



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

Processo nº 12268.000573/2008-47
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº **2803-004.220 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 12 de março de 2015
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente TMT - MOTOCO DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 13/11/2008

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INCABÍVEL.

Constitui-se em obrigação tributária acessória apresentar a empresa o documento a que se refere a Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, inciso IV e parágrafo 3., acrescentados pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, IV e parágrafo 5., também acrescentado pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, combinado com o art. 225, IV e parágrafo 4., do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima e Oseas Coimbra Junior.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

PRESIDENTE DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO NA DATA DA FORMALIZAÇÃO.

(assinado digitalmente)

Processo nº 12268.000573/2008-47
Acórdão n.º **2803-004.220**

S2-TE03
Fl. 3

Marcelo Oliveira

Relator ad hoc na data da formalização.

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 (Relator), EDUARDO DE OLIVEIRA.

Relatório

Conselheiro Marcelo Oliveira - Relator designado ad hoc na data da formalização

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo voto ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designado AD HOC para redigir o relatório e voto.

Esclareço que aqui reproduzo o relatório e as razões de decidir do então conselheiro, arquivados nos sistemas do CARF, com as quais não necessariamente concordo.

...

O presente Recurso Voluntário foi interposto contra decisão da DRJ, que manteve o crédito tributário oriundo da multa por infração ao disposto no art. 32, IV, da Lei n.8212/1991, por ter entregue GFIP com omissões sobre fatos geradores de contribuições que consistiriam em valores apurados pela fiscalização de diferenças, processo n. 12268.000576/2008-81, referentes à pagamento de auxílio educação não oferecida a todos os empregados (lev. AE), diferenças de folha de pagamento não declaradas em GFIP (lev. DFP), diferenças apuradas em GFIP retificadora apresentada após o início de ação fiscal (lev. GAP), valores pagos a título de programa de participação nos resultados à empregados ocupantes de cargos de coordenação, gerência e direção por não seguirem critérios claros (lev. PRL). O período dos lançamentos abrange de 01/01/2005 a 31/12/2007.

Assim, o recurso veio à presente turma especial para seu julgamento, em que apresentou os seguintes argumentos resumidos: que as GFIPs foram retificadas, e que as omissões referem-se a valores sem natureza remuneratória, como o auxílio-educação pagos e direcionado para interesses específicos da empresa, diferenças de pagamentos a título de PRL à diretores, presidente, coordenadores e gerentes, e que atenderia o disposto na Lei n. 10.101, e quanto aos levantamentos de diferenças quanto à folha de pagamento e GFIP apresentada após a fiscalização, a fiscalização teria incluído indevidamente valores pagos a título de 13º salário oriundo de rescisão de contrato de trabalho, a título de acidentes de trânsito sofrido por empregados, ainda requereu a relevação da multa por ter corrigido os erros, bem como aplicação retroativa das alterações legais ocasionadas pela MP 449/2008 e sua lei de conversão.

Esse é o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira - Relator designado ad hoc na data da formalização

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo voto ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designado AD HOC para redigir o relatório e voto.

Esclareço que aqui reproduzo as razões de decidir do então conselheiro, arquivados nos sistemas do CARF, com as quais não necessariamente concordo.

...

I - O recurso é tempestivo, preenchendo os requisitos de admissibilidade, assim deve o mesmo ser conhecido.

II – Efetivamente, quanto às retificações de GFIP, para qualquer efeito, as mesmas devem ser consideradas tanto para o lançamento quanto para o presente julgamento, pois mesmos retificada apresentaram omissões quanto à valores de natureza remuneratória, como passar-se-á analisar nos itens seguintes.

III – Quanto aos créditos tributários constituídos com base no levantamento de valores pagos pela recorrente aos seus empregados a título de auxílio educação, o lançamento simplesmente aplicou a norma de incidência tributária por entender que não foi extensiva a todos os funcionários, pois as bolsas seriam concedidas sob critérios de escolha dos gerentes, diretores e presidente, para atender as necessidades dos próprios setores a eles vinculados, na forma do art. 28, §9º, *t*, da Lei n. 8.212/1991. Em momento algum descaracterizou a finalidade de tais valores.

Esta turma especial, bem como o CARF/MF, com base de reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, entende que a natureza desse tipo de auxílio pago pelas empresas aos seus empregados, que possibilite que os mesmos possam cursar o ensino superior é claro em entender que o disposto da norma extraída do art. 28, §9º, *t*, aplica-se excluindo-se a incidência da norma de exação.

Vai-se além, o acima entendimento é de que não se trata sequer de verba remuneratória (pagamento pelo trabalho), mas verba indenizatória, ou investimento propriamente dito, pois é um pagamento para melhoria da execução dos trabalhos prestados (pagamento para o trabalho). Observe-se que os cursos e bolsas fornecidas somente são concedidos conforme a necessidade do setor do funcionário, clara natureza de treinamento do trabalho. E qualquer curso superior, mesmo que aparentemente não vinculado à atividade fim da empresa, representa em claro aumento de produtividade do trabalhador e de suas funções

cognitivas. Ora, tais verbas estão fora do conceito de remuneração dos arts. 22, I e 28, I, da Lei n. 8.212/1991, logo, entendo que não se trata de aplicação da norma isentiva, mas sim de um caso de não incidência.

Como já alertado, o entendimento é o mesmo do Superior Tribunal de Justiça de forma pacífica, a ponto da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no o art. 2º, inciso I, da Portaria n. 294/2010, declara que deixará de recorrer das decisões desfavoráveis na matéria, conforme o item 35 e informa as bases de tal decisão:

Contribuição Previdenciária. Valores despendidos a título de bolsa de estudo dos empregados. Não incidência. Os valores despendidos pelo empregador com a educação do empregado não podem ser considerados como salário 'in natura', pois não retribuem o trabalho efetivo, não integrando a remuneração. Trata-se de investimento da empresa na qualificação de seus empregados. Assim, não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária. ***Precedentes: RESP 479056/SC, RESP 1079978/PR, RESP 916208/ES, RESP 729901/MG, RESP 784887/SC, RESP 1079978/PR, RESP 676627/PR.***

Já quanto os lançamentos sobre as bolsas de estudos pagas, entendo que o mesmo também não sofre a incidência de contribuições previdenciárias, justamente por não conter natureza remuneratória, desvinculado do salário do empregado, conforme a muito declara o Superior Tribunal de Justiça:

PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. "O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho." (RESP 324.178-PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

2. In casu, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação dos próprios empregados ou dependentes, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp. 784887/SC. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ.18.03.2002).

3. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no Ag 1330484/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 01/12/2010)

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.
AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDOS. SÚMULA
7/STJ.*

1. Não há cerceamento de defesa ou omissão quanto ao exame de pontos levantados pelas partes, pois ao Juiz cabe apreciar a lide de acordo com o seu livre convencimento, não estando obrigado a analisar todos os pontos suscitados.

2. Restou asseverado pelo Tribunal a quo que as bolsas de estudos não guardam natureza remuneratória, ou seja, não estavam associadas a qualquer contraprestação laboral, pois eram concedidas indistintamente a todos os munícipes, como um programa assistencial, embora servidores do Município e seus dependentes pudessem fruir de tal benefício.

3. Não há como atender ao pleito do recorrente, pelo reconhecimento da natureza remuneratória do auxílio-educação ou da bolsa de estudos, sem reexaminar o substrato fático que cerca a controvérsia.

Incidência da Súmula 7/STJ.

4. Recurso especial não conhecido.

(REsp 375.468/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/11/2004, DJ 07/03/2005, p. 187)

Assim entendo que não há como sustentar o lançamento das contribuições sobre os valores concedidos a título de auxílio-educação de empregados(lev. AE).

IV -Quanto ao lançamento com base no pagamento a título de PLR a diretores, gerentes e presidente, passa-se a considerar:

Efetivamente, não há apontado qualquer critério específico e claro para distribuição de valores a título de PRL, fato apontado pela fiscalização. O disposto no art. 2º, I e II, da Lei n. 10101/2001, é clara que critérios de aferição dos valores a serem pagos por PRL devem ser claros a todos os empregados e colaboradores da empresa, mesmo que de forma seccionada, e de forma aprovada pelos empregados. No PPR da empresa, a parte direcionada aos “cargos de confiança” tais critérios não são apresentados, *ex vi*:

1. OBJETO, VIGÊNCIA e ABRANGÊNCIA

1.3. Aos empregados que ocupam cargo de confiança na empresa (coordenação, gerência e direção) não se aplicarão os objetivos e valores abaixo indicados sendo facultada a empresa a possibilidade de instituir Programa de Participação nos Resultados diferenciado para estes empregados.

Observe-se que tanto o disposto no art. 7º, XI, da Constituição Federal, regulado pelo art. 2º, da Lei n. 10.101/2001, e art. 28, §9º, j, da Lei n. 8.212/1991, que são claros a determinar que os valores pagos a título de PRL devem ser a vinculados dos valores aos lucros ou ao resultado da empresa. A critérios omissos sem representar o aumento de produção ou rentabilidade das atividades da empresa, demonstram apenas um aumento de salário, não a transformação do trabalhador em participante do sucesso ou fracasso da empregadora, o que é a finalidade das empresas: elemento de integração de capital e trabalho. Assim, o caso presente demonstram uma tentativa de mascaramento de remuneração pelos serviços em lucro. Ou seja, conforme o art. 28, I, da Lei n.

8.212/1991, demonstra-se a ocorrência da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias em questão. Essa é a orientação do próprio CARF/MF:

Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). DESACORDO COM A LEI. INCIDÊNCIA. A parcela paga aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados, em desacordo com as diretrizes fixadas pela legislação pertinente, integra o salário de contribuição. Integra o salário de contribuição a parcela paga pela empresa ao segurado empregado a título de "produtividade", quando paga ou creditada em desacordo com lei específica. MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR. O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%. Recurso Voluntário Provido em Parte. (Ac. 2402-004.226, Rel. Cons. Ronaldo Lima Macedo, da 2ª Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 2ª. Seção de Julgamento do CARF/MF, julg. 13.10.2014)

Assim, neste ponto, não se pode acolher o pedido.

V - Quanto aos levantamentos de diferenças quanto à folha de pagamento e GFIP apresentada após a fiscalização, a fiscalização teria incluído indevidamente valores pagos a título de 13º salário oriundo de rescisão de contrato de trabalho, a título de acidentes de trânsito sofrido por empregados.

A. Em que pese o entendimento da Recorrente e os precedentes trazidos, observa-se que quanto à incidência das contribuições previdenciárias sobre verbas pagas a título de 13º salário, o Superior Tribunal de Justiça já consolidou o entendimento de que há incidência sobre tais verbas:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO. INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. SÚMULA 83/STJ.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

2. Quanto à incidência de Contribuição Previdenciária Patronal sobre o 13º salário (gratificação natalina), o STJ tem entendido que, por possuir caráter permanente, integra a base de cálculo do salário de contribuição. Portanto, a remuneração a título de gratificação natalina sujeita-se à incidência da Contribuição Previdenciária.

3. Dessume-se que o acórdão recorrido está em sintonia com o atual entendimento deste Tribunal Superior, razão pela qual não

merece prosperar a irresignação. Incide, in casu, o princípio estabelecido na Súmula 83/STJ.

4. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp 1490374/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2014, DJe 03/02/2015)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. VALORES PAGOS A TÍTULO DE DÉCIMO-TERCEIRO/GRATIFICAÇÃO NATALINA. INCIDÊNCIA.

MATÉRIA JULGADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC.

AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC.

1. A Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.066.682/SP, realizado na sistemática do art. 543-C do CPC, sedimentou entendimento segundo o qual há incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de décimo-terceiro salário. Entendimento esse que ainda pode ser extraído do que consta das Súmulas n. 207 e n. 688 do STF.

2. Sobre o tema, pelo STF: RE 395613 AgR, Relator Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe-034; RE 372484 AgR, Relator: Min.

Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe-029. Pelo STJ, ainda, vide: AgRg no REsp 1456493/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 28/10/2014; AgRg no AREsp 556.663/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/10/2014; AgRg no REsp 1454929/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 01/07/2014.

3. Constatado que a Corte de origem empregou fundamentação adequada e suficiente para dirimir a controvérsia, é de se afastar a alegada violação do art. 535 do CPC.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 504.044/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/11/2014, DJe 01/12/2014)

Logo, neste ponto, o lançamento deve ser mantido.

B. De forma contrária ao posto acima, os valores pagos referentes aos 15(quinze) primeiros dias antecedentes à concessão auxílio-acidente, em razão de incapacitação do empregado ao trabalho por acidente, não sofrem incidência de contribuições previdenciárias e outras, pois efetivamente não têm natureza remuneratória. Observe-se, o que tais valores não são pagos em retribuição ao trabalho, mas para garantir a subsistência do

empregado afastado. Logo, não estaria previsto no fato gerador/base de cálculo prevista no art. 28, I, da Lei n. 8.212/1991, representando um caso de não-incidência.

Esse entendimento foi consolidado pelo STJ, sob a égide de recurso repetitivo (art. 543-C, do CPC), replicando efeitos a outros julgamentos, como cita-se o arresto exemplificativo:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA SOBRE FÉRIAS GOZADAS E SALÁRIO MATERNIDADE E QUINZE PRIMEIRO DIAS DE AFASTAMENTO.

1. A Primeira Seção, por ocasião do julgamento do REsp 1.230.957- RS, da relatoria do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, sob o regime do artigo 543-C do CPC, Dje 18-3-2014, fixou o entendimento de que não incide contribuição previdenciária sobre as quantias pagas pelo empregador ao empregado nos primeiros quinze dias que antecedem o recebimento do auxílio-acidente, nem sobre o terço constitucional de férias. Na mesma ocasião, decidiu-se pela incidência do tributo sobre o salário maternidade.

2. A respeito dos valores pagos a título de férias, esta Corte vem decidindo que estão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária. Precedentes: AgRg no Ag 1424039/DF, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 21/10/2011; AgRg nos EDcl no REsp 1040653/SC, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 15/09/2011." (AgRg no AREsp 90.530/DF, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/03/2014, DJe 04/04/2014) Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1462091/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/09/2014, DJe 23/09/2014)

Por fim, como tal matéria foi submetida ao crivo da Superior Tribunal de Justiça, sob a égide art. 543-C do normativo processual, segundo a redação do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, de reprodução de seu entendimento é obrigatória aos Conselheiros.

Assim, neste ponto merece razão a Recorrente, para que o lançamento seja cancelado no que tange contribuições incidentes sobre valores pagos a título de auxílio-acidente de trânsito.

VI – Observa-se que efetivamente houve correção das GFIP, conforme apontado pela decisão recorrida e relatório fiscal, mesmo que parcialmente.

A obrigação de informar em GFIP todas as informações referentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, está prevista no art. 32, IV, da Lei n. 8.212/1991. Obrigação essa que tem natureza instrumental (art. 113, do CTN), como forma de auxiliar o controle e arrecadação tributária, mas é autônoma do cumprimento das demais obrigações.

A contribuinte não cumpriu o requisito do art. 291, §1º, do RPS, vigente à época do lançamento, por não ter corrigido integralmente no falta no prazo da impugnação.

Entretanto, em razão à proporcionalidade e a natureza da infração, deve-se observar que houve parcial retificação das informações. Observa-se que o texto do art. 291, §1º, do RPS, não especifica se a correção deve ser integral, presumi-se que sua aplicação por necessidade de interpretação mais benéfica ao contribuinte (art. 112, do CTN), quando cabível, deve ser aplicada também à correção parcial.

Logo, deve-se-ia relevar a multa aplicada na proporcionalidade da correção realizada aos autos no prazo de impugnação.

VII - Em análise da retroatividade da nova redação aos artigos 32 e 32-A, a partir da MP n. 449/2008, deve ser observado que ao caso houve recente afetação de nova legislação. Assim, deixo de ater a tais alegações e passo a atentar à Lei n. 13.097/2005, bem como sob licença transcrevo o voto do Dr. Ricardo Magaldi Messetti, nos autos do processo n. _____, o qual adoto integralmente:

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, por sua vez, pode ser apenas referente às infrações ou ao crédito tributário como um todo.

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

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

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

"A anistia não se confunde com a remissão. Esta pode dispensar o tributo, ao passo que a anistia fiscal é limitada à exclusão das

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

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

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

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

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

Por isso, no direito moderno, a anistia não é vista, basicamente, como um favorecimento individual, posto que seu destinatário

imediatamente é a pessoa humana e a sociedade. Nesse sentido, não pede nenhuma justificção condicional ao ato da autoridade que a concede, ainda que, secundariamente, possa atingir certas finalidades (como por exemplo, a paz social ou um benefício econômico). Ou seja, ela não é concedida por que nem para que um conjunto de beneficiários por meio dela ela se beneficie, mas no interesse soberano da própria sociedade.

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

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

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

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

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

Já a remissão é. justamente, uma dessas modalidades, cuja estrutura, como diz Aliomar Baleeiro, vem do Direito Privado. A remissão de dívida é negócio jurídico unilateral, que pode ser abstrato ou causal. Se causal, faz depender de solução de outra obrigação a sua eficácia. A eventual bilateralidade da remissão depende do que o credor quer. Ou seja, a bilateralidade não lhe

é essencial. Entende-se, desse modo. que a remissão tributária seja ato fundamentado e que a lei concedente preencha os requisitos estabelecidos pela lei complementar.

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

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

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

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

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

Dessa forma, como fundamento autônomo, aos anteriores, leva-se a conclusão pelo cancelamento do crédito tributário em questão.

Foi assim que o conselheiro votou na sessão de julgamento.

V – Conclusão

V – Isso posto, voto por conhecer o Recurso Voluntário, para no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, reformando a decisão anterior e cancelar o lançamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Relator *ad hoc* na data da formalização.

Processo nº 12268.000573/2008-47
Acórdão nº **2803-004.220**

S2-TE03
Fl. 17

CÓPIA