



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

Processo nº 10580.727335/2010-29
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2803-004.157 – 3ª Turma Especial
Sessão de 10 de março de 2015
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente PREVDONTO ODONTO EMPRESA ASSISTÊNCIA ODONTOLÓGICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

MULTA POR ENTREGA DE GFIP COM INFORMAÇÕES INCORRETAS OU COM OMISSÃO. LEI 13.097/2015. APLICAÇÃO. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A Lei 13.097/2015 deve ser aplicada ao caso contrato, cominando a anistia ali prevista como remissão, extinguindo o crédito tributário da obrigação acessória, nos termos do art. 156, IV, do CTN.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto vencedor redator designado Conselheiro Ricardo Magaldi Messetti, para aplicar ao caso concreto o disposto no artigo 49 da Lei n. 13.097/2015, entendendo a palavra anistia ali constante como remissão, extinguindo o crédito tributário da obrigação acessória em questão, nos termos do art. 156, IV, do CTN. Vencidos os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima e Oseas Coimbra Junior.

assinado digitalmente

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

Processo nº 10580.727335/2010-29
Acórdão n.º **2803-004.157**

S2-TE03
Fl. 3

assinado digitalmente

Oséas Coimbra - Relator.

assinado digitalmente

Ricardo Magaldi Messetti – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima, Oséas Coimbra Júnior, Gustavo Vettorato, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Eduardo de Oliveira e Ricardo Magaldi Messetti.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que manteve o auto de infração lavrado, referente a ausência de declaração em GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social, de todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

Reproduzo excerto do relatório da r. decisão, que bem esclarece a situação posta.

O Auto de Infração em pauta (DEBCAD nº 37.294.385-3) foi lavrado em razão da sociedade empresária PREVDONTO Odonto Empresa Assistência Odontológica Ltda ter cometido a infração que era prevista no artigo 32, inciso IV e §5º, da Lei nº 8.212/1991, ao apresentar Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições sociais previdenciárias.

De acordo com a autoridade fiscal, a Autuada deixou de incluir nas GFIP das competências 01/2006 a 12/2006 as remunerações pagas a segurados empregados discriminadas no relatório fiscal de fls. 51 a 67, que foram apuradas nas folhas de pagamento da própria Autuada, e as remunerações pagas a segurados contribuintes individuais discriminadas na planilha de fls. 72 a 109, que foram apuradas com base em DIRF's (Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte) entregues pela própria Autuada.

O r. acórdão – fls 256 e ss, conclui pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo o auto de infração lavrado. Inconformada com a decisão, apresenta recurso voluntário, alegando, em síntese, o seguinte:

- Conexão com outros processos lavrados na ação fiscal.
- A recorrente não tem obrigação de recolher a contribuição previdenciária incidente sobre os pagamentos realizados a terceiros, que jamais poderiam constar relacionadas na GFIP referidas remunerações. Dessa forma, todos os pagamentos realizados diretamente pela recorrente aos profissionais e clínicas integrantes da rede de credenciados, decorreram do poder de representação.
- Aponta divergência jurisprudencial e administrativa.
- Requer o retorno dos autos em diligência para que seja juntado cópia integral das GFIPs em poder da RFB, sob pena de caracterizar cerceamento do direito de defesa, reformando a decisão recorrida, no que pertine a exigência de constar na GFIP os valores decorrentes de pagamentos a terceiros, uma vez que sobre eles não incide a

Processo nº 10580.727335/2010-29
Acórdão n.º **2803-004.157**

S2-TE03
Fl. 5

contribuição previdenciária, conforme vazado nas razões acima, julgando totalmente improcedentes os lançamentos objeto deste processo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Oseas Coimbra

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos demais requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

DO JULGAMENTO CONJUNTO

Em que pese a conveniência do simultâneo julgamento de matérias afins do mesmo contribuinte, evitando-se decisões divergentes versando sobre situações análogas, o fato de existir outro processo de débito em trâmite normal não é fator impeditivo de julgamento por esta Turma do presente Auto de Infração.

Os documentos de débitos lavrados em razão do descumprimento de obrigação acessória, caso dos autos, e do não recolhimento devido, são autônomos, com distintos fatos geradores e fundamentação legal diversa, não se exigindo o conjunto julgamento.

Nessa linha, no RE 250844/SP, de 29.5.2012, O Min. Luiz Fux explicitou que, no Direito Tributário, inexistiria a vinculação de o acessório seguir o principal, porquanto haveria obrigações acessórias autônomas e obrigação principal tributária.

Também o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já reconheceu por diversas vezes, ainda que de forma indireta, a autonomia das obrigações acessórias em relação às obrigações principais, na seara tributária, senão vejamos entendimento exarado no AgRg no Agravo de Instrumento Nº 490.441 – PR (2003/0008788-0), DJ 21/06/2004:

"É cabível a aplicação de multa pelo atraso ou falta de apresentação da DCTF, uma vez que se trata de obrigação acessória autônoma, sem qualquer laço com os efeitos de possível fato gerador de tributo, exercendo a Administração Pública, nesses casos, o poder de polícia que lhe é atribuído."

Também não há que se falar em decisões conflitantes, pois o que for decidido no presente processo em nada irá alterar o que decidido em outros processos da mesma empresa a serem julgados nesta ou em outra Turma de julgamento, a comprovar a inexistência de alcance comum entre os mesmos. Os processos seguirão o rito normal, com disponibilização de prazos para recurso, etc., como acontece rotineiramente neste Conselho. A título de registro, em praticamente todas as sessões desta Turma Especial são julgados apenas parte de processos lavrados na mesma ação fiscal, sem se levantar eventuais conexões.

Uma vez que o Auto se funda na falta de declaração de fatos geradores e o contribuinte não concorda que tais verbas se sujeitam à contribuição social, caberia à recorrente trazer elementos que fundamentassem o que deduzido e não apenas requerer julgamento

conjunto, pois os processos de obrigação acessória e principal, repisa-se, não atraem o mesmo órgão julgador, correndo em processos autônomos.

Ante o exposto, não vislumbro a conexão suscitada.

DA INFRAÇÃO

Vejamos o teor da impugnação:

3. OS FUNDAMENTOS PA IMPUGNAÇÃO.

É extreme de dúvidas que o agente fiscal laborou em equívoco porquanto se constata nas GFIPs anexas, DOC. 03, a inclusão de todos os pagamentos efetuados pela Impugnante a seus empregados, coincidentes com as respectivas folhas de pagamento. É certo que algumas GFIPs, ora apresentadas, estão incompletas, não porque de forma incompleta foram apresentadas à RFB, mas tão somente porque, até o momento, a Impugnante não conseguiu recuperar a referida documentação que, a propósito, tem os serviços de arquivamento de documentos terceirizado. grifei

Esse empecilho, todavia, pode e deve ser resolvido com a utilização dos registros em arquivos magnéticos mantidos pela própria Receita Federal do Brasil, os quais, não se sabe por quais razões, deles não se utilizou o agente fiscal autuante.

Nesse sentido, dispõe a Lei 9.784/1999:

...

Assim, com fulcro no artigo 37 da Lei 9.784/1999, fica, de logo, requerido cópia integral das GFIPs, concernentes às competências de 2006, em poder da RFB, destinadas a fazer prova do quanto aqui alegado.

O relatório fiscal informa que as GFIP entregue no período de jan a dez/2006 não constavam os segurados empregados relacionados às fls 51/66. Tampouco os pagamentos extraídos da DIRF e relacionados no anexo “Remuneração de Contribuintes Individuais não declaradas em GFIP”.

Não houve impugnação quanto aos segurados empregados. Quanto aos segurados contribuintes individuais, apenas em grau recursal se insurge contra as contribuições, entendendo que “*não se verifica do fato gerador qualquer serviço que o contribuinte individual tenha prestado diretamente para a recorrente, no que pese haver lhe remunerado*”. Entende que os pagamentos aos contribuintes individuais se dão por conta e

ordem dos tomadores de serviço, usuários do plano de saúde da recorrente, caracterizando-se exercício de representação legal expresso e específico para o referido ato, conforme veiculado no inciso I e II, da Lei nº 9.656/98.

Temos então matéria alcançada pela preclusão processual e, nos termos do art. 17 do decreto 70.235/72 é vedado ao contribuinte suscitar discussão nova em sede recursal, em razão do trânsito em julgado administrativo.

Senão vejamos jurisprudência deste Colegiado

(...)

MATÉRIA PRECLUSA – Questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e somente vêm a ser demandadas na petição de recurso, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento, por afrontar o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal. Recurso negado. Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. Processo n.º : 13808.000955/2002-93 Recurso n.º.: 156.154. Sessão de: 12 de setembro de 2007.

NORMAS PROCESSUAIS - MATÉRIA NÃO ABORDADA NA FASE IMPUGNATÓRIA - PRECLUSÃO – À inteligência do art. 14 do Decreto 70.235, de 1972, considera-se preclusa, na fase recursal, matéria não questionada na fase impugnatória e não tratada na decisão recorrida.(...) Acórdão n.º 102-48.152. Processo 11080.001460/2005-41. Sessão de 25 de janeiro de 2007

MATÉRIA PRECLUSA - O julgamento administrativo inicia-se com o exame do lançamento sobre o qual pode falar o julgador independentemente de argumentação por parte do sujeito passivo. Admitida a legalidade do ato, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, constituem matérias preclusas das quais não pode o Conselho tomar conhecimento, por afrontar o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal. O não enfrentamento da matéria na inicial implica em concordância tácita do contribuinte com o tributação do valor omitido, sendo "extra petita" a decisão que afasta a exigência. Recurso de ofício provido. (Câmara Superior de Recursos Fiscais - Primeira Turma/ ACÓRDÃO n.º CSRF/01-03.351 de 17/04/2001, publicado no D.O.U de 28/09/2001)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação, não competindo ao Conselho de Contribuintes apreciá-la (Decreto no 70.235/72, art. 17, com a redação dada pelo art. 67 da Lei no 9.532/97). Processo n.º : 10280.004214/2002-80

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA NO PRAZO - PRECLUSÃO - NÃO INSTAURAÇÃO DO CONTENCIOSO Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante no prazo legal. O contencioso administrativo fiscal só se instaura em relação àquilo que foi expressamente contestado na impugnação apresentada de forma tempestiva. Processo nº. 35464.002340/2006-04

MATÉRIA PRECLUSA – Questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e somente vêm a ser demandadas na petição de recurso, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento, por afrontar o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal. Processo nº. : 15374.004371/2001-89

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA – PRECLUSÃO – Nos termos do art. 17 do Decreto 70235/72, a matéria não contestada pelo sujeito passivo está fora do litígio e o crédito tributário a ela relativo torna-se consolidado. Processo nº. : 11516.001652/2005-91

RECURSO VOLUNTÁRIO – MATÉRIA NÃO IMPUGNADA – PRECLUSÃO – é preclusa a discussão em sede recursal de matéria para a qual não houve impugnação, tendo como efeito a constituição definitiva do crédito tributário no âmbito administrativo. Processo nº. : 10980.008007/2003-98

MATÉRIA INCONTROVERSA. Considera-se incontroversa a matéria objeto de recurso, quando não impugnada em primeiro grau. Processo nº. : 10540.000616/2003-88

Apenas em sede recursal temos suscitada a questão dos contribuintes individuais, matéria, a nosso entender preclusa, cuja discussão, nessa fase de julgamento, configuraria evidente supressão de instância, uma vez que o julgador de primeiro grau, acertadamente, não se manifestou acerca desses fatos, posto que não impugnados – o que poderia demandar, inclusive, diligências para esclarecer os pontos controversos. Nessa linha, citamos precedente do Supremo Tribunal:

RMS N. 28.456-DF
RELATORA: MIN. CÁRMEN LÚCIA
EMENTA: RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA CONTRA ACÓRDÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RENOVAÇÃO DO CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – CEBAS APLICAÇÃO DE VINTE POR CENTO DA RECEITA BRUTA EM GRATUIDADE. EXIGÊNCIA DOS DECRETOS N.

752/1993 E 2.536/1998 E DA RESOLUÇÃO MPAS/CNAS N. 46/1994. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA NÃO PROVIDO.

1. Argumentos novos, suscitados apenas no recurso ordinário e que, portanto, não foram objeto do acórdão recorrido, não podem ser analisados, sob pena de ofensa ao princípio do duplo grau de jurisdição.

2. O Decreto n. 2.536/1998 e a Resolução MPAS/CNAS n. 46/1994 são regulamentos autorizados pelas Leis n. 8.742/1993 e 8.909/1994. (...)

Ad argumentandum tantum, o contribuinte não trouxe **nenhuma prova do alegado**. O relatório fiscal elenca um a um os segurados envolvidos, todos declaradas em DIRF elaborada pela empresa, demonstrando de forma clara os fatos geradores envolvidos, o que não foi objetivamente impugnado.

O lançamento traz todos os elementos necessários a sua perfectibilização. Informa a base de cálculo, competência, alíquotas, fonte das informações, arcabouço legal, etc, competindo assim ao sujeito passivo comprovar os fatos modificativos, no caso de erro na apuração da base de cálculo, extintivos, no caso de recolhimento de parte da exação ou de sua totalidade, ou impeditivos, este último no caso de concessão de isenção das contribuições previdenciárias patronais ou inexistência do fato gerador considerado.

Do que posto, temos que a simples negativa geral, ou alegação inespecífica, que não ataca os fatos concretos trazidos na autuação, não tem o condão de afastar o que devidamente lançado. É também o que informa os arts. 16 e 17 do decreto 70.235/72.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) Art.

17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Parágrafo único O sujeito passivo apresentará os pontos de discordância e as razões e provas que tiver e indicará, no caso de perícia, o nome e o endereço do seu perito. (grifei)

Sem a devida comprovação do que alegado, não há como, a nível de contencioso, desconstituir o que lançado, pois não temos como presumir, sem provas, que o contribuinte esteja adimplente ou que procede suas razões. A convicção do julgador não se forma com alegações incomprovadas e sem qualquer indício de procedência.

Fica assim demonstrado que o contribuinte não trouxe nenhum elemento que desconstituísse o que consta da r. decisão, deve ser mantida em sua inteireza.

Processo nº 10580.727335/2010-29
Acórdão n.º **2803-004.157**

S2-TE03
Fl. 11

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, nego-lhe provimento.

assinado digitalmente

Oséas Coimbra - Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Magaldi Messetti

Pedi vista do presente processo tão somente para averiguar a aplicabilidade da Lei nº 13.097/2015 ao caso concreto, e não por duvidar das razões de decidir do Nobre Conselheiro Relator, a quem rendo aqui as mais sinceras homenagens.

Da Anistia Instituída pela Lei n. 13.097/2015

A Lei n. 13.097, publicada em 19 de janeiro de 2015, inovou o ordenamento jurídico, sendo que a multa prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991, pela falta de entrega da GFIP, deixou de produzir efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 27/05/2009 a 31/12/2013, no caso de entrega de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária – GFIP sem Movimento.

Ficaram, ainda, anistiadas as multas pela entrega da GFIP fora do prazo ou apresentada com incorreções ou omissões, desde que a declaração (GFIP) tenha sido apresentada até o último dia do mês subsequente ao previsto para a entrega, *in verbis*:

(...)

Seção XIV

Da Apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP

Art. 48. O disposto no art. 32-A da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, deixa de produzir efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 27 de maio de 2009 a 31 de dezembro de 2013, no caso de entrega de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Art. 49. Ficam anistiadas as multas previstas no art. 32-A da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, lançadas até a publicação desta Lei, desde que a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, tenha sido apresentada até o último dia do mês subsequente ao previsto para a entrega.

Art. 50. O disposto nos arts. 48 e 49 não implica restituição ou compensação de quantias pagas.

Todavia, antes de adentrar na anistia específica trazida pela Lei 12.093/2015, faço um apertado escorço sobre o instituto da anistia em matéria tributária.

Ora, a anistia é classificada como o perdão legal da infração, o que obsta a constituição do crédito tributário referente às correspondentes penalidades. É causa de exclusão do crédito tributário, o que significa dizer que impede a constituição do crédito através do

lançamento, consoante a norma do art. 175 do CTN, e, como todo benefício fiscal, somente pode ser concedida por Lei tributária específica.

Insta salientar, outrossim, que a anistia não se confunde com a remissão. Esta é causa de extinção do crédito tributário, ou seja, opera-se após o lançamento e consequente constituição do crédito. Além disso, consoante o art. 172 do CTN, a remissão exige justificativa para sua concessão (casos de admissibilidade), ao passo que a anistia pode ser absoluta e concedida incondicionalmente, desde que referente às penalidades ocorridas até a vigência da lei concessiva. Além disso, a anistia abrange apenas as infrações. A remissão, por sua vez, pode ser apenas referente às infrações ou ao crédito tributário como um todo.

O catedrático da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Professor Paulo de Barros Carvalho, discorrendo sobre a conceituação da Anistia e da Remissão, em sua renomada obra Curso de Direito Tributário, ensina:

"Anistia fiscal é o perdão de falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido mandamento legal. Tem, como se vê, duas acepções: a de perdão pelo ilícito e a de perdão da multa. As duas proporções semânticas do vocabulário anistia oferecem matéria de relevo para o Direito Penal, razão porque os penalistas designam anistia o perdão do delito e o indulto o perdão da pena cominada para o crime. Voltando-se para apagar o ilícito tributário ou a penalidade infligida ao autor da ilicitude, o instituto da anistia traz em si indiscutível caráter retroativo, pois alcança fatos que se compuseram antes do termo inicial da lei que a introduz no ordenamento. Apresenta grande similitude com a remissão, mas com ela não se confunde. Ao remir, o legislador tributário perdoa o débito tributário, abrindo mão do seu direito subjetivo de percebê-lo; ao anistiar, todavia, a desculpa recai sobre o ato da infração ou sobre a penalidade que lhe foi aplicada. Ambas retroagem, operando em relação jurídica já constituídas, porém de índole diversa: a remissão, em vínculo obrigacional de natureza estritamente tributária; a anistia, igualmente em liames de obrigação, mas de cunho sancionatório."

Diferente não é o entendimento do saudoso mestre Aliomar Baleeiro, no seu consagrado Direito Tributário Brasileiro:

"A anistia não se confunde com a remissão. Esta pode dispensar o tributo, ao passo que a anistia fiscal é limitada à exclusão das infrações cometidas anteriormente à vigência da lei. que a decreta."

Assim, utilizando-se das lapidares lições do mestre Aliomar Baleeiro, tem-se que o CTN, para a anistia, tomou de empréstimo o milenar instituto político de clemência, esquecimento e concórdia, com este, porém, não se confundindo, apesar da mesma natureza - perdão, esquecimento -, de um lado, por restringi-lo, posto que a anistia fiscal exclui os atos qualificados como crime ou contravenção ou atos que, sem este qualificativo, envolvem dolo, fraude, simulação ou conluio, de outro, por ampliá-lo, posto que se estende, para além do legislador federal, aos legisladores estaduais e municipais. Quanto à remissão esclarece que o CTN se refere ao mesmo instituto de Direito Privado de que trata o Código Civil, arts. 1.053 a 1.055. que tem, como a anistia política, o mesmo cerne significativo na ideia de perdão (remitir ou perdoar a dívida).

Embeberando os sempre maestrais ensinamentos de Tarcio Sampaio Ferraz Jr, em artigo reproduzido na Revista Dialética de Direito Tributário n. 92, a distinção entre os dois institutos, no âmbito tributário (sistematicidade orgânica da matéria), é importante porque produzem efeitos diferentes - a remissão é modalidade de extinção do crédito (CTN. art. 156), a anistia exclui o crédito (CTN. art. 175). Mas reduzir a distinção entre ambos a perdão de infração e penalidades correspondentes (a anistia) e a perdão do crédito (a remissão) é, data venia, uma fórmula muito pobre, já pela origem diferente que manifestam. O exame da sistematicidade orgânica exige, para além da estrutura do contexto normativo, a consideração da gênese dos conceitos.

O transporte para o Direito Tributário não apaga as origens e ignorá-las pode conduzir a perigosas simplificações. Afinal o direito é um fenômeno da vida humana e não um texto sem contexto. Assim, a remissão, dentre as modalidades de extinção, é um dos casos em que o CTN se serve "de institutos e conceitos de Direito Privado, no mesmo sentido em que este os criou e estruturou (CTN, arts. 109 e 110)", lembrando, por sua vez, que a anistia fiscal, "como a anistia política", pode ser absoluta ou condicional, geral ou restrita.

O fato de a anistia fiscal, como a anistia política, poder ser absoluta é já um primeiro dado a ser considerado. Ao contrário da remissão, que o CTN vincula à racionalidade de uma relação meio/fim - casos de admissibilidade, conforme o art. 172 do CTN -, a anistia, que pode ser absoluta, poderá ser então concedida incondicionalmente ("irrestritamente pela lei sem quaisquer condições", nas palavras de Aliomar Baleeiro, op. cit., p. 533), alheia ao cálculo limitador da racionalidade. Isto a aproxima de suas origens mais remotas, quando era concedida em alusão a eventos que não guardavam nenhuma relação com os efeitos do ato soberano.

Por isso, no direito moderno, a anistia não é vista, basicamente, como um favorecimento individual, posto que seu destinatário imediato é a pessoa humana e a sociedade. Nesse sentido, não pede nenhuma justificação condicional ao ato da autoridade que a concede, ainda que, secundariamente, possa atingir certas finalidades (como por exemplo, a paz social ou um benefício econômico). Ou seja, ela não é concedida por que nem para que um conjunto de beneficiários por meio dela ela se beneficie, mas no interesse soberano da própria sociedade.

Além disso, sendo oblição, esquecimento, juridicamente ela "provoca a criação de uma ficção legal", ela não "apaga" propriamente a infração, mas "o direito de punir", razão pela qual aparece depois de ter surgido o fato violador, não se confundindo com uma novação legislativa.

Entende-se, assim, porque a anistia fiscal é capitulada como exclusão do crédito (gerado pela infração) e não como extinção (caso da remissão), pois se trata de créditos que aparecem depois do fato violador, abrangendo a fortiori apenas infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede. E, como na anistia política, da qual segue o cancelamento das penalidades ou a revisão das penas correspondentemente à infração anistiada, também a anistia fiscal será seguida de cancelamento de multas, eventualmente sob condição de pagamento do tributo, cujo crédito então não se extingue.

Ou seja, o crédito gerado pela infração se exclui porque a infração se anistia. isto é, desaparece o direito de punir. Desaparecido esse, desaparecem as penalidades, embora, obviamente, a recíproca não seja verdadeira, isto é, as penalidades podem ser extintas (por exemplo, pelo pagamento) sem que desapareça infração e, em consequência, sem que o crédito **tenha sido excluído**.

O CTN, no art. 180, fala, assim, em anistia de infrações e não de anistia de penalidade. Afinal, como esclarece o inúmeras vezes clamado Aliomar Baleeiro, *"o Fisco, se há infração legal por parte do sujeito passivo, pode cumular o crédito fiscal e a penalidade, exigindo esta e aquele"*. Esta autonomia da exigência da penalidade que, como crédito, nasce da infração, explica que a anistia desta exclua a exigência daquela que, em consequência, se cancela.

Mas a mesma autonomia tem de admitir a hipótese de mera redução de multas e penalidades, isto é, do crédito correspondente, sem que haja, obviamente, perdão da infração ou de que o crédito gerado pela infração possa ser extinto (e não excluído) por qualquer das modalidades de extinção de crédito. Afinal, não se pode anistiar um "pedaço" de uma infração, embora se possa perdoar parte de um crédito.

Já a remissão é, justamente, uma dessas modalidades, cuja estrutura, como diz Aliomar Baleeiro, vem do Direito Privado. A remissão de dívida é negócio jurídico unilateral, que pode ser abstrato ou causal. Se causal, faz depender de solução de outra obrigação a sua eficácia. A eventual bilateralidade da remissão depende do que o credor quer. Ou seja, a bilateralidade não lhe é essencial. Entende-se, desse modo, que a remissão tributária seja ato fundamentado e que a lei concedente preencha os requisitos estabelecidos pela lei complementar.

Na verdade, a remissão privada pode ser da dívida ou da pena. Ou seja, se a anistia só se refere à infração, isto não exclui a possibilidade de a remissão referir-se também e mesmo apenas ao crédito resultante da pena pecuniária imposta, e até somente a uma parte deste crédito.

Ora, a possibilidade da remissão da pena tem uma consequência que não pode ser menosprezada. Afinal, no campo tributário, há de se reconhecer que haverá casos em que a lei anistia a infração, donde se segue a extinção da pena, mas outros há em que ela cancela a penalidade sem ter anistiado a infração. Neste último caso, qual o instituto que estará sendo aplicado; o de origem política (penal) ou o de origem privada?

Ora, tenha-se em conta que, quando se trata de perdão de pena criminal, não se fala em anistia, mas em indulto. *"Ao contrário da anistia, o indulto não extingue o crime, impede tão-só a execução da pena a que tenham sido condenados os que dele se beneficiam"* (Aníbal Bruno. Direito Penal, tomo 3º. Rio de Janeiro/São Paulo. 1966. p. 204). Mas de indulto não fala a lei tributária. E quando fala em concessão de anistia, limitadamente (CTN, art. 182-11), não prevê nenhuma hipótese de limitação referente a uma (parcial!) redução de penalidades pecuniárias. Mesmo porquê, nesse caso, não haveria anistia, mas indulto.

Não obstante, a doutrina tributária fala em anistia de penalidades, argumentando que, em tal caso, sendo a sanção a negação do direito provocada pela infração, ela é a afirmação daquele direito (a dupla negação é uma afirmação). Donde se segue que a supressão da pena equivaleria à supressão do direito que ela confirma, isto é, a anistia da pena equivaleria à anistia da infração correspondente. Daí, apesar de o CTN falar apenas em anistia de infração, poder-se admitir também a anistia (imprópria?) de penalidade (cf. Zelmo Denari; Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 4, São Paulo, 1978, pp. 181 e ss.).

Esse argumento, que admite a anistia da infração por força da anistia da pena, valeria quando ocorresse o cancelamento total da pena, mas é impróprio quando o caso é de mera redução, pois seria então de se perguntar se estaria ocorrendo a anistia (em parte?!) da

infração, em relação à qual, como se sabe, a pena pecuniária não tem função compensatória de crédito. Pode-se anistiar uma infração e não outra, a infração referente a um tributo e não a outro, as infrações punidas com multa até certo montante, mas não um "pedaço" de infração nem penas até certo montante de tal modo que a infração ou o direito de punir ficassem "meio" anistiados. A possibilidade legal de perdão de parte de penalidades, com a utilização da fórmula "cancelamento ou redução de multas e penalidades", merece, pois, uma outra explicação.

Segue, pois, que é irrecusável a hipótese de mero perdão de penalidade, isto é, de perdão do crédito correspondente, independente do oblívio da infração. Ou seja, quando o legislador tributário disciplina o perdão de penalidades ou vê na sua anistia uma correlação com a anistia da infração (por inteiro) ou, querendo referir-se apenas à penalidade (ao crédito correspondente) mantendo-se a infração e não recorrendo impropriamente ao instituto da anistia, só pode estar a falar em remissão. Assim, a remissão tributária sendo modalidade de extinção do crédito tributário tal como ele é constituído pelo lançamento e, no caso de penalidades, o crédito se constituindo por lançamento de ofício, quando a lei prevê o cancelamento ou redução de penalidades nada impede que estejamos diante de remissão e não de anistia.

Desta feita, observa-se que a “anistia” trazida pela Lei 13.097/2015 atinge as infrações de não entrega de GFIP no prazo correto, desde que entregue no mês subsequente e a entrega de GFIP com incorreções ou omissões, não necessitando, neste segundo caso, qualquer entrega posterior, pois não há na lei em questão a exigência para a entrega com correções.

Assim, entendo que a anistia trazida pelo artigo 49 da Lei 13.097/2015 deve ser aplicada ao caso concreto como remissão, extinguindo o crédito tributário referente à obrigação acessória em comento.

Destaco, outrossim, que a norma tributária não há de trazer palavras inúteis, deste feito entendo que à remissão da multa por entrega de GFIP apresentada com incorreções ou omissões não há qualquer condição, devendo ser de imediato aplicado os termos propostos, com a corolária extinção do crédito tributário lançado.

Conclusão

Por todo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário, para no mérito dar-lhe provimento, aplicando ao caso concreto o disposto no artigo 49 da Lei n. 13.097/2015, entendendo a palavra anistia ali constante como remissão, extinguindo o crédito tributário da obrigação acessória em questão, nos termos do art. 156, IV, do CTN.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ricardo Magaldi Messetti – Redator designado