



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

Processo n° 19515.721897/2011-06
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2302-003.053 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2014
Matéria Agroindústria ou Produtor Rural
Recorrentes AGROPECUARIA SCHIO LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. NECESSIDADE.

No sistema do livre convencimento motivado, adotado em nosso ordenamento jurídico, inclusive nos processos administrativos, o julgador forma livremente o seu convencimento, porém deve fundamentar a decisão de forma clara a impedir que não seja cerceado o direito de defesa do contribuinte.

Recurso de Ofício Provido

Recurso Voluntário Não Conhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em dar provimento ao Recurso de Ofício para anular a decisão de primeira instância, nos termos do voto divergente vencedor, que integra o presente julgado. A Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz fará o voto divergente. Vencidos na votação o Conselheiro Relator e o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, que entenderam pelo provimento do Recurso de Ofício para restabelecer os valores referentes à multa de mora e à multa de ofício nos AI's DEBCAD n.º 37.202.203-0, 37.202.215-4 e 37.202.216-2; bem como para reintegrar, em parte, a multa exigida por meio do AI DEBCAD n.º 37.202.202-2, referente ao descumprimento de obrigação acessória. O Recurso Voluntário não foi conhecido frente a anulação da decisão de primeira instância.

(assinado digitalmente)

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)
RELATOR ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

(assinado digitalmente)
JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de Turma), Arlindo da Costa e Silva, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e André Luís Mársico Lombardi.

Relatório

Trata-se de recursos voluntário e de ofício em face da decisão de primeira instância que, por unanimidade de votos, julgou a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário lançado por intermédio de quatro Autos de Infração (fls. 608 e seguintes).

Foram mantidos os valores originários dos lançamentos efetuados nos AI's DEBCAD n.º 37.202.203-0, 37.202.215-4 e 37.202.216-2, referentes ao descumprimento de obrigação principal, e os juros de mora, sendo excluídos os valores referentes à multa de mora e à multa de ofício. Outrossim, determinou-se o cancelamento da multa exigida por meio do AI DEBCAD n.º 37.202.202-2, referente ao descumprimento de obrigação acessória.

Adota-se o relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 611 e seguintes), que bem resume o quanto consta dos autos:

DA AUTUAÇÃO

São integrantes do presente processo os seguintes Autos de Infração (AI's) lavrados, pela fiscalização, contra a empresa retro identificada:

• **(1) AI DEBCAD n.º 37.202.203-0**, no montante de R\$ 14.497.542,77 (quatorze milhões, quatrocentos e noventa e sete mil e quinhentos e quarenta e dois reais e setenta e sete centavos), consolidado em 12/12/2011, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, previstas no **artigo 25, incisos I e II da Lei n.º 8.870, de 15/04/1994**, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural para o mercado interno, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas aos estabelecimentos 91.501.783/0006-57, 91.501.783/0007-38 e 91.501.783/0008-19, e a competências de 01/2006 a 12/2008;

• **(2) AI DEBCAD n.º 37.202.215-4**, no montante de R\$ 1.393.994,48 (um milhão, trezentos e noventa e três mil e novecentos e noventa e quatro reais e quarenta e oito centavos), consolidado em 12/12/2011, referente a contribuições destinadas a terceiros – SENAR (Serviço Nacional de Aprendizagem Rural), previstas no **artigo 25, parágrafo 1º da Lei n.º 8.870, de 15/04/1994**, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural **para o mercado interno**, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas aos estabelecimentos 91.501.783/0006-57, 91.501.783/0007-38 e 91.501.783/0008-19, e a competências de 01/2006 a 12/2008;

• **(3) AI DEBCAD n.º 37.202.216-2**, no montante de R\$ 463.179,41 (quatrocentos e sessenta e três mil e cento e setenta e nove reais e quarenta e um centavos), consolidado em 12/12/2011, referente a contribuições destinadas a terceiros – SENAR (Serviço Nacional de Aprendizagem Rural), previstas no **artigo 25, parágrafo 1º da Lei n.º 8.870, de 15/04/1994**, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural **para o mercado externo**, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas ao estabelecimento 91.501.783/000819, e a competências de 02/2006 a 09/2008;

• **(4) AI DEBCAD n.º 37.202.202-2**, com código de fundamento legal 68, e multa no valor originário de R\$ 1.867.426,75 (um milhão, oitocentos e sessenta e sete mil e quatrocentos e vinte e seis reais e setenta e cinco centavos), por **infração** ao disposto no **artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, na redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/1997**, e no artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, abrangendo competências de 01/2006 a 11/2008.

O Relatório do Processo Administrativo Fiscal, de fls. 274 a 284, comum aos quatro AI's, em suma, traz as seguintes informações:

• que a empresa tem por objeto social: a) a produção de frutas, a criação de gado vacum e o cultivo de cereais em geral; b) a comercialização e industrialização de seus produtos e subprodutos agrícolas e pastoris; c) a produção e comercialização de material de multiplicação vegetal; d) a prestação de serviços de embalagem e armazenagem de frutas próprias; e) a importação e exportação; f) a prestação de serviços de classificação de produtos vegetais, seus subprodutos e resíduos de valor econômico;

• que **a empresa é enquadrada como produtora rural pessoa jurídica e tem como principal atividade o cultivo de maçãs**;

• que a contribuição devida pela pessoa jurídica que comercializa a produção rural incide sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, em substituição às instituídas pelos incisos I e II do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991;

• que a empresa, quando da comercialização da produção rural, deve informar na GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), o valor da receita bruta da comercialização e se enquadrar no FPAS 744, indicando a incidência das alíquotas de 2,5% (Rural patronal), 0,1 % (SAT/RAT) e 0,25% (SENAR) sobre a receita bruta da venda da comercialização da produção rural;

- *que os fatos geradores foram comprovados através da análise dos arquivos digitais das notas fiscais de vendas e da contabilidade;*
- *que a empresa apresentou Folhas de Pagamento, Contabilidade e Notas Fiscais em arquivos digitais, validados no sistema SVA;*
- *que, antes do início deste procedimento fiscal, o contribuinte havia apresentado GFIP apenas com as informações dos valores pagos aos segurados empregados e contribuintes individuais e a parte retida dos referidos segurados, portanto, com informações parciais dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, omitindo a Receita Bruta da Comercialização da Produção Rural;*
- *que o relatório, em anexo, denominado **“Fundamentos Legais do Débito – FLD”**, informa os dispositivos legais que fundamentam o lançamento efetuado, de acordo com a **legislação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores;***
- *que a base de cálculo é composta pelos seguintes levantamentos: RR – Comercialização de Produtos Rurais (multa anterior), RR2 –Comercialização de Produtos Rurais (multa atual), e RT –Comercialização de Produtos Rurais Exportados (multa anterior);*
- *que, para as infrações com o fato gerador anterior a 04/12/2008, data da entrada em vigor da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, a multa aplicada deve observar o princípio da retroatividade benigna (Código Tributário Nacional, art. 106, inc.II, “c”), se procedendo à comparação entre a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e a imposta pela legislação superveniente, adotando a mais benéfica para o contribuinte;*
- *que, para as infrações ocorridas a partir de 04/12/2008, se aplicam as disposições previstas no art. 32-A e 35-A da Lei 8.212/91, incluídos pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, que tratam das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias e das multas aplicadas pelo lançamento de ofício;*
- *que os comparativos dos cálculos das multas estão demonstrados no Demonstrativo da Comparação das Multas mais Benéfica, em anexo;*
- *que, para o cálculo da contribuição, foi considerado o total das receitas de vendas de produtos rurais para o mercado interno e externo, extraídos dos razões contábeis: a) mercado*

interno R\$ 324.506.262,49; b) mercado externo R\$ 109.548.810,72;

• *que as vendas de frutas adquiridas de terceiros classificadas pela empresa, foram desconsideradas como tal, e consideradas como vendas de produtos rurais próprio, pelos motivos a seguir relacionados: a) a Agropecuária Schio faz parte do processo de produção rural dos pequenos produtores, onde ela acompanha desde o preparo, plantio (formação de pomares), controle de pragas, colheita, etc, com seus técnicos dando todo o suporte necessário sem custos para estes, e determina e fornece os defensivos e fertilizantes que serão aplicados, sendo estes pagos após a venda das frutas sem juros pelo valor de custo (valor de aquisição da época da compra); b) quando recebe os frutos de origem de pomares de terceiros, são enviados para a unidade de beneficiamento, onde é feita uma pré-classificação e armazenado em câmaras refrigeradas com sistema de atmosfera dinâmica (câmara com baixo oxigênio e isenta de etileno); c) na época da venda dos produtos, os frutos são retirados das câmaras refrigeradas, voltando para o beneficiamento, onde são lavados e feito um tratamento para descontaminação e limpeza e após são embalados em caixas de papelão de 18 kg ou em sacos plásticos lacrados de 1 kg; d) no processo de beneficiamento, muitas vezes os produtos de origem de pomares de terceiros são misturados com os de pomares próprios, sendo quase impossível indicar quais os frutos são de origem de pomares próprios ou de terceiros, gerando assim o produto final para venda, onde todos os frutos (próprios e de terceiros) passaram por um processo para obtenção do produto rural a ser vendido; e) a Schio quando recebe estas frutas in natura, ela agrega valores com o beneficiamento (selecionamento, lavagem, descontaminação e armazenamento especial) e com a industrialização rudimentar (embalagens), de modo que todos os frutos recebidos passaram pelo processo da produção rural da empresa, juntamente com os de seus pomares, formando a produção rural da empresa; f) as fases da colheita do fruto in natura, o beneficiamento e a industrialização rudimentar, fazem parte do processo da produção rural, conforme o art. 240, inciso II da IN 03/2005 – “II produção rural, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetido a processos de beneficiamento ou de industrialização rudimentar, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos por esses processos”;*

• *que, assim, todas as receitas de venda de produtos rurais foram consideradas base de cálculo para os autos de infração;*

• *que a composição da receita da venda de produtos rurais no mercado interno (levantamentos RR e RR2) e no mercado externo (levantamento RT) foram extraídos dos razões contábeis e demonstrados em planilhas;*

• *que a empresa deixou de apresentar a GFIP, documento este a que se refere a Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inciso IV e § 3º, acrescentados pela Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, com os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei n.º*

8.212, de 24/07/1991, art. 32, IV e parágrafo 5º, também acrescentado pela Lei n.º 9.528 de 10/12/1997, combinado com art.225, IV e parágrafo 4º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999;

• que, na planilha de cálculo do valor da multa AIOA 68, estão demonstrados os valores da venda da produção rural (FPAS744), não declarados em GFIP apurados contabilmente;

• que, para esta infração, a multa aplicada, prevista na Lei n.º 8.212/91, art. 32, §5º, acrescentado pela Lei n.º 9.528/97 e RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, art. 284, inc. II (com redação dada pelo Decreto n.º 4.729, de 09/06/03) e art. 373, corresponde a 100% do valor relativo à contribuição não declarada, respeitado o limite, por competência, em função do número de segurados da empresa, estabelecido no § 4º do artigo 32 da Lei 8.212/91, calculada conforme planilhas “Demonstrativo do cálculo da multa de acordo com a legislação à época dos fatos geradores” e “Demonstrativo da Comparação da multa mais benéfica”;

• que, após o comparativo do cálculo da multa, se apurou o valor de R\$ 1.867.426,75 de multa a ser aplicada no AI DEBCAD 37.202.2022 (CFL 68), sendo o valor deste auto de infração atualizado pela SELIC, na forma da Portaria Conjunta PGFN/SRF n.º 10/2008, de 14/11/2008, publicada no D.O.U. de 17/11/2008;

• que o prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias relativas às contribuições previdenciárias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional;

• que o presente levantamento está sendo objeto de discussão judicial– a empresa detém sentença em 1ª instância, no processo n.º 1999.71.00.0212805, que suspendeu o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção, prevista no art. 25 da Lei n.º 8.870/94 – razão pela qual se procedeu à constituição do crédito com o objetivo de se evitar eventual ocorrência de período decadencial.

Constam, no presente processo digital, entre outros, os seguintes documentos relativos aos Autos de Infração: capas do Autos; RL – Relatório de Lançamentos; DD – Discriminativo do Débito; FLD – Fundamentos Legais do Débito; planilhas de composição da receita de venda de produtos rurais para o mercado interno e para o mercado externo, de contribuições previdenciárias devidas e não declaradas em GFIP, de cálculo da multa, e de comparação da multa mais benéfica; documentos referentes ao processo 1999.71.00.0212805; IPC – Instruções para o Contribuinte; Termos de Intimação Fiscal; Relatório de

Vinculos; e, TEPF – Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com as autuações, das quais foi cientificada em 14/12/2011 (fls. 296, 322, 346 e 356), a empresa apresentou, em 13/01/2012, a impugnação de fls. 538 a 554, com documentos anexos às fls. 555 a 602 (...)

(destaques nossos)

Como afirmado, a DRJ, por unanimidade de votos, julgou a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário lançado por intermédio de quatro Autos de Infração (fls. 608 e seguintes), mantendo os valores originários dos lançamentos efetuados nos AI's DEBCAD n.º 37.202.203-0, 37.202.215-4 e 37.202.216-2, referentes ao descumprimento de obrigação principal, e os juros de mora, sendo excluídos os valores referentes à multa de mora e à multa de ofício. Outrossim, determinou-se o cancelamento da multa exigida por meio do AI DEBCAD n.º 37.202.202-2, referente ao descumprimento de obrigação acessória.

Diante o que dispõe artigo 34, I, do Decreto n.º 70.235/72, na redação dada pela Lei n.º 9.532/97, combinado com o artigo 1.º da Portaria do Ministério da Fazenda (MF) n.º 03/2008, recorreu de ofício a Presidente da Turma Julgadora (fls. 610).

A recorrente foi intimada da decisão em 10/07/2012 (fls. 639), tendo apresentado Recurso Voluntário em 06/08/2012 (fls. 640 e seguintes), no qual alega, em síntese:

* decadência do lançamento efetuado em 14/12/2011, relativamente aos fatos geradores anteriores a dezembro de 2006 (janeiro a novembro de 2006), nos termos do recurso repetitivo REsp 973.733/SC, sendo de se ressaltar que, conforme “DD – Discriminativo de Débito”, a recorrente efetuou o recolhimento de contribuições previdenciárias;

* não incidência de contribuições previdenciárias sobre a receita de venda de produtos adquiridos de terceiros (outros produtores).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Recurso de Ofício. Reflexos do Mandado de Segurança O acórdão de fls 608 e seguintes excluiu dos autos os valores referentes à multa de mora e à multa de ofício que acompanharam os lançamentos de obrigações principais (AI's DEBCAD n.º 37.202.203-0, 37.202.215-4 e 37.202.216-2) e cancelou a multa referente ao descumprimento de obrigação acessória (AI DEBCAD n.º 37.202.202-2).

A parte provida da impugnação da recorrente fundamenta-se toda no Mandado de Segurança nº 1999.71.00.021280-5, que objetiva o afastamento dos incisos I e II, § 1º do artigo 25 da Lei nº 8.870/94.

Todavia, a tese sustentada na ação somente tem sentido na redação original dos aludidos dispositivos, que foram alterados pela Lei nº 10.256/2001, readequando-os às disposições trazidas pela Emenda Constitucional nº 20/98, que inseriu o § 9º no artigo 195 da CF, permitindo que as contribuições sociais do empregador pudessem ter alíquotas ou base de cálculo diferenciadas. Isso porque proposta em 1999, antes do advento da Lei nº 10.256/2001.

Com efeito, o STF, expressamente, tem reconhecido a distinção entre as contribuições previstas na redação original da Lei nº 8.870/94 e aquelas instituídas pela Lei nº 10.256/2001, já sob o abrigo do § 9º no artigo 195 da CF. Vejamos um resumo dos temas discutidos no STF a respeito da constitucionalidade da contribuição dos denominados produtores rurais (produtor rural pessoa física, produtor rural pessoa jurídica e agroindústria):

Produtor Rural Pessoa Física

Recurso Repetitivo - Tema 202: Cobrança de contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física sobre receita bruta proveniente da comercialização de sua produção;

*Recurso Repetitivo - Tema 669 - Validade da contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, **nos termos do art. 1º da Lei 10.256/2001.***

Agroindústria

** Na ADI nº 1.103/DF já foi proclamada a inconstitucionalidade da contribuição originalmente prevista no § 2º do artigo 25 da Lei nº 8.870/94.*

Recurso Repetitivo - Tema 281: Contribuição para a seguridade social a cargo das agroindústrias sobre a receita bruta prevista na Lei nº 10.256/2001.

Recurso Repetitivo - Produtor Rural Pessoa Jurídica

Tema 651 - Constitucionalidade das contribuições à seguridade social, a cargo do empregador produtor rural, pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, instituídas pelo artigo 25, I e II, e § 1º, da Lei 8.870/1994.

*** ainda não foi reconhecida a repercussão geral relativa ao período posterior à Lei nº 10.256/2001.**

O que ocorreu nos autos, *mutatis mutandis*, foi o que pretendeu a União nos embargos declaratórios opostos no Recurso Extraordinário nº 596.177 (tema 202) e bem detectado pelo Ministro Relator Ricardo Lewandowski:

"Permitam-me usar uma expressão menos nobre, mas parece que a União quer pegar uma carona neste recurso extraordinário", disse o relator do processo, ministro Ricardo Lewandowski. "Querem que se reconheça a constitucionalidade da Lei nº 10.256 após a edição da Emenda Constitucional nº 20, mas essa não foi a matéria discutida nos autos"

(...)

Além de não ser o assunto discutido no processo referente à lei de 1992, Lewandowski afirmou que a constitucionalidade do Funrural após 2001 ainda será analisada pelo STF, por meio de outro recurso.

(disponível em <http://www.valor.com.br/legislacao/3308648/stf-nega-pedido-da-uniao-em-processo-do-funrural>)

Assim, é cediço que toda essa discussão a respeito da constitucionalidade das contribuições dos produtores rurais perpassa pela distinção entre o período anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, que inseriu o § 9º no artigo 195 da CF (redação original da Lei nº 8.870/94) e o período posterior, já com a inserção de dispositivos nas Leis nº 8.870/94 e 8.212/91 pela Lei nº 10.256/2001.

Portanto, como, no caso, o Mandado de Segurança nº 1999.71.00.021280-5 foi impetrado em 1999, nem mesmo poderia se referir ao período do débito (01/01/2006 a 31/12/2008), que está sob o abrigo da Lei nº 10.256/2001.

Sendo assim, nenhum reflexo do Mandado de Segurança há que ser reconhecido no lançamento, razão pela qual voto pelo provimento ao recurso de ofício para restabelecer os valores referentes à multa de mora e à multa de ofício nos nos AI's DEBCAD n.º 37.202.203-0, 37.202.215-4 e 37.202.216-2; bem como para reintegrar, em parte, como será visto adiante, a multa exigida por meio do AI DEBCAD n.º 37.202.202-2, referente ao descumprimento de obrigação acessória.

Recurso de Ofício. Multa por Descumprimento de Obrigação Acessória. Retroatividade Benigna. Tendo em vista o restabelecimento da multa exigida por meio do AI DEBCAD n.º 37.202.202-2, referente ao descumprimento de obrigação acessória, cumpre analisar matéria de ordem pública: a retroatividade benigna (art. 106, II, c, do CTN) decorrente das disposições trazidas à lume pela Lei n.º 11.941/2009.

Com efeito, o acórdão de origem reconheceu a aplicação do Parecer PGFN/CAT n.º 433/2009, que, como veremos faz um somatório da multa moratória de vinte e quatro por cento pelo descumprimento da obrigação principal mais a multa de cem por cento relativas as contribuições não declaradas (obrigação acessória), comparando-as com a multa de ofício de 75% da novel legislação. Ou seja, mistura a legislação relativa à obrigação acessória com as disposições legais pertinentes aos acréscimos legais da obrigação principal. Vejamos nosso entendimento:

Apurado o descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer/não fazer), compete à autoridade fiscal lavrar Auto de Infração, aplicando a penalidade correspondente, que se converterá em obrigação principal, na forma do § 3º do art. 113 do CTN.

No presente caso, a obrigação acessória corresponde ao dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, por intermédio de documento definido em regulamento (GFIP), TODOS os dados relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS.

Ao deixar de informar fatos geradores de contribuições previdenciárias, a recorrente infringiu o artigo 32, IV, § 5º, da Lei n.º 8.212/91; e o artigo 225, IV, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, pois é obrigada a informar, mensalmente, por intermédio da GFIP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, sendo que a apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitava o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada.

A multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, que originou este auto de infração, estava contida no artigo 32, § 5º, da Lei n.º 8.212/91; e no artigo 284, II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99:

Art.284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

I - valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do art. 283, em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo:

0 a 5 segurados	½ valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo

51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
Acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)

III - cinco por cento do valor mínimo previsto no caput do art. 283, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.

§ 1º A multa de que trata o inciso I, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue, sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração.

§ 2º O valor mínimo a que se refere o inciso I será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração.

Era considerado, por competência, o número total de segurados da empresa, para fins do limite máximo da multa, que era apurada por competência, somando-se os valores da contribuição não declarada, e seu valor total será o somatório dos valores apurados em cada uma das competências.

Entretanto, as multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória nº 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212, já na redação da Lei nº 11.941/2009, nestas palavras:

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.

Como afirmado, no caso em tela, o Fisco ao aplicar a multa fez um somatório da multa moratória de 24% pelo descumprimento da obrigação principal mais a multa de cem por cento relativas as contribuições não declaradas e comparou-as com a multa de ofício de 75%. Mas, quanto à aplicação de multa no Auto de Infração de omissão de fatos geradores em GFIP, nosso entendimento é que, à luz da legislação vigente, as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei n.º 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430; porém, se apesar do pagamento, não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei nº 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei nº 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei nº 9.430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

Portanto, a multa prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício.

Ocorre que pode ocorrer de o contribuinte não ter recolhido o tributo e tampouco ter declarado em GFIP. Nessa situação, temos duas infrações distintas e, conseqüentemente, duas penalidades de natureza diversa: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e, por não ter declarado em GFIP, a multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei nº 9.430/96. Acrescente-se que a lei, ao tipificar essas infrações em dispositivos distintos, denota estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.

Assim, no caso presente, há cabimento do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, 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.

Destarte, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, § 5º, com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

Recurso Voluntário. Decadência. Alega a recorrente a decadência do lançamento efetuado em 14/12/2011, relativamente aos fatos geradores anteriores a dezembro de 2006 (janeiro a novembro de 2006), nos termos do recurso repetitivo REsp 973.733/SC, sendo de se ressaltar que, conforme “DD – Discriminativo de Débito”, a recorrente efetuou o recolhimento de contribuições previdenciárias.

A celeuma não está na análise das provas dos autos, mas na concepção que cada qual tem sobre o que constitui o fato gerador para fins de definição se houve recolhimento ou não. Assim, parece-nos livre de dúvidas que o pagamento antecipadamente realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, § 4º, do CTN em relação aos fatos geradores para os quais houve o pagamento antecipado. Todavia, é preciso indagar o que consubstancia o fato gerador da obrigação tributária.

Vejamos o que entendemos por fato gerador. Antes, porém, é preciso justificar que a expressão *fato gerador*, está sendo utilizada aqui de forma equivalente à *hipótese de incidência*, indicando “tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, *hic et nunc*, no mundo fenomênico” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 54).

Pois bem. O Código Tributário Nacional demarca que o fato gerador é a situação definida em lei como *necessária e suficiente* à sua ocorrência. Então, voltando à questão tratada, pergunta-se: qual é esta situação necessária e suficiente para a configuração da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária? Vejamos o quadro normativo para chegarmos a uma conclusão.

O art. 195, I, *a*, da CF, estipula os limites da instituição de contribuições previdenciárias, estabelecendo, assim, o seu arquétipo constitucional. Sem especificação muito pormenorizada do fato gerador das aludidas contribuições, dispõe que são devidas pela empresa e que incidem sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados.”

Subordinado a tais ditames e concretizando a hipótese de incidência/fato gerador, os incisos I, II e III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 são repetitivos ao estipularem que a contribuição previdenciária das empresas incide “sobre o total das remunerações” pagas ou creditadas a qualquer título “no decorrer” ou “durante o mês”.

Do cotejamento dos referidos dispositivos, extraímos os elementos essenciais da hipótese de incidência/fato gerador, de sorte que podemos concluir que o legislador não atomizou o fato gerador da contribuição previdenciária tomando por base cada levantamento ou cada rubrica. Pelo menos não há menção expressa neste sentido. Também podemos afirmar que o legislador optou por segmentar o fato gerador mês a mês.

Da mesma forma ocorre com a contribuição do segurado. Vejamos a contribuição dos segurados empregados e avulsos, a qual leva em consideração o denominado salário-de-contribuição mensal (art. 20 da Lei nº 8.212/91), que está definido no inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 com critérios semelhantes aos da contribuição da empresa, naquilo que nos interessa. Para o referido dispositivo legal, o salário-de-contribuição corresponde à “totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês”. Depreende-se da análise atenta do dispositivo legal que, novamente, o legislador congrega todos os rendimentos daquela competência em um único instituto – salário-de-contribuição. É

verdade que o salário-de-contribuição representa a base de cálculo, e não propriamente o fato gerador, todavia, o corte temporal (mensal) e quantitativo (totalidade) da descrição indica, novamente, que **a situação necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador é o pagamento ou crédito da totalidade da remuneração, “no decorrer” ou “durante o mês”.**

Voltando para a contribuição da empresa, se consideramos que a Lei nº 8.212/91, ao estabelecer que a contribuição previdenciária incide “sobre o total das remunerações” pagas ou creditadas a qualquer título no “decorrer” ou “durante o mês” (art. 22, I, II e III, da Lei nº 8.212/1991) está definindo o seu fato gerador, podemos concluir que este fato gerador constitui-se da totalidade da remuneração no mês e não de cada parcela, rubrica ou levantamento isoladamente.

Se a definição do fato gerador apóia-se na totalidade da remuneração **no decorrer do mês**, conseqüentemente, todo e qualquer pagamento acaba por se referir à toda àquela competência. Assim, havendo alguma antecipação de pagamento, atrai-se, **para aquela competência**, a aplicação do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN.

Diversas são as decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais que parecem apontar para esse sentido:

*DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. TERMO INICIAL E PRAZO É de cinco anos o prazo para a Fazenda Nacional constituir crédito tributário relativo a contribuição previdenciária. **Confirmado o pagamento antecipado, ainda que se trate de recolhimento genérico, relativo aos valores consolidados na folha de pagamento elaborada pelo sujeito passivo, o prazo se inicia na data do fato gerador, na forma definida pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.***

(Recurso Especial 13971.001934/2007-16, Rel. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, 2ª Turma, julgado em 25/04/2013)

*DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS É de cinco anos o prazo para a Fazenda Nacional constituir crédito relativo a contribuição previdenciária. **Confirmado o pagamento antecipado, ainda que se trate de recolhimento genérico, relativo a valores consolidados na folha de pagamento elaborada pelo sujeito passivo, o prazo se inicia na data do fato gerador, na forma definida pelo art. 150, § 4º, do CTN.***

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

(Recurso Especial 36550.000603/2007-15, Rel. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, 2ª Turma, julgado em 07/11/2012)

DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. AUSÊNCIA DE OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO § 4º, ART. 150, DO CTN.

Comprovada a ocorrência de pagamento parcial, a regra decadencial expressa no CTN a ser utilizada deve ser a prevista no § 4º, Art. 150 do CTN, conforme inteligência da determinação do Art. 62-A, do Regimento Interno do CARF (RICARF), em sintonia com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial 973.733. No presente caso, há informação do próprio Fisco sobre a existência e verificação de recolhimentos, o que determina a aplicação do § 4º, Art. 150 do CTN.

PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. NATUREZA JURÍDICA. PENALIDADE. IDENTIDADE.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN), a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. No caso, para aplicação da regra expressa no CTN, deve-se comparar as penalidades sofridas, a antiga em comparação com a determinada pela nova legislação, o que não ocorreu, motivo do provimento do recurso.

(Recurso Especial 13637.000873/2007-62, Rel. Conselheiro Marcelo Oliveira, 2ª Turma, julgado em 08/08/2013)

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. AUSÊNCIA DE OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO § 4º, ART. 150, DO CTN.

Comprovada a ocorrência de pagamento parcial, a regra decadencial expressa no CTN a ser utilizada deve ser a prevista no § 4º, Art. 150 do CTN, conforme inteligência da determinação do Art. 62-A, do Regimento Interno do CARF (RICARF), em sintonia com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial 973.733.

No presente caso, há recolhimentos parciais efetuados, motivo do provimento do recurso.

(Recurso Especial 37213.000269/2007-85, Rel. Conselheiro Marcelo Oliveira, 2ª Turma, julgado em 25/04/2013)

(destaques nossos)

Todavia, no caso dos autos, não se trata de uma diferenciação entre rubricas ou levantamentos, mas de análise do fato gerador de cada uma das contribuições. Compulsando os autos, verifica-se que a empresa simplesmente não declarava e nem recolhia valor algum relativamente às contribuições previstas no artigo 25 da Lei nº 8.870/94, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001. Como cediço, a contribuição prevista no *caput* substitui aquela prevista no artigo 22, I e II, da Lei nº 10.256/2001, mas não as contribuições do segurado (art. 20 da Lei nº 8.212/91), estas sim aparentemente recolhidas pela recorrente.

Aliás, a própria Constituição Federal bem distingue ambas as contribuições em seu artigo 195 (empresa: artigo 195, I; trabalhador: artigo 195, II). Portanto, ainda que assemelhados na descrição normativa, inexistem dúvidas de que se trata de contribuições distintas, daí o recolhimento de uma não ser aproveitado para a outra.

Sendo assim, aplicável ao caso dos autos tão somente a regra decadencial prevista no artigo 173, I, do CTN, não havendo nenhum reparo a ser feito no lançamento.

Recurso Voluntário. Produtos Adquiridos de Terceiros. Alega a recorrente a não incidência de contribuições previdenciárias sobre a receita de venda de produtos adquiridos de terceiros (outros produtores), afirmando que “os autos de infração foram lançados com base em mera presunção, fruto da incapacidade dos Agentes Fiscais de segregar os produtos oriundos de pomares próprios daqueles oriundos de pomares de terceiros.

Neste ponto, compartilhamos do entendimento exteriorizado pela DRJ (fls. 626 e 627), que se baseia nas justificativas da autoridade fiscal no Relatório Fiscal de fls. 275 e seguintes:

Cabe observar, aqui, que, conforme informado no Relatório do Processo Administrativo Fiscal, as vendas de frutas adquiridas de terceiros classificadas pela empresa, foram desconsideradas como tal, e consideradas como vendas de produtos rurais próprios, tendo em vista a constatação de uma série de fatos, dentre os quais se destacam os seguintes:

- *a empresa faz parte do processo de produção rural dos pequenos produtores, acompanhando desde o preparo, plantio, controle de pragas, colheita, com seus técnicos dando todo o suporte necessário sem custos para estes, e determina e fornece os defensivos e fertilizantes que serão aplicados, sendo estes pagos após a venda das frutas sem juros pelo valor de custo (valor de aquisição da época da compra);*
- *quando são recebidos os frutos de origem de pomares de terceiros, eles são enviados para a unidade de beneficiamento, onde são armazenados em câmaras refrigeradas;*
- *na época da venda dos produtos, os frutos são retirados das câmaras refrigeradas, voltando para o beneficiamento, onde é feito um tratamento para descontaminação e limpeza, sendo então embalados; no processo de beneficiamento, muitas vezes*

os produtos de origem de pomares de terceiros são misturados com os de pomares próprios, sendo quase impossível indicar quais os frutos são de origem de pomares próprios ou de terceiros, gerando assim o produto final para venda, onde todos os frutos (próprios e de terceiros) passaram por um processo para obtenção do produto rural a ser vendido.

Assim, embora a empresa indique, na planilha que anexa em sua defesa, valores identificados como receita com a venda de produtos adquiridos de terceiros, sobre os quais, segundo ela, não incidiriam as contribuições previdenciárias e de terceiros, o que se verifica, na realidade, como informado pelo Fiscal Autuante, é que não era possível separar o produto final destinado à venda oriundo de pomares próprios daquele oriundo de pomares de terceiros, sendo todos misturados no processo de beneficiamento e embalagem, e, deste modo, toda a receita proveniente da comercialização da produção rural foi considerada como sendo de produtos próprios da empresa, não havendo reparo a ser feito neste procedimento adotado pela fiscalização, com base na verdade material, na primazia da realidade.

Não há que se falar, desse modo, em exclusão de quaisquer valores da base de cálculo das contribuições lançadas nos Autos de Infração.

A irresignação da recorrente fundamenta-se apenas na “incapacidade dos Agentes Fiscais” e na suposta presunção de toda a comercialização ser própria, ao invés de explicitar qual o procedimento adotado para proceder à diferenciação, no momento da comercialização, entre a produção própria e a oriunda de terceiros, que é o que efetivamente importa nos autos. Sendo assim, somente podemos entender que as afirmações contidas no Relatório Fiscal e repetidas no acórdão da DRJ são verdadeiras e que, portanto, era, efetivamente, impossível, precisar qual a receita proveniente de comercialização da produção própria e qual a receita decorrente da comercialização da produção de terceiros.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO DO RECURSO DE OFÍCIO E DO RECURSO VOLUNTÁRIO para, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO E NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

RELATOR ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Voto Vencedor

Ouso discordar, *data venia*, do entendimento esposado pelo ilustre Conselheiro Relator no que pertine a análise do recurso de ofício.

Como bem pontuado pelo Conselheiro Relator, o acórdão de fls 608 e seguintes excluiu dos autos os valores referentes à multa de mora e à multa de ofício que acompanharam os lançamentos de obrigações principais (AI's DEBCAD n.º 37.202.203-0, 37.202.215-4 e 37.202.216-2) e cancelou a multa referente ao descumprimento de obrigação acessória (AI DEBCAD n.º 37.202.202-2).

A parte provida da impugnação da Recorrente está fundamentada no Mandado de Segurança n.º 1999.71.00.021280-5 que teve como objeto o afastamento dos incisos I e II, § 1º do artigo 25 da Lei n.º 8.870/94.

Na apreciação do Relator, a validade do lançamento encontra sustentação no art. 25 da Lei n.º 8.870/94 com redação dada pela Lei n.º 10.256/01 cuja norma, em seu entender, readequou os dispositivos constantes na legislação de 1994 às regulamentações trazidas pela Emenda Constitucional n.º 20/98 que inseriu o § 9º no artigo 195 da CF, permitindo que as contribuições sociais do empregador pudessem ter alíquotas ou base de cálculo diferenciadas. Isso porque proposta em 1999, antes do advento da Lei n.º 10.256/2001. Por tais razões, deu provimento ao Recurso de Ofício.

Ocorre que a DRJ de São Paulo (SP1), ao examinar a matéria, assim o fez sem qualquer manifestação a respeito da Lei n.º 10.256/01 cuja imposição encontra abrigo na fundamentação do lançamento, conforme FLD (Fundamento Legal do Débito).

De acordo com o art. 31 do Decreto n.º 70.235/72, com redação dada pela Lei n.º 8.748/93, a decisão de 1ª instância deve conter, dentre outros elementos, a fundamentação legal e deve referir-se às razões de defesa suscitadas pelo Impugnante contra todas as exigências, vejamos:

"Art. 31 - A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)."

Neste contexto, na decisão de piso, a ausência de manifestação a respeito da vigência da Lei n.º 10.256/01, implica no cerceamento do direito constitucional de defesa do contribuinte (art. 5º, inciso LV, CF/88), porquanto tem ele o direito de saber precisamente os fundamentos legais que resultaram aquele julgamento de modo a possibilitar-lhe elaborar defesa e apresentar a sua versão, contradizendo as alegações do Fisco (quando indeferido o pleito) ou mesmo sustentar a validade da decisão (na hipótese de deferimento do pedido).

A ausência de fundamento implica a nulidade da decisão, nos termos do que prescreve o art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

"Art. 59 - São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente e ou com preterição do direito de defesa."

Por tais razões, voto pela nulidade da decisão de 1ª instância, determinando, na oportunidade, o retorno dos autos à competente Delegacia Regional de Julgamento para que seja proferido novo julgamento.

É como voto.

Juliana Campos de Carvalho Cruz – Redatora Designada.