



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

Processo n° 10620.000797/2007-86
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **2803-004.228 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 12 de março de 2015
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente HOSPITAL IMACULADA CONCEIÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 30/12/2006

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 10620.000797/2007-86
Acórdão n.º **2803-004.228**

S2-TE03
Fl. 3

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, por ter o Hospital Imaculada Conceição apresentado as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social — GFIP, do período de 01/2000 a 13/2006, com omissão de valores pagos aos empregados e contribuintes individuais.

O r. acórdão – fls 3761 e ss, conclui pela procedência parcial da impugnação apresentada, retificando o auto de infração lavrado em razão da decadência parcial reconhecida e da retificação de fls 2674/2675. Inconformada com a decisão, apresenta recurso voluntário, alegando, em síntese, o seguinte:

- Decadência do direito de lançar
- Não pode também prosperar o desacolhimento, pelo acórdão, da natureza não-salarial de abono assim expressamente qualificado, legitimamente concedido no âmbito de processo trabalhista de dissídio coletivo.
- Desde a autuação tem sido demonstrado pelo recorrente que o auto de infração resultou do fato de o sr. auditor fiscal, à época do procedimento fiscal, não ter atentado para as informações que lhe eram passadas pessoalmente quanto às inconsistências do sistema informatizado, devendo ser levada em conta a documentação física que suportava as informações eletrônicas.
- Traz alegações de inconsistências do que informado em GFIP e o que consta da autuação, conforme informação fiscal de fls 2656 e ss.
- Requer seja reformada a decisão da Delegacia de Julgamento de Belo Horizonte, MG, para: a) acolher a decadência na amplitude em que demonstrada neste recurso; b) acatar a natureza indenizatória do abono concedido em processo de dissídio coletivo, para excluí-lo da composição do salário de contribuição; e c) acatar os dados e informações constantes da documentação anexa, a exemplo dos destacados neste recurso, visando desconstituir o crédito tributário indevidamente lançado..

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Oséas Coimbra

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

DA DECADÊNCIA

O auto de infração foi entregue ao contribuinte em 26/09/2007.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991.

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212, há de se observar as regras previstas no CTN. Tratando-se de auto de infração, sem pagamentos a homologar, deve ser aplicada, em relação à decadência, a regra trazida pelo artigo 173, I do CTN, que transcrevemos.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Por fim, tal matéria foi submetida ao crivo da 1ª. Seção do Superior Tribunal de Justiça, através de Recurso Especial representativo de controvérsia – RESP 973.733, conforme art. 543-C do normativo processual e, segundo a nova redação do art. 62-A do Regimento interno do CARF, de reprodução obrigatória pelos Conselheiros. Reproduzimos excerto da ementa:

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de. desarrazoado prazo decadencial decenal(...)
grifamos

Também os EDcl nos EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 674.497 - PR (2004/0109978-2), DJe 26/02/2010:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000.

Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

Consoante as regras retrocitadas, forçoso se faz reconhecer a decadência referente ao período anterior a 11/2001, inclusive.

A DN considerou decadentes as competências anteriores à 12/2001, não havendo assim reparo a ser efetivado na via de recurso voluntário.

DO ABONO

Segundo o dissídio coletivo firmado, o abono em questão é rendimento destinado a todos os empregados da empresa, sem distinção.

Após sólida construção jurisprudencial, a Procuradoria da Fazenda Nacional edita o Ato declaratório 16/2011, adequando a interpretação fazendária em consonância com o entendimento de nossos Tribunais em relação aos abonos, especialmente o Superior Tribunal de Justiça.

O parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011, que fundamentou o Ato 16/2011, trouxe balizas a serem observadas quando da interpretação dos variados abonos concedidos aos trabalhadores de diversos setores, para enquadrá-los ou não como base de cálculo de contribuição previdenciária.

Assim sendo, para que o abono concedido não seja considerado como salário de contribuição, conforme art. 28, §9º, “e”, 7 da lei 8212/91, deve seguir as seguintes premissas:

- Previsão em Acordo ou Convenção Coletiva
- Desvinculação do salário do empregado
- Pago em parcela única
- Sem exigência de contraprestação

O acordo firmado se enquadra na regra isentiva, devendo assim ser afastada sua consideração como salário de contribuição.

Acerca das possíveis inconsistências trazidas na informação fiscal de fls 2656 e ss, temos que o momento para a impugnação para o que ali consta encontra-se precluso.

A recorrente não apontou objetivamente nenhuma inconsistência na informação citada, quando de sua manifestação de fls 2680 a 2684, antes da decisão da DRJ e, na linha do que disposto nos arts 16 c/c art. 17 do decreto 70235/72, temos matéria incontroversa, não passível de revisão em sede recursal. Vejamos jurisprudência desse 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 n.º. 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 n.º : 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 n.º : 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 n.º : 10980.008007/2003-98

MATÉRIA INCONTROVERSA. Considera-se incontroversa a matéria objeto de recurso, quando não impugnada em primeiro grau. Processo n.º : 10540.000616/2003-88

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. (...)

APLICAÇÃO DA NORMA MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE

O art. 106, inciso II, "c" do CTN determina a aplicação de legislação superveniente, caso esta seja mais benéfica ao contribuinte.

As multas em GFIP foram alteradas pela lei n.º 11.941/09, o que pode beneficiar o recorrente. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212, senão vejamos:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3o A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Dessarte, o valor do Auto de Infração deve ser calculado segundo a nova norma legal - art. 32-A,I, da lei 8.212/91, somente, e comparado aos valores que constam do presente auto, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte.

No cálculo da multa devem se observados os valores mínimos, por competência, elencados no parágrafo 3º do mesmo artigo 32-A.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, conheço do presente recurso e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para que seja afastada a rubrica referente ao ABONO SALARIAL, seja efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A,I, da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para que seja aplicado o mais benéfico à recorrente. A comparação dar-se-á no momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte e, na inexistência destes, no momento do ajuizamento da execução fiscal, conforme art.2º. da portaria conjunta RFB/PGFN no. 14, de 04.12.2009.

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 esboço 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 maestrals 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 obliuio, 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 aquela*". 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 por que, 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