



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720495/2012-67
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.722 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2023
Recorrente MZ CONSULT - SERVIÇOS E NEGÓCIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NULIDADE DE DECISÃO NÃO VERIFICADA

Decisão administrativa fundamentada em lei e no direito tomada por autoridade competente e sem preterição do direito de defesa não é nula.

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas. (Tema 339-STF)

NULIDADE DO LANÇAMENTO INEXISTENTE

Autuação que obedece aos requisitos legais de validade praticada por autoridade competente e sem preterição do direito de defesa não é nula. O contribuinte demonstrou ao longo do processo conhecer os fatos e imputações feitas na exação contra si e exauriu suas alegações de direito.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. ESTÁGIO. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO PROBATÓRIA SUFICIENTE.

A ausência de cumprimento dos requisitos legais da Lei nº 6.494/1977, implica na consideração do estagiário como segurado empregado.

DEVER DE PROVA DO RECORRENTE NEGATIVA GERAL

Tratando-se de contestação de números obtidos na contabilidade e folha de pagamento do próprio recorrente, o questionamento da validade destes dados sem a devida prova e fundamentação se traduz em negativa geral.

Recurso voluntário improcedente

Crédito Tributário mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário interposto. Vencido o conselheiros Rodrigo Duarte Firmino (relator), que deu-lhe provimento. Designado redator do voto vencedor o conselheiro Rodrigo Rigo Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino - Relator

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Rigo Pinheiro - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Gregorio Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Ana Claudia Borges de Oliveira, Jose Marcio Bittes, Rodrigo Rigo Pinheiro, Wilderson Botto (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

Relatório

AUTUAÇÃO

Em 15/03/2012 o contribuinte foi pessoalmente notificado da constituição dos Autos de Infração para cobrança de contribuições sociais e multas, conforme DEBCAD nº 37.353.809-0, fls. 4 e ss, parte patronal (Empresa e SAT/RAT), no montante de R\$ 769.222,30; DEBCAD nº 37.353.810-3, fls. 13 e ss, Segurados empregados, no montante de R\$ 283.832,07; DEBCAD nº 37.353.811-1, fls. 22 e ss, Terceiros, no montante de R\$ 208.873,74; DEBCAD nº 37.353.808-1, fls. 31 e ss, descumprimento de dever instrumental com aplicação de multa – CFL 68, no valor de R\$ 129.369,60, referentes às competências de 01/2007 a 12/2007, no montante inicial de R\$ 1.391.297,78.

Referidas exações estão instruídas por relatórios circunstanciando fatos e fundamentos jurídicos, fls. 230/245 e 246/248, sendo precedida por ação fiscal referente a mesmo período, conforme Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.90.00-2010-04164-7, cópia a fls. 2, iniciado em 04/01/2011, precisamente às 12:00, fls. 37/38 e encerrado em 15/03/2012, fls. 43 e ss.

Segundo a fiscalização, ficou comprovado que a contribuinte não cumpriu integralmente suas obrigações tributárias, vez que deixou de recolher e informar em GFIP as contribuições sociais incidentes sobre os valores pagos aos trabalhadores por ela considerados estagiários, que, segundo a autoridade administrativa, desempenhavam atividades inerentes às de celetistas. Em razão do constatado, foram então enquadrados como segurados empregados e realizado a constituição do crédito tributário referente às contribuições e multas incidentes sobre as diferenças de salários, do cotejo daqueles valores lançados na contabilidade e os constantes das folhas de pagamento, considerando o vínculo obrigatório ao Regime Geral de Previdência Social – RGPS, na condição de Segurados Empregados.

Destaque-se também que houve comparação e aplicação da multa menos gravosa, por retroatividade benigna, conforme informação de fls. 32/33, considerando pontualmente aqueles casos em que a legislação superveniente foi mais benéfica.

Foram ainda juntadas cópias de documentos, termos e outros conforme fls. 46/248

DEFESA

Irresignado com o lançamento, a contribuinte apresentou defesa em 16/04/2012, fls. 253 e ss, combatendo em duas vertentes, ao que nomeia por descaracterização generalizada de estagiários e a diferenças entre a folha de salário e contabilidade para o período.

- PRELIMINARES

Aduz que a fundamentação é precária, **pela aferição indireta utilizada**, haja vista que entende ter prestado informações completas ao fisco, já atendeu adequadamente todas as intimações, **discordando ainda quanto à existência apontada na exação de registros contábeis em desarmonia com fatos geradores tributários**. Alega ainda que não constou fundamentação no relatório de FLD (fundamentos legais do débito) no art. 33, §§3º e/ou 6º da Lei nº 8.212, de 1991, ao que entende nulidade segundo os arts. 202 e 203 do Código Tributário Nacional – CTN.

Entende também a ocorrência de vício material quanto ao critério de mensuração da obrigação acessória (CFL 68), por aplicação retroativa do disposto no art. 32-A com aquela redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009 em período anterior à MP 499, de 2008, conforme abaixo transcrito, fls. 279:

Há que se observar, a respeito, que, com relação ao período anterior ao do advento da MP 449/08, mas, vinculado exclusivamente às obrigações acessórias, devem ser aplicadas, de forma retroativa, as novas deliberações constantes do atualmente vigente art. 32-A, da Lei 8212/91 (fruto da MP 449/08), por serem mais benéficas às anteriormente vigentes, mas, já revogadas, justamente, a contar do advento da MP 449/08;

ASSIM, DE FORMA OBJETIVA, É DE SE REITERAR QUE A MULTA A SER APLICADA NO CONTEXTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS, NO PERÍODO ANTERIOR A AGO/08, É A DISCIPLINADA PELO ART. 32-A DA LEI 8212/91, OBSERVADA A REDAÇÃO DA LEI 11.941/09 (fruto da conversão da MP 499/08), A RETROAGIR POR SER MAIS BENÉFICA NA ESPÉCIE.

- MÉRITO

Alega que as contratações de estagiários foram regulares, harmoniosas segundo as exigências da Lei nº 6.494, de 1977, destacando, por amostragem, individualmente três contratos. Contrapõe-se ao que entendeu por motivação subjetiva da autoridade em utilizar de comparativo quanto ao número de estagiários, frente ao de celetistas. Aduz que, pela ausência de profissionais capacitados, a sociedade empresária decidiu por dar treinamentos e daí o motivo da quantidade de estagiários presentes na empresa.

Destaca que, para caracterizar vínculo empregatício, as circunstâncias objetivas e afetas à subordinação deveriam ser enfrentadas, tal como onerosidade, pessoalidade e vontade das partes, todavia a autoridade somente utilizou do único argumento comparativo entre estagiários, funcionários e sócios, com ausência de destaque quanto à relevante especificidade do mercador de RI/TI para o ano de 2007. Aduz ter ocorrido, *in casu*, inversão do ônus probatório, já que o dever de provar a regularidade dos estágios passou a ser do contribuinte.

Por fim questiona a VALIDADE dos números apontados para os meses de outubro a dezembro de 2007, de origem em possível divergência entre dados de folha de pagamento em cotejo com os contabilmente registrados, ao que alega que “no curso do contencioso” serão apresentados os elementos demonstrativos da inexistência de passivos vinculados a tal temática.

Requer, ao final, acolhimento de suas razões de direito e o julgamento procedente da peça de defesa, com reconhecimento de nulidade ou, se superados, pelas alegações de mérito.

Juntou cópia de documentos a fls. 304 e ss.

DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRO GRAU

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande – DRJ/CGE julgou a impugnação improcedente em 06/11/2013, conforme Acórdão nº 04-34.048, fls. 363 e ss, conforme ementa abaixo transcrita:

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

VALIDADE DO LANÇAMENTO

O Auto de Infração é válido e eficaz, se lavrado com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

ESTAGIÁRIO. NECESSIDADE DE CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS

A ausência de cumprimento de requisitos materiais da Lei 6.494/1977 implica na consideração do estagiário como segurado empregado.

AFERIÇÃO DIRETA

Aferição direta é a modalidade do lançamento que se distingue da aferição indireta quanto à forma para, primeiro, verificar a ocorrência do fato gerador, segundo, determinar a matéria tributável, e terceiro, calcular o montante do tributo devido.

MULTA DE OFÍCIO. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A partir da edição da MP 449/08, a multa em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração, e de declaração inexata, passou a ser regida pelo artigo 44 da Lei no 9.430/96. A multa prevista no inciso I, do art. 44 é única, no importe de 75%, e visa apenas, de forma conjunta, em um só lançamento, tanto o não pagamento do tributo (obrigação principal) como a não apresentação da declaração ou apresentação da declaração inexata (obrigação acessória).

O contribuinte foi regularmente notificado, conforme fls. 395/396, em 21/11/2013.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recorrente interpôs recurso voluntário em 19/12/2013, fls. 397 e ss, por advogado representado, instrumento a fls. 283.

A peça recursal parte de uma notória contrariedade quanto à decisão recorrida, ao que passa a tecer considerações a respeito do julgado de primeira instância, reafirmando sua principal tese de defesa, a de que os estagiários não possuem a relação jurídica descrita no art. 3º da Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT, ou seja, não são empregados da empresa, e alega preliminar de NULIDADE do acórdão de piso por falta de análise dos argumentos da defesa conduzidos na impugnação, fls. 404:

d.3.2) - afinal, ao decidir, **o julgador deve sopesar os argumentos das partes litigantes, e, como isso não ocorreu nestes autos, na medida em que a recorrida decisão não cuidou de analisar um mínimo argumento sequer do contraditório exercido pelo contribuinte, não se pode dar validade jurídica a ela;**(grifo do autor)

As demais teses apresentadas no recurso se tratam exatamente daquelas mesmas expostas na impugnação, de fls. 253 e ss, tanto em preliminares como também de mérito, inclusive com idênticos pedidos/requerimentos, donde deixo de repeti-las, já que exaustivamente expostas neste relatório.

É o relatório!

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Relator.

ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e obedece aos requisitos legais, portanto dele tomo conhecimento.

Passo a examinar as preliminares.

PRELIMINARES

NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Aduz a recorrente ser nula a decisão de origem por não analisar os argumentos de defesa, fls. 404:

d.3.2) - afinal, ao decidir, **o julgador deve sopesar os argumentos das partes litigantes, e, como isso não ocorreu nestes autos, na medida em que a recorrida decisão não cuidou de analisar um mínimo argumento sequer do contraditório exercido pelo contribuinte, não se pode dar validade jurídica a ela;**(grifo do autor)

Ao examinar a decisão *a quo*, de fls. 363/392, portanto, **trinta laudas**, verifico que se encontra perfeitamente fundamentada, nas razões de fato e de direito sobre as quais se alicerça, não havendo, nem por sombra, possibilidade de preterição de direito de defesa, nos termos em que rege a regra processual, art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Ao contrário do que alega a recorrente, o que se vê no acórdão combatido é o exame completo dos argumentos apresentados na impugnação. Quanto ao racional utilizado na decisão de origem, enquanto sucinto, cumpre destacar o decidido pelo Supremo Tribunal Federal – STF, em sede de repercussão geral – AI 791.292, com a fixação do Tema nº 339, cuja tese a seguir transcrevo:

(Tema 339 – STF)

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, **ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.** (grifo do autor)

O que existe, *in casu*, é a **insatisfação da recorrente com o julgamento dado pelo colegiado de piso**, mas é exatamente por esse motivo que o recurso voluntário interposto tem, por um de seus efeitos e pilar, **o poder de devolver a matéria impugnada**, nos termos em que rege o art. 1.013 do novo Código de Processo Civil - CPC, de aplicação subsidiária a processos administrativos, conforme art. 15 deste.

Isto posto, há que se dar aqui um “justo” juízo, desprovido de qualquer ligação com as partes envolvidas no litígio, tampouco para com a decisão *a quo*, **que não será adotada por parâmetro**, como se verá adiante. Contudo, tratando-se de preliminar quanto à alegada NULIDADE DE DECISÃO, **não a verifico sobre qualquer prisma ou análise jurídica.**

Para concluir, lembro das sábias lições deixadas pelo gênio e mestre do passado, Dr. Carlos Maximiliano, antigo ministro do STF (Maximiliano, Carlos. Hermenêutica e Aplicação do Direito. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.277):

É comum no foro, na imprensa e nas câmaras substituírem as razões, os fatos e os algarismos pelos adjetivos retumbantes em louvor de uma causa, ou em vitupério da oposta. Limitam-se alguns a elevar às nuvens os autores ou as justificativas que invocam, e a deprimir os do adversário; outros chamam irretorquíveis, decisivas, esmagadoras às próprias alegações, e absurdas, sofisticadas, insustentáveis, às do contraditor. Exaltar, enaltecer com entusiasmo, ou maldizer, detratar com veemência não é argumentar; será uma ilusão de apaixonado, ou indício de inófia de verdadeiras razões.(grifo do autor)

A ironia leva a palma ao vitupério. **O que impressiona bem (saibam os novos, mais ardorosos e menos experientes) é a abundância e solidez dos argumentos aliados à perfeita cortesia, linguagem ponderada e modéstia habitual.**(grifo do autor)

OUTRAS NULIDADES

Aduz que a fundamentação é precária, pela aferição indireta utilizada, haja vista que entende ter prestado informações completas ao fisco, já que atendeu adequadamente todas as intimações, discordando existir registros contábeis em desarmonia com fatos geradores tributários. Alega ainda que não constou fundamentação no relatório de FLD (fundamentos legais do débito) no art. 33, §§3º e/ou 6º da Lei nº 8.212, de 1991, ao que entende nulidade segundo os arts. 202 e 203 do Código Tributário Nacional – CTN.

Entende também a ocorrência de vício material, quanto ao critério de mensuração da obrigação acessória (CFL 68), por aplicação retroativa do disposto no art. 32-A com aquela redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009 em período anterior à MP 499, de 2008, conforme abaixo transcrito, fls. 431/432:

Há que se observar, a respeito, que, com relação ao período anterior ao do advento da MP 449/08, mas, vinculado exclusivamente às obrigações acessórias, devem ser aplicadas, de forma retroativa, as novas deliberações constantes do atualmente vigente art. 32-A, da Lei 8212/91 (fruto da MP 449/08), por serem mais benéficas às anteriormente vigentes, mas, já revogadas, justamente, a contar do advento da MP 449/08;

ASSIM, DE FORMA OBJETIVA, É DE SE REITERAR QUE A MULTA A SER APLICADA NO CONTEXTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS, NO PERÍODO ANTERIOR A AGO/08, É A DISCIPLINADA PELO ART. 32-A DA LEI 8212/91, OBSERVADA A REDAÇÃO DA LEI 11.941/09 (fruto da conversão da MP 499/08), A RETROAGIR POR SER MAIS BENÉFICA NA ESPÉCIE.

Ao examinar os quatro autos de infração que constam do processo, verifico que, para a cobrança das obrigações principais, em cada um deles, há uma parte chamada Fundamento Legal do Débito – FLD, que descreve claramente qual a legislação que a autoridade se utilizou para o lançamento e, quanto à obrigação acessória (CFL 68), há também clara descrição da fundamentação, fls. 31.

Verifiquei nos relatórios fiscais, que são parte componente da exação, fls. 230/248, **clara descrição de fatos e fundamentos jurídicos** e mais, **nada há quanto à alegada aferição indireta**, ao contrário, o que se vê nos autos é a utilização das próprias informações contábeis fornecidas pela recorrente nos lançamentos, **portanto, trata-se de aferição direta**.

Quanto ao vício material, por critério de mensuração da multa (CFL 68), verifiquei no relatório a fls. 248 **que não consta situação agravante**. O que vi nos autos foi somente a utilização de retroatividade legal benigna, em razão de sanção mais benéfica, após verificação das legislações (anterior em comparação com a vigente ao tempo da autuação).

Por tudo posto, há que se destacar que as autuações seguiram o rigor do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, para além disso, os lançamentos e todos os atos que se seguem não desobedecem o art. 59 deste mesmo decreto, **especialmente por não preterir o direito à defesa**, claramente utilizado à exaustão pela recorrente, **donde verifico INEXISTIR qualquer nulidade**.

MÉRITO

Passo então a analisar o mérito.

Alega o recorrente que as contratações de estagiários foram regulares, harmoniosas, segundo as exigências da Lei nº 6.494, de 1977, destacando, por amostragem, individualmente três contratos. Contrapõe-se ao que entendeu por motivação subjetiva da autoridade em utilizar de comparativo quanto ao número de estagiários, frente ao de celetistas. Aduz que, pela ausência de profissionais capacitados, a sociedade empresária decidiu por dar treinamentos e daí o motivo da quantidade de estagiários presentes na empresa.

Destaca que, para caracterizar vínculo empregatício, as circunstâncias objetivas e afetas à subordinação deveriam ser enfrentadas, tal como onerosidade, pessoalidade e vontade das partes, todavia a autoridade somente utilizou do único argumento comparativo entre estagiários, funcionários e sócios, com ausência de análise quanto à relevante especificidade do mercado de RI/TI para o ano de 2007. Aduz ter ocorrido, *in casu*, **inversão do ônus probatório**, já que o dever de provar a regularidade dos estágios passou a ser do recorrente.

Por fim, questiona a VALIDADE dos números apontados para os meses de outubro a dezembro de 2007, de origem em possível divergência entre dados de folha de pagamento em cotejo com os contabilmente registrados.

Em exame ao relatório fiscal de fls. 230 e ss, **verifico que a *ratio essendi* da cobrança tributária deste contencioso está alicerçada sobre uma ausência de comprovação de contratação para finalidade de estágio, vez que restou comprovada pela autoridade a total impossibilidade de supervisão dos trabalhos dos estudantes, conforme abaixo transcrevo, fls. 234:**

2.12 - O sujeito passivo não conseguiu comprovar que os trabalhadores considerados por ele como estagiários foram contratados para fins de estágio, restando comprovado, inclusive, **a total impossibilidade de supervisão dos trabalhos dos estudantes**. Isto porque são, na realidade, empregados, conforme preconizado na CLT, que não foram devidamente registrados. **A planilha acima demonstra claramente o subterfúgio utilizado na contratação maciça de mão de obra sem registro, visando a mitigação dos valores que deveriam ter sido recolhidos, a título de contribuições previdenciárias e para outras entidades e fundos.**(grifo do autor)

A certeza da autoridade surge a partir de um quadro comparativo que demonstra (planilha), de janeiro a dezembro de 2007, **um elevado número de estagiários frente a um baixo quantitativo de funcionários e sócios**, conforme transcrevo:

MÊS	SÓCIOS		EMPREGADOS		ESTAGIÁRIOS		TOTAL		RECEITA BRUTA	
COMP	Nº	VALOR	Nº	VALOR	Nº	VALOR	Nº	VALOR	MENSAL	ACUMULADA
01/2007	2	1.100,00	1	4.000,00	68	100.712,41	71	105.812,41	1.241.180,52	1.241.180,52
02/2007	2	1.100,00	1	4.000,00	61	98.519,31	64	103.619,31	866.015,90	2.107.196,42
03/2007	2	1.100,00	1	4.000,00	80	116.015,76	83	121.115,76	1.991.981,34	4.099.177,76
04/2007	2	1.100,00	2	6.000,00	78	140.222,04	82	147.322,04	1.821.293,15	5.920.470,91
05/2007	2	1.100,00	2	6.000,00	85	140.614,43	89	147.714,43	1.934.475,51	7.854.946,42
06/2007	2	1.100,00	2	6.000,00	93	146.269,86	97	153.369,86	2.137.279,75	9.992.226,17
07/2007	2	1.100,00	2	11.060,00	108	263.993,62	112	276.153,62	2.013.776,52	12.006.002,69
08/2007	2	1.100,00	6	12.818,70	111	179.925,64	119	193.844,34	2.208.927,00	14.214.929,69
09/2007	2	1.100,00	6	12.818,70	113	174.088,57	121	188.007,27	2.591.527,83	16.806.457,52
10/2007	2	1.100,00	6	25.503,83	124	10.096,57	132	36.700,40	2.778.778,03	19.585.235,55
11/2007	2	1.100,00	6	25.362,86	131	188.552,69	139	215.015,55	2.184.655,47	21.769.891,02
12/2007	2	1.100,00	6	44.165,32	139	473.307,26	147	518.572,58	3.491.730,76	25.261.621,78
SOMA		13.200,00		161.729,41		2.032.318,16		2.207.247,57	25.261.621,78	25.261.621,78
13/2007		////	6	8.866,35		////		8.866,35	////	////
TOTAL	///	13.200,00	//	170.595,76		2.032.318,16	//	2.216.113,92	25.261.621,78	25.261.621,78

Resta substancialmente clara a desproporção na empresa entre aqueles que compõem o quadro de trabalhadores frente ao número de estudantes, **como por exemplo no mês de julho há 108 destes para apenas dois funcionários**, ou seja, **a proporção de 1 para 54**.

Ao examinar a Lei nº 6.494, de 1977, vigente à época, apresenta em seu bojo requisitos formais e materiais, conforme abaixo dou destaque e transcrevo o art. 1º:

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 nº 8.859, de 23.3.1994)

§ 1º Os alunos a que se refere o caput deste artigo devem, comprovadamente, estar frequentando 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 nº 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 nº 8.859, de 23.3.1994) (grifo do autor)

§ 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 nº 8.859, de 23.3.1994) (grifo do autor)

A regulamentação do dispositivo legal é dada pelo Decreto nº 87.497, de 1982, conforme os arts. 1º ao 5º:

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 . 2º **Considera-se estágio curricular, para os efeitos deste Decreto, as atividades de aprendizagem social, profissional e cultural, proporcionadas ao estudante pela participação em situações reais de vida e trabalho de seu meio, sendo realizada na comunidade em geral ou junto a pessoas jurídicas de direito público ou privado, sob responsabilidade e coordenação da instituição de ensino.** (grifo do autor)

Art . 3º **O estágio curricular, como procedimento didático-pedagógico, é atividade de competência da instituição de ensino a quem cabe a decisão sobre a matéria, e dele participam pessoas jurídicas de direito público e privado, oferecendo oportunidade e campos de estágio, outras formas de ajuda, e colaborando no processo educativo.**(grifo do autor)

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.

Há que se destacar que a lei exige que os locais de realização do estágio tenham condições de proporcionar experiência prática na linha de formação do estagiário, **todavia não**

remete ao contratante a responsabilidade e coordenação desta atividade, mas sim à instituição de ensino.

É claro que salta aos olhos tamanha desproporção entre os funcionários da empresa e os estudantes contratados para estágio, todavia e ao meu sentir, **trata-se de um forte indício que carece de outros elementos de prova**, como por exemplo passo a descrever:

- Há algum estagiário ocupando supervisão nos trabalhos da empresa?
- Há estudantes se utilizando de mais de uma contratação, repetidamente, ainda que por outra instituição de ensino, de modo a demonstrar a pessoalidade, o uso indevido do estágio e também o aproveitamento da expertise adquirida na experiência do trabalho?
- Foram ouvidos os estagiários e as **instituições de ensino**, de modo a verificar eventual desvirtuado uso da legislação pela recorrente, considerando a responsabilidade destas quanto ao acompanhamento de seus alunos?
- A jornada REAL de atividade em estágio, cumprida pelo estudante, compatibilizou-se com o horário escolar, considerando, por óbvio, as horas do dia em que a contratante funciona?

O dever de prova, nos termos em que rege o art. 9º *caput* do Decreto nº 70.235, de 1972, já descrito neste voto, mas que peço vênha para repeti-lo abaixo, **é da autoridade tributária**:

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 nº 11.941, de 2009)

A realidade é que a CLARA FALTA DE BALIZAS LEGAIS nesta seara deu azo a tamanho exagero por parte do contribuinte, que quer se livrar de custos, entre os quais significativamente está o tributário, todavia o poder-dever da autoridade tributar, previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional, **não poderá preencher eventuais lacunas na lei**.

Não por outro motivo, a Lei nº 11.788, de 2008, que revogou a Lei nº 6.494, de 1977 em estudo, ou seja, ano seguinte aos fatos geradores aqui discutidos, trouxe restrições ao número de estagiários, conforme art. 17, que abaixo transcrito apenas por exemplo:

Art. 17. O número máximo de estagiários em relação ao quadro de pessoal das entidades concedentes de estágio deverá atender às seguintes proporções:

I – de 1 (um) a 5 (cinco) empregados: 1 (um) estagiário;

II – de 6 (seis) a 10 (dez) empregados: até 2 (dois) estagiários;

III – de 11 (onze) a 25 (vinte e cinco) empregados: até 5 (cinco) estagiários;

IV – acima de 25 (vinte e cinco) empregados: até 20% (vinte por cento) de estagiários.

Por tudo posto, não tendo a autoridade tributária trazido aos autos provas suficientemente robustas de sua alegação, entendo que não devem prevalecer os lançamentos, inclusive aquele afeto à responsabilidade acessória.

Há ainda que se destacar que, conforme cópia de documentos juntadas as fls. 304 e ss, a recorrente comprovou o cumprimento daqueles requisitos estabelecidos na lei para o estágio, aos exemplos trazidos por amostragem.

Portanto, há que se aplicar o disposto no art. 4º da Lei nº 6.494, de 1977, abaixo transcrito:

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.(grifo do autor)

Quanto ao questionamento feito na peça recursal sobre a VALIDADE dos números apontados para os meses de outubro a dezembro de 2007, de origem em possível divergência entre dados de folha de pagamento em cotejo com os contabilmente registrados, **transcrevo suas alegações, fls. 432/433:**

III.c)- das diferenças valorativas entre dados em folha de pagamento e contabilidade

O contribuinte questiona a validade dos números apontados como devidos nos meses de out/nov/dez/2007, originados em uma possível divergência de dados contidos em folha de pagamento, frente a dados contabilmente registrados.

Assim, firmada esta impugnação, é de se esclarecer que, independentemente da juntada de documentos vinculados, TEM O FISCO PREVIDENCIÁRIO EM SEUS SISTEMAS INFORMATIZADOS, ACESSO A TODOS OS RECOLHIMENTOS E DECLARAÇÕES FIRMADOS PELO CONTRIBUINTE, QUE SE CARACTERIZAM COMO ELEMENTOS DEMONSTRATIVOS DA INEXISTÊNCIA DE PASSIVOS VINCULADOS A TAL TEMÁTICA.

A recorrente quer se desincumbir de seu dever de prova, com olvido do art. 373, II do CPC, tanto que em sua primeira peça de defesa, de fls. 253 e ss, já havia apresentado essa mesma tese, de idêntica argumentação, porém com o segundo parágrafo assim dizendo, fls. 280:

Assim, firmada esta impugnação, é de se esclarecer que, no curso do contencioso administrativo ora instaurado, serão apresentados os elementos demonstrativos da inexistência de passivos vinculados a tal temática.

Tratando-se de processo administrativo tributário, o momento para apresentação de provas documentais é aquele mesmo da impugnação, nos termos em que rege o art. 16, §4º do Decreto nº 70.235, de 1972, traduzindo as alegações da recorrente em uma negativa geral, conforme art. 17 deste mesmo decreto, já que os números contestados são aqueles obtidos a partir da própria contabilidade em cotejo com a folha de pagamentos, ambos da empresa.

Por tudo posto, voto pela rejeição das preliminares apresentadas e, no mérito, por dar provimento ao recurso interposto.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Rigo Pinheiro, Designado.

Em que pesem as razões do voto proferido pelo Ilustríssimo Conselheiro Relator, peço máxima vênia para divergir do seu entendimento no mérito deste julgado.

A divergência é específica: trata-se de ponto de matéria probatória produzida nos autos pela fiscalização em contraponto à produzida pela Recorrente. O Nobre Relator entendeu que a fiscalização fundamentou seu lançamento tão-somente em indícios, os quais careciam de outros elementos de prova para atingir as balizas legais e necessárias ao cumprimento do escopo do que prevê o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Em seu entendimento, pontuou que – apesar do excessivo número de estagiários em relação ao número de funcionários da Recorrente, isso – por si só – não era suficiente para comprovar elementos caracterizadores da relação de emprego. Destaca, ainda, que a Recorrente trouxe cópia de documentos (fls. 304 e ss), cujo conteúdo comprova o cumprimento dos requisitos estabelecidos pela legislação de estágio.

É nesse ponto em que divirjo e que, em minha concepção, traz resultado diverso para o deslinde desse julgamento.

O primeiro ponto de atenção é, sim, o número elevado de estagiários em face de um quadro diminuto de funcionários. A tabela descrita no voto do r. Relator, a qual se encontra no item 2.11 do Relatório de Fiscalização, aponta, realmente, essa discrepância. Por exemplo, em dezembro do ano de 2007, havia-se um quadro total de 6 funcionários para uma base de 139 estagiários.

Leia-se: este é um ponto de atenção. Um indício, como já dito. Caso a fiscalização houvesse atuado tão-somente com essa informação, é fato que sua fragilidade seria preclara.

O segundo ponto de atenção é que a fiscalização não encerrou suas ações com essa informação. Pelo contrário, durante a verificação fiscal, exigiu que a Recorrente comprovasse que tal numeroso quadro era efetivamente de estagiários. Ora, apesar de não ser usual, bastava-se comprovar com os requisitos exigidos pela legislação correlata para que não se pairasse qualquer dúvida sobre a regularidade das contratações.

Foi, então, que a ação fiscal lavrou o TIF nº 02, com o pedido dos seguintes elementos comprobatórios do estágio (elegi aqueles que a própria legislação coloca como necessários para comprovação da sua natureza): a) Instrumento jurídico entre a instituição de ensino e a empresa; b) Termo de compromisso celebrado entre o estudante e a empresa, com intermediação obrigatória da instituição de ensino; c) Comprovação de jornada de atividade em estágio compatível com o horário escolar; d) Seguro contra acidentes pessoais, em favor do estagiário; e) Comprovação de que o estudante/estagiário estava regularmente matriculado e frequentado, efetivamente, o curso; e f) Informar por escrito, em papel timbrado e assinado, quem ficou encarregado de acompanhar, supervisionar e avaliar as tarefas dos estagiários, informando o nome do empregado e a função.

O terceiro ponto de atenção decorre, justamente, da resposta apresentada pela Recorrente (reiterada em sede de Impugnação e de Recurso Voluntário): ela não conseguiu comprovar, efetivamente, que todo o quadro apontado de estagiários exercia essa função na prática.

Ora, dos 139 estagiários ali elencados, a Recorrente, desde o início da fiscalização, isto é, há quase 11 anos, trouxe tão-somente elementos, parcialmente, comprobatórios de 3 pessoas:

1) Tharita Fernandes

- a) Termo de Compromisso e Plano de Estágio (FGV EAESP e MZ Consult);
- b) Declaração de matrícula regular pela FGV;
- c) Apólice de seguro de vida individual e/ou acidentes pessoais;
- d) Termo de rescisão do contrato de estágio;

2) Thiago Rodrigues Moreira da Silva

- a. Termo de Compromisso de Estágio (UNASP e MZ Consult);
- b. Apólice de seguro de vida individual e/ou acidentes pessoais;
- c. Termo de rescisão de contrato de estágio;

3) Ana Paula de Carvalho Gomes Fiorotti

- a. Termo de Compromisso para a realização de estágio (MZ Consult e Centro Universitário da FEI);
- b. Declaração de matrícula regular do Centro Universitário da FEI;
- c. Apólice de seguro de vida individual e/ou acidentes pessoais.

É de se notar, portanto, que a Recorrente deixou de comprovar, efetivamente e conforme previsto na lei de estágio, que o seu quadro de funcionários estava regularmente inscritos e adequados para este regime.

Observe: não se está aqui a negar, em qualquer momento, o direito de cada empresa se auto organizar, conforme seus critérios de mercado, atividade, recursos etc. Não se trata de qualquer tipo de imposição e/ou intervenção na livre iniciativa organizacional do contribuinte.

Pelo contrário, respeita-se este critério. O que não se pode permitir é utilizar uma sistemática especial de contratação, sem cumprir os requisitos necessários para obtê-la. Quando o Recorrente deixa de comprovar o mínimo necessário para a qualificação de contratação de estagiários; não há como se acolher suas alegações fundada tão-somente em fatos. Entre tais e o Direito, há de se perpassar pelo crivo probatório.

Neste caso, não me parece, portanto, que a Recorrente cumpriu com esse desígnio do início da fiscalização até o presente momento. Mesmo os elementos probatórios trazidos, em relação aos 3 funcionários citados acima, são insuficientes considerando o que foi solicitado, desde o início, pela ação fiscal, assim como pela legislação competente.

Bem por isso, dirijo, neste ponto, que o lançamento é frágil em seu arcabouço probatório. O dever de prova estabelecido pelo artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, bem como aquele estampado no artigo 142 do Código Tributário Nacional, foi fielmente cumprido pela autoridade lançadora.

Ponderado esses pontos de atenção, o silogismo leva à conclusão de que a decisão recorrida é irretocável tanto em suas razões quanto em seus fundamentos (com ementa e razões já transcritas no voto vencido). É por essa razão que eu a acolho, em sua integralidade, para NEGAR provimento ao Recurso Voluntário interposto, a fim de manter a cobrança do crédito tributário em litígio.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Rigo Pinheiro