



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

Processo nº 13971.721588/2012-45
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2803-004.155 – 3ª Turma Especial
Sessão de 10 de março de 2015
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente TEXTFOR - TEXTIL FORNACE LTDA EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/01/2007

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

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

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto 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 Oseas Coimbra Junior e Helton Carlos Praia de Lima. Ausência justificada momentânea do Conselheiro Gustavo Vettorato.

(assinatura digital)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente

(assinatura digital)

Ricardo Magaldi Messetti - Relator

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

CÓPIA

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte Texfor - Textil Fornace Ltda EPP em face de acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2007

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AIOP n 37.359.3708.

APRESENTAR GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração à legislação previdenciária, sujeita a multa variável em função do número de segurados da empresa, deixar de entregar, mensalmente, GFIP na rede bancária autorizada, com as informações acerca dos fatos geradores das contribuições previdenciárias e outras do interesse da RFB.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. DISCUSSÃO EM FORO INADEQUADO

Tratando-se de processo de crédito relativo a contribuições previdenciárias, exigíveis por decorrência da exclusão da empresa do sistema SIMPLES, não é esse o foro adequado para discussão acerca dessa exclusão e sim o respectivo processo instaurado para esse fim. Descabe em sede de processo de lançamento fiscal de crédito tributário o reexame dos motivos que ensejaram a emissão do ato de exclusão.

LANÇAMENTO FISCAL. EXCLUSÃO DO SIMPLES. FATO IMPEDITIVO INEXISTENTE.

Restando improvado qualquer impedimento à constituição do crédito de natureza previdenciária patronal decorrente da exclusão da empresa do SIMPLES, é válido o auto de infração lavrado para esse fim.

REPRESENTAÇÃO ADMINISTRATIVA.

Constatada a ocorrência de qualquer hipótese de vedação ou de exclusão obrigatória do SIMPLES deverá a Fiscalização emitir Representação Administrativa à Delegacia da Receita Federal circunscriçionante da empresa.

APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA.

Foi observado pela Fiscalização na lavratura do presente lançamento, a aplicação da penalidade menos severa, conforme preceitua o Princípio da Retroatividade Benigna, previsto no art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

GRUPO ECONÔMICO.

Em se tratando de grupo econômico, o Auto de Infração será lavrado especificamente contra o sujeito passivo ao qual é atribuído o não cumprimento da respectiva obrigação acessória, dado o caráter pessoal da imputação da falta.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Trata o processo ora em questão de crédito previdenciário lançado pela fiscalização por meio do Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD nº 37.359.3708 (fls. 414), contra a empresa acima identificada, que de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 415/433, é decorrente da apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, no período de 01/2007 a 06/2007. Dessa forma, a autuada infringiu o disposto no art. 32, inciso IV e parágrafo 5º, da Lei nº 8.212/91 c/c com o art. 225, inciso IV, parágrafo 4º, do Decreto nº 3.048/91.

Consta, ainda, do Relatório Fiscal que enviou GFIP no período de 01/2007 a 06/2007, referentes aos trabalhadores a seu serviço, informando o código 2, como sendo empresa do SIMPLES, ao invés de 1, como empresa Normal. O enquadramento incorreto alterou para menor o valor devido à Previdência Social, pois não foi declarada a contribuição patronal.

Informe ainda que, a empresa não providenciou o encaminhamento de novas GFIP objetivando a regularização de sua situação e nem recolheu as contribuições devidas, mesmo sendo excluída do SIMPLES a partir de 01/01/2000, conforme Ato Declaratório Executivo ADE nº 079/2009, processo nº 13971.000217/200769.

Na comparação da multa, constatou que na competência 01/2007, a multa com base na legislação anterior à vigência da MP nº 449/2008, foi mais benéfica ao contribuinte. Dessa forma, lançou o Auto de Infração no valor de R\$8.085,60, na forma prevista no art. 32, inciso IV, parágrafo 5º, da Lei nº 8.212/91 c/c o art. 284, inciso II e art. 373, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

A Autoridade Lançadora faz um breve comentário acerca da caracterização de um grupo econômico de fato constatado em auditoria fiscal anterior (janeiro/2007), denominado “GRUPO DICOTONE”, o qual era composto pelas seguintes empresas: Pemar Malhas Ltda, Bela Vista Investimento e Participações Ltda, Betex Beneficiamentos Têxteis Ltda EPP e Texfor Têxtil Fornace Ltda – EPP, ora autuada.

Devidamente intimada da autuação, a contribuinte apresentou impugnação na qual aduziu, em síntese, que:

a) que o ato de exclusão do Simples Nacional foi objeto do processo administrativo nº 13971.000217/2007-69, ainda em trâmite, pois em abril/2012 interpôs recurso voluntário ao CARF, encontrando-se pendente de julgamento. Dessa forma, entende

que, não tendo ocorrido decisão definitiva transitada em julgado no tocante a sua exclusão do SIMPLES, nenhum outro tributo seria devido, a não ser aquele do SIMPLES FEDERAL, sob pena de ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa;

b) ao contrário do que alega a Autoridade Fiscal, não ocorreu nenhuma omissão em relação à informação, declaração e/ou pagamento, uma vez que apresentou aquelas decorrentes de seu enquadramento no Simples Federal, a qual se acha obrigada.

c) que o Ato Declaratório de Exclusão está prejudicado em razão de não encontrar amparo em nenhuma norma jurídica. Neste caso, explica que a Lei nº 9.317/96 foi revogada pela Lei Complementar nº 123, que em 14 de dezembro de 2006, aprovou o Novo Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte;

d) que foi indevidamente excluída do Simples Federal com base no artigo 14, inciso IV, da Lei nº 9.317/96, sob o argumento de que foi constituída por interpostas pessoas. Por conseguinte, a Autoridade Fiscal desconsiderou o fato de que as empresas BETEX e TEXFOR são pessoas jurídicas distintas, com personalidades próprias e independentes uma da outra. Este procedimento adotado pelo Fisco seria totalmente irregular, uma vez que, cerceou o direito de defesa da Requerente, bem como, violou a personalidade jurídica das empresas;

e) que pretende a fiscalização excluir a empresa TEXFOR do Simples Federal, sob a alegação de que a mesma, juntamente com as empresas DICOTONE e BETEX, formam uma única empresa. No entanto, a Autoridade Fiscal em nenhum momento comprovou a existência de fraude ou simulação, e muito menos, desconsiderou a personalidade jurídica das empresas, para efetivamente caracterizar o pretendido vínculo entre elas, sendo, por conseguinte, impossível manter a dita exclusão e lançar créditos decorrentes das contribuições previdenciárias;

f) que foi excluída do Simples Federal sem um processo administrativo específico instaurado. Dessa forma, entende que deve existir um processo administrativo a fim de embasar sua exclusão, não pode a Receita Federal emitir ADE apenas com base em informações prestadas pela Autoridade Fiscal;

g) que deveria ter sido aplicada a multa de R\$ 20,00 para grupo de cada 10 informações omitidas em GFIP, por se tratar de um valor muito inferior ao previsto no antigo parágrafo 4º, do art. 32, da Lei nº 8.212/91, devendo por esta razão ser aplicada retroativamente, o que não ocorreu;

h) em função da dúvida trazida na redação do art. 32, da Lei 8.212/91, devese, nos termos do artigo 112, do CTN, adotar a interpretação mais favorável ao contribuinte, ou seja, de que a multa deve ser aplicada levando-se em consideração o número de funcionários envolvidos na irregularidade apontada pela Autoridade Fiscal e ainda, a limitação deve ser em relação ao valor total da autuação e não por competência.

As empresas Dicotone Têxtil Ltda, Bela Vista Investimentos e Participações Ltda e Nobre Indústria Têxtil Ltda, foram regularmente notificadas como solidárias e apresentaram impugnações próprias.

Ao analisar os argumentos apresentados pela contribuinte, bem como pelas empresas solidárias, a DRJ entendeu por bem em manter intacto o lançamento efetuado, conforme a ementa alhures apresentada.

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, repisando os argumentos trazidos em sua impugnação.

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

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Ricardo Magaldi Messetti

Da Admissibilidade

Efetuando o juízo de prelibação, observo que o recurso voluntário da contribuinte é tempestivo e presentes se encontram os demais requisitos para sua admissibilidade, razão pela qual passo a apreciá-lo.

Da Exclusão do Simples

As alegações trazidas pela recorrente, quanto a sua exclusão do SIMPLES, não possuem fundamento suficiente para reformar a decisão vergastada, até porque, ao consultar o Processo n. 13971.000217/2007-69, observei que o mesmo ainda não foi apreciado pela Primeira Seção deste Conselho, devendo, por consectário, ser mantida a decisão de exclusão da contribuinte do Simples.

Como se depreende dos autos, restou constatada a exclusão da empresa do SIMPLES, por meio do Ato Declaratório Executivo n.º 079/2009, exarado no processo n.º 13971.000217/2007-69, em razão da constituição de pessoas jurídicas por interpostas pessoas (art. 14, inciso IV da Lei n.º 9.317/96 e art. 23, inciso IV da IN/SRF 608/06), consequentemente por incidir na vedação do art. 9º, inciso IX da Lei n.º 9.317/96.

Acrescente-se que o Ato Declaratório possui eficácia retroativa e, corroborando tal entendimento, tem-se a seguinte jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO - SIMPLES - EXCLUSÃO - EFICÁCIA RETROATIVA - MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO - VALIDADE DO ATO. 1. A exclusão do contribuinte do SIMPLES opera-se com a notificação do contribuinte, mas este não se encontra obrigado, nem lhe assiste direito, de recolher as contribuições e impostos federais na forma deste programa após a situação fática que determinou sua exclusão. 2. É hipótese de exclusão do SIMPLES a participação com mais de 10% do capital de outra pessoa jurídica, cujos faturamentos somados ultrapassam o teto limite para participação no programa, que passa a vigorar no mês seguinte subsequente ao da ciência do óbice pelo Fisco, nos termos do art. 9º, IX c/c o art. 13, § 2º, b, da Lei 9.317/96. 3. A eficácia declaratória da exclusão não implica em modificação do critério jurídico do lançamento. 4. Recurso especial não provido. Decisão Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques

votaram com a Sra. Ministra Relatora.” (REsp 1021095/RS, Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma, 04/11/2008).”

Assim, como a matéria em questão já foi discutida e decidida na esfera administrativa, há óbice à apreciação das razões que postulam o direito ao regime. Nesse sentido, tem-se o seguinte julgado:

“NORMAS PROCESSUAIS. MATÉRIA OBJETO DE OUTRO PROCESSO ADMINISTRATIVO. A matéria versando sobre objeto de litígio tratado em outro processo administrativo, no caso a exclusão do Simples, não pode ser tratada por este Colegiado, ainda mais quando foi decidida definitivamente desfavorável à recorrente. Recurso não conhecido. EXCLUSÃO DO SIMPLES. EFEITOS. A exclusão do Simples, efetuada de ofício, nos casos dos incisos III a XVIII do art. 9º. da Lei nº. 9317/96, passa a surtir efeitos a partir do mês subsequente àquele em que se proceder a exclusão. FALTA DE RECOLHIMENTO. É legítima a exigência decorrente da falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição. Recurso negado.” (Segundo Conselho de Contribuintes. 4ª Câmara. Turma Ordinária, [Acórdão nº 20400867 do Processo nº 10865000668200120](#), de 06/12/2005).

Ademais, alega, ainda, o contribuinte a inexistência de relação com as empresas solidárias. Entretanto, infere-se dos autos que as empresas funcionavam conjuntamente no mesmo local, sendo que os diretores das empresas, por muitas vezes, se confundem.

Desta feita, são devidas as contribuições previdenciárias a que está sujeita a contribuinte excluída do SIMPLES, não merecendo acolhimento o recurso da contribuinte neste tópico.

Do Grupo Econômico

A recorrente insurge contra a configuração de grupo econômico, ocorre que ao analisar a existência de grupo econômico, para o descumprimento de obrigações acessórias, a DRJ foi hialina ao afirmar que não se aplicaria a solidariedade, conforme se observa do acórdão ora recorrido.

No presente caso, cumpre esclarecer que a presente autuação decorre do descumprimento por parte do sujeito passivo de uma obrigação acessória (Código Tributário Nacional, artigo 113, parágrafo 2o.), não se aplicando, por conseguinte, a responsabilidade solidária prevista no artigo 30, IX da Lei 8.212/91, conforme o disposto no artigo 179, I, da Instrução Normativa/INSS/SRP nº 03/2005, na redação dada pela Instrução Normativa SRP 020/2007, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, segundo o qual, são responsáveis solidários pelo cumprimento da obrigação previdenciária principal as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, entre si.

Assim, não sucumbindo a contribuinte neste tópico, deixo de analisar as alegações do recurso neste sentido.

Da Multa Aplicada

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

Autenticado digitalmente em 31/03/2015 por RICARDO MAGALDI MESSETTI, Assinado digitalmente em 31/03/

2015 por RICARDO MAGALDI MESSETTI, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por HELTON CARLOS PRAIA DE LI

MA

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

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 nº 11.941, de 2009, alterou a Lei nº 8.212/91 para abrandar os valores da multa aplicada:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações

incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;

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

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

f) fixação de valores mínimos de multa.

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

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

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

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

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

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

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

...

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

...

Multas de Lançamento de Ofício

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

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

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

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

Feitas essas considerações, tenho por certo que as regras postas no artigo 44 aplicam-se aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. No que se refere à *“falta de declaração e nos de declaração inexata”*, deve-se observar o preceito por meio do qual a norma especial prevalece sobre a geral, uma vez que o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente a uma espécie de declaração que é a GFIP, devendo assim prevalecer sobre as regras do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 o qual se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não pode ser aplicado o artigo 43 da mesma lei:

“Auto de Infração sem Tributo

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

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

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

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

Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades

pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

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

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

Seção IV

Acréscimos Moratórios Multas e Juros

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

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

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

Redação anterior do artigo 35:

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

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

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

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

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

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

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

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

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

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

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

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

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

Da Anistia Instituída pela Lei n. 13.097/2015

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

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

(...)

Seção XIV

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

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

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

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

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

Ora, a anistia é classificada como o perdão legal da infração, o que obsta a constituição do crédito tributário referente às correspondentes penalidades. É causa de exclusão do crédito tributário, o que significa dizer que impede a constituição do crédito através do lançamento, consoante a norma do art. 175 do CTN, e, como todo benefício fiscal, somente pode ser concedida por Lei tributária específica.

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

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

"Anistia fiscal é o perdão de falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido mandamento legal. Tem, como se vê, duas acepções: a de perdão pelo ilícito e a de perdão da multa. As duas proporções semânticas do vocabulário anistia oferecem matéria de relevo para o Direito Penal, razão porque os penalistas designam anistia o perdão do delito e o indulto o perdão da pena cominada para o crime. Voltando-se para apagar o ilícito tributário ou a penalidade infligida ao autor da ilicitude, o instituto da anistia traz em si indiscutível caráter retroativo, pois alcança fatos que se compuseram antes do termo inicial da lei que a introduz no ordenamento. Apresenta grande similitude com a remissão, mas com ela não se confunde. Ao remir, o legislador tributário perdoa o débito tributário, abrindo mão do seu direito

subjetivo de percebê-lo; ao anistiar, todavia, a desculpa recai sobre o ato da infração ou sobre a penalidade que lhe foi aplicada. Ambas retroagem, operando em relação jurídica já constituídas, porém de índole diversa: a remissão, em vínculo obrigacional de natureza estritamente tributária; a anistia, igualmente em liames de obrigação, mas de cunho sancionatório."

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

"A anistia não se confunde com a remissão. Esta pode dispensar o tributo, ao passo que a anistia fiscal é limitada à exclusão das infrações 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 oblição, esquecimento, juridicamente ela "provoca a criação de uma ficção legal", ela não "apaga" propriamente a infração, mas "o direito de punir", razão pela qual aparece depois de ter surgido o fato violador, não se confundindo com uma novação legislativa.

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

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

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

Esse argumento, que admite a anistia da infração por força da anistia da pena, valeria quando ocorresse o cancelamento total da pena, mas é impróprio quando o caso é de mera redução, pois seria então de se perguntar se estaria ocorrendo a anistia (em parte?!) da infração, em relação à qual, como se sabe, a pena pecuniária não tem função compensatória de crédito. Pode-se anistiar uma infração e não outra, a infração referente a um tributo e não a outro, as infrações punidas com multa até certo montante, mas não um "pedaço" de infração nem penas até certo montante de tal modo que a infração ou o direito de punir ficassem "meio" anistiados. A possibilidade legal de perdão de parte de penalidades, com a utilização da fórmula "cancelamento ou redução de multas e penalidades", merece, pois, uma outra explicação.

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

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

Assim, entendo que a anistia trazida pelo artigo 49 da Lei 13.097/2015 deve ser 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 a remissão da multa por entrega de GFIP apresentada com incorreções

ou omissões não há qualquer condição, devendo ser de imediato aplicado os termos propostos, com a corolária extinção do crédito tributário lançado.

Conclusão

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

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ricardo Magaldi Messetti - Relator