



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

Processo n° 10980.002055/2010-00
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3802-003.393 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 19 de agosto de 2014
Matéria Obrigações acessórias
Recorrente Magalhães e Pampuch Escritório Contábil S/S Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2010

DACON. LEGITIMIDADE. MULTA DECORRENTE DO ATRASO NA ENTREGA. PREVISÃO LEGAL.

As obrigações tributárias acessórias, como o DACON, podem ser instituídas por instrução normativa da Receita Federal. A multa pela apresentação em atraso do DACON está prescrita em lei (Lei nº 10.426, de 24/04/2002, com a redação dada pelo artigo 19 da Lei nº 11.051, de 29/12/2004), sendo legítima, pois, sua exigência.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DO DACON. SUPERVENIÊNCIA DE NORMA QUE EXTINGUIU ALUDIDA DECLARAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. INAPLICABILIDADE.

A extinção do DACON se deu, unicamente, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014, permanecendo, contudo, a obrigatoriedade de sua entrega quanto aos fatos geradores anteriores, já que as informações correspondentes ainda não se encontravam plenamente supridas pela *Escrituração Fiscal Digital das Contribuições Incidentes sobre a Receita - EFD - Contribuições*, no âmbito do *SPED - Sistema Público de Escrituração Digital*, o que só veio a ocorrer plenamente a partir de 2014. Incabível, pois, a aplicação da retroatividade benigna prescrita pelo artigo 106, II, “b”, do Código Tributário Nacional, uma vez que a realidade não se subsume à hipótese elencada pela aludida norma tributária.

Recurso ao qual se nega provimento

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e do voto vencedor que integram o presente

julgado. Vencidos os conselheiros Bruno Maurício Macedo Curi (relator), Cláudio Augusto Gonçalves Pereira e Solon Sehn, que davam provimento ao recurso.

Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Francisco José Barroso Rios.

(assinado digitalmente)

Mércia Helena Trajano Damorim – Presidente

(assinado digitalmente)

Bruno Maurício Macedo Curi - Relator

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios – Redator designado

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Bruno Maurício Macedo Curi, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira, Francisco José Barroso Rios, Mércia Helena Trajano Damorim, Solon Sehn e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

O contribuinte MAGALHÃES E PAMPUCH - ESCRITÓRIO CONTÁBIL interpôs o presente Recurso Voluntário contra o Acórdão nº 09-46.098, proferido em primeira instância pela 2ª Turma da DRJ de Juiz de Fora/MG, que julgou improcedente a impugnação interposta pelo sujeito passivo, rejeitando-a.

Por bem explicitar os atos e fases processuais ultrapassados até o momento da análise da impugnação, adota-se o sucinto relatório elaborado pela autoridade julgadora *a quo*:

“Trata-se de processo de exigência de multa por atraso na entrega da(o) Dacon jan/2010, ano calendário 2010, no valor total de R\$ 500,00.

A interessada apresentou impugnação, alegando, em síntese, falta de legitimidade para criar obrigação acessória e aplicar multa. Não cabimento de multa por norma infralegal.”

Indeferida a impugnação apresentada, o órgão julgador de primeira instância sintetizou as razões para a improcedência do direito creditório na forma da ementa que segue:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano calendário:2010

MULTA POR ATRASO DE ENTREGA.

Estando a pessoa jurídica obrigada à apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital, o atraso no cumprimento dessa obrigação implica, por dever legal, a aplicação da multa correspondente.

A autoridade administrativa não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Cientificada acerca da decisão exarada, a interessada interpôs o presente Recurso Voluntário, no qual argumenta que (i) as obrigações acessórias devem ser instituídas por lei, padecendo o presente lançamento de legitimidade, por calcar-se em obrigação instituída por Instrução Normativa; (ii) como o DACON foi instituído por IN, a lei 10.246/2002 não poderia impor multa pelo descumprimento da referida obrigação acessória; e entende que, diante desses argumentos, o lançamento é nulo de pleno direito.

É o relatório.

Voto Vencido

Preenchidos os pressupostos de admissibilidade e tempestivamente interposto, nos termos do Decreto nº 70.235/72, conheço do Recurso e passo à análise das razões recursais.

Com relação ao primeiro argumento do Recorrente, no sentido de que a obrigação de entrega do DACON deveria ser feita por lei, entendo que seu pleito não merece acolhida. E nem vou me valer de dispositivos constitucionais para o caso, a fim de que não parem dúvidas sobre o caso.

O Código Tributário Nacional, cujo artigo 113, § 2º, o Recorrente cita com fervor, é muito claro em seu artigo 115 que:

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Ora, o conceito de legislação tributária está igualmente claro no mesmo CTN utilizado pelo contribuinte, no art. 96:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

O que é a Instrução Normativa, veículo normativo utilizado para instituição do DACON? Nada mais é do que uma norma complementar, conforme art. 100, I, do Código Tributário Nacional:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

Assim, simplesmente inviável acolher-se o pleito do Recorrente. E nem me atentarei a questões constitucionais, pois, se seu argumento é de ilegalidade, claro está que a lei complementar (CTN) apta a dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária autoriza que veículos normativos do talante da Instrução Normativa sejam aptos para instituir obrigações acessórias.

O segundo argumento do Recorrente é ainda menos plausível. Indica que a lei instituidora da multa não teria fundamento da validade porque a obrigação acessória foi instituída por norma administrativa.

Pretender subverter fundamento de validade de lei a norma administrativa é algo que se volta contra todo o sistema jurídico. Não há o menor fundamento nisso.

Indo mais além: o contribuinte cita textual a lei 10.406/2002 para defender a ilegalidade da multa! Assim está posto seu argumento:

III.2 – DO MÉRITO

III.2.1 - Da Fundamentação Legal para Aplicação da Multa - Ilegalidade

A aplicação de multa por falta de apresentação no prazo do demonstrativo em comento está fundada no art. 7º da Lei nº 10.246 de 24 de abril de 2002, com redação dada pelo art. 19 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004.

Ora, como bem explicitado, o DACON - demonstrativo de apuração de contribuições sociais foi instituído por meio de Instrução Normativa SRF nº 387 de 20.01.2004, pelo Secretário da Receita Federal. Desta maneira, não pode a Lei nº 10.246/24-04-2002 exigir do sujeito passivo/contribuinte a apresentação de obrigação acessória que não foi criada por lei e nem tampouco aplicar multa pecuniária que não foi criada por lei, pois fere o princípio da estrita legalidade, são obrigações ilegais, senão vejamos os seguintes julgados:

Trata-se de uma contradição em termos. Se está na lei, não há como ser ilegal. Que se alegue inconstitucionalidade (a qual não seria passível de conhecimento, mas ao menos faria algum sentido lógico), ilegitimidade, ou qualquer outro questionamento. Mas dizer, no mesmo parágrafo, que uma penalidade definida em lei não foi criada por lei, simplesmente não faz sentido.

Por outro lado, é fato que o DACON foi extinto expressamente pelo art. 1º da Instrução Normativa nº 1441/2014, cujo artigo 4º revoga a Instrução Normativa nº 1015/2010, que dispunha sobre a referida obrigação acessória.

Ora, uma vez extinta a obrigação tributária infringida pelo sujeito passivo, é de se aplicar, de ofício, a regra insculpida no art. 106, II, *b*, do Código Tributário Nacional, que assim preleciona:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

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;

O caso se afigura perfeitamente à regra acima: a apresentação do Dacon deixou de ser exigida, e sua falta de apresentação, de *per si*, não implica falta de recolhimento de tributo. Assim, de rigor se mostra a aplicação do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Repiso que o caso envolve questão conhecida de ofício, porquanto trata-se de aplicação de regra geral em matéria de legislação tributária, tema de ordem pública. Não se

trata de assunto merecedor de dilação probatória, mas de pura e simples aplicação da regra de direito que orienta a aplicação de todas as normas tributárias no ordenamento jurídico pátrio.

Via de consequência, nada obstante os argumentos aduzidos pelo Recorrente não serem passíveis de acolhida, considerando que deixou de haver exigência da referida obrigação acessória, a aplicação pretérita de sua inexigibilidade torna impassível de punição ao contribuinte que outrora se considerava infrator. Tal nada mais é do que aplicação, ao direito tributário, do princípio que na ciência penal exculpa o agente infrator.

Ao fim, entendo pertinente abordar a questão de não ter ocorrido revogação da sanção própria pela falta de entrega do Dacon, a qual não me parece transmutar a situação. Explico.

Em se tratando de norma relativa ao *tributo*, o art. 105 do CTN prevê efeitos prospectivos da lei impositiva, independente da majoração ou redução.

Sem embargo, o art. 106 do diploma adjetivo possui comando distinto para a penalidade, permitindo a retroação da inexigibilidade instituída pela norma de desoneração de obrigação acessória (gize-se a expressão “que não tenha implicado em falta de pagamento de tributo”).

Ora, não havendo mais exigência de cumprimento da obrigação acessória, e sendo certo que seu descumprimento nitidamente não provoque falta de recolhimento de tributo, a aplicação do art. 106 me parece inescapável, de modo que a penalidade pelo descumprimento resta tacitamente revogada pela alteração do ordenamento jurídico. Até porque teleologicamente não me parece adequado haver punição para uma conduta que não é mais tida como avessa ao ordenamento vigente.

Dessa forma, para evitar a coexistência de sanção a uma conduta (seja esta comissiva ou omissiva) que concretamente não é mais tida como infração, entendo que a harmonia do ordenamento pressupõe a inaplicabilidade da multa sobre a falta de entrega do Dacon.

Conclusão

Ante todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário para dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Bruno Maurício Macedo Curi

Voto Vencedor

Conselheiro Francisco José Barroso Rios, redator designado:

O litígio trata da exigência de multa por atraso na entrega do DACON do mês de janeiro de 2010. Em função da edição da IN RFB nº 1.441, de 20/01/2014, cujo artigo 1º extinguiu o demonstrativo em tela, entende o i. relator que a não apresentação e a transmissão

extemporânea da declaração deixaram de ser tratadas como contrárias à exigência da correspondente ação por parte do sujeito passivo.

Assim, uma vez que não se trata de ato definitivamente julgado, votou o nobre relator pela desoneração da multa objeto da lide, com fundamento no artigo 106, II, "b", do Código Tributário Nacional.

Com efeito, entendimento similar ao seu encontra guarida na jurisprudência:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ATRASO NA COMPROVAÇÃO DA ENTREGA DE 'TORNA GUIAS' DESTINADAS A DEMONSTRAR A CONCLUSÃO DE OPERAÇÃO DE TRÂNSITO ADUANEIRO, NOS TERMOS DA IN SRF N. 84/89. NORMA SUPERVENIENTE (IN SRF N° 70/97) QUE DESOBRIGA O BENEFICIÁRIO DESSA COMPROVAÇÃO. RETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA MAIS BENIGNA (ART. 106, II, "A" OU "C" DO CTN). 1. Execução fiscal que tem origem em auto de infração lavrado com aplicação de multa por atraso na comunicação da conclusão de trânsito aduaneiro simplificado, com fundamento no art. 521, III, "c", do Regulamento Aduaneiro então vigente (Decreto n° 91.030/85). 2. A Instrução Normativa SRF n° 70/97 suprimiu o dever instrumental tributário (a "obrigação acessória") de comprovar, na origem, a entrega dos bens no destino. Encargo que foi transferido para a própria repartição de destino (e não mais ao beneficiário do trânsito aduaneiro). 3. Se a conduta em questão deixou de ser obrigatória e, por extensão, não mais autoriza a imposição de qualquer sanção, impõe-se reconhecer a retroatividade da lei tributária mais benigna a que se refere o art. 106, II, "a", do CTN. Precedente da Turma. 4. Pode-se argumentar, é certo, que não se trata, propriamente, de um ato que deixou de ser uma infração, mas de um ato que se tornou desnecessário por força da norma superveniente. Ainda assim, tais fatos estariam subsumidos à hipótese do art. 106, II, "c" do CTN, isto é, em que a norma superveniente deixa de tratar o fato "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". 5. Condenação da União em honorários de advogado. 6. Apelação a que se dá provimento. [nota: na verdade, a transcrição da alínea "c" corresponde à alínea "b" do inciso II do art. 106 do CTN]

(TRF 3ª Região. Terceira Turma. Apelação Cível n° 1.648.600. Relator: Renato Barth. Data do acórdão: 14/06/2012. Publicado em 22/06/2012) (Grifos nossos)

Porém, com a devida vênia, penso de forma diferente, vez que o caso presente me parece ter uma peculiaridade que o torna distinto da jurisprudência supra, a ponto de o mesmo não se subsumir à hipótese de que trata o artigo 106, II, "b", do CTN.

A IN RFB n° 1.441, de 2014, com efeito, extinguiu o demonstrativo em comento, mas apenas em relação "aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014" (artigo 1º). Tanto isso é verdade que o artigo 2º da norma em tela prescreve que "a apresentação de Dacon, original ou retificador, relativo a fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2013, deverá ser efetuada com a utilização das versões anteriores do programa gerador, conforme o caso".

Assim, a nova instrução normativa, em relação aos fatos geradores anteriores a 2014, não deixou de tratar o ato omissivo como contrário à exigência de sua apresentação, de sorte que é inaplicável, à presente realidade, o disposto no artigo 106, II, “b”, do CTN.

De fato, a extinção do DACON a partir de 1º de janeiro de 2014 foi motivada pela implantação da *Escrituração Fiscal Digital das Contribuições Incidentes sobre a Receita – EFD – Contribuições*, no âmbito do *SPED – Sistema Público de Escrituração Digital*. Tal implantação vem ocorrendo de forma paulatina desde de 1º de janeiro de 2012, seguindo o cronograma traçado pela IN RFB nº 1.252, de 1º/03/2012.

Na *EFD - Contribuições* passaram a ser detalhadas as informações que outrora eram disponibilizadas no DACON, tornando esta obsoleta a partir de então. Tanto isso é verdade que, relativamente aos períodos anteriores a 2014 (quando o SPED ainda não operava plenamente), ainda há necessidade de se utilizar programa gerador do DACON no caso desta não haver sido transmitida, ou, ainda, na hipótese de retificação da declaração.

Logo, não se cogita de que a norma tenha deixado de tornar obrigatória a apresentação do DACON com respeito aos períodos anteriores a 2014, motivo pelo qual, penso, é inaplicável ao caso a retroatividade benigna prevista no CTN.

No mais, a multa pela apresentação extemporânea da obrigação tributária acessória do DACON, instituída por instrução normativa da Receita Federal, está prescrita em lei (Lei nº 10.426, de 24/04/2002, com a redação dada pelo artigo 19 da Lei nº 11.051, de 29/12/2004), sendo legítima, pois, sua exigência.

Assim, caracterizada a inaplicabilidade da retroatividade benigna, deverá ser mantido o lançamento correspondente à multa pelo atraso na entrega da aludida declaração. Com efeito, a dispensa do cumprimento de obrigação acessória deverá ser interpretada literalmente, a teor do disposto no artigo 111, inciso III, do CTN.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios