de lançar. Sustenta a impropriedade da exigência fiscal dizendo que ao caso não se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso II no CTN, tendo em vista que *“a nulidade do débito lançado não ocorreu por vício formal do lançamento, mas sim por vício material havido no lançamento que atingiu, inclusive, o valor lançado, por errônea tipificação da multa aplicável, tanto assim que o fisco não emitiu um novo lançamento, mas sim 3(três) autos de infração”*. Aduz que somente o vício formal possibilita a realização de um novo lançamento, sobre os mesmos fatos e que, no caso, houve alteração dos fatos, razão pela qual não se poderá cogitar na reabertura de prazo para novo lançamento, muito menos para a realização de 3 (três) lançamento como agora feito. Assevera que, ao caso, não se aplica a regra do inciso II do art. 173 do CTN, estando, portanto, configurada a decadência do direito de lançar, por força do transcurso do prazo de 05 anos, contados da ocorrência do fato gerador;
2. **Relativamente aos fatos geradores que motivaram a autuação**, diz que a fiscalização presumiu a existência de vínculo empregatício, pois os trabalhadores relacionados pelo Fisco prestaram serviço na condição de autônomos. Cita como exemplo o nome de Eder Fluck que, segundo a impugnante no período do levantamento do débito (fevereiro/2003) seu vínculo com a empresa era na condição de estagiário. Alega que a fiscalização considerou como segurados empregados da empresa trabalhadores que nunca foram por ela registrados nessa qualidade, sem, contudo ter demonstrado os pressupostos inerentes à relação de emprego, levando em conta, para tanto, única e exclusivamente os pagamentos efetuados àqueles profissionais desprezando o fato de se tratarem de profissionais liberais. O lançamento se deu com base em mera presunção, porque o Fisco não provou a relação de emprego existente entre a empresa e os prestadores de serviços considerados empregados pela fiscalização. Acrescenta que em não havendo elementos que caracterizem a relação de emprego, não há que se cogitar da existência de vínculo empregatício e muito menos de contribuição lançada sobre a remuneração de supostos empregados e que não é do Fisco a competência para definir o vínculo empregatício e sim, à vista do contido no artigo 643, da CLT, é competência privativa da Justiça do Trabalho;

3. **Relativamente à contribuição apurada sobre as gratificações pagas aos empregados da empresa**, diz que, a rigor técnico, não podem ser qualificadas como “salário”, porque não correspondem à retribuição por serviços prestados e, em consequência, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciárias. Assevera que para a aplicação do artigo 22, inciso I da Lei 8.212/1991, é necessário analisar o artigo 457, da Consolidação das Leis do Trabalho, não podendo o INSS considerar de forma simplista o salário como sendo tudo que o empregado recebe do empregador em decorrência da relação de emprego. Diz que a verba paga a título de gratificação além não ter sido expressa ou tacitamente ajustada com o empregado, representa mero ato de liberalidade patronal, sem se revestir do caráter de habitualidade e insuscetível de ser considerada como salário e que a inclusão de tal verba para composição da base de cálculo da contribuição previdenciária, afronta o artigo 110, do Código Tributário Nacional. Isto porque, segundo o impugnante, a partir do momento em que o fiscal considera como salário as gratificações pagas aos empregados, alarga a base de cálculo da contribuição previdenciária;
4. Pede, ao final, seja julgada procedente a impugnação e cancelada a autuação com imediata suspensão de seus efeitos.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Juiz de Fora/MG – por meio do Acórdão nº 09-30.653 da 5ª Turma da DRJ/JFA (fls. 63/72) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele foi lavrado com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes, não tendo a Defendente apresentado elementos ou fatos que pudessem ilidir a sua lavratura.

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Agência da Receita Federal do Brasil em Gravataí/RS informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao CARF para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

DAS PRELIMINARES:

A Recorrente alega que deveria ser aplicado o instituto da decadência tributária, pois já teria ocorrido o prazo de 5 anos da decisão definitiva de nulidade.

Tal alegação não será acatada pelas razões fáticas e jurídicas a seguir delineadas.

No presente caso, ocorreu um novo lançamento em decorrência de ter sido anulado o lançamento fiscal anterior por conter vício formal, este foi veiculado por meio da NFLD nº 37.019.006-8, de 26/12/2006, conforme Acórdão nº 02-16.358, de 27/11/2007, proferido pela 7ª Turma da DRJ/BHE, que registrou:

*“[...] Após a ciência da interessada, os autos deverão ser remetidos à Delegacia da Receita Federal de origem para as providências **necessárias à lavratura** de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito **em substituição à presente**, que ora se anula.*

(...)

Assim sendo, a contribuição apurada não foi objeto de lançamento por parte da empresa, na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP, fato comprovado com a lavratura do Auto de Infração de nº 37.019.009-2.

O lançamento aqui registrado considerou que as contribuições apuradas foram lançadas em GFIP e, em consequência, aplicou-se com redução da multa em 50% (cinquenta por cento) o que não poderia ser, tendo em vista que o § 4º do artigo 35 supracitado aplica-se tão somente no caso de as contribuições terem sido informadas naquele documento.

O fato ocorrido gerou a cobrança de multa a menor do que devido, o que é considerado um vício de saneamento inviável.

*Pelas razões acima expostas, voto no sentido de anular o presente débito **com determinação no sentido de que seja efetuado novo lançamento** em uma outra Notificação Fiscal de Lançamento de Débito. [...]” (g.n.) (Acórdão nº 02-16.358 da 7ª Turma da DRJ/BHE)*

Percebe-se que foi devidamente noticiado, no conteúdo do Acórdão nº 02-16.358, que haveria a constituição de um novo lançamento fiscal em substituição à lavratura da

Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº 37.019.006-8, que ora se anulava por conter vício formal.

Constata-se que, em decorrência do enquadramento equivocado, em opção no sistema informatizado de processamento do documento de lançamento, causou erro na valor da multa de mora. Isso ocasionou um defeito no processo de formação do lançamento fiscal originário, configurado como vício formal, sendo que isso permite-se o lançamento fiscal substitutivo.

Sobre o vício praticado entendo ser o mesmo de natureza formal e não material, este pretendido pela Recorrente, pois a auditoria fiscal delineou todos os elementos do crédito tributário previstos no art. 142 do CTN¹, ensejando um lançamento que, conquanto identifique a infração imputada, não atende de forma adequada a determinação da sua exigência nos termos da legislação previdenciária. Em outras palavras, o motivo determinante, pressuposto de existência material do lançamento permanece incólume, porém o lançamento carece de correção quanto ao vício procedimental na aplicação exclusivamente da multa de mora, vício este oriundo do enquadramento equivocado na opção do sistema informatizado de processamento do documento de lançamento. Para tanto, nos Fundamentos Legais do Débito (FLD), ficou consignado que haveria a incidência da multa de mora calculada com base na obrigação vencida incluída em Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), nos seguintes termos:

*“[...] **ACRÉSCIMOS LEGAIS – MULTA** - Competências:
02/2003, 04/2003 a 06/2003*

*Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 35, I, II, III (com a redação dada pela Lei n. 9.876, de 26.11.99); Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 239, til, "a", "b" e "c", parágrafos 2.º ao 6.º e 11, e art. 242, parágrafos 1.º e 2.º (com a redação dada pelo Decreto n. 3.265, de 29.11.99). CALCULO DA MULTA: PARA PAGAMENTO DE OBRIGAÇÃO VENCIDA, NÃO INCLUÍDA EM NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO: 8% dentro do mês do mês de vencimento da obrigação; 14%, no mês seguinte; 20%, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; **PARA PAGAMENTO DE CRÉDITOS INCLUÍDOS EM NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO (NFLD)**: 24% em até 15 dias do recebimento da notificação; 30% após o 15. dia do recebimento da notificação; 40% após a 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; 50% após o 15. dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa, **PARA PAGAMENTO DO CRÉDITO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA**: 60%, quando não tenha sido objeto de parcelamento; 70%, se houve parcelamento; 80%, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não*

¹ Código Tributário Nacional (CTN):

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

tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; 100% após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. OBS.: NA HIPÓTESE DAS CONTRIBUIÇÕES OBJETO DA NOTIFICAÇÃO DO DÉBITO TEREM SIDO DECLARADAS EM GFIP, EXCETUADOS OS CASOS DE DISPENSA DA APRESENTAÇÃO DESSE DOCUMENTO, SERÁ A REFERIDA MULTA REDUZIDA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO). [...]” (NFLD nº 37.019.006-8)

De mais a mais, a multa de mora é um encargo decorrente do atraso de pagamento, originado do inadimplemento do contribuinte, e distinto do valor originário da obrigação principal.

A regra prevista no art. 173, II, do Código Tributário Nacional (CTN) concede ao Fisco um prazo de 5 (cinco) anos, da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulada o lançamento anterior, para que o crédito seja constituído por meio de **lançamento substitutivo**.

Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5.172/1966:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. (g.n.)

Cumpre esclarecer que, para o lançamento de ofício, o crédito tributário é considerado definitivamente constituído com a regular ciência da decisão definitiva, momento em que não pode mais o lançamento ser contestado na esfera da Administração.

Observa-se que a definitividade da decisão que anulou a NFLD nº 37.019.006-8 deverá levar em consideração a regra estampada no inciso I do artigo 42 do Decreto 70.235/1972, *in verbis*:

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto; (g.n.)

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Dessa regra estatuída acima, percebe-se que as decisões de primeira instância das quais não caibam mais recursos, ou transcorrido o prazo de sua interposição, são definitivas. Com isso, a partir do momento em que não for mais cabível qualquer recurso ou tendo ocorrido o esaurimento das vias recursais, as decisões de primeira instância no âmbito do processo administrativo federal transitam em julgado e geram a coisa julgada formal

administrativa, que é o impedimento de modificação da decisão por qualquer meio processual dentro do processo em que foi proferida, também chamada de preclusão máxima administrativa.

Essas decisões são atos administrativos, e, portanto, estão sujeitas aos princípios e atributos inerentes ao regime jurídico público administrativo, seja em relação aos seus efeitos, seja em relação à sua validade.

Constata-se que a ciência do lançamento substitutivo, ora analisado, ocorreu em 07/12/2009 – conforme Aviso de Recebimento (AR) de fl. 77 –, e os documentos acostados aos autos, pelo Fisco e pela Recorrente, apontam que a decisão veiculada por meio do Acórdão 02-16.358 da 7ª Turma DRJ/BHE, que, por vício formal, anulou o lançamento tributário anteriormente efetuado, foi proferida em 27/11/2007. Com isso, o lançamento fiscal substitutivo poderia ser lavrado até 27/11/2012, e foi lavrado em 07/12/2009.

Logo, o lançamento fiscal substitutivo está em consonância com o prazo legal de 5 (cinco) anos previsto no art. 173, II, do CTN.

Dentro desse contexto da decadência, a Recorrente alega a nulidade do lançamento por inadequação jurídica do instrumento de constituição do crédito, haja vista a formulação à época de somente um documento de lançamento, no caso, a Notificação Fiscal de Lançamento (NFLD) de nº 37.019.006-8, e agora de três documentos, o que desvirtua a equivalência com o documento substituído. Afirmar na sua argumentação que não houve substituição do lançamento anterior, mas sim a lavratura de novos autos de infração, dentre os quais o presente lançamento fiscal, porém fora do prazo decadencial de 5 anos previsto no art. 173 do CTN.

Essa alegação não procede para o caso ora analisado, além dela ser também impertinente para o deslinde da controvérsia instaurada, eis que a Recorrente foi notificada do primeiro lançamento antes de decorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, e, no lançamento substitutivo, foi notificada antes de decorridos 5 (cinco) anos da decisão que anulou o lançamento anterior, conforme já amplamente discutido.

Cumpra esclarecer que, com o advento da Lei 11.457/2007, todos os procedimentos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários referentes às contribuições previdenciárias, inclusive a nomenclatura dos documentos fiscais, passaram a ser regidos pelas normas do Decreto 70.235/1972, dispondo em seu art. 9º:

*Art. 9º. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em **autos de infração** ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei 11.941, de 27/05/2009).*

Aliás, não é outra a previsão do §7º do artigo 37 da Lei 8.212/1991, alterado pela Lei 11.941/2009, em que está consignado que “(...) o crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação, **de auto de infração** e de confissão de valores devidos e não recolhidos pelo contribuinte”.

No presente caso, o lançamento anterior foi lavrado em 28/12/2006, utilizando-se do documento de NFLD (lançamento da obrigação principal, abrangendo os valores relativos às contribuições patronais, às contribuições dos segurados e às destinadas aos Terceiros/Outras Entidades), perfazendo no campo identificado como “valor atualizado” o montante de R\$4.663,98 (valor originário da obrigação principal), conforme documento de fls. 03, do Anexo I do presente processo.

Por sua vez, o lançamento substitutivo seguiu as modificações legislativas que alteraram a nomenclatura do instrumento de formalização de exigência de contribuições previdenciárias, em substituição ao modelo anterior, foram emitidos três documentos de lançamento: (i) processo 12269.004679/2009-91, apura-se as contribuições devidas pela empresa e as destinadas ao SAT/GILRAT; (ii) processo 12269004680/2009-15, os valores decorrentes das contribuições descontadas dos segurados; e (iii) processo 12269.004681/2009-60, as contribuições destinadas as outras Entidades/Terceiros. Assim, foi preservado o montante inicial lançado anteriormente (valor originário), conforme a soma do campo identificado como “valor atualizado”.

Diante disso, não acato a alegação de nulidade do lançamento fiscal por inadequação jurídica do instrumento de constituição do crédito, eis que a mudança formal na nomenclatura do documento fiscal, decorrente de ordem imperativa legal, não ensejou qualquer cerceamento à garantia da ampla defesa nem ao devido processo legal.

DO MÉRITO:

A Recorrente alega que o Fisco presumiu a existência de vínculo empregatício, pois os trabalhadores relacionados pela autoridade fiscal prestaram serviço na condição de estagiários ou autônomos. Argumenta ainda que inexistiu contribuição sobre pagamento de gratificações.

Com relação à alegação da Recorrente de que os segurados seriam estagiários, tal fato não prospera pelas seguintes razões: (i) a Recorrente não apresentou os Termos de Compromisso com interveniência da instituição de ensino, conforme previam os artigos 5º e 6º do Decreto 87.497/1982, este regulamentou a Lei 6.494/1977; (ii) não demonstrou que cumpria a regra do art. 4º, alínea “b”, desse Decreto, eis que a duração do estágio era de 3 (três) meses, renovável por igual período, acompanhada de ausência de data da celebração do contrato entre as partes; (iii) não realizou o seguro contra acidentes pessoais em favor dos estagiários; (iv) não demonstrou a matrícula regular dos estudantes; dentre outros.

Decreto 87.497/1982 – Regulamentou a Lei nº 6.494/1977, que dispõe sobre o estágio de estudantes de estabelecimentos de ensino superior e de 2º grau regular e supletivo:

Art. 4º. As instituições de ensino regularão a matéria contida neste Decreto e disporão sobre:

a) inserção do estágio curricular na programação didático-pedagógica;

b) carga-horária, duração e jornada de estágio curricular, que não poderá ser inferior a um semestre letivo;

c) condições imprescindíveis, para caracterização e definição dos campos de estágios curriculares, referidas nos §§ 1º e 2º do artigo 1º da Lei nº 6.494, de 07 de dezembro de 1977;

d) sistemática de organização, orientação, supervisão e avaliação de estágio curricular.

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. (g.n.)

§ 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.

Com isso, percebe-se que é necessário o Termo de Compromisso para a caracterização da inexistência de vínculo empregatício. Além disso, a Recorrente não demonstrou que os estagiários tinham seguro contra acidentes pessoais nem que eles cumpriam carga-horária (duração e jornada de estágio curricular) superior a um semestre letivo.

É importante esclarecer que o seguro contra acidentes pessoais exigido pela Lei 6.494/1977 é requisito essencial para que o estagiário deixe de ser beneficiário do RGPS. O mesmo dispositivo, ao afastar o vínculo de emprego, preocupa-se com a previdência do estagiário contra os infortúnios a que se sujeita no ambiente de trabalho:

Lei 6.494/1977:

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 segurado contra acidentes pessoais.

Com o advento da Lei 11.788, de 25/09/2008, foi estabelecido um novo regramento para a concessão de estágio de estudantes, e permaneceu como requisito da configuração de um estágio o seguro contra acidentes pessoais, podendo a obrigação ser assumida pela instituição de ensino interveniente:

Lei 11.788/2008:

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:

I - matrícula e frequência regular do educando em curso de educação superior, de educação profissional, de ensino médio, da educação especial e nos anos finais do ensino fundamental, na modalidade profissional da educação de jovens e adultos e atestados pela instituição de ensino;

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

III - compatibilidade entre as atividades desenvolvidas no estágio e aquelas previstas no termo de compromisso.

§ 1º O estágio, como ato educativo escolar supervisionado, deverá ter acompanhamento efetivo pelo professor orientador da instituição de ensino e por supervisor da parte concedente, comprovado por vistos nos relatórios referidos no inciso IV do caput do art. 7º desta Lei e por menção de aprovação final.

§ 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.

Art. 9º. As pessoas jurídicas de direito privado e os órgãos da administração pública direta, autárquica e fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como profissionais liberais de nível superior devidamente registrados em seus respectivos conselhos de fiscalização profissional, podem oferecer estágio, observadas as seguintes obrigações: (...)

IV - contratar em favor do estagiário seguro contra acidentes pessoais, cuja apólice seja compatível com valores de mercado, conforme fique estabelecido no termo de compromisso; (g.n.) (...)

Parágrafo único. No caso de estágio obrigatório, a responsabilidade pela contratação do seguro de que trata o inciso IV do caput deste artigo poderá, alternativamente, ser assumida pela instituição de ensino.

Diante desse contexto fático, percebe-se, então, que a Recorrente não cumpriu todos os requisitos estabelecidos pela Lei 6.494/1977, vigente até 24/09/2008, quando foi revogada pela Lei 11.788, de 25/09/2008, tornando os valores pagos aos segurados empregados (designados pela Recorrente de estagiários) salário de contribuição previdenciária, a teor da regra estampada na alínea “t” do §9º do artigo 28 da Lei 8.212/91:

Art. 28. (...)

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

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;

Constata-se que o segurado empregado Eder Fulck, o qual a Recorrente alega à condição de estagiário, efetivamente ele foi estagiário em outra empresa (RIBAS CONSTRUTORA LTDA), distinta da Recorrente, conforme Termo de Compromisso de estágio e Aviso de Término de Estágio (fls. 57/58), no período de 15/08/2002 até 15/02/2003, tendo como participantes a Escola estadual Presidente Arthur Costa e Silva e a empresa concedente do estágio RIBAS CONSTRUTORA LTDA. Percebe-se ainda que o término desse estágio aconteceu em 15/02/2003 e a remuneração considerada como fato gerador do lançamento foi registrada na competência 05/2003, conforme comprova-se no relatório de lançamento de fls. 13, do anexo I.

Dentro do contexto fático e da alegação da caracterização de vínculo empregatício, em face do enquadramento de trabalhadores como segurados empregados, cumpre esclarecer que essa situação não configura como motivo do presente lançamento fiscal, eis que os valores apurados são decorrentes da verba paga a título de gratificação, esta evidenciada nas folhas complementares de pagamento (extra folha, nos controles financeiros apreendidos pela Fisco), conforme documentos acostados aos autos (fls. 09/15 do Anexo I).

A alegação de que a verba paga a título de gratificação não poderia ser qualificada como “salário”, porque não corresponderia a retribuição por serviços prestados e não foi expressamente ou tacitamente ajustada com o empregado, representando mero ato de liberalidade patronal, portanto desprovida de habitualidade, tal alegação também não merece ser acatada. Esse entendimento decorre do fato de que a verba designada de gratificação foi paga em folha complementar (por fora da folha normal, suplementar) e não foi devidamente registrada na contabilidade da Recorrente.

Para tanto, o pagamento extra folha foi devidamente registrado no Relatório Fiscal (fls. 09/16) com os seguintes termos:

“[...] 2. NARRATIVA DOS FATOS

2.1. As remunerações foram apuradas por aferição indireta, por não constar nas folhas de pagamento e, em razão da contabilidade da empresa não refletir a realidade dos lançamentos contábeis, conforme determina a legislação previdenciária e também as normas técnicas de contabilidade, estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC.

2.2. Ao constatar, no exame da escrituração contábil e na análise dos elementos apresentados que a construtora não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, os salários de contribuições foram obtidos com base nos controles financeiros apreendidos pela Fiscalização, onde constam relacionados os valores líquidos das remunerações das folhas de pagamentos, bem como gratificações não incluídas em folhas de pagamentos. Este procedimento fiscal está amparado legalmente, conforme o disposto na Lei 8.212/91, abaixo transcritos: (...)

2.2.1.1. Na visita in loco à empresa, constatamos que os serviços administrativos de contabilidade e recursos humanos são realizados no prédio da empresa Ribas Construtora Ltda., que fica ao lado, tendo o Sr. Ivo José Ames, como Contador - Departamento de Contabilidade, fone 3344-1121 e o Sr. Luciano da Silva Teixeira - Departamento de Recursos Humanos, fone 3344-1055:

2.2.1.2. Na análise foi possível constatar de que trata-se de empresas familiares, pois o sócio-gerente da C.C. Pavimentadora Ltda., Cristiano Lindner Ribas é filho do sócios-gerentes Jandir dos Santos Ribas, CPF: 118.993.280-68, CI 4005438355-SSP/RS, e Marisa Lindner Ribas, Período: 08/05/1980 a 15/03/2006, CPF: 489.863.050-20, CI 9013012597-SSP/RS, residentes na Rua Desembargador Augusto Loureiro Lima, 141, apto.301, CEP 90470-120, Bairro • Petrópolis, em Porto Alegre/RS;

2.2.1.3. Na ação fiscal desenvolvida na empresa Ribas Construtora Ltda. foram apreendidos documentos de controles financeiros de pagamentos de remunerações, em que constam também pagamentos a empregados da empresa C.C. Pavimentadora Ltda. Como nestes controles financeiros constam pagamentos realizados por fora das folhas de pagamentos, foram também utilizados para apuração de remuneração de segurados nesta empresa.

(...)

2.2.3 . Na análise dos livros contábeis (Diário e Razão) verificamos que a conta **4.1.1.04.00122 Salários e Ordenados - registra apenas os salários declarados nas folhas de pagamento**, sendo omitidos os pagamentos de gratificações, além de pagamentos por fora (PF) discriminados em folha de pagamento suplementar, ficando caracterizada a exclusão de registro de fato contábil para encobrir fato gerador de contribuição previdenciária, numa demonstração inequívoca de que a escrituração não retrata a totalidade dos pagamentos efetuados pela empresa a seus empregados. Por esta infração, foi lavrado auto de Infração. [...]”

A materialidade dos fatos constantes no Relatório fiscal encontra-se comprovada pelos documentos de fls. 41/57.

A Recorrente tenta descaracterizar a natureza salarial do gratificação alegando que é paga por mera liberalidade da empresa e sem habitualidade (ganho eventual). Ocorre que tal entendimento não pode prevalecer, eis que a habitualidade não fica caracterizada apenas pelo pagamento em tempo certo, de forma mensal, bimestral, semestral, ou anual, mas pela garantia do recebimento a cada implemento de condição por parte do trabalhador. Tanto ficou configurada a habitualidade que a Recorrente registrou os valores nos controles financeiros apreendidos pela Fisco (extra folha). Portanto, a habitualidade, no presente caso, resta caracterizada em decorrência da maneira com os valores foram disponibilizados para os segurados empregados: sem quaisquer registros na contabilidade da Recorrente (Livro Diário e Livro Razão) e registrados nos controles financeiros apreendidos pelo Fisco, os quais contêm os valores líquidos das remunerações das folhas de pagamentos e as gratificações não incluídas em folhas de pagamentos.

Como a remuneração decorrente da folha complementar (suplementar, controles financeiros apreendidos pelo Fisco) foi omitida da escrituração contábil, isso configura que os valores eram destinados a retribuir o trabalho, independentemente da sua forma de pagamento, a teor do inciso I do artigo 28 da Lei 8.212/1991.

Lei 8.212/1991:

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;

Por fim, pela apreciação do processo e das alegações da Recorrente, não encontramos motivos para decretar a nulidade nem a modificação do lançamento ou da decisão de primeira instância, eis que o lançamento fiscal e a decisão encontram-se revestidos das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com o arcabouço jurídico-tributário vigente à época da sua lavratura.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.