



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

Processo n° 10830.724924/2012-28
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2803-004.167 – 3ª Turma Especial
Sessão de 11 de março de 2013
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente GERMED FARMACEUTIVA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/08/2009

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Tendo a fiscalização e a DRJ utilizados a mesma fundamentação para a autuação não há de se falar em inovação no critério jurídico da autuação apto a configurar uma nulidade. Ademais, o acórdão prolatado apresentou e contrapôs todos os pontos suscitados pela recorrente.

SALÁRIO INDIRETO. ABONO ÚNICO. ACORDO EM CONVENÇÃO COLETIVA.

Não ha incidência de contribuição social previdenciária sobre as importâncias recebidas a titulo de abonos expressamente desvinculados do salário.

PLR. VALORES FIXOS. AUSÊNCIA DE REGRAS CLARAS E ESPECÍFICAS. INCIDÊNCIA.

Não existindo regras claras e específicas, nem método para aferição da produtividade, sendo a PLR paga a todos os funcionários e em valores fixos, desrespeita-se os preceitos instituídos pela Lei n. 10.101/2000.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA.

As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto na nova redação dada ao artigo 35-A, da Lei 8.212/91.

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, I- por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar a incidência das contribuições previdenciárias sobre a rubrica abono único previsto em Convenção Coletiva. O Conselheiro Eduardo de Oliveira votou pelas conclusões. II- por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto vencedor redator designado Conselheiro Oseas Coimbra Junior para aplicar a multa de mora do artigo 35, da Lei 8.212/91, na redação anterior a MP 449/2009, limitada a setenta e cinco por cento, caso ultrapasse esse patamar, nos termos do artigo 35-A, da Lei 8.212/91, na redação da Lei 11.941/2009, tudo a depender da época do pagamento, parcelamento ou execução. Vencidos os Conselheiros Ricardo Magaldi Messetti e Amilcar Barca Teixeira Junior. III- por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator, 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. Sustentação oral Advogada Dra Maria Isabel Tostes da Costa, OAB/DF nº 115.127. Declarou-se impedido o Conselheiro Gustavo Vettorato.

(assinatura digital)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente

(assinatura digital)

Ricardo Magaldi Messetti - Relator

(assinatura digital)

Oseas Coimbra Junior

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte Germed Farmacêutica Ltda em face de acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (SP), que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/12/2008

PREVIDENCIÁRIO. ABONO INDENIZATÓRIO NATUREZA SALARIAL. CONTRIBUIÇÕES INCIDÊNCIA

O abono pago integra o salário-de-contribuição se não houver previsão legal de exclusão da base de cálculo, nos termos da alínea "j" do inciso V do § 9º do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1.999. A empresa deve demonstrar a natureza indenizatória da parcela para afastar a natureza salarial do abono.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Integra o salário-de-contribuição a verba intitulada participação nos lucros ou resultados da empresa quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DA GFIP COM DADOS INCORRETOS E OMISSÕES

Apresentara GFIP - Guia do FGTS e informações à Previdência Social com incorreções ou omissões, apesar de intimado, constitui em infração ao disposto no artigo 32-A da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela MP n.º 449/2008.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O processo ora em análise originou-se dos seguintes autos de infração:

a) Debcad 51018.335-2, referente a contribuição da empresa (patronal e RAT) sobre as remunerações de segurados empregados, composto dos levantamentos PR2 e VC2;

b) Debcad 51018.337-8, referente a contribuição destinada a outras entidades e fundos (terceiros) sobre as remunerações de segurados empregados, composto dos levantamentos PR2 e VC2;

c) Debcad 51018.336-0, referente a contribuição devida pelos segurados empregados, composto dos levantamentos PR2 e VC2;

d) Debcad 51018.334-4 por descumprimento de obrigações acessórias.

Segundo o relatório fiscal, o levantamento VC2 se refere a valores pagos aos segurados empregados e constantes das folhas de Pagamento sob a rubrica 0056 - Abono Salarial, pago por força do estipulado em Convenção Coletiva de Trabalho no valor de R\$500,00 reais àqueles afastados por acidente do trabalho nos últimos doze meses ou em gozo de licença maternidade, bem como aos empregados abrangidos pelas Leis 6.708/79 e 7.238/84.. Por outro lado, o levantamento PR2 se refere a valores pagos aos segurados empregados, constantes em Folhas de Pagamento sob a rubrica Participação nos Resultados, pagas com base nas convenções coletivas de trabalho, sem o estabelecimento de metas e mecanismos de aferição, contrariando o que determina a Lei 10.101/2000.

No tocante ao descumprimento de obrigação acessória, a autuação é fundamentada no fato de ter constatado recolhimentos superiores aos fatos geradores declarados em GFIP na competência 12/2008 em razão da omissão das informações relativas às notas fiscais emitidas pela UNIMED Cooperativa de Trabalho Médico. Ainda que a referida GFIP tenha sido retificada no decorrer da ação fiscal e por solicitação da fiscalização a multa mínima foi aplicada conforme determina a Lei 8.212/91, artigo 32-A, § 3º, incluído pela MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941, de 27/05/2009.

Devidamente intimada da autuação fiscal, a contribuinte apresentou sua impugnação, trazendo, em síntese, os seguintes argumentos:

a) preliminarmente, que a autoridade lançadora presumiu que o pagamento a título de Indenização e de Participação nos Resultados possuiriam natureza remuneratória, em virtude de supostamente não se enquadrarem nas hipóteses de isenção do artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, desrespeitando o Princípio da Legalidade o que seria inadmissível;

b) que o Abono Salarial pago pela empresa uma única vez, na vigência da Convenção Coletiva de Trabalho, indiscriminadamente a todos os empregados ativos e afastados de suas funções independentemente do cargo e função, sem qualquer relação com o valor da remuneração é indiscutivelmente desvinculada do salário e de caráter eventual e transitório. Menciona ainda o Ato Declaratório nº 16/2011 da PGFN que autoriza a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos sobre o abono único;

c) que não se justifica atribuir aos pagamentos de Participação nos Lucros a natureza de remuneração, pois ao argumentar que o motivo do lançamento foi por ter a impugnante deixado de negociar com seus empregados, demonstra desconhecimento da Lei 10.101/2000;

Ao analisar as alegações da contribuinte, a DRJ houve por bem em não acolher as ponderações apresentadas, julgando procedente o lançamento efetuado.

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, aduzindo, em apertado escorço:

a) preliminarmente, a nulidade da decisão proferida pela DRJ, visto ter inovado no critério jurídico da autuação fiscal, uma vez que os argumentos expostos na decisão *a quo* sobre a configuração de gratificação não ajustada, bem como a ausência de outros pressupostos da Lei nº 10.101/00, foram diferentes daqueles utilizados pela autoridade fiscalizadora;

b) ainda em preliminar, a nulidade da decisão da instância singela por deixar de analisar todos os argumentos expostos na Impugnação;

c) que o pagamento do abono único não possui qualquer relação com os serviços prestados pelos empregados, porquanto sua causa decorre de uma situação diversa. A causa jurídica do pagamento do abono é, tão somente, o vínculo empregatício mantido entre o empregador e o empregado, e não serviços prestados por este àquele. O abono é pago uma única vez, não integrando o salário-de-contribuição, mormente por ter natureza unicamente indenizatória;

d) no tocante a participação nos lucros e resultados, a verba foi estabelecida em Convenção Coletiva, demonstrando a participação efetiva dos empregados, bem como tinha abrangência nacional, o que impossibilitava de trazer metas específicas em razão da dificuldades regionais;

e) a aplicação de multa mais benéfica ao contribuinte.

Sem contrarrazões por parte da Procuradoria da Fazenda, os autos foram encaminhados a este Conselho para julgamento, sendo a mim sorteada a relatoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Magaldi Messetti

Da Admissibilidade

Fazendo o juízo de prelibação, observa-se que o recurso voluntário apresentado pela contribuinte é tempestivo e que presentes estão os demais requisitos para a sua admissibilidade, razão pela qual passo a apreciá-lo.

Da Inexistência de Nulidades

Em que pese o excelente arrazoado trazido pela recorrente, não consigo vislumbrar as nulidades suscitadas em preliminares pela contribuinte. Ora, analisando a razão de decidir da DRJ, não encontro a inovação do critério jurídico da autuação fiscal levantada pela recorrente.

Ora, averiguando o quanto trazido pela fiscalização em seu relatório fiscal, extrai-se que a autuação assentou que *"os pagamentos efetuados a segurados sob o título de 'Indenização de Convenção Coletiva' sem a necessária previsão legal de desvinculação salarial, são os fatos geradores das contribuições previdenciárias da empresa, do segurados empregados e das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros)."*

Por sua vez, a DRJ ao decidir a questão apontou que *"a Indenização Convenção Coletiva é um valor pago pela empresa ao empregado de mais idade e desligado sem justa causa, com características de gratificação ajustada e com objetivo de auxiliá-lo na recolocação no mercado de trabalho. Nesse contexto qualquer verba denominada ou não como indenizatória, paga na rescisão de contrato de trabalho e sem previsão legal de exclusão, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias."*

Destarte, por perfunctória análise do quanto colacionado alhures, tanto a fiscalização, quanto a decisão da DRJ, entendera, que a verba relativa a Indenização Convenção Coletiva, independente de ter a DRJ nomeado-a de "gratificação ajustada", não possuía previsão legal, razão pela qual deveria integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

No tocante à PLR, não há como concordar com a inovação alegada. A fiscalização foi hialina em seu relatório fiscal ao justificar a sua autuação no fato de que as Convenções Coletivas apresentadas "não estabeleceram as metas e os mecanismos de aferição conforme determina a Lei n. 10.101/2000". Por seu turno, o acórdão ora recorrido testificou que *"para que a distribuição dos lucros e resultados da empresa não esteja vinculada à remuneração dos trabalhadores, não basta à mera previsão em acordo coletivo, é necessário ainda que este acordo preveja regras claras e objetivas, índices de produtividade, qualidade e lucratividade, e programas de meta e resultados"*.

Por consectário, como ocorrido na apreciação da verba anterior, a fundamentação da autuação e da DRJ para o rúbrica PLR é a mesma, não existindo a nulidade apontada.

No que tange à nulidade, também não há como dar guarida a alegação a ausência de análise dos argumentos da impugnação, visto que o acórdão prolatado apresentou e contrapôs todos os pontos suscitados pela recorrente, não subsistindo, assim, razão para o acolhimento das preliminares, negando-se provimento ao recurso neste tópico específico.

Do Abono Único previsto em Convenção Coletiva

Ultrapassadas as preliminares apresentadas, passo a análise das questões meritórias apresentadas pela recorrente.

No tocante ao Abono Único, o fiscal autuante entendeu que os valores pagos a este título, previsto em Convenção Coletiva, a funcionários da empresa possuem caráter remuneratório e, portanto, devem incidir as contribuições previdenciárias.

Da minha parte, entendo de forma contrária, pois o abono único pago pelo empregador aos segurados empregados, previstos em convenção coletiva e pago em uma única parcela, não integra o salário de contribuição, e, como tal, não incide contribuição previdenciária.

A regra geral sobre a matéria está consagrada na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), em seu artigo 457, §1º que afirma a natureza salarial do abono pago pelo empregador. Eis o teor do dispositivo:

"Art. 457 (...) "

§ 1º- Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. "

Diante da norma celetista, pode-se afirmar que abono integra o salário, salvo disposição expressa em contrário. Isso porque milita a presunção da natureza salarial de todo abono, a menos que as regras que o instituíram estabeleçam de modo diverso, como por exemplo, nos casos de abono pecuniário (art. 144 da CLT), abono constitucional de férias (art. 70, inciso XVII, da CF/88) e o abono salarial (art. 9, da Lei 7.998/90)..

Dentro do contexto, vale destacar o lapidar ensinamento do renomado mestre Amauri Mascaro do Nascimento, em sua obra Teoria Jurídica do Salário, na qual faz a seguinte ponderação:

"No Brasil, todo abono é salário por força do disposto no Lei (CLT 457, § 1o.), . salvo disposição expressa em contrário. No silêncio da norma que o institui, aplica-se a regra salarial da Consolidação das Leis. do Trabalho. Assim, milita a presunção da natureza salarial de todo abono, a menos que as regras que o instituíram estabeleçam de outro modo, o que é possível, como ocorre com o abono de férias (CL T, art. 143) que é a conversão de parte das férias em dinheiro, considerado, pela lei, como não salarial quando não excedente a 1/3 de férias".

No campo previdenciário, o artigo 28, §9º, alínea "e", item 7, da Lei 8.212/91 excepciona a natureza salarial do abono quando expressamente desvinculados do

Assim, muito embora o fisco entenda que a exclusão do abono, prevista somente em Dissídio Coletivo, e não em lei, não poderia ser desvinculada do salário, tal entendimento não merece prosperar. Isso porque o Decreto n.º 3.264/99, ao reconhecer como fora da base de incidência tributária apenas os abonos expressamente desvinculados do salário "por força de lei", foi além de sua função regulamentar porque acrescentou ao Decreto n.º 3.048/99 condições não prevista na Lei 9.876/99, da qual retirou seu fundamento e validade.

Veja-se que, em seu texto original, o Decreto 3.048/99, o artigo 214, simplesmente repetia a redação do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, mencionada acima, porém, com a alteração trazida pelo Decreto n.º 3.265/99, a redação passou a ser a seguinte:

"Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

§ 9o. Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente: (...).

V - as importâncias recebidas a título de: (...)

j). ganhos eventuais e abonos .expressamente desvinculados do salário por força de lei; "

Posto isto, verifica-se que, houve, por intermédio de simples decreto regulamentador, verdadeira alteração da lei previdenciária, a qual não impôs nenhuma restrição ao benefício pago pelo contribuinte. Por esse motivo, entendo que deve á prevalecer a redação apresentada pela Lei n.º 9.711/98, que excluiu o abono da base de calculo da contribuição.

E no caso concreto, é notável que os abonos pagos pela recorrente se enquadram perfeitamente na hipótese de exclusão de tributação acima mencionada, visto que não há habitualidade e nem majoração na remuneração mensal do salário dos trabalhadores. Além do que, o pagamento foi realizado por força de Acordo feito nos autos de Convenção Coletiva, cujas cláusulas estabeleceram as condições, critérios e parâmetros a serem obedecidos, sem que a empresa pudesse deixar de pagá-lo.

Vale destacar ainda que o abono concedido pelo empregado apenas uma única vez de forma isolada, o que reforça ainda mais a tese da ausência de continuidade do referido benefício de caráter indenizatório.

Convém esclarecer , que a Carta Política de 1988 reconhece o poder normativo dos dissídios coletivos (art. 114º, § 2º, da CF/88). Desta forma, pode-se afirmar que o contrato é imperativo entre as partes, logo, diante da negociação firmada entre a entidade sindical e a empresa, não há se falar em alteração unilateral do contrato de trabalho.

Assim, o pagamento, sem incorporação, de "abono" concedido aos segurados empregados, fruto de reconhecimento via transação acordo coletivo, não ajuste salarial e, como tal, não incide contribuição previdenciária, logo, o lançamento fiscal perdeu seu objeto visto a ausência do fato gerador da obrigação tributária.

Seguindo essa linha de raciocínio, cumpre ressaltar que a Primeira Turma do Augusto Tribunal da Cidadania decidiu que o abono único previsto em Convenção Coletiva de Trabalho não é habitual, uma vez que seu pagamento é feito em uma única parcela, e não se vincula ao salário, já que não representa contraprestação a serviços prestados. (Resp n.º 819.552-BA, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 02.04.2009).

Posteriormente, reiteradamente o Egrégio Superior Tribunal de Justiça sotrancou o entendimento de que não há a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de abono único.

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO ÚNICO. NÃO-INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO.

1. Segundo iterativa jurisprudência construída por esta Corte em torno do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212 /91, o abono único previsto em convenção coletiva não integra o salário-de-contribuição. Precedentes. 2. A Primeira Turma deste STJ entendeu que "considerando a disposição contida no art. 28, § 9º, 'e', item 7, da Lei 8.212 /91, é possível concluir que o referido abono não integra a base de cálculo do salário de contribuição, já que o seu pagamento não é habitual - observe-se que, na hipótese, a previsão de pagamento é única, o que revela a eventualidade da verba -, e não tem vinculação ao salário" (REsp 819.552/BA, Min. Luiz Fux, rel. p. acórdão Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 02.04.2009).

2. Recurso especial não provido

(REsp 1125381 SP 2009/0130623-6, Relator(a): Ministro CASTRO MEIRA, T2 - SEGUNDA TURMA, DJe 29/04/2010)

Colocando uma pá-de-cal no assunto IN RFB nº 1.453/2014 efetivou na IN RFB nº 971/2009 (que regula o custeio da Previdência Social), está a inserção, no art. 58, em seu inciso XXX, da hipótese de não incidência das contribuições sociais sobre a verba "ABONO ÚNICO PREVISTO EM CONVENÇÃO COLETIVA", *in verbis*:

Art. 58. Não integram a base de cálculo para fins de incidência de contribuições:

(...)

XXX - o abono único previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desde que desvinculado do salário e pago sem habitualidade. (Incluído pela IN RFB nº 1.453/2014)

Assim, neste tópico não assiste razão ao fisco, devendo o crédito ser exonerado, merecendo provimento o recurso voluntário apresentado.

Participação nos Lucros ou Resultados

A outra questão de mérito apresentada pela contribuinte refere-se aos valores pagos aos seus funcionários a título de PLR em desacordo com a lei. No presente caso, não havia previsão de "regras claras e objetivas, índices de produtividade, qualidade e lucratividade, e programas de meta e resultados". A fiscalização desconsiderou a distribuição dos resultados aos empregados, fazendo incidir a tributação.

A Constituição Federal de 1988, no inc. XI do art. 7º, incluiu entre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, a participação nos lucros ou resultados dos seus empregadores. O texto constitucional, neste ponto, é enfático ao assegurar a sua desvinculação

da remuneração percebida pelo empregado, de acordo com os critérios legais. Eis o teor do dispositivo:

“Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visam à melhoria de sua condição social:

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.”

Nesse sentido, a Lei de Custeio da Seguridade Social em seu artigo 28, § 9º, "j)", condicionou a não incidência de contribuição previdenciária ao atendimento dos critérios fixados em lei específica:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;”

Deste modo, para que uma empresa possa efetuar pagamentos aos seus funcionários do referido benefício, são necessários que se preencham alguns requisitos mínimos dispostos no artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000:

“Art.2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordo, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.”

Posta a norma resta saber se o procedimento adotado pela empresa afrontou ou não tal regulamentação.

Consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal, o exercício do direito assegurado pelo referido artigo começaria “com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração”. (RE 398284, Relator Min. Menezes Direito, Primeira Turma, julgado em 23/09/2008). A seu turno, a regulamentação do dispositivo “somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94” posteriormente

convertida na Lei 10.101/00. (RE 393764 AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 25/11/2008)

É dizer: a não incidência da contribuição social previdenciária está adstrita aos pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, pressupondo a observância de requisitos mínimos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000. Uma vez descaracterizado o benefício, as quantias em comento pagas pelo empregador a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

Não obstante o brilhantismo do arrazoado apresentado pela recorrente, considera-se que os documentos coletivos carreados aos autos não trazem qualquer regras claras, metas, ou meio de aferição de produtividade, pelo contrário, estipula valores fixo a serem pagos duas vezes ao ano a todos os funcionários.

Com efeito, os argumentos trazidos pela recorrente não são satisfatórios para determinar a natureza dos pagamentos como sendo excluídas da base de cálculo do tributo. A preocupação do legislador, constante na Lei 10.101/00, é no sentido de salvaguardar o direito do trabalhador.

Urge ressaltar que a regulamentação normativa tem o escopo de proteger o trabalhador, para que sua participação nos lucros se efetive. Assim, pode-se concluir que os documentos trazidos aos autos não indicam que houve o preenchimento dos requisitos mínimos necessários da Lei n. 10.101/00.

Diante desses elementos, deve ser mantida a tributação das contribuições provisórias incidentes sobre a distribuição dos lucros e resultados para os empregados da recorrente.

Da Multa de Mora

Por fim, sobre a multa aplicada, torna-se importante apreciar, a matéria, tendo em vista se tratar de questão de ordem. Dessa forma, em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea “c”, deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991 que assim dispõe:

“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, 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 27 de dezembro de 1996.”

20. E o supracitado art. 61, da Lei nº 9.430/96, por sua vez, assevera que:

“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.

(...)

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

Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de cem por cento, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, se for mais benéfica para o contribuinte.

Da Multa da Obrigação Acessória

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.”

Diante da regulamentação acima exposta, é possível identificar as regras do artigo 32-A:

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 N° 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 n° 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 n° 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 n° 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 a GFIP devem ser observadas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exhaustivamente 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 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 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 oblvio, 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 infracões 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 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.).

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 subseqüente 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 o exposto, conheço do recurso voluntário apresentado pelo contribuinte para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para afastar a incidência das contribuições previdenciárias sobre a rubrica de abono único previsto em Convenção Coletiva; aplicar a multa prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/91 combinado com o art. 61, § 2º da Lei n.º 9.430/96, se mais benéfica ao contribuinte; e 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 somente relativo à obrigação acessória em questão, lavrada no Debcad 51018.334-4, nos termos do art. 156, IV, do CTN.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ricardo Magaldi Messetti - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Oseas Coimbra Júnior

Sr Presidente,

Com as vênias de estilo, divirjo do e. Relator em relação à multa aplicada, somente.

A multa aplicada tem seu valor determinado pela legislação em vigor. A atividade tributária é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais, sendo-lhe vedada a discricionariedade de aplicação da norma quando presentes os requisitos materiais e formais para sua aplicação.

No entanto, o art. 106, inciso II,"c" do CTN determina a aplicação de legislação superveniente apenas quando esta seja mais benéfica ao contribuinte.

Os valores da multas referentes a descumprimento de obrigação principal foram alterados pela MP 449/08, de 03.12.2008, convertida na lei n° 11.941/09. Assim sendo, o valor da multa aplicada até a competência 11/2008 deve ser calculado segundo o art. 35 da lei 8.212/91, na redação anterior a lei 11.941/09, e comparado com o que consta na nova redação trazida no art. 35-A, transcrevo.

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei n° 11.941, de 2009).

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, dou-lhe parcial provimento para que o valor da multa aplicada até a competência 11/2008 seja calculado segundo o art. 35 da lei 8.212/91, na redação anterior a lei 11.941/09, e comparado com a nova redação trazida no art. 35-A da mesma lei, aplicando-se o mais benéfico.

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)

Oseas Coimbra Júnior – Redator Designado

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

Autenticado digitalmente em 06/04/2015 por OSEAS COIMBRA JUNIOR, Assinado digitalmente em 09/04/2015

por HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA, Assinado digitalmente em 06/04/2015 por OSEAS COIMBRA JUNIOR, Assi

nado digitalmente em 06/04/2015 por RICARDO MAGALDI MESSETTI

Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10830.724924/2012-28
Acórdão n.º **2803-004.167**

S2-TE03
Fl. 489

CÓPIA