



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

Processo nº 10670.721055/2012-60
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2803-004.179 – 3ª Turma Especial
Sessão de 11 de março de 2015
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente SOCIEDADE EDUCATIVA UNIMAX LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. PREVISÃO NA LEI COMPLEMENTAR 105/2001.

A Lei Complementar nº 105/2001 permite a quebra do sigilo por parte das autoridades e dos agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

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 em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator, 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 tão somente da obrigação acessória em questão, Debcad nº 37.349.959-0, nos termos do art. 156, IV, do CTN. Vencidos os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima e Oseas Coimbra Junior.

(assinatura digital)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente

(assinatura digital)

Ricardo Magaldi Messetti - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (Presidente), Ricardo Magaldi Messetti, Amilcar Barca Teixeira Junior, Oseas Coimbra Junior, Eduardo de Oliveira e Gustavo Vettorato.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela SOCIEDADE EDUCATIVA UNIMAX LTDA. em face de acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) que, por unanimidade de votos, julgou improcedente parte da impugnação apresentada.

O lançamento do crédito tributário refere-se aos seguinte autos de infração:

- a) **Debcad nº 37.349.963-0:** referente à exigência de contribuições destinadas à Previdência Social, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), parte da empresa, incidentes sobre as remunerações de empregados. Referidos valores não foram declarados em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP);
- b) **Debcad nº 37.349.960-4:** referente à exigência de contribuições destinadas à Previdência Social relativa à parte dos segurados. Referidos valores não foram declarados em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP);
- c) **Debcad nº 37.349.965-5:** referente à exigência de contribuições destinadas à outras entidades e fundos, parte da empresa, incidentes sobre as remunerações de empregados; e
- d) **Debcad nº 37.349.959-0:** lavrado por descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV. § 5º, da Lei nº 8.212/1991, combinado com o disposto no artigo 225, inciso IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6/5/1999 – Código de Fundamentação Legal (CFL) nº 68.

Narra o relatório fiscal que os valores das contribuições previdenciárias lançadas referem-se a remunerações aferidas em relações de pagamentos identificadas em documentos de instituições financeiras, *in verbis*:

DAS CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE REMUNERAÇÕES EXTRAÍDAS DE RELAÇÕES DE PAGAMENTOS BANCÁRIAS

7. Em procedimento fiscal de nº 2011.00016-4 realizado em 2011 para fiscalização de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e tributos reflexos, constatou-se por meio de análise dos extratos bancários do ano de 2008 a omissão nos registros contábeis de pagamentos feitos a pessoas físicas.

8. O contribuinte, em vista da omissão observada, no procedimento fiscal de que trata o presente relatório fiscal, foi intimado a apresentar, além de outros documentos, os extratos bancários dos anos de 2008 e 2009, conforme

Termo de Início de Procedimento Fiscal, com ciência pessoal em 17/11/2011. O fiscalizado não apresentou os documentos solicitados, informando ainda que os mesmos não seriam apresentados por entender que tratariam de sigilo bancário.

9. Ante a negativa da Sociedade Empresária fiscalizada em apresentar os documentos solicitados, foram requisitados aos bancos em que o contribuinte teve movimentação no exercício de 2009, através de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira, os extratos do período. Os documentos citados do ano de 2008 não foram solicitados às instituições financeiras em vista de os mesmos já terem sido apresentados à Receita Federal em procedimento fiscal concluído em 2011, conforme acima citado.

10. Após apresentação dos extratos bancários do ano de 2009 pelas instituições financeiras, foram verificados, também, pagamentos a pessoas físicas, com utilização do histórico “PAGAMENTO FUNCIONARIOS”, em valores muito superiores aos apresentados em registros contábeis, folhas de pagamento e GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

11. Em nova Intimação Fiscal, o contribuinte foi intimado a apresentar as folhas de pagamento que deram origem aos valores creditados aos trabalhadores, anos 2008 e 2009. Sob a alegação de que foram extraviados, os documentos solicitados, mais uma vez, não foram apresentados.

12. Por meio de nova Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira, foram solicitadas às Instituições Financeiras as relações das pessoas que receberam os valores que deram origem aos lançamentos bancários. Após apresentação dos documentos solicitados, constatou-se que grande parte dos beneficiários dos pagamentos não foi declarada pela empresa em GFIP, bem como não consta das folhas de pagamento apresentadas à fiscalização e dos registros contábeis.

13. Em outros casos, foram verificados, também, que os valores efetivamente pagos foram muito superiores aos informados nos documentos citados. A omissão foi constatada desde o mês de fevereiro de 2008.

14. Em relação à omissão dos segurados da Previdência Social em GFIP e em folha de pagamento, observa-se, ainda, que durante os anos de 2008 e 2009 foram declarados/informado o montante total de massa salarial de segurados do regime geral de previdência social nos valores, respectivos, de R\$115.126,11 (cento e quinze mil, cento e vinte e seis reais e onze centavos) e R\$245.732,26 (duzentos e quarenta e cinco mil, setecentos e trinta e dois reais e vinte e seis centavos). Foram creditados aos trabalhadores, consoante os extratos bancários, por outro lado, em 2008 R\$ 481.891,63 (quatrocentos e oitenta e um mil, oitocentos e noventa e um reais e sessenta e três centavos) e R\$ 843.597,77 (oitocentos e quarenta e três mil, quinhentos e noventa e sete reais e setenta e sete centavos) em 2009. Grande parte das remunerações pagas não foi declarada.

15. No ano de 2008 foram 306 (trezentos e seis) créditos bancários com omissão total em GFIP e folha, em 2009 369 (trezentos e sessenta e nove).

Houve, ainda, 27 (vinte e sete) omissões parciais de remunerações pagas em 2008 e 11 (onze) em 2009.

16. Da análise dos pagamentos efetuados por meio das instituições financeiras, constatou-se que parte dos valores destinou-se a pessoas físicas que são/eram sócias da sociedade empresária fiscalizada. As referidas pessoas são: Eliezer de Souza Guimarães, Fernando Mota Ribeiro, Helen Patrícia Vieira Maia, José Luiz Maia Ribeiro, Milton Aparecido Azevedo, Nilce Aparecida Ferreira Pinto, Roberto Ronison Nascimento Souza e Sara Moraes Machado Sales. Os valores em questão foram considerados pela fiscalização como pagamentos a empregados em vista de que as pessoas físicas citadas são, ou eram, professores da fiscalizada, consoante cópias de alterações contratuais em anexo.

17. Ratifica-se a conclusão de que os valores foram pagos pelos serviços prestados como professores, não pelo capital aplicado na sociedade empresária, o fato de que cada pessoa recebeu um valor diferente, mesmo possuindo as mesmas participações no capital social da empresa. Observa-se, ainda, que os pagamentos variaram mês a mês, certamente em função do número de aulas dadas em cada período.

18. Em demonstrativo anexo, segue relação das pessoas omissas em GFIP e folha de pagamento. Em apenso, seguem, também, as relações de pagamentos efetuados, encaminhadas pelas instituições bancárias, bem como, por amostragem, cópias de folhas de pagamento e de GFIP.

19. Em vista de que os registros contábeis e folhas de pagamento apresentadas à fiscalização não contemplam grande parte das remunerações pagas aos segurados empregados da previdência social, bem como da não apresentação de folha de pagamento que deram origem aos lançamentos bancários, as bases de cálculo das contribuições previdenciárias e das destinadas a outras entidades, foram apuradas, por aferição indireta, com base nas relações de pagamento encaminhadas pelas instituições financeiras à Fiscalização. As contribuições lançadas incidiram, assim, sobre as remunerações pagas e não declaradas em GFIP, extraídas dos citados documentos.

20. As contribuições incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, aferidas consoante acima mencionado, foram lançadas nos seguintes levantamentos e períodos:

i. “EN - EMPREGADO NÃO DECLARADO EM GFIP”, competências 07/2008 a 11/2008, onde foram lançadas contribuições patronais e de Terceiros;

ii. “EN1 - EMPREGADO NÃO DECLARADO EM GFIP”, competências 02/2008 – 05 e 06/2008, com lançamento de contribuições patronais e de Terceiros;

iii. “EN2 - EMPREGADO NÃO DECLARADO EM GFIP”, competência 12/2008, onde foram lançadas contribuições patronais e de Terceiros;

iv. “CE - CONTRIBUIÇÃO DE EMPREGADO NÃO DECLARADA, competências 07 a 11/2008, onde foram lançadas contribuições devidas pelos segurados;

v. “CE1 – CONTRIBUIÇÃO DE EMPREGADO NÃO DECLARADA, competências 02/2008 – 05 e 06/2008, com contribuições dos segurados;

vi. “CE2 – CONTRIBUIÇÃO DE EMPREGADO NÃO DECLARADA, competência 12/2008, onde foram lançadas contribuições devidas pelos segurados;

21. As contribuições foram constituídas em levantamentos distintos em vista da multa aplicada, conforme será relatado adiante; sendo que as devidas pela empresa foram lançadas no AI 37.349.963-9, as dos segurados no Auto 37.349.960-4 e as destinadas a Outras Entidades no AI 37.349.965-5. Observa-se, também, que para o cálculo das contribuições devidas pelos segurados foi aplicada alíquota mínima, consoante a legislação em vigência, sendo respeitado o limite máximo do salário de contribuição vigente na época do pagamento.

22. Considerou-se como competência dos fatos geradores das contribuições em questão, o mês imediatamente anterior ao crédito bancário, sendo que as remunerações foram creditadas, consoante extrato bancário, sempre nos inícios de cada mês.

Além disso, ainda de acordo com o relatório fiscal (fls. 24/32), a empresa fiscalizada era optante do Simples Nacional, no entanto em 30/12/2011, por conta própria, requereu a exclusão do sistema de tributação simplificado, com efeitos a partir de 01/01/2012.

Ocorre que, por meio do procedimento fiscalizatório, o auditor fiscal constatou i) omissão de receita bruta pelo contribuinte que ultrapassaria o limite máximo para adesão ao sistema simplificado; e ii) pagamentos a diversos segurados da Previdência Social que não tinham sido incluídos na folha de pagamento e na GFIP da empresa.

Diante de tais constatações, em 11/06/2012, foi emitida representação fiscal requerendo a exclusão da recorrente do Simples Nacional desde 01/01/2009, e não a partir da data já requerida anteriormente pela empresa (01/01/2012).

Após a exclusão da empresa, foram constituídas as contribuições patronais, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuinte individuais referentes ao período de 02/2008 a 12/2008.

Ademais, foi lavrado auto de infração e aplicada a multa correspondente, referente ao descumprimento de obrigação acessória tendo em vista que o contribuinte deixou de declarar nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIP) as contribuições levantadas.

Após ser devidamente constituída a obrigação tributária em 26/06/2012 (fl. 390) e, por não concordar com o débito a ele imputado, apresentou impugnações ao lançamento fiscal.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), ao rejeitar em parte os argumentos da impugnação da contribuinte, proferiu acórdão (fls. 760/775) lavrado com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo e para outras entidades e fundos, bem como as contribuições devidas pelos segurados a seu serviço.

INFORMAÇÕES FINANCEIRAS OBTIDAS JUNTO AS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

O exame e a utilização de informações e documentos relativos a movimentação financeira, obtidos de instituições bancárias por meio de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira - RMF, é permitida por lei, desde que haja processo administrativo fiscal em curso, amparado por Mandato de Procedimento Fiscal- MPF e que reste demonstrada a necessidade do exame de tais documentos/informações pela autoridade competente.

MULTA.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. A comparação para determinação da multa mais benéfica apenas pode ser realizada por ocasião do pagamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

A contribuinte foi intimada do referido acórdão em 24/01/2014, conforme faz prova a cópia do Aviso de Recebimento de fl. 787, tendo interposto o recurso voluntário de fls. 789/801, no qual, em apertado escorço, alega:

- a) preliminarmente, a nulidade do auto de infração, uma vez que o inciso LVI, do artigo 5º, da Constituição Federal assevera que são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos e que a constitucionalidade da LC 105/2011 está sendo questionada, no que concerne à autorização da quebras de sigilo pelo fisco federal, estadual e municipal;
- b) o procedimento adotado pela fiscalização de apurar falta de recolhimento de contribuição previdenciária por meio de extratos de contas-corrente do contribuinte, obtidos mediante quebra de sigilo bancário sem autorização judicial, não possui respaldo jurídico;

- c) entende que o procedimento fiscalizatório está eivado de vício, tendo em vista que antes da expedição do MPF a fiscalização já possuía conhecimento dos dados bancários da recorrente, utilizando-os posteriormente, conforme consta no relatório fiscal;
- d) ao embasar o lançamento em extratos e documentos bancários, a Fiscalização incorreu em erro e infringiu as regras inculpidas no art. 142 do CTN, uma vez que a recorrente não é sujeito passivo da obrigação tributária;
- e) o fato de os funcionários apontados pelo Fisco – os quais estariam sem a devida anotação na CTPS – nunca terem ajuizado qualquer ação trabalhista em face da recorrente, prova que tais funcionários jamais trabalharam para a recorrente;
- f) defende que tanto do relatório de lançamentos quanto do discriminativo de débito anexos no auto de infração não é possível identificar a base de cálculo e a alíquota aplicadas para se chegar ao valores do tributo apurado; e
- g) sustenta que o ônus de fundamentar o lançamento é do agente fiscal, que não anexou ao auto de infração a movimentação financeira emitida pelo banco Bradesco a partir dos mês de 04/2009, apesar de tais documentos comprobatórios serem imprescindíveis ao lançamento fiscal;

Sem contrarrazões do fisco, os autos foram enviados para apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Magaldi Messetti

Da Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e presentes se encontram os demais requisitos para a sua admissibilidade, razão pela qual passo a apreciá-lo.

Das Preliminares de Nulidade do Lançamento – Inconstitucionalidade e Ilegalidade na Quebra de Sigilo Bancário

Insurge-se a recorrente contra a quebra do sigilo bancário sob o argumento da inconstitucionalidade, uma vez que a Lei Complementar nº 105/2011, em sua interpretação, ofende o disposto no artigo 5º, inciso LVI, da Carta Magna, o qual considera inadmissíveis no processo judicial ou administrativo as provas obtidas por meios ilícitos.

No entanto, é forçoso ressaltar que não compete a este Colegiado declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, uma vez que tal mister foi atribuído ao Poder Judiciário.

A esse propósito, há inclusive a Súmula nº 02, deste Órgão, aprovada nos seguintes termos:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Dessa forma, as alegações da recorrente que dizem respeito à inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001 não têm o condão de cancelar as autuações feitas com base nos dados obtidos a partir da quebra do sigilo bancário.

De outro lado, no que concerne à ilegalidade alegada, é imperioso salientar que, no Brasil, o sigilo bancário para fins tributários é relativo e não absoluto, já que a quebra de informações pode ocorrer nas hipóteses estritamente previstas na Lei Complementar nº 105/2011.

Dos documentos constantes dos autos, emerge hialino que as Requisições de Movimentação Financeira (RMF) emitidas não descumpriram as exigências previstas pelo Decreto nº 3.724/2001, que regulamentou a Lei Complementar nº 105/2001. Em verdade, no caso dos autos, verifica-se que a recorrente foi intimada a fornecer seus extratos bancários e, no entanto, não os apresentou, fato que motivou a Fiscalização a emitir as Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF).

Desse modo, ausente qualquer ilicitude na prova decorrente da transferência de sigilo bancário para a Receita Federal do Brasil, posto que a Lei Complementar 105, de 2001 confere às autoridades administrativas tributárias a possibilidade de acesso aos dados bancários, sem autorização judicial, desde que haja processo administrativo e justificativa para tanto, como no caso dos autos.

Rejeito, portanto, todos os questionamentos arguidos quanto à ilicitude da prova por quebra do sigilo bancário.

Das Demais Alegações

As demais alegações lançadas pela recorrente sintetizam-se no argumento de que o fiscal não juntou quaisquer elementos/documentos utilizado para a formação ou a perpetuação de seu convencimento acusatório, sendo os mesmos imprescindíveis ao pleno exercício da ampla defesa, a fim de que pudesse exercer o contraditório, o que seria veementemente repudiado pelo ordenamento jurídico, tanto na esfera judicial, como na administrativa.

Nota-se que, em seu recurso, a recorrente dedicou-se a tecer vários questionamentos sobre ilegitimidade passiva, ausência e erro na base de cálculo, cerceamento de defesa e, contudo, não aproveitou a oportunidade para apresentar contraprova, que desconstituísse a lógica e a coerência do lançamento demonstradas no relatório fiscal.

Outrossim, outrora foi oportunizada a apresentação de impugnação à recorrente, nos termos do Decreto 70.235/72, que era o momento adequado para fazer contraprova as alegações do Fisco, podendo ter solicitado perícia, juntada de documentos, requerido diligências, porém não o fez.

Em verdade, a recorrente teve a intenção de contestar a lisura do procedimento de fiscalização sem, no entanto, demonstrar a retidão de seus argumentos.

Não vislumbro, por consectário, vício de defesa capaz de ensejar lesão aos princípios do contraditório e da ampla defesa, que são basilares do Estado Democrático de Direito.

Assim, quanto aos fundamentos lançados no recurso voluntário, mantenho incólume o lançamento fiscal, uma vez que não restou comprovada qualquer razão que demonstrasse a necessidade de revisão no lançamento fiscal.

Da Multa Aplicada

No que tange ao valor da multa aplicada pelo descumprimento da obrigação acessória, essa matéria deve ser revista de ofício tendo em vista a superveniência de legislação mais benéfica no que se refere a penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Ocorre que a Lei n.º 11.941, de 2009, alterou a Lei n.º 8.212/91 para abrandar os valores da multa aplicada:

“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:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e.

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.

§ 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.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou .

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

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e.

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

artigo 32-A:

Diante da regulamentação acima exposta, é possível identificar as regras do

a) é regra aplicável a uma única espécie, dentre tantas outras existentes, de declaração: a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;

b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;

c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;

d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;

e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e

f) fixação de valores mínimos de multa.

Nesse momento, passo a examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo” ou “informações incorretas ou omitidas”.

O inciso II do artigo 32-A manteve a desvinculação entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

*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.*

Dessa forma, depreende-se da leitura do inciso que o sujeito passivo estará sujeito à multa prevista no artigo, mesmo nos casos em que efetuar o pagamento em sua integralidade, ou seja, cem por cento das contribuições previdenciárias.

E fazendo uma comparação do referido dispositivo com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 (que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais) percebe-se que as regras diferem entre si, pois as multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração:

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

...

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

...

Multas de Lançamento de Ofício

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

*I- de setenta e cinco por cento, **nos casos de falta de pagamento ou recolhimento**, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, **de falta de declaração e nos de declaração inexata**, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Outra diferença é que as multas elencadas no artigo 44 justificam-se pela necessidade de realização de lançamento pelo fisco, já que o sujeito passivo não efetuou o pagamento, sendo calculadas independentemente do decurso do tempo, eis que a multa de ofício não se cumula com a multa de mora. A finalidade é exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, dados esses que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários.

Feitas essas considerações, tenho por certo que as regras postas no artigo 44 aplicam-se aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. No que se refere à **falta de declaração e nos de declaração inexata**, deve-se observar o preceito por

meio do qual a norma especial prevalece sobre a geral, uma vez que o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente a uma espécie de declaração que é a GFIP, devendo assim prevalecer sobre as regras do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 o qual se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não pode ser aplicado o artigo 43 da mesma lei:

“Auto de Infração sem Tributo

Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Resumindo, é possível concluir que para a aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria, sendo irrelevante a existência ou não pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

Quanto à cobrança de multa nesses lançamentos, realizados no período anterior à MP nº 449/2008, entendo que não há como aplicar o artigo 35-A, pois poderia haver retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35.

Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

“Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Art.35-A.Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

*Seção IV**Acréscimos Moratórios Multas e Juros*

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Redação anterior do artigo 35:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;”

No que tange aos autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da MP nº 449/1996, importa que seja feita a análise quanto à aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

E como pode ser notado, as novas regras trazidas pelo artigo 32-A são, a priori, mais benéficas que as anteriores, posto que nelas há limites inferiores, senão vejamos: no caso da falta de entrega da GFIP e omissão de fatos geradores, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária, no primeiro caso; e será de R\$ 20,00 por grupo de 10 informações omitidas ou incorretas, no segundo caso.

Portanto, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A. Porém, nos casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade.

Razão pela qual entendo que os valores impostos pelo fisco devem ser retificados, conforme o novo regramento do citado artigo 32-A, eis que mais benéfico para o contribuinte. Todavia, há de se fazer, ainda a análise da anistia instituída pela Lei n. 13.097/2015.

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 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 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 infracções cometidas anteriormente à vigência da lei. que a decreta."

Assim, utilizando-se das lapidares lições do mestre Aliomar Baleeiro, tem-se que 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 fenómeno 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 porque nem para que um conjunto de beneficiários por meio dela ela se beneficie, mas no interesse soberano da própria sociedade.

Além disso, sendo obliúvio, 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, 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 3°. 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 porque, 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.).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/04/2015 por RICARDO MAGALDI MESSETTI, Assinado digitalmente em 09/04/

2015 por RICARDO MAGALDI MESSETTI, Assinado digitalmente em 13/04/2015 por HELTON CARLOS PRAIA DE LI

MA

Impresso em 14/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 aplicado 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 parcial 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 tão somente da obrigação acessória em questão, Debcad nº 37.349.959-0, nos termos do art. 156, IV, do CTN.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ricardo Magaldi Messetti – Relator

CÓPIA