



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10920.000992/2010-27
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-008.168 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de março de 2020
Recorrente FÁBIO PERINI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÁQUINAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2007

RELATÓRIO DE VÍNCULOS. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NÃO ATRIBUIÇÃO. FINALIDADE INFORMATIVA. SÚMULA CARF Nº 88.

O Relatório de Vínculos não atribui responsabilidade tributária às pessoas nele indicadas nem comporta discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo, apenas, finalidade informativa. Nesse sentido é a Súmula CARF nº 88.

RELAÇÃO DE EMPREGO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não há que se falar de relação de emprego quando caracterizada nos autos uma relação contratual típica de direito privado, entre pessoas jurídicas, no modelo de cessão de mão-de-obra, que sequer foi objeto do lançamento.

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR. ENTIDADE ABERTA. DIRIGENTES DA EMPRESA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Em se tratando de plano de previdência complementar de entidade aberta, o simples fato de ter sido oferecido apenas aos dirigentes da empresa não se mostra suficiente para que os valores vertidos a esse plano integrem o salário de contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Denny Medeiros da Silveira (relator) e Márcio Augusto Sekeff Sallem, que deram provimento parcial ao recurso, cancelando o lançamento apenas em relação à previdência complementar. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luís Henrique Dia Lima.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, transcreveremos o seguinte trecho do relatório constante do Acórdão nº 07-20.701, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Florianópolis/SC, fls. 181 a 225:

Trata-se de lançamento (Auto de Infração de DEBCAD nº 37.225.205-2) de contribuições para outras entidades e fundos devidas pela sociedade empresária Fábio Perini Indústria e Comércio de Máquinas Ltda., relativas a competências compreendidas no período de 01/2006 a 11/2007.

De acordo com o auditor-fiscal autuante foram lançadas de ofício contribuições da empresa *destinadas aos terceiros FNDE, SESI, SENAI, INCRA e SEBRAE*.

Conforme o relatório fiscal de fls. 24 a 49, a presente autuação é constituída por cinco levantamentos:

- a) “CT — PAGTO A CLOVIS ALEX TRUCHINSKI” — O fato gerador das contribuições lançadas no presente levantamento foi o trabalho remunerado prestado à Autuada pelo Sr. Clóvis Alexandre Truchinski no período de 16/09/2006 a 03/2007. Esse trabalhador, segundo a autoridade fiscal, embora tenha sido contratado formalmente por meio de interposta pessoa (AFIRMA Contabilidade, Auditoria e Consultoria Empresarial Ltda.), manteve vínculo empregatício real, no período de 09/2006 a 03/2007, com a Autuada;
- b) “GH — PAGTO A GERMANO ALBERTO HOLTZ” — O fato gerador das contribuições lançadas no presente levantamento foi o trabalho remunerado prestado à Autuada pelo Sr. Germano Alberto Holtz no período de 05/01/2006 a 06/2007. Esse trabalhador, segundo a autoridade fiscal, embora tenha sido contratado formalmente por meio de interposta pessoa (HOLTZ Gestão Empresarial Ltda.), manteve vínculo empregatício real, no período de 01/2006 a 06/2007, com a Autuada;
- c) “PG — PAGTO A PEDRO GARCIA” — O fato gerador das contribuições lançadas no presente levantamento foi o trabalho remunerado prestado à Autuada pelo Sr. Pedro Garcia no período de 01/2006 a 12/2006. Esse trabalhador, segundo a autoridade fiscal, embora tenha prestado serviços formalmente por meio de interposta pessoa (PPG Consultoria Ltda.), manteve vínculo empregatício real, no período de 01/2006 a 12/2006, com a Autuada;
- d) “SG — PAGTO A SERGIO GAERTNER” — O fato gerador das contribuições lançadas no presente levantamento foi o trabalho remunerado prestado à Autuada pelo Sr. Sérgio Gaertner no período de 11/03/2006 a 11/2007. Esse trabalhador, segundo a autoridade fiscal, embora tenha sido contratado formalmente por meio de interposta pessoa (GAERTNER Serviço Técnico Mecânico Ltda.), manteve vínculo empregatício real, no período de 03/2006 a 11/2007, com a Autuada;
- e) “PP — PREVIDÊNCIA PRIVADA DIRETORIA” — Neste levantamento foram lançadas contribuições sobre *as remunerações atribuídas aos segurados empregados e contribuintes individuais (diretores com e sem vínculo empregatício) na forma de*

custeio integral de plano de previdência aberta, disponível apenas aos diretores ". De acordo com a autoridade lançadora, a isenção prevista no item "p", do § 9º, do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, não se aplica no presente caso porque o benefício do custeio de plano de previdência privada não é disponível a todos empregados e dirigentes da Autuada.

Devido a configuração, em tese, do crime tipificado no artigo 337-A do Código Penal, o auditor-fiscal autuante informou que iria encaminhar Representação Fiscal para Fins Penas à autoridade competente.

O valor lançado importa o montante de R\$ 75.644,96 (setenta e cinco mil e seiscentos e quarenta e quatro reais e noventa e seis centavos), consolidado em 23/03/2010.

(Grifos no original)

Cientificado da autuação, a Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 60 a 114, alegando, em síntese, que:

- É nula a tentativa de se chamar à responsabilidade tributárias as pessoas relacionadas na Relação de Vínculos, uma vez que o art. 134 do Código Tributário Nacional não é aplicável ao caso e não restaram presentes as hipóteses previstas nos incisos do art. 135, do mesmo diploma legal;

- Inexistem os requisitos para o reconhecimento de vínculo empregatício dos sócios das empresas contratadas pela autuada;

- Inexiste fundamentação constitucional e legal para a incidência de Contribuição Previdenciária sobre os valores destinados a Plano de Previdência Privada Complementar.

Ao julgar a impugnação, em 13/8/10, a 5ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC, por unanimidade de votos, conclui pela sua improcedência, consignando a seguinte ementa no *decisum*:

RECONHECIMENTO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS. PRIMAZIA DA REALIDADE.

Se o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, na realidade mantém vínculo empregatício com o contratante, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.

Os valores pagos pela empresa relativos a programa de previdência complementar não disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes integram o salário-de-contribuição.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS.

A mera inclusão do nome de pessoas físicas ligadas à Autuada pessoa jurídica no relatório de vínculos que integra o auto de infração visa apenas fornecer subsídios à Procuradoria da Fazenda Nacional, para que esta, caso seja necessário e cabível, pleiteie judicialmente o redirecionamento de eventual execução forçada do crédito tributário.

Cientificada da decisão de primeira instância, em 29/9/10, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 227, a Contribuinte, por meio de sua advogada (procuração de fl. 116), interpôs o recurso voluntário de fls. 231 a 286, em 29/10/10, no qual reproduz a sua impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Relator.

Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Do Relatório de Vínculos

Segundo o Recorrente, “a presente autuação procura atribuir, de forma indevida, a responsabilidade tributária às pessoas físicas, através do” Relatório de Vínculos, porém, tal procedimento seria “totalmente” descabido, uma vez que o art. 134 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25/10/66, não seria aplicável ao caso e não restariam presentes as hipóteses previstas nos incisos do art. 135, do mesmo diploma legal. Dessa forma, pugna pela nulidade da “tentativa” de se “chamar à responsabilidade tributária as pessoas relacionadas na Relação de Vínculos”

Vejamos, então, o que restou consignado na decisão recorrida, fl. 193:

A alegação de que a autoridade fiscal teria responsabilizado as quatro pessoas físicas indicadas no "Relatório de Vínculos" de fl. 23 (administrador e ex-administradores da Autuada) pelo crédito lançado não procede.

A mera inclusão do nome de tais pessoas (administrador e ex-administradores da Autuada) no "Relatório de Vínculos" visa apenas fornecer subsídios à Procuradoria da Fazenda Nacional, para que esta, caso seja necessário e cabível, pleiteie judicialmente o redirecionamento de eventual execução forçada do crédito tributário.

Cabe frisar que o crédito tributário em questão foi lançado unicamente contra a pessoa jurídica FÁBIO PERINI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÁQUINAS LTDA. Quer dizer, a inclusão do atual administrador e de ex-administradores da Autuada no relatório de vínculos não teve como escopo incluí-los no polo passivo da autuação.

Conforme se observa, o crédito tributário, ora discutido, foi lançado unicamente em face da pessoa jurídica FÁBIO PERINI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÁQUINAS LTDA., não tendo o Relatório de Vínculos o fim chamar as pessoas físicas, nele relacionadas, à responsabilidade tributária, mas apenas subsidiar a Procuradoria da Fazenda Nacional com informações sobre essas pessoas, pois, em futuro procedimento de cobrança do crédito lançado, possa ser necessário o redirecionamento da execução.

Logo, no presente momento, nenhuma responsabilidade tributária está sendo atribuída a tais pessoas físicas.

Ademais, a discussão quanto ao Relatório de Vínculos não encontra espaço em sede de contencioso administrativo, sendo, esta, inclusive, a inteligência da Súmula CARF nº 88, que assim dispõe:

A “Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Portanto, tem-se por improcedentes as alegações quanto ao Relatório de Vínculos.

Da caracterização da relação de emprego – Considerações iniciais

Alega a Recorrente que não teria restado caracterizado o vínculo de emprego em relação às pessoas físicas CLOVIS ALEX TRUCHINSKI, GERMANO ALBERTO HOLTZ, PEDRO GARCIA e SERGIO GAERTNER.

Pois bem, em que pese a expressão “vínculo de emprego” ter sido utilizada tanto pela fiscalização quanto pelo julgado *a quo* e pela Recorrente, utilizaremos, no presente voto, a expressão “relação de emprego”, uma vez que, em nosso entendimento, essa denominação se mostra mais apropriada em casos de caracterização da condição de empregado, em sede administrativa.

Insta destacar, também, que se Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições da relação de emprego, deverá efetuar o seu enquadramento como segurado empregado, sendo este o comando do art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6/5/99, c/c o art. 2º da Lei 11.457, de 16/3/07. Lembrando que tal enquadramento teve por fim apenas a fiscalização e o lançamento das contribuições tratadas no presente processo.

Da caracterização da relação de emprego referente a CLOVIS ALEX TRUCHINSKI

Segundo a defesa, CLOVIS ALEX TRUCHINSKI, o qual chamaremos de Sr. CLOVIS, era empregado da Recorrente, atuando na área contábil, e, após a sua regular demissão, este passou a prestar serviços à Recorrente, por um período de apenas 6 (seis) meses, por intermédio da pessoa jurídica AFIRMA CONTABILIDADE, AUDITORIA E CONSULTORIA LTDA., da qual era sócio. Alega, ainda, que no lugar do Sr. CLOVIS, um outro empregado da Recorrente assumiu o cargo de contador da empresa.

Aduz que os serviços contábeis, prestados pela empresa AFIRMA, foram executados pelo Sr. CLOVIS, com liberdade, autonomia, sem subordinação, sem interferência nos horários da prestação dos serviços e sem qualquer ingerência da Recorrente, ou seja, sem a presença dos “requisitos da relação empregatícia estabelecida no artigo 3º da CLT¹”. E acrescenta que os serviços prestados pela empresa AFIRMA não eram idênticos aos serviços realizados pelo Sr. CLOVIS, durante o contrato laboral, e que, se foram prestados com exclusividade, não foi por exigência da Recorrente.

Quanto às despesas de hospedagem, alimentação e deslocamento do Sr. CLOVIS, alega terem sido pagas em razão da necessidade dos serviços prestados.

Por fim, quanto à onerosidade, alega que não pagou salário decorrente do fornecimento contínuo de mão de obra, mas apenas valores decorrentes da prestação dos serviços.

Pois bem, tendo em vista que a Recorrente transcreve a sua impugnação, *ipsis litteris*, em seu recurso, reproduziremos, no presente voto, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei 9.784², de 29/1/99, e do art. 57, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9/6/15, com redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4/6/17, as razões de decidir da decisão de primeira instância, com as quais concordamos:

¹ Consolidação das Leis do Trabalho, Decreto-Lei nº 5452, de 1º/5/43.

² Diploma que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Em que pese o entendimento contrário da Autuada, não pode prosperar a alegação de que não teria ficado caracterizado vínculo empregatício entre esta (Autuada) e o Sr. Clóvis Alexandre Truchinski no período de 09/2006 a 03/2007.

Todos os elementos caracterizadores da relação de emprego (pessoalidade, não-eventualidade, onerosidade e subordinação) foram demonstrados pelo auditor-fiscal autuante, conforme registrado no item “3.2.1. CLÓVIS ALEXANDRE TRUCHINSKI (CT)” do relatório fiscal de fls. 24 a 49:

[...]

Diante das provas coletadas pela autoridade fiscal, é fácil constatar que o arcabouço formal criado pela Autuada e o Sr. Clóvis Alexandre Truchinski, por meio da rescisão formal do contrato de trabalho deste (Sr. Clóvis) e a subsequente contratação de prestação de serviços por meio da pessoa jurídica “AFIRMA Contabilidade, Auditoria e Consultoria Empresarial Ltda.”, não reflete a verdadeira relação existente entre a Autuada e o citado trabalhador (Sr. Clóvis) no período de 09/2006 a 03/2007.

O simples fato do Sr. Clóvis Alexandre Truchinski ter sido formalmente contratado por meio de pessoa jurídica (AFIRMA Contabilidade, Auditoria e Consultoria Empresarial Ltda) no período de 09/2006 a 03/2007, ao contrário do que alega a Autuada, não afasta a existência de vínculo empregatício entre as partes, por força do princípio da primazia da realidade, que rege as relações trabalhistas, e do disposto no art. 9º da CLT, bem como no art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91:

[...]

O requisito da “**onerosidade**”, ao contrário do que aduz a Autuada, continuou a existir na sua relação com o Sr. Clóvis, mesmo após 15/09/2006, conforme registrado no item “3.2.1.6.6. REMUNERAÇÃO MENSAL FIXA” do relatório fiscal.

O mero fato da contraprestação dos serviços prestados pelo Sr. Clóvis no período de 09/2006 a 03/2007 ter sido feita formalmente a pessoa jurídica (AFIRMA Contabilidade, Auditoria e Consultoria Empresarial Ltda.), não tem o condão de desconfigurar a natureza salarial dos pagamentos, visto que as relações trabalhistas são regidas pelo princípio da primazia da realidade.

A alegação de que o Sr. Clóvis, após a rescisão formal de seu contrato de trabalho, não continuou a executar atividades da mesma natureza das que já realizava na Autuada não condiz com a realidade, de acordo com o relatado no item “3.2.1.6.2. SERVIÇOS PRESTADOS IDÊNTICO OU AFINS” do relatório fiscal.

Já a afirmação de que o fato dos serviços executados pela “AFIRMA Contabilidade, Auditoria e Consultoria Empresarial Ltda.” terem sido prestados apenas pelo Sr. Clóvis Alexandre Truchinski não serve como elemento de prova de vínculo empregatício, carece de razão, porquanto tal fato ajuda a comprovar a “**pessoalidade**”, que é um dos requisitos da relação empregatícia.

O mero fato da Autuada não ter exigido formalmente a prestação de serviços apenas pelo Sr. Clóvis Alexandre Truchinski, não tem o condão de descaracterizar a “pessoalidade” que ocorreu, porquanto este requisito do vínculo empregatício, assim como todos os demais, deve ser aferido com base no princípio da primazia da realidade.

Já o fato da prestação de trabalho do Sr. Clóvis Alexandre Truchinski ter se encerrado em 03/2007, ao contrário do que é aduzido na impugnação, não invalida as conclusões da autoridade fiscal, visto que o requisito da “**não-eventualidade**” encontra-se suficientemente demonstrado pela extensão do período total que o citado trabalhador (Sr. Clóvis) laborou para a Autuada (03/04/1991 a 03/2007) e pela natureza dos serviços prestados (contabilidade), que se inserem na dinâmica normal da empresa autuada.

No que tange as alegações no sentido de que não existiu “**subordinação**” na relação entre o Sr. Clóvis Alexandre Truchinski e a Autuada após a rescisão formal do contrato de trabalho, observa-se que as mesmas não podem prosperar, visto que a autoridade fiscal, em seu relatório, demonstrou que no plano da realidade, a citada relação

continuou a se desenvolver da mesma forma como transcorria no período em que o Sr. Clóvis ainda era empregado formalmente registrado.

Conforme exposto no relatório fiscal de fls. 24 a 49, o Sr. Clóvis, além de continuar à disposição da Autuada, prestando serviços da mesma natureza (contábil) dos que já prestava como empregado formalmente registrado, também continuou a ser reembolsado de despesas incorridas a serviço da Autuada (hospedagem, alimentação e deslocamentos), da mesma forma como ocorria antes de 15/09/2006.

Cabe, ressaltar, por fim, que as informações coletadas pela autoridade fiscal relativas a pessoa jurídica “AFIRMA Contabilidade, Auditoria e Consultoria Empresarial Ltda.”, ao contrário do que alega a Autuada, merecem toda atenção, pois ao demonstrarem que tal pessoa jurídica existe apenas no plano formal, também ajudam a comprovar a existência de vínculo empregatício entre o Sr. Clóvis Alexandre Truchinski e a Autuada no período de 09/2006 a 03/2007.

Pelo exposto, deve ser mantido o lançamento das exigências contidas no levantamento “CT — PAGTO A CLÓVIS ALEX TRUCHINSKI”, já que os elementos probatórios trazidos pela autoridade fiscal demonstram a existência de vínculo empregatício, no período de 09/2006 a 03/2007, entre a Autuada e o Sr. Clóvis Alexandre Truchinski.

Sobre a empresa AFIRMA, trazemos à baila, também, o seguinte excerto do Relatório Fiscal, fl. 31:

3.2.1.6.8.1. Conforme já mencionado, a AFIRMA informou na ficha 5613 da DIPJ/2005 (ano base 2004), a última entregue com movimento, CAPITAL SOCIAL de apenas R\$ 2.000,00 (tanto no ano base quanto no ano anterior), um valor manifestamente irrisório, por mais reduzida que seja o porte da empresa.

3.2.1.6.8.2. As demais rubricas desta ficha, como ESTOQUES, SALDO DE CAIXA E BANCOS, SALDO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS, CONTAS A RECEBER, CONTAS A PAGAR, SERVIÇOS PRESTADOS POR PJ, REMUNERAÇÕES A EMPREGADOS, CONTRIBUIÇÕES, NÚMERO DE EMPREGADOS, etc., indispensáveis à atividade de empresa, estão zeradas.

3.2.1.6.8.3. De acordo com a mesma DIPJ, o último período em que a empresa auferiu receitas foi no 1º trimestre de 2004. A partir daí não houve mais receitas, pois estão zerados os demais trimestres de 2004, em relação a 2005 foi entregue declaração de inatividade e nos anos seguintes encontra-se omissa.

3.2.1.6.8.4. Já as informações das RAIS e GFIPs disponíveis no CNIS-VÍNCULOS indicam que a AFIRMA não teve empregado desde junho (GFIP) ou novembro (RAIS) de 2004.

(Destaques no original)

Como se vê, as informações acima transcritas demonstram, de forma cristalina, que a empresa AFIRMA possuía, no período abarcada pela fiscalização, apenas existência formal, o que corrobora o entendimento de que a relação não se dava entre a empresa AFIRMA e a Recorrente, mas sim entre esta e o Sr. CLOVIS, numa configuração nitidamente de cunho laboral, mesmo tendo perdurado apenas 6 (seis) meses.

Além do mais, pelo fato de a relação entre o Sr. CLOVIS e a Recorrente, após a rescisão formal do contrato de trabalho, ter continuado a se desenvolver da mesma forma como transcorria no período em que o Sr. CLÓVIS ainda era empregado formalmente registrado, revela, no mínimo, a sua plena inserção à dinâmica da empresa, com submissão às suas diretrizes operacionais, o que revela, inevitavelmente, a presença da submissão estrutural³ de Maurício Godinho Delgado.

³ DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho. 16ª ed. rev. e ampl. - São Paulo: LTr, 2017, p. 328.

Portanto, diante de todo o exposto, resta patente a presença da relação de emprego entre o Sr. CLOVIS e a Recorrente, razão pela qual mantemos a decisão de primeira instância.

Da caracterização da relação de emprego referente a GERMANO ALBERTO HOLTZ

Alega a Recorrente que GERMANO ALBERTO HOLTZ, o qual chamaremos de Sr. GERMANO, teve o seu contrato de emprego regularmente rescindido em 4/1/06, tendo sido, então, contratada a empresa HOLTZ GESTÃO EMPRESARIAL LTDA., em 5/1/06, da qual o Sr. GERMANO era sócio e que teria prestado atividade “totalmente distinta” da que era prestada pelo Sr. GERMANO, quando na vigência do contrato laboral.

Alega, ainda, que o contrato de prestação de serviços não exigia que a prestação fosse feita apenas pelo Sr. GERMANO e nem este esteve subordinado à Recorrente.

Quanto à onerosidade, alega que não pagou salário decorrente do fornecimento contínuo de mão de obra, mas apenas valores decorrentes da prestação dos serviços.

Da mesma forma como esclarecido no item anterior deste voto, reproduziremos, aqui, a decisão de primeira instância, com a qual concordamos:

Em que pese o entendimento contrário da Autuada, não pode prosperar a alegação de que não teria ficado caracterizado vínculo empregatício entre esta (Autuada) e o Sr. Germano Alberto Holtz no período de 05/01/2006 a 06/2007.

Todos os elementos caracterizadores da relação de emprego (pessoalidade, não-eventualidade, onerosidade e subordinação) foram demonstrados pelo auditor-fiscal autuante, conforme registrado no item “3.2.2. GERMANO ALBERTO HOLTZ (GH)” do relatório fiscal de fls. 24 a 49:

[...]

Diante das provas coletadas pela autoridade fiscal, é fácil constatar que o arcabouço formal criado pela Autuada e o Sr. Germano Alberto Holtz, por meio da rescisão formal do contrato de trabalho deste (Sr. Germano) e a subsequente contratação de prestação de serviços por meio da pessoa jurídica “HOLTZ Gestão Empresarial Ltda.”, não reflete a verdadeira relação existente entre a Autuada e o citado trabalhador (Sr. Germano) no período de 05/01/2006 a 06/2007.

O simples fato do Sr. Germano Alberto Holtz ter sido formalmente contratado por meio de pessoa jurídica (HOLTZ Gestão Empresarial Ltda.) no período de 05/01/2006 a 06/2007, ao contrário do que alega a Autuada, não afasta a existência de vínculo empregatício entre as partes, por força do princípio da primazia da realidade, que rege as relações trabalhistas, e do disposto no art. 9º da CLT, bem como no art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91:

[...]

O requisito da “**onerosidade**”, ao contrário do que aduz a Autuada, continuou a existir na sua relação com o Sr. Germano, mesmo após 05/01/2006, conforme registrado no item “3.2.2.5.3. REMUNERAÇÃO MENSAL FIXA” do relatório fiscal.

O mero fato da contraprestação dos serviços prestados pelo Sr. Germano no período de 05/01/2006 a 06/2007 ter sido feita formalmente a pessoa jurídica (HOLTZ Gestão Empresarial Ltda.), não tem o condão de desconfigurar a natureza salarial dos pagamentos, visto que as relações trabalhistas são regidas pelo princípio da primazia da realidade.

A alegação de que o Sr. Germano Alberto Holtz, após a rescisão formal de seu contrato de trabalho, não continuou a executar atividades da mesma natureza das que já realizava na Autuada não condiz com a realidade, de acordo com o relatado no item “3.2.2.5.2. SERVIÇOS PRESTADOS SEMELHANTES” do relatório fiscal.

Já a afirmação de que o fato dos serviços executados pela “HOLTZ Gestão Empresarial Ltda.” terem sido prestados apenas pelo Sr. Germano Alberto Holtz não serve como elemento de prova de vínculo empregatício, carece de razão, porquanto tal fato ajuda a comprovar a “**personalidade**” que é um dos requisitos da relação empregatícia.

O mero fato da Autuada não ter exigido formalmente a prestação de serviços apenas pelo Sr. Germano Alberto Holtz, não tem o condão de descaracterizar a “personalidade” que ocorreu, porquanto este requisito do vínculo empregatício, assim como todos os demais, deve ser aferido com base no princípio da primazia da realidade.

Já o fato da prestação de trabalho do Sr. Germano Alberto Holtz ter se encerrado em 06/2007, ao contrário do que é aduzido na impugnação, não invalida as conclusões da autoridade fiscal, visto que o requisito da “**não-eventualidade**” encontra-se suficientemente demonstrado pela extensão do período total que o citado trabalhador (Sr. Germano) laborou para a Autuada (14/03/1989 a 06/2007) e pela natureza dos serviços prestados (gestão e chefia), que se inserem na dinâmica normal da empresa autuada.

No que tange as alegações no sentido de que não existiu “**subordinação**” na relação entre o Sr. Germano e a Autuada após a rescisão formal do contrato de trabalho, observa-se que as mesmas não podem prosperar, visto que a autoridade fiscal, em seu relatório, discriminou várias constatações que deixam transparecer a configuração deste requisito do vínculo empregatício. Entre essas constatações cabe citar, especialmente, as que estão relatadas no item “3.2.2.5.5. SUBORDINAÇÃO” do relatório fiscal.

Em relação ao reembolso de despesas efetuadas pelo Sr. Germano Alberto Holtz com combustível e viagens, realizadas após a rescisão formal de seu contrato de trabalho, cumpre frisar, que tal fato, quando analisado conjuntamente com as demais provas apuradas e constatações efetuadas pela autoridade fiscal, reforça a convicção sobre a existência de vínculo empregatício, visto que demonstra que a relação entre a Autuada e o citado trabalhador (Sr. Germano Alberto Holtz) continuou a transcorrer, no mundo fático, da mesma forma que na época em que existia o registro formal do vínculo empregatício.

Cabe ressaltar, por fim, que as informações coletadas pela autoridade fiscal relativas a pessoa jurídica “HOLTZ Gestão Empresarial Ltda.”, ao contrário do que alega a Autuada, merecem toda atenção, pois ao demonstrarem que tal pessoa jurídica existe apenas no plano formal, e que foi criada apenas para intermediar a prestação de trabalho do Sr. Germano Alberto Holtz à Autuada, também ajudam a comprovar a existência de vínculo empregatício, no período de 05/01/2006 a 06/2007, entre este trabalhador (Sr. Germano Alberto Holtz) e a Autuada.

Pelo exposto, deve ser mantido o lançamento das exigências contidas no levantamento “CT — GERMANO ALBERTO HOLTZ”, já que os elementos probatórios trazidos pela autoridade fiscal demonstram a existência de vínculo empregatício, no período de 05/01/2006 a 06/2007, entre a Autuada e o Sr. Germano Alberto Holtz.

(Destaques no original)

Tem-se por oportuno analisarmos, ainda, a seguinte informação constante do recurso voluntário, fls. 250 e 251:

O serviço prestado pela Holtz se deu em decorrência da Recorrente ter desenvolvido projeto de expansão fabril, necessitando de profissional para o acompanhamento da obra durante a sua execução, conforme se comprova pelo Orçamento emitido pela Construtora Richter e Nota publicada na Revista Bussines e Market anexos na impugnação. Além do assessoramento da expansão fabril, o contrato abrangia todo e qualquer acompanhamento na manutenção predial relacionada à obra. Tanto foi assim, que o contrato de prestação de serviços teve prazo determinado, perdurando até 06/2007.

Ora, se a Recorrente já sabia da expansão fabril e necessitava de um profissional com a qualificação do Sr. GERMANO, não vemos justificativa para a rescisão do contrato de emprego, em 4/1/06, e a contratação da empresa HOLTZ, em 5/1/06, ou seja, no dia seguinte.

Quanto à subordinação, insta transcrevermos as seguintes considerações da fiscalização, fls. 32 e 33:

3.2.2.5.5. SUBORDINAÇÃO: Apesar do "Contrato de Prestação de Serviços" dispor enfaticamente, na Cláusula VII, que deste não gerará qualquer vínculo empregatício, e da informação no quesito nº 6 do TSE nº 001, de que *Não recebia orientação de nenhum funcionário da Fábio Perinf*, outras disposições contidas no contrato deixam transparecer a existência de subordinação. A primeira é a obrigação do contratado em cumprir os regulamentos da FÁBIO PERINI (além das normas de segurança), conforme disposto na Cláusula IV, item "e", do instrumento. A segunda é a restrição de uso, pela contratada, de qualquer informação e documento relacionados ao objeto do contrato, conforme Cláusula IV, item "a", o que pressupõe controle hierárquico. A terceira é a necessidade de autorização prévia, por escrito, da contratante, para a contratada realizar despesas, conforme dispõe o § 1º da Cláusula V. Por fim, o "TERMO DE CONFIDENCIALIDADE", que acompanha o contrato, reforça a evidência de controle hierárquico pela contratante.

De todo o exposto, não vemos a necessidade de retoques no julgado *a quo*.

Da caracterização da relação de emprego referente a PEDRO GARCIA

Segundo o recurso, PEDRO GARCIA, o qual chamaremos de Sr. PEDRO, teve o seu contrato de emprego regularmente rescindido, em dezembro de 2003, tendo sido, então, no mesmo mês de dezembro de 2003, contratada a empresa PPG CONSULTORIA LTDA., da qual o Sr. PEDRO era sócio e que prestou serviços de consultoria técnico-comercial e de realização de treinamento de novos colaboradores da contratante. Alega, ainda, que outros empregados assumiram as funções que eram desempenhadas pelo Sr. PEDRO, sendo essa a razão para a contratação da PPG, uma vez que tais empregados necessitaram de treinamento.

Afirma que a prestação dos serviços pelo Sr. PEDRO, por intermédio da PPG, foi realizada sem "subordinação aos mandos da empresa", com "total liberdade e autonomia" e sem "qualquer ingerência da Recorrente", de forma que ausentes os "requisitos da relação empregatícia estabelecida no artigo 3º da CLT".

Quanto às despesas de viagem do Sr. PEDRO, alega terem si estas pagas em razão da necessidade dos serviços prestados, e que não pagou salário decorrente do fornecimento contínuo de mão de obra, mas apenas valores decorrentes da prestação dos serviços.

Por fim, alega que a atividade desenvolvida pela empresa PPG (consultoria em máquinas e equipamentos para indústria de celulose e papel) e em nada se assemelha ao objeto social da Recorrente (fabricação de máquinas e equipamentos para indústrias de celulose, papel e papelão, e artefatos, peças e acessórios).

Seguindo o mesmo procedimento dos itens anteriores deste voto, reproduziremos a decisão recorrida, com a qual concordamos:

Em que pese o entendimento contrário da Autuada, não pode prosperar a alegação de que não teria ficado caracterizado vínculo empregatício entre esta (Autuada) e o Sr. Pedro Garcia no período de 01/2006 a 12/2006.

Todos os elementos caracterizadores da relação de emprego (pessoalidade, não-eventualidade, onerosidade e subordinação) foram demonstrados pelo auditor-fiscal

autuante, conforme registrado no item “3.2.3. PEDRO GARCIA (PG)” do relatório fiscal de fls. 24 a 49:

[...]

Diante das provas coletadas pela autoridade fiscal, é fácil constatar que o arcabouço formal criado pela Autuada e o Sr. Pedro Garcia, por meio da rescisão formal do contrato de trabalho deste (Sr. Pedro) e a subsequente prestação de serviços por meio da pessoa jurídica “PPG Consultoria Ltda.”, não reflete a verdadeira relação existente entre a Autuada e o citado trabalhador (Sr. Pedro) no período de 01/2006 a 12/2006.

O simples fato do Sr. Pedro Garcia ter prestado serviços formalmente por meio da pessoa jurídica “PPG Consultoria Ltda.”, ao contrário do que alega a Autuada, não afasta a existência de vínculo empregatício entre as partes, por força do princípio da primazia da realidade, que rege as relações trabalhistas, e do disposto no art. 9º da CLT, bem como no art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91:

[...]

O requisito da “**onerosidade**”, ao contrário do que aduz a Autuada, esteve presente na sua relação com o Sr. Pedro no período de 01/2006 a 12/2006, conforme registrado no item “3.2.3.5.3. REMUNERAÇÃO MENSAL FIXA E IDÊNTICA AO DO CONTRATO DE TRABALHO” do relatório fiscal.

O mero fato da contraprestação dos serviços prestados pelo Sr. Pedro no período de 01/2006 a 12/2006 ter sido feita formalmente a pessoa jurídica (PPG Consultoria Ltda.), não tem o condão de desconfigurar a natureza salarial dos pagamentos, visto que as relações trabalhistas são regidas pelo princípio da primazia da realidade.

A alegação de que o Sr. Pedro, após a rescisão formal de seu contrato de trabalho, não continuou a executar atividades da mesma natureza das que já realizava na Autuada não condiz com a realidade, de acordo com o relatado no item “12.3.5.2. SERVIÇOS PRESTADOS IDÊNTICO OU AFINS” do relatório fiscal.

Já a afirmação de que o fato dos serviços executados pela “PPG Consultoria Ltda.” terem sido prestados apenas pelo Sr. Pedro Garcia não serve como elemento de prova de vínculo empregatício, carece de razão, porquanto tal fato ajuda a comprovar a “**pessoalidade**”, que é um dos requisitos da relação empregatícia.

O simples fato da prestação de trabalho do Sr. Pedro Garcia ter se encerrado no final de 2006, ao contrário do que é aduzido na impugnação, não invalida as conclusões da autoridade fiscal, já que o requisito da “**não-eventualidade**” encontra-se suficientemente demonstrado pela extensão do período total que o citado trabalhador (Sr. Pedro) laborou para a Autuada (01/02/1983 a 12/2006) e pela natureza dos serviços prestados (atribuições típicas de gerente comercial), que se inserem na dinâmica normal da empresa autuada.

No que tange as alegações no sentido de que não existiu “**subordinação**” na relação entre o Sr. Pedro e a Autuada após a rescisão formal do contrato de trabalho, observa-se que as mesmas não podem prosperar, visto que a autoridade fiscal, em seu relatório, discriminou várias constatações que deixam transparecer a configuração deste requisito do vínculo empregatício. Entre essas constatações cabe citar, especialmente, a que está relatada no item “3.2.3.5.5. SUBORDINAÇÃO AO MESMO CHEFE” do relatório fiscal.

Em relação ao reembolso de despesas efetuadas pelo Sr. Pedro Garcia com locação de veículo, hospedagens, passagens aéreas, táxis e estacionamento, realizadas após a rescisão formal de seu contrato de trabalho, cumpre frisar, que tal fato, quando analisado conjuntamente com as demais provas apuradas e constatações efetuadas pela autoridade fiscal, reforça a convicção sobre a existência de vínculo empregatício, visto que demonstra que a relação entre a Autuada e o citado trabalhador (Sr. Pedro Garcia) continuou a transcorrer, no mundo fático, da mesma forma que na época em que existia o registro formal do vínculo empregatício.

Cabe ressaltar, por fim, que as informações coletadas pela autoridade fiscal relativas a pessoa jurídica “PPG Consultoria Ltda.”, ao contrário do que alega a Autuada, merecem toda atenção, pois ao demonstrarem que tal pessoa jurídica existia, até o final de 2006, apenas no plano formal, e que foi criada apenas para intermediar a prestação de trabalho do Sr. Pedro Garcia à Autuada, também ajudam a comprovar a existência de vínculo, no período de 01/2006 a 12/2006, entre este trabalhador (Sr. Pedro Garcia) e a Autuada.

Pelo exposto, deve ser mantido o lançamento das exigências contidas no levantamento “PG — PAGTO A PEDRO GARCIA”, já que os elementos probatórios trazidos pela autoridade fiscal demonstram a existência de vínculo empregatício, no período de 01/2006 a 12/2006, entre a Autuada e o Sr. Pedro Garcia.

(Destaques no original)

Quanto às atividades desenvolvidas pela empresa PPG e pela a Recorrente, ao contrário da defesa, tais atividades guardam sim uma forte identidade e relação, pois a PPG presta serviços de consultoria em máquinas e equipamentos para indústria de celulose e papel e a Recorrente fabrica máquinas e equipamentos para indústria de celulose e papel.

Quanto à subordinação, trazemos o seguinte excerto do relatório fiscal, fl. 38:

3.2.3.5.5. SUBORDINAÇÃO AO MESMO “CHEFE”: Em resposta ao quesito nº 6 do TSE nº 01, o segurado informa que *As orientações do trabalho eram recebidas diretamente da direção, geralmente pelo Sr. Osvaldo Cruz Júnior*. Trata-se do diretor geral da autuada, a quem estava subordinado anteriormente, na época do contrato empregatício, quando tinha o cargo de gerente comercial (CBO 1423).

Pelas razões acima expostas, mantemos o julgado *a quo*.

Da caracterização da relação de emprego referente a SÉRGIO GAERTNER

Finalmente, segundo a defesa, em relação a SÉRGIO GAERTNER, o qual chamaremos de Sr. SÉRGIO, este teve o seu contrato de emprego regularmente rescindido em 10/3/06, tendo sido, então, contratada a empresa GAERTNER SERVIÇO TÉCNICO MECÂNICO LTDA., em 13/3/06, da qual o Sr. SÉRGIO era sócio e que prestou serviços de consultoria e suporte técnico industrial na elaboração e execução de detalhamentos construtivos de máquinas de conversão de Tissue, sendo tal atividade, no entendimento da Recorrente, “totalmente distinta da atividade desenvolvida pelo Sr. SÉRGIO, durante o contrato laboral.

Alega, ainda, que o contrato de prestação de serviços não requereu a prestação dos serviços apenas pelo Sr. SÉRGIO, e que este atuou sem relação de subordinação com a Recorrente, prestando os serviços com “total liberdade e autonomia” e sem “qualquer ingerência da Recorrente”, de forma que ausentes os “requisitos da relação empregatícia estabelecida no artigo 3º da CLT”.

Quanto à onerosidade, alega que não pagou salário decorrente do fornecimento contínuo de mão de obra, mas apenas valores decorrentes da prestação dos serviços.

Do mesmo modo que nos itens anteriores deste voto, reproduziremos a decisão de primeira instância, com a qual concordamos:

Em que pese o entendimento contrário da Autuada, não pode prosperar a alegação de que não teria ficado caracterizado vínculo empregatício entre esta (Autuada) e o Sr. Sérgio Gaertner no período de 03/2006 a 11/2007.

Todos os elementos caracterizadores da relação de emprego (pessoalidade, não-eventualidade, onerosidade e subordinação) foram demonstrados pelo auditor-fiscal autuante, conforme registrado no item “3.2.4. SÉRGIO GAERTNER (SG)” do relatório fiscal de fls. 24 a 49:

[...]

Diante das provas coletadas pela autoridade fiscal, é fácil constatar que o arcabouço formal criado pela Autuada e o Sr. Sérgio Gaertner, por meio da rescisão formal do contrato de trabalho deste (Sr. Sérgio) e a subsequente contratação da pessoa jurídica “GAERTNER Serviço Técnico Mecânico Ltda.”, não reflete a verdadeira relação existente entre a Autuada e o citado trabalhador (Sr. Sérgio) no período de 03/2006 a 11/2007.

O simples fato do Sr. Sérgio Gaertner ter sido formalmente contratado por meio de pessoa jurídica (GAERTNER Serviço Técnico Mecânico Ltda.) no período de 03/2006 a 11/2007, ao contrário do que alega a Autuada, não afasta a existência de vínculo empregatício entre as partes, por força do princípio da primazia da realidade, que rege as relações trabalhistas, e do disposto no art. 9º da CLT, bem como no art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91:

[...]

O requisito da “**onerosidade**”, ao contrário do que aduz a Autuada, continuou a existir na sua relação com o Sr. Sérgio, mesmo após 10/03/2006, conforme registrado no item “3.2.4.4.3. REMUNERAÇÃO MENSAL FIXA” do relatório fiscal.

O mero fato da contraprestação dos serviços prestados pelo Sr. Sérgio no período de 03/2006 a 11/2007 ter sido feita formalmente a pessoa jurídica (GAERTNER Serviço Técnico Mecânico Ltda.), não tem o condão de desconfigurar a natureza salarial dos pagamentos, visto que as relações trabalhistas são regidas pelo princípio da primazia da realidade.

A alegação de que o Sr. Sérgio, após a rescisão formal de seu contrato de trabalho, não continuou a executar atividades da mesma natureza das que já realizava na Autuada não condiz com a realidade, de acordo com o relatado no item “3.2.4.4.2. SERVIÇOS PRESTADOS IDÊNTICO OU AFINS” do relatório fiscal.

Já a afirmação de que o fato dos serviços executados pela “GAERTNER Serviço Técnico Mecânico Ltda.” terem sido prestados apenas pelo Sr. Sérgio Gaertner não serve como elemento de prova de vínculo empregatício, carece de razão, porquanto tal fato ajuda a comprovar a “**pessoalidade**”, que é um dos requisitos da relação empregatícia.

O mero fato da Autuada não ter exigido formalmente a prestação de serviços apenas pelo Sr. Sérgio Gaertner, não tem o condão de descaracterizar a “pessoalidade” que ocorreu, porquanto este requisito do vínculo empregatício, assim como todos os demais, deve ser aferido com base no princípio da primazia da realidade.

Já o fato da prestação de trabalho do Sr. Sérgio Gaertner ter se encerrado em 11/2007, ao contrário do que é aduzido na impugnação, não invalida as conclusões da autoridade fiscal, já que o requisito da “**não-eventualidade**” encontra-se suficientemente demonstrado pela extensão do período total que o citado trabalhador (Sr. Sérgio) laborou para a Autuada (14/05/1975 a 11/2007) e pela natureza dos serviços prestados (suporte técnico industrial na elaboração e execução de detalhamentos construtivos de máquinas), que se inserem na dinâmica normal da empresa autuada.

No que tange as alegações no sentido de que não existiu “**subordinação**” na relação entre o Sr. Sérgio Gaertner e a Autuada após a rescisão formal do contrato de trabalho, observa-se que as mesmas não podem prosperar, visto que a autoridade fiscal, em seu relatório, discriminou várias constatações que deixam transparecer a configuração deste requisito do vínculo empregatício. Entre essas constatações cabe citar, especialmente, as que estão relatadas no item “3.2.4.4.5. SUBORDINAÇÃO” do relatório fiscal.

Em relação ao reembolso de despesas efetuadas pelo Sr. Sérgio Gaertner com locação de veículo, hospedagens, alimentação, passagens aéreas, e adiantamentos de viagens, realizadas após a rescisão formal de seu contrato de trabalho, cumpre frisar, que tal fato, quando analisado conjuntamente com as demais provas apuradas e constatações efetuadas pela autoridade fiscal, reforça a convicção sobre a existência de vínculo

empregatício, visto que demonstra que a relação entre a Autuada e o citado trabalhador (Sr. Sérgio Gaertner) continuou a transcorrer, no mundo fático, da mesma forma que na época em que existia o registro formal do vínculo empregatício.

Já no que tange a viagem com direito a acompanhante para a Itália que foi dada como prêmio ao Sr. Sérgio, cumpre observar que a constatação que reforça a convicção sobre a existência de vínculo empregatício, mesmo após 10/03/2006, não foi a concessão em si do prêmio, após a rescisão formal do contrato de trabalho, e sim sua contabilização em conta contábil relacionada a empregados da Autuada (“004120602 - ASSISTÊNCIA SOCIAL A EMPREGADO”), numa data em que o Sr. Sérgio formalmente não era mais empregado da Autuada (28/04/2006).

Cabe, ressaltar, por fim, que as informações coletadas pela autoridade fiscal relativas a pessoa jurídica “GAERTNER Serviço Técnico Mecânico Ltda.”, ao contrário do que alega a Autuada, merecem toda atenção, pois ao demonstrarem que tal pessoa jurídica existe apenas no plano formal, e que foi criada apenas para intermediar a prestação de trabalho do Sr. Sérgio Gaertner à Autuada, também ajudam a comprovar a existência de vínculo, no período de 03/2006 a 11/2007, entre este trabalhador (Sr. Sérgio Gaertner) e a Autuada.

Pelo exposto, deve ser mantido o lançamento das exigências contidas no levantamento “SG - PAGTO A SÉRGIO GAERTNER”, já que os elementos probatórios trazidos pela autoridade fiscal demonstram a existência de vínculo empregatício, no período de 03/2006 a 11/2007, entre a Autuada e o Sr. Sérgio Gaertner.

(Destaques no original)

Pelas razões acima expostas, também mantemos o julgado *a quo* em relação ao enquadramento do Sr. SÉRGIO na condição de empregado da Recorrente.

Da previdência complementar

Segundo a decisão recorrida, os valores pagos a título de previdência complementar, pela Recorrente, integrariam o salário de contribuição, pois o programa de previdência não teria sido disponibilizado a todos os empregados e dirigentes da empresa, mas apenas aos seus diretores, fls. 223 e 224:

Em relação às contribuições sociais previdenciárias, a Lei nº 8.212/1991 foi clara ao determinar que os valores relativos a contribuições pagas por pessoa jurídica a programa de previdência complementar de seus empregados e dirigentes somente não integrarão o salário-de-contribuição [sic], caso o citado programa (de previdência complementar) esteja disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes:

[...]

No presente caso, entendo que não restou configurada a hipótese de isenção prevista na alínea “p” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, porquanto a Autuada apenas disponibiliza plano de previdência privada a seus diretores.

Em sua defesa, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, alega a Recorrente, com base no art. 69, da Lei Complementar nº 109, de 29/5/01, que sobre as contribuições vertidas para entidades de previdência complementar não incidem contribuições de qualquer natureza.

Vejamos, agora, quais foram as informações prestadas pela fiscalização, no relatório fiscal, fls. 48 e 49:

3.3. Levantamento “PP”: trata-se de constituição de contribuições sobre as remunerações atribuídas aos segurados empregados e contribuintes individuais (diretores com e sem vínculo empregatício) na forma de custeio integral de plano de previdência privada aberta, disponível apenas aos diretores.

3.3.1. Nos anos de 2006 e 2007 a empresa registrou em sua contabilidade, na conta contábil “0004110111 - FUNDO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA”, despesas com previdência privada contratada junto à seguradora METROPOLITAN LIFE SEGUROS E PREVIDÊNCIA PRIVADAS A, conforme demonstrado na planilha “REGISTROS DE DISPÊNDIOS COM PREVIDÊNCIA PRIVADA DOS DIRETORES”.

[...]

3.3.3. Conforme esclarecimento da empresa, o plano era aberto da modalidade PGBL, onde a empresa participava com 100% do financiamento.

[...]

3.3.6. Os demonstrativos dos beneficiários do plano de previdência privada apresentados pela empresa indicam que os R\$ 13.737,00 pagos em cada parcela do ano de 2006 eram distribuídos na seguinte proporção: R\$ 536,54 para OSWALDO CRUZ JUNIOR; R\$ 1.216,52 para ELISABETE CRISTINA DE SOUZA PASSOS; R\$ 10.462,32 para PEDRO GARCIA, e; R\$ 1.521,62 para GUIDO ADEMAR GARCIA DELLAGNELLO. Já os R\$ 10.462,32 pagos em cada parcela do ano de 2007 eram integralmente destinados a PEDRO GARCIA. Os R\$ 9.732,16 registrados em 06/10/2007, conforme consta no histórico contábil [...], foram destinados a ELISABETE CRISTINA DE SOUZA PASSOS.

3.3.7. Como este benefício era disponível apenas aos diretores, ou seja, a uma parcela mínima do universo de segurados, os valores gastos a este título são enquadrados como complemento remuneratório, e não como benefício sujeito à não incidência de contribuições previdenciárias. Com efeito, a condição para o afastamento da incidência tributária sobre os gastos com este benefício é a sua disponibilidade a todos os segurados e dirigentes, conforme item “p” do §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, o que não ocorreu no caso.

Conforme se extrai da transcrição supra, o plano de previdência privada, oferecido pela Recorrente, era do tipo aberto e foi disponibilizado apenas aos seus diretores, sendo este o motivo determinante do lançamento, à luz do que dispõe o art. 28, § 9º, alínea “p”, da Lei nº 8.212/91, que assim dispõe:

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)

[...]

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Como se nota, com a inclusão da alínea “p” no § 9º, art. 28, da Lei de Custeio da Previdência Social, promovida pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, as contribuições vertidas a planos de previdência privada complementar, abertos ou fechados, deixaram de integrar o salário de contribuição se os planos fossem disponibilizados à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Todavia, a Emenda Constitucional nº 20, de 20/12/98, alterou a redação do art. 202 da Carta Republicana, consignando nesse dispositivo o seguinte texto:

Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo,

baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Vê-se, pois, que a novel redação do art. 202 passou a tratar de regimes de previdência privada, atribuindo à lei complementar a sua regulamentação, o que se deu pela Lei Complementar nº 109, de 29/5/01, publicada em 30/5/01 e que detalhou o regramento para as entidades abertas e fechadas de previdência.

Vejamos, então, os seguintes dispositivos da Lei Complementar nº 109:

Seção II

Dos Planos de Benefícios de Entidades Fechadas

[...]

Art. 16. Os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores.

§ 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, são equiparáveis aos empregados e associados a que se refere o caput os gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores.

[...]

Seção III

Dos Planos de Benefícios de Entidades Abertas

Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:

I - individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou

II - coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.

§ 1º O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.

§ 2º O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate plano previdenciário coletivo para grupos de pessoas físicas vinculadas a suas filiadas.

§ 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.

[...]

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o *caput* não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

Da exegese dos dispositivos acima, tem-se (i) que as contribuições vertidas a entidades de previdência complementar não estão sujeitas a incidência de contribuições de

qualquer natureza; (ii) que os planos de previdência de entidades fechadas devem ser oferecidos a todos os empregados e dirigentes da empresa; e (iii) que em relação a planos de previdência de entidades abertas não há a exigência de serem oferecidos a todos os empregados e dirigentes.

Desse modo, na aplicação da regra isentiva do art. 28, § 9º, alínea “p”, da Lei nº 8.212/91, devemos observar, a partir de 30/5/01, o comando da Lei Complementar nº 109, que exige o oferecimento do plano de previdência de entidade fechada a todos os empregados da empresa, não se observando, porém, tal exigência em relação aos planos de entidades abertas.

Nessa linha, inclusive, tem seguido a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho, conforme se observa nas seguintes decisões:

Acórdão nº 9202-008.016, de 23/7/19:

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO FATO GERADOR.

1. Com a edição da LC 109/2001, a pessoa jurídica poderá oferecer o programa de previdência privada complementar aberto a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes à determinada categoria, desde que não o faça como instrumento de incentivo ao trabalho.
2. A fiscalização não determinou, de forma adequada, a realização dos fatos geradores das contribuições em referência, pois não comprovou que os valores foram efetivamente pagos como retribuição pelo trabalho prestado.
3. Não demonstrada a ocorrência, no mundo fenomênico, da ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas contra a recorrente, deve o lançamento ser cancelado

Acórdão nº 9202-008.087, de 20/8/19:

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. REMUNERAÇÃO CARACTERIZADA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, a empresa pode eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que o benefício não se caracterize como incentivo ao trabalho, gratificação ou prêmio, situação em que os respectivos valores integram a remuneração e sujeitam-se à incidência de contribuição previdenciária.

Sendo assim, uma vez que o plano de previdência complementar, oferecido pela Recorrente, era do tipo aberto, o simples fato de ter sido oferecido apenas aos dirigentes da empresa não se mostra suficiente para que os valores vertidos a esse plano integrem o salário de contribuição, razão pela qual deve ser cancelado o lançamento em relação ao Código de Levantamento PP - PREVIDÊNCIA PRIVADA DIRETORIA.

Conclusão

Isso posto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, cancelando o lançamento referente ao Código de Levantamento PP - PREVIDÊNCIA PRIVADA DIRETORIA.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira

Fl. 18 do Acórdão n.º 2402-008.168 - 2ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.000992/2010-27

Voto Vencedor

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, Redator Designado.

Não obstante o bem fundamentado voto do i. Relator, dele divirjo quanto à caracterização como segurado dos prestadores de serviço Clóvis Alexandre Truchinski, Germano Alberto Holtz, Pedro Garcia e Sérgio Gaertner, vinculados, respectivamente, às pessoas jurídicas AFIRMA, HOLTZ Gestão Empresarial Ltda., PPG Consultoria Ltda. e GAERTNER Serviço Técnico Mecânico Ltda.

Com efeito, extrai-se dos autos que, apesar do diligente trabalho fiscal, não estão presentes os pilares fundamentais caracterizadores de uma relação de emprego, mas sim de uma relação contratual típica entre pessoas jurídicas de direito privado, que, no meu entendimento, pelas circunstâncias descritas no relatório fiscal, enquadram-se no modelo de cessão de mão-de-obra, que, todavia, não foi objeto do lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima