



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10410.725525/2017-30
ACÓRDÃO	2202-011.565 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE TRAIPIU
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

RESPONSABILIDADE PESSOAL. ATENUAÇÃO DA RELAÇÃO OBJETIVA. CRIME OU CONTRAVENÇÃO. DEMONSTRAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

O artigo 137 do Código Tributário Nacional exclui a responsabilidade do contribuinte, atribuindo-a pessoalmente ao agente que atua com dolo específico, visando obter proveito próprio. Cabe ao contribuinte demonstrar que a atuação do agente se amolda a algum dos incisos do artigo 137 do CTN, sem o qual, se mantém a sua responsabilidade objetiva.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CONTRATAÇÃO IRREGULAR. SEGURADOS DO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA.

Ainda que contratados irregularmente pela administração pública direta, tais servidores são segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social, sujeitando-se o contratante às obrigações previdenciárias decorrente desta relação. A definição do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário, e no mérito, em negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 10 de outubro de 2025.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (Relator), Rafael Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente), Thiago Buschinelli Sorrentino.

RELATÓRIO

Trata-se de processo de constituição de crédito tributário em que foram lavrados autos de infração contra o contribuinte em epígrafe, relativos às contribuições previdenciárias devidas no período de 01/01/2013 a 31/12/2013, correspondentes a parte empresa, inclusive RAT/GILRAT, no montante de R\$ 2.331.718,00, como também contribuições dos segurados empregados, no montante de R\$ 858.654,41, com multa de ofício de 75%, consolidadas na emissão.

Conforme Relatório Fiscal, a auditoria teve início com ciência do sujeito passivo em 13/10/2017, conforme se verifica no AR (aviso de recebimento) JR 81550801 7 BR, e foi instaurada em decorrência da diligência fiscal de nº 0440100.2017.00126 iniciada em 12/07/2017, quando o contribuinte apresentou os arquivos digitais das folhas de pagamento do período em questão.

Através da análise dos arquivos digitais das folhas de pagamento apresentados pelo sujeito passivo, a fiscalização constatou diferença entre a base de cálculo para a contribuição previdenciária relativa à remuneração dos segurados empregados e o declarado pelo contribuinte em GFIP.

A fiscalização elaborou a planilha denominada “DIFERENÇAS LANÇADAS” onde são apresentados os valores de base de cálculo para a contribuição previdenciária conforme arquivos digitais apresentados pelo contribuinte, os valores declarados em GFIP e a respectiva diferença, a qual foi lançada como base de cálculo de contribuição previdenciária não oferecida à tributação.

A auditoria relata que a situação descrita, em tese, configura a prática de crime prevista no Decreto-Lei nº 2.848/1940, artigos 168-A, inciso I e 337-A, inciso I (artigos acrescentados pela Lei 9.983/2000), motivo pelo qual será objeto de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS, com comunicação à autoridade competente.

Ciente da autuação, o contribuinte apresenta impugnação, aos autos de infração, alegando em síntese, o abaixo elencado.

DA RESPONSABILIDADE PESSOAL DO GESTOR. PRESENÇA DE DOLO. CONTRATO NULO.

A impugnante alega que a responsabilidade tributária pode ser transferida a terceiros, sendo possível a responsabilidade pessoal do agente nos casos em que houver o cometimento de infrações determinadas como crime ou contravenções penais, conforme art. 137, inciso I, do CTN.

Argumenta que, tendo em vista que a ex-gestora do município de Traipu, a Sra. Maria da Conceição Tavares Teixeira, agiu com dolo e era a responsável pela gestão do município à época da ocorrência do fato gerador, deve-se imputar à mesma a responsabilidade tributária pelo crédito constituído, motivo pelo qual requer a nulidade da autuação.

Acrescenta que a ex-gestora do município de Traipu realizou a contratação de servidores por tempo determinado para atender a excepcional interesse público sem observar os ditames da Lei 8.745/93, motivo pelo qual demonstra-se irregular a contratação de tais servidores. Por se tratar de contrato nulo, não há incidência de contribuições previdenciárias.

Alega também, que a ex-gestora realizou descontos previdenciários indevidos, os quais não são permitidos na modalidade de contratação temporária por excepcional interesse público, ainda mais em se tratando de contrato nulo, onde não foram observadas as normas legais, motivos pelos quais deve a ex-gestora ser responsabilizada pela prática dos ilícitos, recaindo sobre esta a cobrança do tributo.

DA EXCLUSÃO DA MULTA POR DENÚNCIA ESPONTÂNEA

A defendente alega que a autuação decorreu de uma representação promovida pela atual gestão, cientificando os órgãos públicos quanto ao descumprimento das obrigações apuradas nesta autuação. Portanto, a multa aplicada no auto de infração é absolutamente nula, devendo ser afastada, nos termos do art. 138, do CTN.

DO VALOR EXCESSIVO DA MULTA. PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO

Diante do montante excessivo cobrado a título de multa, que ultrapassa o percentual de 70% (setenta por cento), tem-se que o presente crédito tributário vai de encontro ao princípio constitucional do não-confisco, previsto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, pelo que se requer a nulidade da autuação.

DO PEDIDO

Requer a suspensão do crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso III do CTN, o reconhecimento da responsabilidade tributária da antiga gestora, nos moldes do art. 137, inciso III do CTN, excluindo-se a responsabilidade em face do Município de Traipu.

Caso não acolhida a anulação, seja julgado improcedente face não incidir contribuição previdenciária sobre contrato precário temporário nulo. Superados todos os argumentos, seja afastada a multa aplicada seja pela denúncia espontânea, seja pelo fato de ser confiscatória.

Sobreveio o Acórdão nº 14-83.135 da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto que por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

VALIDADE DOS ATOS. DIREITO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DO *PECUNIA NON OLET*.

O Direito Tributário tem entre seus princípios, o da *Pecunia Non Olet*, cuja definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SUBSTITUTIVA.

Inexiste norma legal de desoneração da pessoa jurídica do lançamento fiscal em razão de sujeição passiva solidária de administrador pela prática de eventual ato ilícito, nos termos do art. 137 do CTN.

PERDA DA ESPONTANEIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Nos termos do art. 138 do CTN, a responsabilidade somente é excluída pela denúncia espontânea da infração, com o respectivo pagamento do tributo devido e antes do início do procedimento fiscal. Cabe o lançamento de ofício, na falta de regular declaração das contribuições devidas e respectivo pagamento em conformidade com a legislação de regência.

MULTA. LEGALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO NÃO VERIFICADO.

A multa é devida em decorrência de determinação legal, sendo que a vedação ao confisco determinada pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O sujeito passivo foi cientificado do Acórdão de Impugnação na data de 26.04.2018, e, irresignado com o seu resultado apresentou o Recurso Voluntário de fls. 7.545 a 7.556, na data de 25.05.2018. Em síntese, reitera no Recurso Voluntário os mesmos argumentos anteriormente

deduzidos perante o julgador de piso: (i) responsabilidade pessoal do anterior gestor, o que impediria o lançamento em face do sujeito passivo; (ii) que os fatos geradores teriam por objeto a contratação irregular de trabalhadores temporários, considerado pelo recorrente como nulos, e, consequentemente, não se sujeitariam a incidência das contribuições previdenciárias.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Valverde Ferreira da Silva**, Relator

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, e estando presentes os demais requisitos para a sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

DA RESPONSABILIDADE PESSOAL DO GESTOR

Na realidade, o recorrente defende a sua ilegitimidade para figurar no polo passivo da obrigação tributária objeto do lançamento combatido, argumentando que toda a responsabilidade deve ser atribuída a anterior gestora do Município de Traipu, uma vez que a infração fiscal estaria relacionada com a prática de crime ou contravenção, nos termos do artigo 137, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Em regra, a relação existente entre o contribuinte e o fato gerador é objetiva, desde que inexistente o dolo específico do agente que busca por meio de ato ilícito buscar um proveito pessoal, cuja ação decorre uma infração tributária, mas especialmente prejudicando a sociedade, órgão ou mandante que representa, com objetivo imediato completamente dissociado das competências que lhe são atribuídas. Neste sentido, me filio à tese do recorrente de que o artigo 137 do Código Tributário Nacional, excepciona a regra geral da responsabilidade objetiva do contribuinte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. DISTINÇÃO.

As hipóteses do art. 135 do CTN são claramente direcionadas para as situações em que o responsável comete infração a lei, contrato social ou estatuto agindo no interesse da pessoa que lhe é relacionada (conforme as circunstâncias estabelecidas nos seus incisos). É diferente do presente caso, que se amolda às hipóteses do art. 137, também do CTN, onde se verifica as situações em que o agente comete infração com dolo específico para dela tirar proveito próprio.

Número da decisão: 1302-005.495 – Processo nº 10746.720539/2013-41

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. DOLO ESPECÍFICO. DECORRÊNCIA DIRETA. RESPONSABILIDADE PESSOAL. ATENUAÇÃO DO PRINCÍPIO DA OBJETIVIDADE.

1. O mandatário foi totalmente infiel ao sujeito passivo, mormente porque não se vislumbra como o contribuinte possa se aproveitar da conduta ilícita retratada nos autos.
2. O art. 137 do CTN exclui a responsabilidade da pessoa jurídica e atribui responsabilidade pessoal ao agente quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico do mandatário contra o mandante, ex vi do seu art. 137, inc. III, alínea b.
3. Ainda se pode suscitar a aplicação do inc. I do citado art. 137, que igualmente atribui responsabilidade pessoal ao agente quanto às infrações situadas no âmbito penal. Isto é, sendo tão grave a infração, que a lei a enquadra como crime ou contravenção, a responsabilidade administrativa é igualmente do agente, e não da pessoa jurídica. Recursos de Ofício Negado e Voluntário Provido.

Número da decisão: 2402-005.519 – Processo nº 13116.720977/2012-33

Cabe ressaltar que a despeito da alegação do recorrente de que a infração tributária estaria associada com a prática delituosa, o proveito da conduta do suposto agente não é direto como alega o recorrente, que apenas menciona o potencial aumento do seu poder e aceitação política. É inegável que a municipalidade se beneficiou da prestação dos serviços destes trabalhadores, mesmo que se questione a modalidade desta contratação.

O artigo 137, inciso I, do Código Tributário Nacional contém importante ressalva para sua aplicabilidade ao caso concreto, que são os atos praticados no exercício regular do mandato. Assim sendo, ainda que se argumente a ilegalidade da contratação, ela foi realizada pelo agente político no exercício regular de suas atribuições, visando a prestação de serviços para a municipalidade.

Além disso, para que se afigure a situação fática prevista no inciso I, do artigo 137, do Código Tributário Nacional, é necessário que fique caracterizada a suposta infração alegada pelo recorrente como crime ou contravenção. Quanto a este aspecto, o recorrente apenas alega, mas nada comprova quanto a apuração da conduta do agente na esfera criminal.

Neste aspecto, entendo que o recorrente cometeu um equívoco conceitual na medida em que o crime ou contravenção mencionado no inciso I, do artigo 137, do Código Tributário Nacional, se refere à conduta antecedente do agente, no caso, a contratação irregular de trabalhadores temporários, não o ilícito tributário decorrente desta atuação. Logo não se pode argumentar que o dolo específico do sujeito passivo fosse a sonegação tributária, na medida em que tal resultado em nada lhe traria proveito pessoal direto, conforme exigido pela inteligência do dispositivo legal em que o recorrente fundamenta sua defesa.

Feitas estas considerações, incabível ao caso concreto a aplicação do artigo 137, do Código Tributário Nacional, na medida em que não restou demonstrado o dolo específico da conduta realizada pelo agente do contribuinte na época do fato gerador, e que tal conduta se amoldasse a alguma das situações típicas de seus incisos. Portanto, não configurada ou não demonstrada pelo recorrente a existência de situação necessária e suficiente para o afastamento da responsabilidade objetiva do contribuinte, nenhum reparo cabe à decisão recorrida.

DA NULIDADE DA CONTRATAÇÃO

Quanto a este tópico de seu recurso, o sujeito passivo alega a nulidade da contratação temporária de trabalhadores para atender a excepcional interesse público, nos termos do artigo 2º da Lei nº 8.745/1993, concluindo que dela não podem ser gerados efeitos tributários para a exigência da contribuição previdenciária destes colaboradores. Anexa precedente da Justiça Federal do Trabalho que determina a restituição ao autor de contribuições previdenciárias descontadas e não repassados ao órgão previdenciário, cujo contrato foi declarado nulo (TST - RR - 1018-57.2010.5.19.000), bem como a Súmula nº 363, do TST.

A decisão recorrida, em síntese, refutou os argumentos apresentados pelo contribuinte na impugnação, argumentando que o sujeito passivo não se desincumbiu de demonstrar que a totalidade dos fatos geradores objeto do lançamento fiscal decorrem de irregular contratação, e ainda que assim o fosse, o artigo 118 do Código Tributário Nacional determina que na definição do fato gerador deve ser abstraído da validade dos atos efetivamente praticados pelo contribuinte, bem como da natureza do seu objeto ou de seus efeitos.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Logo, constatado pela autoridade fiscal a prestação de serviços, em caráter não eventual, mediante remuneração destinada a retribuir o trabalho pela entidade da administração municipal direta, se encontram presentes os elementos necessários e suficientes para caracterizar a ocorrência do fato gerador, de acordo com os preceitos da Lei nº 8.212/1991.

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

I - como empregado:

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

(...)

.....

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

(...)

.....

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

É matéria pacificada neste CARF, que ainda que se venha a arguir a nulidade da contratação realizada pela administração pública ou da ausência de concurso público para os colaboradores contratados após a promulgação da Constituição Federal, os servidores assim admitidos são segurados obrigatórios da Previdência Social, estando sujeita a entidade a contribuição social, uma vez que a validade da contratação não interfere na ocorrência do fato gerador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de Apuração: 01/05/2004 a 31/12/2005

SERVIDORES CONTRATADOS SEM CONCURSO PÚBLICO. PERÍODO POSTERIOR AO DA PROMULGAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO DE 1988. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS AO RGPS. INCIDÊNCIA.

Os servidores admitidos sem concurso público após a promulgação de Constituição de 1988 são segurados do Regime Geral de Previdência Social - RGPS, estando o ente contratante obrigado ao recolhimento das contribuições respectivas.

Número da decisão: 2402-006.428 – Processo nº 10530.004681/2008-14

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de Apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

SERVIDORES CONTRATADOS SEM CONCURSO PÚBLICO. PERÍODO POSTERIOR AO DA PROMULGAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO DE 1988. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS AO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. INCIDÊNCIA.

Os servidores admitidos sem concurso público após a promulgação de Constituição de 1988 são segurados do Regime Geral de Previdência Social, estando o ente contratante dos mesmos obrigado ao recolhimento das contribuições respectivas.

Número da decisão: 2202-010.336 – Processo nº 11522.001567/2007-13

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de Apuração: 01/12/2001 a 31/12/2003

CONTRATOS IRREGULARES. EXIGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOBRE AS REMUNERAÇÕES PAGAS.

Ainda que represente uma irregularidade a existência de servidores trabalhando no serviço público sem concurso, a remuneração a eles paga é fato gerador de contribuições previdenciárias, uma vez que, de acordo com o CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Número da decisão: 2401-002.367 – Processo nº 11522.001501/2007-15

Quanto às decisões proferidas no âmbito da Justiça do Trabalho, que se prestam para regular as relações entre o empregado e seu empregador, é preciso esclarecer o limitado efeito subjetivo da decisão, válida exclusivamente entre as partes, não se prestando para interferir na relação jurídico tributária prevista abstratamente entre a entidade e a administração tributária. A decisão pinçada apenas autorizou a restituição ao trabalhador da contribuição previdenciária que lhe foi descontada, conforme o entendimento da Justiça do Trabalho, indevidamente. Enquanto a Súmula nº 363 do TST, prevê a obrigação de o empregador pagar pelo tempo

trabalhado, conforme pactuado, além dos depósitos do FGTS, mesmo se a contratação se mostre nula, nada disciplinando sobre a relação jurídico tributária da entidade com o fisco.

“A contratação de servidor público, após a CF/1988, sem prévia aprovação em concurso público, encontra óbice no respectivo art. 37, II e § 2º, somente lhe conferindo direito ao pagamento da contraprestação pactuada, em relação ao número de horas trabalhadas, respeitado o valor da hora do salário-mínimo, e dos valores referentes aos depósitos do FGTS.” (Súmula nº 363, do TST)

Portanto, com todas as ressalvas apontadas no sentido de que o recorrente não demonstrou que os fatos geradores lançados pela autoridade fiscal referir-se-iam exclusivamente a remuneração paga, devida ou creditada a colaboradores contratados irregularmente, mesmo que assim o fosse, a alegação é insusceptível para repercutir no fato gerador da contribuição previdenciária, razão pela qual não cabe qualquer reparo à decisão proferida pelo julgador de piso.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, e, no seu mérito negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva