



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11274.720333/2024-31
ACÓRDÃO	2101-003.889 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ESTADO DE ALAGOAS - SECRETARIA DE ESTADO DA EDUCACAO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2020 a 30/09/2022

CONHECIMENTO PARCIAL. SÚMULA CARF Nº. 2. MULTA E OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbindo deste ônus. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Descabe a realização de perícia/diligência relativamente à matéria cuja prova deveria ter sido apresentada já em sede de fiscalização. Procedimento de diligência não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12, INCISO I, DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

DEIXAR DE APRESENTAR DOCUMENTOS. MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. MULTA REGULAMENTAR. BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.

Descabe falar em ocorrência de *bis in idem* por aplicação de penalidades, aplicadas por fundamentos distintos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer dos argumentos de que a aplicação das multas violaria os princípios da vedação do confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade; na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Debora Fófano dos Santos, Luciana Costa Loureiro Solar (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1117/1129) interposto por ESTADO DE ALAGOAS - SECRETARIA DE ESTADO DA EDUCACAO (SEDUC) em face do Acórdão nº. 102-005.963 (e-fls. 1069/1089), proferido pela 4ª Turma da DRJ02, em 27/08/2025, que julgou a Impugnação improcedente.

Em sua origem, trata-se de 3 Autos de Infração lavrados em face do Estado de Alagoas – Secretaria de Educação, destalhados abaixo, em procedimento de verificação do cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias:

Lançamento	Crédito e acréscimos legais
Contribuições Previdenciárias da Empresa/Empregador e GILRAT	R\$ 157.661.304,67

DOCUMENTO VALIDADO

Contribuições Previdenciárias dos Segurados

R\$ 65.211.918,89

Multa regulamentar descumprimento de obrigação acessória em razão da não apresentação de documento relacionado com as contribuições previstas na Lei 8.212/91.

R\$ 32.150,53

O relatório da decisão de piso listou as infrações cometidas e que deram origem aos lançamentos em questão, e destacou que, não teriam sido retificadas as GFIPs, apesar de ter sido oportunizado ao Estado, e ainda que o Ente Público não teria fornecido todas as folhas de pagamento. As infrações identificadas foram as seguintes:

INFRAÇÃO: FOLHA DE PAGAMENTO - BASE DE CÁLCULO SEGURADOS EMPREGADOS NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO - CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA

Este levantamento diz respeito à remuneração percebida pelos servidores contratados e comissionados, extraída dos resumos de folhas de pagamento. É composto pela contribuição previdenciária patronal (empresa + GILRAT).

Os valores das bases de cálculo dos servidores contratados e comissionados podem ser verificados nas planilhas "DEMONSTRATIVO BASE DE CÁLCULO – FOLHA CONTRATADOS" e "DEMONSTRATIVO BASE DE CÁLCULO - FOLHA COMISSIONADOS", respectivamente.

A base de cálculo do presente levantamento é a diferença entre a base de cálculo constante nos resumos das folhas de pagamento dos servidores contratados e comissionados e a declarada pelo Ente Público em GFIP. Os valores constam discriminados na planilha denominada "DIFERENÇA BASE DE CÁLCULO FOLHA DE PAGAMENTO LANÇADA".

O Ente Público se enquadrrou no código CNAE "8411-6/00 – Administração Pública em Geral", cujo grau de risco de acidentes do trabalho é considerado médio, correspondendo a uma alíquota de contribuição para o RAT de 2%.

O FAP - Fator Acidentário de Prevenção do Notificado foi de 0,5000 para as competências de 01/2020 a 12/2022. Logo, a alíquota aplicada no cálculo das contribuições para o RAT (ajustado) foi de 1,0000% para os anos-calendário de 2020 a 2022.

INFRAÇÃO: CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO

O presente levantamento trata dos valores das contribuições previdenciárias dos servidores contratados e comissionados encontrados nos resumos das folhas de pagamento. Tais valores estão discriminados nas planilhas "DEMONSTRATIVO DA CONTRIBUIÇÃO DO SERVIDOR CONTRATADO" e "DEMONSTRATIVO DA CONTRIBUIÇÃO DO SERVIDOR COMISSIONADO".

A base de cálculo do levantamento é constituída das diferenças entre os valores das contribuições previdenciárias dos servidores contratados e comissionados e os valores das contribuições dos servidores sujeitos ao RGPS declarados pelo Ente Público em GFIP. Constam na planilha "DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS LANÇADA".

INFRAÇÃO: SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO - EMPENHOS - CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA Por meio do exame das planilhas de empenho, enviadas pelo Notificado, constatou pelo histórico, que nas contas de despesas 3.1.90.04 – Contratação por Tempo Determinado, 3.1.90.16 – Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil, 3.1.90.92 – Despesas de Exercícios Anteriores, 3.3.90.36 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física e 3.3.90.92 – Despesas de Exercícios Anteriores, havia despesas realizadas com segurados empregados, como professores e monitores, inclusive despesas referentes ao 13º salário e férias, que não constavam das folhas de pagamentos apresentadas. Considerou tais valores como salário-de-contribuição. Na planilha “DEMONSTRATIVO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS – EMPENHOS”, consta a competência, a data da emissão do empenho, o nº do empenho, a natureza da despesa e o valor empenhado.

Apurou então os valores referentes à contribuição patronal (empresa + GILRAT).

No presente caso, a Fiscalização lançou o salário-de-contribuição dos segurados empregados por aferição indireta, conforme disposto no § 3º do art. 33 da Lei 8.212/91

INFRAÇÃO: CONTRIBUIÇÃO CALCULADA DO SEGURADO EMPREGADO NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO - EMPENHO Sobre os valores pagos e/ou creditados a segurados empregados encontrados por meio da análise da relação de empenhos apresentados pelo Notificado, apurou as contribuições devidas por eles.

Salienta a Fiscalização que através desses empenhos não é possível apurar, de forma exata, a contribuição devida pelos segurados empregados que obtiveram tais valores pagos e/ou creditados. Por conseguinte, a contribuição dos segurados empregados foi calculada aplicando as alíquotas mínimas de 8% (competências de 01/2020 a 02/2020) e 7,5% (competência a partir de 03/2020), nos termos do § 5º do art. 33 da Lei 8.212/91 c/c com o art. 449 da IN nº 971/2009 e art. 245 da IN nº 2.110/2022.

As contribuições dos segurados empregados foram lançadas de ofício por aferição indireta, em atenção ao disposto no § 3º do art. 33 da Lei 8.212/91.

Os cálculos das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados constam da planilha DEMONSTRATIVO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS – EMPENHOS.

INFRAÇÃO: VALORES PAGOS OU CREDITADOS A PRESTADORES DE SERVIÇO NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO - CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA Por meio do exame da relação de empenho, enviada pelo Notificado, verificou pelo histórico, que nas

contas de despesas 3.3.90.36 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física e 3.3.90.92 – Despesas de Exercícios Anteriores, havia despesas com serviços prestados por pessoa física, que não foram declaradas em GFIP. Considerou tais valores como salário-de-contribuição. No “DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO -CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS” constam os valores empenhados, competência, data de emissão do empenho, nº do empenho e histórico.

Apurou então os valores referentes à contribuição previdenciária a cargo da empresa.

No caso em questão, a Fiscalização lançou o salário-de-contribuição dos segurados contribuintes individuais por aferição indireta, conforme disposto no § 3º do art. 33 da Lei 8.212/91.

INFRAÇÃO: CONTRIBUIÇÃO CALCULADA DOS PRESTADORES DE SERVIÇO NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO Sobre os valores pagos e/ou creditados a segurados contribuintes individuais encontrados por meio da análise da relação de empenhos apresentados pelo Notificado, apurou as contribuições devidas por eles.

Evidencia a Autoridade Fiscal que através desses empenhos não é possível apurar, de forma exata, a contribuição devida pelos segurados contribuintes individuais que tiveram tais valores pagos e/ou creditados. Por conseguinte, a contribuição devida por eles foi calculada aplicando a alíquota de 11% (onze por cento) sobre as bases de cálculo, nos termos do § 5º do art. 33 da Lei 8.212/91. Os valores constam no DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO -CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

As contribuições dos segurados contribuintes individuais foram lançadas por aferição indireta, nos termos do disposto no § 3º do art. 33 da Lei 8.212/91.

INFRAÇÃO: VALORES PAGOS OU CREDITADOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO PRONATEC e ARTICULADRES DE ENSINO - CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA Verificou nas contas de despesas 3.3.90.36 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física e 3.3.90.92 – Despesas de Exercícios Anteriores valores referentes às bolsas ofertadas no âmbito do Pronatec e dos articuladores de ensino.

A equipe do Pronatec era formada por: Grupo Gestor Central, Grupo Gestor da Unidade de Ensino e Professores. Tais empenhos correspondem ao pagamento dos serviços de ensino e educação prestados pela equipe do programa Pronatec aos estudantes beneficiados pela bolsa-formação instituída pela Lei 12.513, de 26/10/2011.

Os valores referentes à concessão de bolsa dos articuladores de ensino, está fundamentada na Lei 8.470/2021 de 16/07/2021. A citada Lei institui o PROGRAMA ESCOLA 10 -VEM QUE DÁ TEMPO, destinado a elevar a escolaridade de jovens e adultos alagoanos em vulnerabilidade social. Tais empenhos se referem ao pagamento dos serviços de ensino e educação prestados aos

estudantes jovens e adultos alagoanos beneficiados pelo programa escola 10 – vem que dá tempo.

Apurou então os valores referentes à contribuição previdenciária a cargo da empresa. Os valores pagos e/ou creditados à equipe do Pronatec e aos articuladores de ensino não foram declarados em GFIP e constam no "DEMONSTRATIVO DE VALORES - PRONATEC E ARTICULADORES DE ENSINO".

Considerando que os contribuintes individuais não foram declarados em GFIP, os valores foram lançados de ofício, por aferição indireta, nos termos do disposto no § 3º do art. 33 da Lei 8.212/91.

INFRAÇÃO: CONTRIBUIÇÃO CALCULADA DOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO - PRONATEC E ARTICULADORES DE ENSINO Sobre os valores pagos e/ou creditados a segurados contribuintes individuais encontrados por meio da análise da relação de empenhos apresentados pelo Notificado, apurou as contribuições devidas por eles.

Evidencia a Autoridade Fiscal que através desses empenhos não é possível apurar, de forma exata, a contribuição devida pelos segurados contribuintes individuais que tiveram tais valores pagos e/ou creditados. Por conseguinte, a contribuição devida por eles foi calculada aplicando a alíquota de 11% (onze por cento) sobre as bases de cálculo, nos termos do § 5º do art. 33 da Lei 8.212/91. Os valores constam no DEMONSTRATIVO DE VALORES – EQUIPE PRONATEC E ARTICULADORES DE ENSINO.

As contribuições dos segurados contribuintes individuais foram lançadas por aferição indireta, nos termos do disposto no § 3º do art. 33 da Lei 8.212/91.

INFRAÇÃO: VALORES PAGOS E/OU CREDITADOS A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO - CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA

Após examinar os empenhos nas contas de despesas 3.1.90.04 -Contratação por Tempo Determinado, 3.1.90.16 - Outras Despesas Variáveis -Pessoal Civil, 3.1.90.92 - Despesas de Exercícios Anteriores, 3.3.90.36 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física e 3.3.90.92 - Despesas de Exercícios Anteriores, verificou diversos valores referentes à prestação de serviço de transporte escolar de alunos.

Nas GFIP declaradas antes do início do procedimento fiscal, constatou que o Ente Público não informou qualquer contribuinte individual na qualidade de transportador rodoviário autônomo. Logo, os valores encontrados nas relações de empenhos apresentadas foram considerados como remuneração pelo serviço de transporte escolar de alunos.

Sobre os valores das remunerações pagas e/ou creditadas aos transportadores rodoviários autônomos aplicou a alíquota de 20% para obtenção da base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelo Notificado. Tais valores estão discriminados no "DEMONSTRATIVO DE VALORES - TRANSPORTADORES

RODOVIÁRIOS AUTÔNOMOS", que contém a competência, data da emissão do empenho, nº do empenho e histórico.

INFRAÇÃO: CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO DOS TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO Salienta que por meio da relação de empenhos apresentada pelo Órgão Público, não é possível apurar, de forma exata, a contribuição devida pelos transportadores rodoviários autônomos. Considerando o disposto no § 5º do art. 33 da Lei 8.212/91, calculou a contribuição devida pelos transportadores rodoviários autônomos aplicando sobre a base de cálculo da contribuição previdenciária a alíquota de 11%. Os valores constam no "DEMONSTRATIVO DE VALORES - TRANSPORTADORES RODOVIÁRIOS AUTÔNOMOS".

As contribuições devidas pelos transportadores autônomos, foram lançadas de ofício, por aferição indireta, nos termos do disposto no § 3º do art. 33 da Lei 8.212/91.

INFRAÇÃO: NÃO EXIBIÇÃO DE DOCUMENTO OU LIVRO RELACIONADO COM AS CONTRIBUIÇÕES PREVISTAS NA LEI 8.212/91 Mesmo intimado, o Notificado deixou de apresentar as seguintes folhas de pagamento: dos segurados empregados (S4, S5, S10, S23 e S27), dos segurados contribuintes individuais (Prestadores de Serviço) e dos transportadores rodoviários autônomos.

Ao não apresentar as folhas de pagamento, o Ente Público infringiu o art. 33, §§ 2º e 3º da Lei nº 8.212, de 24.07.91, com redação da MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, combinado com os art. 232 e 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99.

Em decorrência de ter cometido tal infração, foi multado no valor de R\$ 32.150,53, valor este determinado pela Portaria Interministerial MPS-MF nº 2, de 11/01/2024, conforme descrito no inciso IV do art. 8º, com base nos art. 92 e 102 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, art. 283, inc. II, alínea "j" e art. 373.

Aplicou a multa de ofício de 75%, nos termos do inciso I do art. 44 da referida Lei nº 9.430/96.

O Ente Público deixou de apresentar os arquivos digitais relacionados abaixo, apesar de intimado:

- Arquivos de Registros de natureza financeira e orçamentária (CONTABILIDADE), em meio digital, confeccionados de acordo com a forma e as características determinadas no bloco L do Anexo único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34, de 01 de junho de 2012, publicada nº DOU de 04/06/2012, e alterações posteriores e,

- Arquivos de FOLHA DE PAGAMENTO, em meio digital, confeccionados de acordo com a forma e as características determinadas no bloco K do Anexo II do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 23 de outubro de 2001, publicada no DOU de 26/10/2011, e alterações posteriores. O Autuado, ao não apresentar os arquivos digitais retro mencionados, teve a multa de ofício agravada em 50%, em razão do disposto no inciso II do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 21/12/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

Devidamente cientificado dos Autos de Infração, o Estado do Alagoas (SEDUC) apresentou Impugnação (e-fls. 737/739), com os argumentos assim sintetizados pela DRJ:

A Interessada, devidamente notificada, impugna os Autos de Infração, fls. 737/739, com base nos argumentos a seguir relatados.

Afirma que recolheu regularmente aos cofres da União os valores relativos às contribuições previdenciárias sobre a folha de servidores empregados, contratados (temporários), comissionados, prestadores de serviços e transportadores autônomos de estudantes durante o período da ação fiscal. No entanto, a motivação das emissões dos Autos de Infração se deu em razão de meros erros materiais ocorridos nos preenchimentos das respectivas GIFP, já que houve inconsistência na individualização dos recolhimentos realizados e na indicação de seus segurados.

Embora pareça certo de que os valores declarados continham certas inconsistências – notadamente em razão da deficiência na individualização dos contribuintes – elas não impediram que recolhesse os valores efetivamente devidos, conforme planilhas e demais documentos anexos.

Pondera que não se pode desconhecer a realidade que marca boa parte da Administração Pública, em que a falta de preparo técnico adequado acarreta muitas vezes equívocos no preenchimento das declarações fornecidas pelo órgão ou até a prestação incompleta das referidas informações.

No que diz respeito às multas aplicadas, destaca a Impugnante a caracterização do *bis in idem*, haja vista a utilização de um mesmo fundamento de fato para justificar a aplicação de duas penalidades diversas, quais sejam, a multa de ofício e a multa autônoma.

Por tudo que foi demonstrado, solicita a revisão dos lançamentos para que sejam reconhecidos os efetivos recolhimentos das contribuições efetuados pelo Órgão Público, afastando o levantamento por arbitramento e anulando os Autos de Infração.

Solicita ainda, nova oportunidade para que promova a correta e adequada retificação das declarações anteriormente prestadas.

Acredita que ocorreu *bis in idem*, pois houve a utilização de um mesmo fundamento para justificar tanto a aplicação da multa pela não declaração dos

tributos na GFIP, quanto para majorar em metade a multa de ofício, em razão do não atendimento da intimação para prestar esclarecimentos ou para apresentar as informações em meio digital da folha de pagamentos com layout previsto no MANAD.

Quanto aos programas Pronatec, Programa Escola 10 – Articuladores de Ensino e Programa Escola 10 – Vem que Dá Tempo, informa que por meio deles a Administração estadual paga bolsas de formação com a finalidade de fomentar um aprimoramento na qualidade da educação pública estadual.

Faz a diferença entre esses programas:

A diferença principal diz respeito aos beneficiários das referidas bolsas. No Pronatec, programa de assistência federal destinado a pessoas de baixa renda, são os alunos (estudantes e trabalhadores) que têm direito ao recebimento da referida bolsa de formação, como incentivo à frequência escolar e ajuda às respectivas despesas realizadas. Já nos programas estaduais (Escola 10 — articuladores de ensino e Escola 10 - Vem que dá tempo.), as bolsas de formação são pagos aos professores, já vinculados à rede pública e selecionados para atuar — por tempo determinado - como instrutores das crianças e dos adultos, respectivamente.

Afirma que os beneficiários das bolsas de formação não são considerados contribuintes individuais. Isto porque no Pronatec são os alunos que recebem a bolsa, não havendo que se falar em retribuição por serviços prestados. Quanto aos Programas estaduais integrantes do Escola 10, os beneficiários das bolsas de formação são professores já efetivamente ligados ao regime público de educação, seja estadual, seja municipal. Dessa feita, são segurados obrigatórios, já vinculados ao RPPS do Estado de Alagoas. Não há incidência, portanto, de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de bolsa de formação.

Transcreve a legislação que trata do assunto na intenção de pontuar que pagamento das referidas bolsas de formação é temporário e transitório, não gerando vínculo definitivo com a Administração e sem que sejam incorporadas aos futuros proventos do professor bolsista. Logo, conclui que, não havendo incorporação, não há que se falar na incidência da contribuição previdenciária, nos moldes do que já estabeleceu o STF no Tema 163 da sua repercussão geral.

Sustenta, então, que não procede o lançamento referente à suposta ausência de recolhimento de contribuições em decorrência do pagamento de bolsas de formação dos programas assistenciais instituídos no âmbito da educação estadual.

Requer:

Que seja julgada procedente a impugnação no que diz respeito à não incidência de contribuições previdenciárias em decorrência do pagamento das bolsas de

formação pagas com recursos públicos, nos moldes regulados pelos Programas Pronatec e Escola 10.

Que seja afastada a aplicação da multa de ofício e da sua majoração.

Que seja concedido prazo razoável para que a Impugnante faça a juntada de novos e indispensáveis documentos e elementos de provas complementares.

A SEDUC juntou com a sua Impugnação, planilhas com apuração mensal e cópias de Guias GPS com a finalidade de comprovar os recolhimentos realizados para contratados, comissionados e “reeducandos”.

Sobreveio o julgamento da Impugnação e foi proferido o Acórdão nº. 102-005.963 (e-fls. 1069/1089), assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2020 a 30/09/2022

DIREITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. O PAGAMENTO EXTINGUE O CRÉDITO CONSTITUÍDO.

1. No contexto do lançamento por homologação o crédito tributário é, em regra, constituído pelo Contribuinte, Súmula STJ nº 436. Se isso não ocorrer, abre-se um espaço jurídico para a Autoridade Fiscal constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, nos termos do art. 142 do CTN.

2. Diante da existência de pagamentos em valores superiores aos declarados, na tentativa de uma solução não litigiosa, o Contribuinte é intimado a retificar suas declarações para que ocorra o perfeito encaixe entre os valores pagos e os declarados, extinguindo, assim, os créditos tributários e as relações jurídicas surgidas com as ocorrências dos respectivos fatos geradores.

3. O pagamento é hipótese de extinção do crédito tributário. No entanto, se o crédito não foi constituído não há o que ser extinto. Recolhimentos sem a respectiva constituição do crédito por meio da declaração, são pagamentos soltos, passíveis de compensação ou restituição.

4. Nessa condição, não há permissão normativa para o Julgador Administrativo de litígios fiscais - em sede de 1ª Instância do PAF Federal - fazer a compensação de recolhimentos - aptos à restituição ou à compensação pelo Contribuinte - com o Auto de Infração lançado em razão da omissão do Sujeito Passivo em constituir o crédito tributário por meio da declaração.

DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTAS. BIS IN IDEM. NÃO OCORRÊNCIA. FATOS E FUNDAMENTOS NORMATIVOS DIVERSOS.

Não se caracteriza bis in idem se as multas lançadas decorreram do descumprimento de obrigações acessórias não coincidentes, fundamentadas em normas jurídicas distintas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O sujeito passivo foi cientificado do resultado do julgamento pela via postal, em 19/09/2025, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 1114), e apresentou seu Recurso Voluntário em 10/10/2025 com os seguintes argumentos:

DAS RAZÕES DE REFORMA DA DECISÃO. DA SUPREMACIA DA VERDADE MATERIAL SOBRE O FORMALISMO EXCESSIVO. DOS EFETIVOS RECOLHIMENTOS REALIZADOS PELA SEDUC. NECESSIDADE DE ENCONTRO DE CONTAS.

A SEDUC alega que os recolhimentos teriam sido realizados, e que estes deveriam ser considerados, em detrimento dos erros constantes das GFIPs. Apesar de reconhecer os erros cometidos no preenchimento das GFIPs, alega que teria apresentado provas robustas e inequívocas de que as contribuições devidas teriam sido recolhidas no período fiscalizado e que a decisão de piso teria privilegiado excessivamente o aspecto formal em detrimento da verdade material.

Sustenta que os recolhimentos comprovados por meio das planilhas apresentadas devem ser considerados sob pena de enriquecimento ilícito.

Alega que a manutenção da exigência após a comprovação do pagamento, viola o princípio da capacidade contributiva.

Reitera o argumento de que os valores recolhidos deveriam ser compensados e que a decisão, ao não promover tal compensação, teria incorrido em violação aos seus direitos.

Requer a apreciação das provas em sede de recurso, e afirma que o CARF tem competência para apreciá-las, realizar diligências e determinar compensações quando comprovado o pagamento da obrigação tributária. Sustenta que o encontro de contas é necessário sob pena de comprometer a continuidade dos serviços públicos essenciais da educação do Estado do Alagoas.

Alega que, ao contrário do que afirmado pela decisão de piso, os pagamentos realizados não podem ser considerados como “pagamentos soltos” simplesmente por não encontrarem respaldo na GFIP. Afirma que os valores foram recolhidos nas competências referidas, com os códigos de recolhimentos corretos e devem ser considerados. Admite não ter realizado as retificações nas GFIPs, porém, sustenta que a essência da obrigação teria sido cumprida, apesar do descompasso com as informações declaradas em GFIPs. Reitera que os pagamentos foram realizados nas competências devidas, com a identificação de que seria contribuições previdenciárias, em montantes compatíveis aos valores lançados, de modo que não deveriam ter sido totalmente desconsiderados pela fiscalização pelo simples fato de não estarem identificados nas GFIPs. Afirma que não sonegou impostos, não

fraudou declarações, e que a sua boa fé não deve ser desconsiderada. Ressalta, ademais, que é órgão que possui limitações técnicas e de pessoal especializado, o que compromete, muitas vezes, a continuidade dos serviços administrativos, pois precisa focar na sua atividade primeva, que é o oferecimento da educação.

Sustenta que a falta da retificação das GFIPs não foi por má fé, desídia ou intenção de sonegar tributos, mas por dificuldades técnicas no manuseio do sistema informatizado e da ausência de orientação técnica especializada naquele momento processual, onde sofria grande pressão. Ressalta, ainda, que o volume de informações e documentos era muito grande para o prazo exíguo.

Sobre o arbitramento, realizado com base nos valores apurados em folhas de pagamento e empenhos, é medida excepcional. O arbitramento é cabível quando não há elementos concretos para a apuração do tributo devido, o que não se verifica nos presentes autos, uma vez que a SEDUC apresentou os empenhos, relações de pagamentos e folhas de pagamento. Requer seja determinada diligência para confronto entre os valores pagos pelo Estado e o valores lançados por arbitramento pela fiscalização, sendo devidos apenas a diferença apurada.

Sobre os valores referentes ao Pronatec e Escola 10, reitera o argumento de que a natureza jurídica das bolsas deixa clara a não incidência das contribuições previdenciárias sobre seus pagamentos. Traz explicações sobre os três programas: Pronatec, Programa Escola 10 e Programa Escola 10 – Vem que dá tempo. Afirma que os pagamentos do Pronatec são feitos a alunos, estudantes e trabalhadores que têm direito à bolsa de formação como incentivo à frequência escolar. Da mesma forma são os programas estaduais, que concede bolsas de formação pagas aos professores, com a finalidade de fomentar o aprimoramento na qualidade da educação pública estadual. Alega que as conclusões do Parecer COSIT nº. 10/2017 e da decisão de piso estão incorretas sobre a natureza jurídica das bolsas que não devem ter a incidência da contribuição previdenciária. Sustenta que as bolsas não são remuneração por serviços prestados e no caso dos professores estaduais, sustenta que eles já contribuem normalmente para o regime a que estão vinculados com base nos vencimentos habituais. Afirmam que as bolsas não se incorporam aos proventos de aposentadoria, aplicando-se a elas o racional fixado pelo STF no Tema 163.

Sustenta, ainda, que onerar os programas educacionais com contribuições previdenciárias encarece esses programas, inviabilizando-os ou reduzindo o seu alcance, em prejuízo do interesse público educacional.

Sobre as penalidade aplicadas, reitera o argumento de que haveria bis in idem, pois as penalidades decorrem do mesmo comportamento omissivo, que foi a inadequada formalização das obrigações acessórias. Defende que a não

apresentação das folhas de pagamento resulta da mesma dificuldade técnica de pessoal mencionada anteriormente, assim, defende a não aplicação cumulativa das penalidades.

Ademais, alega que se tratou de mero erro formal, que não houve má-fé, e que as multas (112,5%) seriam desproporcionais e violam o princípio da vedação do confisco. Apresenta, ainda, considerações sobre o princípio da proporcionalidade e razoabilidade, reiterando o argumento de que as obrigações principais foram cumpridas, ou parcialmente cumpridas, não se justificando a aplicação de penalidade tão alta pelos erros nos cumprimentos das obrigações acessórias.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE E DELIMITAÇÃO DA LIDE

O Recurso Voluntário é tempestivo, visto ter sido interposto no prazo de 30 dias a contar da ciência do resultado de julgamento. No que diz respeito aos demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72, entendo que os atende apenas parcialmente.

É que o Recurso Voluntário apresenta argumento em torno do princípio da vedação do confisco e dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade para a aplicação concomitante das multas de ofício e por descumprimento de obrigação acessória, que excederam o percentual de 100% do crédito, requerendo, ao menos a redução dos percentuais aplicados. Tais argumentos não podem ser conhecidos tendo em vista a limitação do CARF à análise de inconstitucionalidade das leis, conforme Súmula CARF nº. 2:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer dos argumentos de que a aplicação das multas violaria os princípios da vedação do confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Antes de adentrar na análise dos argumentos apresentados na peça recursal, vale ressaltar que a recorrente não se insurgiu especificamente quanto à imposição da multa regulamentar aplicada em razão do descumprimento de obrigação acessória (e-fls. 41/44). A referida penalidade, no valor de R\$ 32.150,23 foi imposta em razão da não apresentação de documentos relacionados com as contribuições previstas na Lei 8.212/91. Conforme descrito no Relatório Fiscal:

15.5. Conforme apontado previamente, o contribuinte fora intimado a apresentar os seguintes arquivos digitais:

a) Arquivos de Registros de natureza financeira e orçamentária (CONTABILIDADE), em meio digital, confeccionados de acordo com a forma e as características determinadas no bloco L do Anexo único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34, de 01 de junho de 2012, publicada no DOU de 04/06/2012, e alterações posteriores;

b) Arquivos de FOLHA DE PAGAMENTO, em meio digital, confeccionados de acordo com a forma e as características determinadas no bloco K do Anexo II do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 23 de outubro de 2001, publicada no DOU de 26/10/2011, e alterações posteriores.

A multa regulamentar tem fundamento nos artigos 92 e 102 da Lei nº. 8.212/91, e nos artigos. 283, II, "j", art. 292, inciso II, III e IV e art. 373.

A recorrente menciona a aplicação da penalidade, mas apenas questiona a aplicação das penalidades de forma concomitante com a multa de ofício e o agravamento, alegando que teria ocorrido o *bis in idem* em razão da aplicação concomitante de penalidades pelo mesmo fato. Dessa forma, a análise da multa regulamentar será analisada apenas no que se refere ao *bis in idem*.

2 DA AUSÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DAS GFIPS NO MOMENTO ADEQUADO E DOS RECOLHIMENTOS REALIZADOS

A SEDUC reitera os argumentos apresentados em sede de Impugnação, no sentido de que deveriam ser considerados os recolhimentos feitos conforme planilhas apresentadas e GPS juntadas com a Impugnação. Alega que os recolhimentos não podem ser considerados como recolhimentos "soltos", pois têm pertinência dos períodos de recolhimento e foram pagos em GPS com a identificação de que se tratavam de contribuições previdenciárias. Sustenta ainda: que não seria razoável que deixassem de ser considerados os recolhimentos realizados; que a manutenção da autuação corresponderia a enriquecimento ilícito por parte do Governo Federal e que poderia

comprometer o funcionamento regular das atividades educacionais de responsabilidade do Estado.

Não há argumentos novos no recurso apresentado pela SEDUC e a decisão de piso deve ser mantida.

Como bem explicou a decisão de piso, o procedimento de fiscalização transcorreu em sua normalidade, tendo sido concedido prazo para a retificação das GFIPs para que trouxessem as informações corretas e de acordo com os recolhimentos realizados pelo ente público. Como tais retificações não foram realizadas, a fiscalização passou a tratar as informações constituídas em GFIP como definitivas e os recolhimentos feitos em GPS sem correlação com os débitos constituídos. Vale o destaque:

A Interessada requer a revisão dos lançamentos para o reconhecimento dos efetivos recolhimentos das contribuições previdenciárias, que não foram considerados em razão de erros materiais ocorridos nos preenchimentos das respectivas GFIP, já que houve inconsistência na individualização dos recolhimentos realizados e na indicação de seus segurados.

No recinto do lançamento por homologação, a Contribuinte tem o dever de corrigir as inconsistências no preenchimento da GFIP e realizar a correta constituição do crédito tributário.

Em outras palavras, na hipótese de a Contribuinte ter apresentado GFIP com omissão de fatos geradores, a legislação tributária permite a retificação da Declaração, para incluir as remunerações tal como constam na folha de pagamento, mesmo após o início da ação fiscal, nos moldes do § 5º, inciso II do art. 463 da IN RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, vigente à época dos fatos geradores, nos seguintes termos:

Art. 463. A alteração nas informações prestadas em GFIP será formalizada mediante a apresentação de GFIP retificadora, elaborada com a observância das normas constantes do Manual da GFIP.

*§ 5º A retificação não produzirá efeitos tributários quando tiver por objeto alterar os débitos em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento fiscal, **salvo no caso de ocorrência de recolhimento anterior ao início desse procedimento:***

I - quando não houve entrega de GFIP, hipótese em que o sujeito passivo poderá apresentar GFIP, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades cabíveis;

II - em valor superior ao declarado, hipótese em que o sujeito passivo poderá apresentar GFIP retificadora, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades cabíveis. (grifou-se)

Esta mesma redação consta no § 5º, art. 256 da Instrução Normativa RFB nº 2110, de 17 de outubro de 2022, vigente à época da Fiscalização.

Art. 256. A alteração nas informações prestadas em GFIP será formalizada mediante a apresentação de GFIP retificadora, elaborada com a observância das normas constantes do Manual da GFIP.

*§ 5º A retificação não produzirá efeitos tributários quando tiver por objeto alterar os débitos em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento fiscal, **salvo no caso de ocorrência de recolhimento anterior ao início desse procedimento:***

I - quando não houve entrega de GFIP, hipótese em que o sujeito passivo poderá apresentar GFIP, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades cabíveis; e

II - em valor superior ao declarado, hipótese em que o sujeito passivo poderá apresentar GFIP retificadora, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades cabíveis. (destacou-se)

Esta oportunidade normativa de retificar as GFIPs após o início do procedimento fiscal se amolda ao caso em tela, posto que ocorreram recolhimentos pela interessada, antes do procedimento de ofício. Recolhimentos superiores às contribuições declaradas em GFIP, em época própria. Esses valores constam na folha de pagamento/empenho e não foram totalmente informados em GFIP.

Na busca de uma solução não litigiosa e em prestígio às normas citadas anteriormente, a Auditoria Fiscal, por meio do Termo de Intimação Fiscal –TIF, nº 001 (fls. 611/615), intimou o Órgão Público para apresentar as GFIPs retificadoras, de 01/2020 a 09/2022, de modo a torná-las compatíveis com os recolhimentos efetuados nas mesmas competências”. **Entretanto, a Impugnante, permaneceu inerte, não apresentou, no prazo estabelecido, as GFIP retificadoras contendo as remunerações que deixaram de ser declaradas total ou parcialmente.**

Enfatiza-se, que a única hipótese para que ocorra a retificação da GFIP após instaurado o procedimento fiscal - chamado por alguns de período de graça - **reside na situação específica em que há recolhimentos a maior, não declarados em GFIP e a Contribuinte tenha sido intimada a apresentar a GFIP retificadora para sanar os erros apontados. Nesta frequência, não há previsão normativa para que seja concedido novo prazo, novo período de graça, para retificação das declarações anteriormente prestadas.**

Fruto dessa omissão - mesmo alertada, intimada para retificar as GFIPS - perdeu a Interessada a oportunidade para constituir o restante do crédito tributário por meio da declaração¹, o que possibilitaria o encontro total ou parcial dos

¹ Súmula 436 do STJ: A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

pagamentos já realizados com os créditos declarados, ocorrendo assim a extinção dos créditos tributários confessados em GFIP.

O pagamento é hipótese de extinção do crédito tributário, art. 156, I, do Código Tributário Nacional - CTN. No entanto, se o crédito não foi constituído não há o que ser extinto. **Recolhimentos sem a respectiva constituição do crédito por meio da declaração, são pagamentos soltos, passíveis de compensação ou restituição. Nesta condição, não há permissão normativa para o Julgador Administrativo de litígios fiscais - em sede de 1ª Instância do PAF² Federal - fazer a compensação de recolhimentos - aptos à restituição ou compensação pela Contribuinte – com o Auto de Infração.**

Dessa forma, como a GFIP é documento de confissão de dívida, todos os recolhimentos realizados devem estar devidamente identificados, sob pena de necessidade de retificação. Como a fiscalização demonstrou, foi dada a oportunidade para que o ente público retificassem suas declarações para que fossem consideradas as GPS apresentadas e os recolhimentos realizados, porém, o sujeito passivo não promoveu as retificações, o que resultou na necessidade de lançamento das contribuições previdenciárias devidas.

A recorrente alega, ainda, que os erros nas GFIPs e a não retificação das obrigações acessórias decorreram de problemas técnicos e de falta de pessoal especializado, bem como das dificuldades em lidar com o volume de informações a serem retificadas e as peculiaridades do sistema. Tais argumentos também foram trazidos e devidamente analisados pela decisão de piso, senão, vejamos:

Quanto às alegações de dificuldades por parte dos agentes públicos da Administração Estadual em confeccionar declarações, tem-se que estas deficiências técnicas do corpo funcional da Contribuinte não têm o condão de afastar as obrigações normativas. Salienta-se que as autoridades administrativas tributárias, lançadoras e julgadoras, são vedadas de agir de forma diversa àquela estipulada em atos normativos, posto que sua atividade é umbilicalmente vinculada às normas jurídicas, nos termos do art. 116, III da Lei 8.112, de 11 de dezembro de 1990 e incisos IV e V, art. 17 da Portaria MF nº 20, de 17 de fevereiro de 2023. A atividade administrativa de julgamento se desenvolve nos limites estabelecidos pelas normas jurídicas³.

Nesse contexto de atividade vinculada às normas jurídicas, o parágrafo único do art. 142 do CTN não deixa alternativa para a Autoridade Fiscal: “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Como visto, a Auditoria Fiscal, por meio do Termo de Intimação Fiscal –TIF, nº 001(fl. 611/615), intimou o Órgão Público para apresentar as GFIPs retificadoras,

² Processo Administrativo Fiscal Federal.

³ “A teoria da divisão do poder conclui por afirmar que a atividade administrativa há de ser precedida pela legislativa e nesta encontra o próprio guia, o próprio fundamento e o próprio limite”. (Geraldo Ataliba. República e Constituição. 2ª edição. 4ª Tiragem. p. 50. Ed. Malheiros, 2007)

de 01/2020 a 09/2022, de modo a torná-las compatíveis com os recolhimentos efetuados nas mesmas competências”. **Entretanto, a Impugnante, permaneceu inerte, não apresentou, no prazo estabelecido, as GFIP retificadoras contendo as remunerações que deixaram de ser declaradas total ou parcialmente.**

Como a Contribuinte não constituiu o crédito pela GFIP, coube a Autoridade Fiscal constituir o crédito tributário de ofício, exatamente, em relação ao mesmo período constante no Termo de Intimação Fiscal nº 001, de 01/2020 a 09/2022, conforme metodologia constante no Relatório Fiscal, complementada por uma dezena de planilhas de cálculo. Portanto, não reparos a ser feito nos autos de infração relacionados as contribuições previdenciárias patronais e de segurados. **Caberia a Impugnante, eventualmente, resistir a estes lançamentos com alegações específicas, acompanhadas de provas específicas, no entanto, optou por requerer o abatimento dos valores já pagos, conforme tratado ao norte.**

Dessa forma, não há reparos a fazer na decisão de piso, pois, além de não ter realizado as retificações devidas, a recorrente não traz em sua Impugnação ou recurso voluntário, quaisquer documentos e análises específicas dos valores pagos visando demonstrar erros nos lançamentos realizados, requerendo, apenas, o abatimento/compensação dos valores recolhidos por meio de GPS de maneira genérica, o que não pode ser admitido.

Em tratando-se de matéria de prova, o ônus de demonstrar de maneira convincente as alegações pertence a quem alega tal fato, no caso a recorrente. É o que dispõe o art. 373 do CPC:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Dessa forma, pelas regras do processo administrativo, como a recorrente deixou de retificar suas GFIPs no momento oportuno, para combater os lançamentos, deveria ter comprovado de maneira incontestada que seus recolhimentos representaram ao menos parte dos créditos constituídos e lançados, o que não foi feito pela recorrente durante o processo administrativo. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados, de modo que não há como se admitir o pedido de consideração dos valores recolhidos.

A recorrente requer a realização de diligência para que fosse promovido o encontro de contas dos recolhimentos feitos e as informações declaradas em GFIPs, procurando sanar a sua falha na retificação das GFIPs e controle de seus recolhimentos. Porém, a diligência não deve servir para suprir provas que deveriam ser apresentadas pela própria recorrente. Como bem

destacou a Conselheira Débora Fófano, ao analisar caso bem semelhante ao em análise, o Acórdão nº. 2201-010.453⁴:

O instituto da perícia é instrumento que deve servir ao julgador, e não só à parte, na busca de sedimentar a sua convicção sobre os fatos em litígio, devendo ser utilizado quando há dúvida, contradição ou início de prova que, a seu critério, a justifique.

A perícia não é instrumento adequado para trazer ao processo elementos que dependam de comprovação pelo próprio autuado, situação ínsita ao controle do fiscalizado, de fácil demonstração nestes autos, se efetivamente pertinentes.

No tocante ao pedido de perícia, o mesmo não se justifica no presente caso como remédio processual para suprir injustificada omissão do contribuinte, uma vez que, conforme foi pontuado pela autoridade lançadora e reproduzido pelo contribuinte⁵ (fl. 758 e pág. PDF 757), os valores recolhidos a maior pelo mesmo não puderam ser apropriados porque cabia à empresa fazer a retificação e apresentação das GFIP's corrigidas, agindo a fiscalização dentro dos ditames legais que a autorizam a realizar o lançamento em casos de não apresentação de documentos ou apresentação deficiente.

Diante do exposto, a diligência não é a providência aplicável no caso em tela, ou seja, para substituir uma prova que a recorrente tinha o ônus de trazer aos autos, devendo ser mantido o lançamento.

2.1 DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE BOLSAS NOS PROGRAMAS PRONATEC, PROGRAMA ESCOLA 10 – ARTICULADORES DE ENSINO E PROGRAMA ESCOLA 10 – VEM QUE DÁ TEMPO.

O Recurso voluntário tece considerações específicas sobre os pagamentos realizados nos programas Pronatec, Programa Escola 10 – Articuladores de Ensino e Programa Escola 10 – Vem que Dá Tempo. Porém, traz os mesmos argumentos apresentados em sede de Impugnação, e a decisão de piso analisou os argumentos de forma detalhada.

Dessa forma, com base no artigo 114⁶, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), abaixo transcrito, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos.

⁴ CARF. Acórdão nº. 2201-010.453. 2ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Sessão de 04/04/2023.

⁵ "A empresa apresenta documentos recolhimentos a maior do que o declarado. Valores esses que não puderam ser apropriados uma vez que a empresa não retificou as GFIP's, tendo solicitado prorrogação de quarenta dias para efetuar a retificação para qual foi intimada..."

⁶ "Art. 114. (...) §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante: I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e"

Aduz o Ente Público que não incide de Contribuições Previdenciárias sobre os valores pagos a título de bolsa de formação decorrente dos programas Pronatec, Programa Escola 10 – Articuladores de Ensino e Programa Escola 10 – Vem que Dá Tempo.

Discorda da Autoridade fiscal que entre os beneficiários dos programas citados no parágrafo anterior estão contribuintes individuais. Isto porque no Pronatec, quem recebe a bolsa formação são os alunos, não havendo que se falar em retribuição por serviços prestados. Quanto aos Programas estaduais integrantes do Escola 10, os beneficiários das bolsas de formação são professores já efetivamente ligados ao regime público de educação, seja estadual, seja municipal.

Dessa feita, são segurados obrigatórios, já vinculados ao RPPS do Estado de Alagoas.

A Lei nº 12.513, de 26 de outubro de 2011, que instituiu o Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego (Pronatec), prevê, em seu art. 4º, inciso IV, que o programa será desenvolvido mediante a oferta de “Bolsa-Formação Estudante” e “Bolsa-Formação Trabalhador”.

Neste caso, as instituições públicas repassam os valores das bolsas-formação aos estudantes de baixa renda e aos trabalhadores também de baixa renda. São eles os beneficiários do programa Pronatec. As bolsas do Pronatec custeiam cursos e, em muitos casos, fornecem assistência ao transporte e alimentação do estudante, não estabelecendo relação de trabalho ou remunerando os assistidos.

Ocorre que a situação relatada nos itens precedentes não se amolda ao presente lançamento. Conforme explicado pela Autoridade Lançadora no Relatório Fiscal (fls. 47/74), o caso em questão trata de pagamento dos serviços de ensino e educação prestados pela equipe do programa Pronatec aos estudantes beneficiados pela bolsa-formação instituída pela Lei nº 12.513/2011. A equipe do Pronatec era formada por: Grupo Gestor Central, Grupo Gestor da Unidade de Ensino e Professores. Todos considerados pela Fiscalização como segurados contribuintes individuais.

Conforme os termos do art. 9º da Lei nº 12.513/2011 é permitido às instituições públicas, a seleção de profissionais para atuarem nas ações desenvolvidas no âmbito da iniciativa do programa Pronatec, sendo remunerados por meio de concessão de bolsas.

Tais profissionais que prestam serviços para o Pronatec podem ser servidores e não servidores e podem ocupar as funções de professor, apoio as atividades acadêmicas e administrativas e orientador. Maiores detalhes na Resolução/CD/FNDE nº 62, de 11 de novembro de 2011, onde se encontra os vários cargos (Professores; apoio as atividades acadêmicas e administrativas; orientador...) que poderão trabalhar no programa, alguns privativos de servidores públicos e outros não.

Art. 8º A concessão de bolsas aos profissionais envolvidos na implementação dos cursos Pronatec deve basear-se nas exigências de formação e de experiência profissionais necessárias para o desenvolvimento de cada curso, bem como nas atribuições que cada profissional desempenhará durante o período de duração dos cursos em virtude de suas responsabilidades § 1º A indicação dos profissionais deverá ser precedida de processo de seleção pública simplificada, por edital, e da devida comprovação da capacidade técnica e formação adequada para desempenho das respectivas atribuições.

§ 2º As instituições da rede federal de EPCT deverão observar as seguintes condições para conceder as bolsas referidas neste artigo:

1.no caso de bolsista que é servidor ativo do quadro permanente da rede federal ou outra rede pública, a bolsa só poderá ser concedida mediante apresentação de autorização do setor de recursos humanos da instituição à qual o servidor é vinculado e ficará limitada a um máximo de 20 horas semanais, salvo quando o servidor estiver em gozo de licença sem vencimento para tratar de interesses particulares;

2.no caso de servidor inativo do quadro permanente da rede federal ou outra rede pública, a bolsa só poderá ser concedida mediante apresentação de autorização do setor de recursos humanos da instituição à qual o servidor vinculou-se na atividade e ficará limitada a um máximo de 30 horas semanais, exceto no caso de aposentadoria por invalidez em que esta é vedada;

3.para profissional que não é servidor do quadro permanente de qualquer das redes públicas, a bolsa poderá ser paga por 40 horas semanais.

Observa-se que realmente existe a previsão de prestação de serviço por profissional que não é servidor do quadro permanente de qualquer das redes públicas, ou seja, nesta condição, por exercer atividade remunerada, são segurados do Regime Geral da Previdência Social – RGPS na condição de Contribuintes Individuais. Na Resolução/CD/FNDE nº 62/2011 consta também as remunerações e outras regras.

Conforme Relatório Fiscal, a Autoridade Notificante, ao examinar as relações de empenhos apresentados pela Contribuinte nas contas de despesas 3.3.90.36 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física e 3.3.90.92 – Despesas de Exercícios Anteriores, constatou que a bolsa formação foi paga a segurados contribuintes individuais. Configurando a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, conforme previsto no artigo 28, III, da Lei nº 8.212/91:

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

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o

mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

Lembrando que os Órgãos Públicos, para efeito previdenciário, são equiparados à empresa, conforme art. 15 da Lei 8.212/91:

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;

No caso das Contribuições Previdenciárias se verifica que qualquer valor pago por pessoa física/jurídica em virtude do trabalho prestado pelo segurado contribuinte individual, integra o salário-de-contribuição e consequentemente, sujeita-se à incidência de contribuições previdenciárias.

Considerando que houve o pagamento de bolsa formação do Pronatec à segurado contribuinte individual durante o período de 01/2020 a 09/2022, deve incidir a contribuição a cargo da empresa instituída pela Lei nº 8.212/91, em seu art. 22, III; bem como a contribuição a cargo do segurado contribuinte individual, incidente sobre o respectivo salário-de-contribuição, instituída em seu art. 21.

Com relação à questão aqui tratada, tem-se o Parecer COSIT nº 10, de 17/05/2017, que assim determina:

A bolsa prevista no art. 9º da Lei nº 12.513, de 2011.

43. O art. 9º da Lei nº 12.513, de 2011, enuncia que as instituições de educação profissional e tecnológica das redes públicas podem conceder bolsa para os profissionais envolvidos nas atividades do Pronatec, e que os valores recebidos a título de bolsa não se incorporam, para qualquer efeito, ao vencimento, salário, remuneração ou proventos recebidos.

A redação do dispositivo usa a expressão profissionais porque também autoriza não servidores a prestarem serviços para o Pronatec nas instituições das redes públicas nas funções de professor, apoio as atividades acadêmicas e administrativas e orientador, conforme normatizado pela Resolução do Ministério da Educação nº 72, de 20 de dezembro de 2011, que assim disciplina (sem destaques no original):

(...)44. Ou seja, a bolsa instituída nesse preceptivo é uma contraprestação à participação, no Pronatec, de profissionais na rede de ensino público. Portanto, tem natureza jurídica longínqua da bolsa assistencial (bolsa-formação) de que trata a mesma lei.

48. (...) portanto, os profissionais não servidores envolvidos nas atividades do Pronatec que recebem bolsa, assim como, os servidores de instituição de EPCT de município sem regime próprio instituído são considerados

contribuintes obrigatórios do regime geral de previdência social, incidindo as contribuições previdenciárias previstas pela Lei nº 8.212, de 1991.

Conclusão

49. Por todo exposto, conclui-se que: (...)d) a bolsa prevista no art. 9º da Lei nº 12.513, de 2011, é contraprestação à participação, no Pronatec, de profissionais na rede de ensino público. Logo, para os servidores envolvidos nas atividades do Pronatec sujeitos a regime próprio de previdência, aplica-se a Lei nº 10.887, de 2004, art. 4º; para os demais profissionais envolvidos nas atividades do Pronatec que recebem bolsa, aplica-se a Lei nº 8.212, de 1991. (destacou-se)

O art. 5º da Lei 8.470/2021, Estado de Alagoas, assim dispõe:

Art. 5º Fica autorizado o Poder Executivo Estadual a possibilidade de instituir bolsa formação aos profissionais da educação que atuarão na pesquisa, busca ativa, cursos preparatórios, mediação tecnológica e aplicação do Exame Estadual de Avaliação e Certificação na modalidade da EJA, de acordo com a previsão de recursos orçamentários destinado ao Programa.

O Decreto nº 75.700/2021, que regulamentou a Lei nº 8.470/2021, acrescentou:

Art. 2º O Programa Escola 10 – Vem Que Dá Tempo observará as principais diretrizes:

(...)

VI – Oferta de bolsa-formação para profissionais da educação que atuarão na pesquisa, busca ativa, cursos preparatórios, mediação tecnológica e aplicação dos exames.

(...)

Art. 6º Serão destinadas bolsas-formação no valor de R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) aos profissionais da educação que atuarão em prol do exame estadual de avaliação e certificação na modalidade da EJA, desenvolvendo atividades de:

I – pesquisa;

II – busca ativa;

III – cursos preparatórios;

IV – mediação tecnológica; e V – aplicação de prova.

Parágrafo único. Os critérios para a concessão da bolsa-formação tratada no caput deste artigo serão definidos pela SEDUC, por meio de ato publicado no DOE/AL.

A Portaria SEDUC nº 11.413/2021, assim determina:

Art. 2º No âmbito do Programa Escola 10, a Secretaria de Estado de Educação de Alagoas, em cada município determina a atuação e o pagamento de bolsas para os seguintes perfis:

I. Articulador de Ensino da SEMED;

II. Articulador de Ensino Formador da SEMED;

III. Articulador de Ensino das Escolas Municipais SEMED.

Art. 3º Para atuar como articulador de ensino, no âmbito do Programa Escola 10, o servidor interessado deve estar em efetivo exercício da função; e, caso o candidato esteja em readaptação de função, deve anexar atestado ou declaração médica de que está apto para o desenvolvimento das atividades previstas para Articulador de Ensino.

Art. 4º A jornada de trabalho dos profissionais selecionados para atuar como Articulador de Ensino, no âmbito do Programa Escola 10, será em regime integral de 40 (quarenta) horas semanais, conforme Lei 8.048, não gerando, em hipótese alguma, vínculo empregatício dos bolsistas com a Secretaria de Estado de Educação de Alagoas – Seduc.

Art. 7º Os Articuladores de Ensino da Semed e Articulador Formador da Semed devem apresentar o seguinte perfil:

(...)XV. ter disponibilidade e manter agenda de visita periódica às escolas da Rede Municipal.

No presente caso, tem-se também que o pagamento de bolsa aos articuladores de ensino, constitui contraprestação dos serviços prestados à participação daqueles profissionais no programa Escola 10.

Portanto, os valores recebidos por profissionais na rede de ensino público a título de bolsas-formação, ofertadas no âmbito do Pronatec, de que trata o art. 9º, da Lei nº 12.513/2011, bem como a bolsa percebida pelos articuladores de ensino, prevista no art. 5º, da Lei nº 8.470/2021, dizem respeito ao pagamento dos serviços de ensino e educação prestados aos estudantes beneficiados por tais bolsas. Por conseguinte, estão incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Como se verifica, o pagamento de bolsa do programa Escola 10 a segurado contribuinte individual durante o período de 01/2020 a 09/2022, constitui salário-de-contribuição, devendo incidir a contribuição a cargo da empresa e a cargo do segurado contribuinte individual.

Considerando se tratar de segurado contribuinte individual, não abrangidos pelo Regime Próprio de Previdência Social, tais segurados se filiam, obrigatoriamente, ao Regime Geral de Previdência Social.

A denominação não é relevante, desde que haja pagamento destinado a retribuir o trabalho, tem-se o fato gerador de Contribuição Previdenciária, desde que não seja servidor público vinculado a Regime Próprio de Previdência Social.

Como se viu, no caso do Pronatec, a fiscalização não considerou os valores pagos a título de bolsa de estudo aos estudantes, e sim os valores pagos a contribuintes individuais que trabalharam em apoio ao programa.

Também com relação aos programas estaduais, o que se considerou foram os valores pagos aos segurados contribuintes individuais não abrangidos pelo Regime Próprio de Previdência Social, de modo que os valores pagos a título de remuneração devem sofrer a incidência das contribuições previdenciárias.

Quanto aos demais argumentos apresentados, no sentido de que a incidência previdenciária acabaria por onerar demasiadamente o programa afastando-o da sua finalidade precípua, também entendo que não assiste razão à recorrente, tendo em vista que a fiscalização demonstrou a regularidade do lançamento, demonstrando as razões que levaram à aferição indireta dos valores, e ficou demonstrada a higidez do lançamento principalmente em razão da inação da própria recorrente que não só deixou de regularizar suas GFIPs como também se eximiu de apresentar provas hábeis e idôneas dos recolhimentos realizados e de apontar os erros em suas próprias declarações.

Diante do exposto, deve ser mantido o lançamento também no que diz respeito aos programas.

2.2 DAS PENALIDADES

Também no que diz respeito às penalidades, o recurso voluntário houve por bem reiterar os argumentos apresentados em sede de Impugnação, de que a aplicação concomitante das penalidades seria *bis in idem*, além de ter traçado defesa relacionada a princípios constitucionais cuja análise por este conselho está dada.

No caso foi apresentada multa de ofício, de 75% nos termos do art. 44, inciso I da Lei nº. 9.430/96, agravada em 50%, o que a levou a 112,50%, em razão da não apresentação dos arquivos digitais. Também foi aplicada multa regulamentar no montante de R\$ 32.150,53, em razão da não exibição de documento ou livro relacionado com as contribuições previstas na Lei 8.212/91.

Não há questionamento sobre o cometimento das infrações. Os documentos solicitados pela fiscalização deixaram de ser apresentados, houve o descumprimento da obrigação tributária principal, bem como omissões/incorreções das contribuições declaradas pela contribuinte em suas GFIPs. Há apenas o questionamento sobre a aplicação concomitante das penalidades, que, na defesa da recorrente buscariam punir pelo mesmo fato, configurando, portanto, o *bis in idem*.

A decisão de piso justificou de forma muito pertinente a aplicação das penalidades, demonstrando que as infrações estariam plenamente caracterizadas, de modo que as adoto como minhas razões de decidir:

Em relação as multas lançadas a Interessada se limita a alegar a ocorrência de bis in idem, no entanto, tal distorção não ocorreu.

A multa de 75% sobre o valor das Contribuições lançadas de ofício tem como fundamento legal o inciso I do art. 44 Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Esta é uma multa padrão. **Toda vez que a Contribuinte não constitui o crédito tributário, total ou em parte, pela Declaração, Súmula 436 do STJ, o Auditor constituir o crédito de ofício, correspondente a parte não declarada, art. 142 do CTN, e sobre o valor do tributo lançado de ofício se aplica a multa de 75%, em um claro desestímulo para que a Contribuinte não deixe de declarar espontaneamente suas obrigações tributárias.**

Já o agravamento da multa em 50%, totalizando o percentual de 112,5%, de acordo com o demonstrativo detalhado da aplicação da multa nos autos de infração que lançaram de ofício os tributos devidos. **Este agravamento é resultante da não apresentação dos arquivos digitais.**

O contribuinte, ao não apresentar os arquivos digitais citados no subitem 16.5, tem sua multa de ofício agravada em 50% (cinquenta por cento) em razão do disposto no inciso II do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

Portanto, não ocorreu bis in idem. A multa de 75% foi em razão da não constituição do crédito tributário em GFIP e o agravamento decorreu da não apresentação de arquivos digitais, conforme detalhado acima, inclusive com fundamentação legal diversa.

Por idêntico motivo não ocorreu *bis in idem* entre o Auto de Infração de multa previdenciária e o lançamento da multa de 75% nos Autos de Infração de Contribuições Previdenciárias dos Segurados e dos Empregadores/Empresa.

Resta examinar se ocorreu *bis in idem* entre o Auto de Infração de multa previdenciária e o agravamento em 50% da multa de 75% nos Autos de Infração de Contribuições Previdenciárias dos Segurados e dos Empregadores/Empresa.

O motivo e a fundamentação do agravamento em 50% da multa de 75% nos Autos de Infração de Contribuições Previdenciárias dos Segurados e dos Empregadores/Empresa, já vimos:

O contribuinte, ao não apresentar os arquivos digitais citados no subitem 16.5, tem sua multa de ofício agravada em 50% (cinquenta por cento) em razão do disposto no inciso II do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A Peça Fiscal detalha a infração:

15.5. Conforme apontado previamente, o contribuinte fora intimado a apresentar os seguintes arquivos digitais:

a) Arquivos de Registros de natureza financeira e orçamentária (CONTABILIDADE), em meio digital, confeccionados de acordo com a forma e as características determinadas no bloco L do Anexo único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34, de 01 de junho de 2012, publicada no DOU de 04/06/2012, e alterações posteriores;

b) Arquivos de FOLHA DE PAGAMENTO, em meio digital, confeccionados de acordo com a forma e as características determinadas no bloco K do Anexo II do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 23 de outubro de 2001, publicada no DOU de 26/10/2011, e alterações posteriores.

15.6. Decorrido o prazo estabelecido no TIPF e durante todo o período em que foi realizado o presente procedimento fiscal não foram apresentados, no formato estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, os arquivos digitais aos quais o contribuinte fora intimado a apresentar.

Já o Auto de Infração de multa previdenciária teve a seguinte motivação e fundamentação:

13.1. Este tópico do Relatório Fiscal é parte integrante do Auto de Infração de Contribuição Previdenciária correspondente à MULTA por descumprimento de obrigação acessória em razão da não apresentação de documento relacionado com as contribuições previstas na Lei 8.212/91.

13.2. De acordo com o relatado em tópicos anteriores, o contribuinte não apresentou todas as folhas de pagamento relativas aos segurados que lhe prestaram serviço.

13.3. Conforme exposto no item 5.4 o contribuinte não apresentou as seguintes folhas de pagamento dos segurados empregados: S4, S5, S10, S23 e S27.

O contribuinte também não apresentou as folhas de pagamento relativos aos segurados contribuintes individuais (Prestadores de Serviço) conforme relatado nos tópicos 7 e 8, além de não ter apresentado as folhas de pagamento referentes aos transportadores rodoviários autônomos, conforme exposto nos tópicos 11 e 12.

13.4. Ao não apresentar os referidos documentos no item anterior o contribuinte infringiu o art. 33, §§ 2º e 3º da Lei nº 8.212, de 24.07.91 com redação da MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de

27/05/2009, combinado com os arts. 232 e 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99.

Portanto, também aqui não se configurou a ocorrência de *bis in idem*. Entende-se que o agravamento da multa foi motivado na não apresentação dos arquivos de Registros de natureza financeira e orçamentária (CONTABILIDADE), em meio digital, confeccionados de acordo com a forma e as características determinadas no bloco L do Anexo único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34, de 01 de junho de 2012, publicada no DOU de 04/06/2012, e alterações posteriores.

Já o Auto de Infração da multa previdenciária foi motivado pelo fato de o contribuinte não ter apresentado todas as folhas de pagamento relativas aos segurados que lhe prestaram serviço. Mais especificamente pela não apresentação das folhas de pagamento relativos aos segurados contribuintes individuais (Prestadores de Serviço) conforme relatado nos tópicos 7 e 8, além de não ter apresentado as folhas de pagamento referentes aos transportadores rodoviários autônomos, conforme exposto nos tópicos 11 e 12. Os tópicos descritos dizem respeito ao Relatório Fiscal.

Portanto, não há coincidência da motivação fática, abrangências diferentes, e fundamentação bem distinta. O agravamento teve como fundamentação legal o inciso II do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15/06/2007. Já o Auto de Infração de multa previdência: o art. 33, §§ 2º e 3º da Lei nº 8.212, de 24.07.91 com redação da MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, combinado com os arts. 232 e 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99.

Em razão desta análise, não se vislumbra a ocorrência de *bis in idem* no que diz respeito aos lançamentos das multas. Não se pode dizer que a motivação fática é coincidente. Ademais, a fundamentação normativa também é bem diversa.
(grifos acrescidos)

Diante do exposto, devem ser mantidas as penalidades em razão da caracterização das condutas puníveis com cada uma e a não verificação do *bis in idem*.

3 CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer dos argumentos de que a aplicação das multas violaria os princípios da vedação do confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa

ACÓRDÃO 2101-003.889 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11274.720333/2024-31

DOCUMENTO VALIDADO