



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10855.723166/2011-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3003-001.082 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 16 de junho de 2020  
**Recorrente** SATURNIA SISTEMAS DE ENERGIA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 11/02/2008

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Afasta-se a nulidade decorre de vício insanável contido no auto de infração, uma vez que este ato administrativo atenda aos requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DO DACON. FORMA DE CÁLCULO. MESES-CALENDÁRIO. CONTAGEM.

Para efeito de aplicação das multas por atraso na entrega do DACON, a contagem dos meses-calendário iniciar-se-á no dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e terá como termo final a data da sua efetiva apresentação.

LEI TRIBUTÁRIA QUE DEFINE INFRAÇÕES. INTERPRETAÇÃO FAVORÁVEL AO ACUSADO.

A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à graduação da penalidade aplicável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges, Lara Moura Franco Eduardo e Muller Nonato Cavalcanti Silva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3003-001.082 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10855.723166/2011-61

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração relativo à multa por atraso na entrega do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON correspondente ao mês de Dezembro/2007, apresentado em 03/03/2008, no valor de R\$ 6.842,72.

Em 19/08/2011, o contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

- a autuação apresenta erro nos cálculos apresentados para a multa, o que nulificaria o lançamento, em razão do desacordo do ato quanto ao requisito previsto no art. 10, inc. V, do Decreto n.º 70.235/1972 (“determinação da exigência”);
- a imposição da multa teria se dado com agressão aos princípios da legalidade, proporcionalidade e adequação, uma vez que o atraso na entrega se deu 21 dias após a data fixada para tanto, tendo, porém, sido aplicada uma penalidade mais severa do que a devida;
- solicita que, caso o recurso seja dado por improcedente, reabra-se o prazo para pagamento da multa com desconto de 50%, como estaria previsto no art. 6º da Lei n.º 8.218/1991, com redação dada pela Lei n.º 11.941/2009.

Ao analisar a impugnação apresentada contra o lançamento, o órgão de primeira instância administrativa julgou improcedente o recurso mencionado, sob os fundamentos de que: (1) a contribuinte não contestou a infração apurada, apenas o cálculo da multa, que estaria correto, porquanto de acordo com o estabelecido no art. 7º, § 1º, da Lei n.º 10.426/2002; (2) matérias relativas à redução ou dispensa de tributos e penalidades estariam no âmbito da reserva legal.

O contribuinte foi intimado acerca do Acórdão que julgou a impugnação em 06/09/2013, conforme “AR” anexado ao presente processo (fl. 41).

Insatisfeito com o teor da citada decisão, em 08/10/2013 interpôs Recurso Voluntário (fls. 43 a 54), ratificando duas das razões trazidas na impugnação: (1º) erro quanto ao cálculo da multa, o que nulificaria o auto de infração, (2º) agressão aos princípios da legalidade, proporcionalidade e adequação, em decorrência da imposição de multa excessivamente gravosa.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Lara Moura Franco Eduardo, Relatora.

Considerando que se encontram satisfeitos os requisitos da tempestividade e, sob o aspecto material, da competência do Colegiado para a apreciação do Recurso Voluntário, dele conheço.

De acordo com o precedentemente colocado, trata-se de lançamento de multa por atraso na entrega do DICON, relativa a Dezembro/2007, contra a qual se insurge o contribuinte, suscitando a questão preliminar de nulidade por vício formal no lançamento de ofício, decorrente de erro quanto ao cálculo da multa imposta.

A alegada nulidade seria ocasionada, mais especificamente, pela imposição da penalidade de 4% (Alíquota de 2% X 2 Per. de Apuração) sobre a COFINS devida, conforme se verifica da transcrição do auto de infração abaixo, cálculo considerado pela recorrente como “imperfeito quanto ao requisito ‘determinação da exigência’, descrito no inciso V do art 10 do Decreto 70.235/72”.

## 3 - DADOS DO DEMONSTRATIVO

Mês/Semestre	Ano	Prazo Final de Entrega	Data da Entrega	Nº de Meses em atraso	Número do Recibo de Entrega do Demonstrativo
12	2007	11/02/2008	03/03/2008	02	100693755856

## 4 - DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

	Valor em Reais
Base de cálculo da Multa por atraso na entrega do demonstrativo F25B/(L15-L22-L23-L24-L25+L28+L29+L30) (Col. Regime Não-Cumulativo + Col. Regime Cumulativo) Valor da multa: 2% X 02 X R\$342.186,13 X 50%	
Valor da multa a pagar (Código 6808)	6.843,72

Primeiramente, quanto à alegação de nulidade do lançamento, cumpre que se faça referência ao que estabelece o art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, acerca da nulidade dos atos em geral, no âmbito do processo administrativo-fiscal:

Art. 59 São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

No caso, verifica-se que o procedimento de lançamento foi executados por agente competente e sem preterição do direito de defesa, vencendo as exigências contidas no dispositivo em alusão.

Já os requisitos previstos especialmente para o auto de infração, encontram-se estes listados no art. 10 do mesmo diploma (PAF):

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a **determinação da exigência** e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(Grifos meus)

Acerca da nulidade suscitada, o vício decorreria de violação ao inc. V, do dispositivo supra. Contudo, não vislumbro o defeito apontado, considerando que o lançamento se mostra regular, constituindo-se de todos os elementos que delimitam o crédito ora versado.

Ainda que se entreveja eventual erro na operação matemática consistente no cálculo da multa, afastada estaria a nulidade do ato de lançamento, sendo então caso de possível improcedência deste – a se pesquisar, em seguida.

A nulidade, imperioso que se coloque, decorre de vício insanável em forma essencial, o que não se sustenta frente à conferência detalhada do auto de infração, no qual se descreve bem o cálculo, a alíquota, o montante tributável, a legislação de suporte, havendo ainda intimação clara para pagamento, como também a hipótese de redução do “quantum” apurado e demais itens da essência do ato administrativo aqui versado.

Enfim, tem-se como determinada a exigência, neste caso. Rejeito, pois, a preliminar de nulidade fundada em ofensa ao inc. V do art. 1º do Decreto nº 70.235/1972 e passo à questão de mérito.

O cálculo da multa tem seu suporte no art. 7º da Lei nº 10.426/2002, inc. III e § 1º, com redação dada pelo art. 19 da Lei nº 11.051/2004, que são reproduzidos a seguir:

**Art. 7º** O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal – SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas:

(...)

**III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins**, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e ;

(...)

§ 1º Para efeito de aplicação das multas previstas nos incisos I, II e III do caput deste artigo, **será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega** ou, no caso de não apresentação, da lavratura do auto de infração.

(Grifos meus)

A insurgência da contribuinte dirige-se à quantidade de meses considerados em atraso. Seriam 2 PAs, segundo a autoridade lançadora, mas a recorrente pondera que transcorreram apenas 21 dias entre o término do prazo para a entrega da Declaração e a sua efetiva apresentação. De acordo com o Recurso Voluntário, tal erro nos cálculos efetuados no lançamento resultaria em penalidade “mais severa do que prevê a legislação de regência”, de modo que o pedido que encerra a peça recursal é de “recalculo do valor devido, com exclusão da multa a maior imputada”.

De acordo com o que se observa do lançamento, encontra-se confirmada a alegação de que haveria decorrido apenas 21 (vinte e um) dias entre a data fixada para a apresentação do DACON referente a Dezembro/2007 (11/02/2008) e a efetiva apresentação da aludida Declaração (03/03/2008).

Da inteligência dos cálculos efetuados no auto de infração, supõe-se que o entendimento ali consignado é o de que a infração se renovaria, a cada mês calendário e/ou a cada fração de mês calendário do ano. De modo que, pela interpretação embutida no ato referido, em 12/03/2008 houve 1 (uma) infração, tendo sido cometida mais 1 (uma) outra quando o mês de Fevereiro/2008 se iniciou, totalizando 2 (duas) infrações.

Para que o julgador administrativo avalie a proporcionalidade e a adequação de multa estabelecida em lei, necessariamente haveria que adentrar no mérito da constitucionalidade da norma que estabelece a mencionada sanção, o que evidentemente supera a competência dos órgãos de julgamento administrativos.

Contudo, não é disso que se trata, em absoluto. Ocorre que o tema aqui em debate não é a adequação do inc. III e do § 1º do art. 7º da Lei nº 10.426/2002 ao princípio da proporcionalidade e da adequação da sanção à infração, mas sim o alcance dos dispositivos aludidos e sua interpretação pela autoridade lançadora.

O § 1º do mencionado art. 7º é claro ao enunciar que, para efeito de aplicação das multas por atraso previstas nos incisos I, II e III do caput do art. 7º (atraso quanto à DIPJ, DCTF e DACON, respectivamente), será considerado como termo inicial de contagem dos meses-calendário o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração. O termo final, por seu turno, seria a data da efetiva apresentação do DACON.

Trazendo a previsão da lei para o situação prática, o termo inicial do prazo (1 mês calendário ou fração) seria 12/02/2008 e o termo final, 03/03/2008. De modo que o cálculo que

se alinha com a previsão legal para a multa ora em exame é: Alíquota de 2% X 1 Per. de Ap. sobre a COFINS devida.

A propósito do tema, analisando a multa imposta por ausência de entrega fora do prazo das Declarações de prestação de Informações relativas à CPMF, prevista no art. 46, inc. II, da MP nº 2.158-35/2001, a 3ª Turma da CSRF, em acórdão da relatoria do ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, aquele colegiado assim se manifestou sobre a extensão da expressão “ao mês-calendário ou fração”, também adotada na legislação aplicável à dita penalidade:

**Seção:** Câmara Superior de Recursos Fiscais

**Data da sessão:** 12/02/2020

**Ementa:** ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA (CPMF) Período de apuração: 01/04/1998 a 31/01/2001 CPMF. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE ENTREGA DE DECLARAÇÃO. MULTA. CABIMENTO A não entrega da Declaração de CPMF no prazo legal estipulado sujeita o contribuinte à multa prevista na legislação pertinente - art. 11, § 22, da Lei nº 9.311, de 1996 e art. 47 da MP nº 2.037-21, de 2000. **CPMF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. FORMA DE CÁLCULO. Por força de comando normativo expresso, que não se pode afastar por considerações de irrazoabilidade ou desproporcionalidade, a multa incidente na entrega fora do prazo das declarações de prestação de informações relativas à CPMF, previstas nos arts. 11 e 19 da Lei nº 9.311, de 1996, incide por mês-calendário ou fração. Nesses termos, o valor final da penalidade é apurado multiplicando-se o valor pelo número de meses transcorridos desde a data prevista na lei para sua entrega até o cumprimento da obrigação acessória.**

(Grifos meus)

À vista de todo o exposto, considero que não há intelecção razoável do art. 7º, inc. III e § 1º, da Lei nº 10.426/2002, supra citados, que legitime a imposição de multa equivalente a 2 (dois) meses calendário ou fração, conforme promovido no auto de infração, quando se verifica, “in casu”, atraso de 21 dias na entrega do DACON, ou seja, em período equivalente à fração de mês-calendário.

Milita definitivamente em favor de uma interpretação mais benéfica do art. 7º, inc. III e § 1º, da Lei nº 10.426/2002, o quanto determinado pelo art. 112 do CTN, notadamente no seu inc. IV, acerca da graduação da penalidade aplicável:

**Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:**

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

(Grifei)

Assim, ante dúvidas quanto à extensão da expressão “mês calendário ou fração”, contida no dispositivo em que se vê enquadrada a multa em referência, necessariamente deve se ter por afastada qualquer solução interpretativa que se mostre menos benéfica ao contribuinte, no tocante à graduação da penalidade imposta.

Portanto, nesse ponto, assiste razão ao recorrente: a multa foi demasiado gravosa, extrapolando a inteligência possível para a norma de suporte, devendo o número de meses de atraso, para efeito de cálculo da multa, ser reduzido de 2 (dois) para 1 (um) mês-calendário, na fórmula já antes colocada.

E conclusão, voto por rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário, cabendo a unidade de origem apurar o valor da multa, de acordo com o quanto restou ora decidido.

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo