



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

Processo nº 11075.721104/2011-65
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3802-003.406 – 2ª Turma Especial
Sessão de 19 de agosto de 2014
Matéria OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente COMERCIAL VALONI LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

AUTO DE INFRAÇÃO. MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. DESCRIÇÃO SUFICIENTE DOS FATOS. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA DA AUTUADA. CAUSA DE NULIDADE NÃO MATERIALIZADA.

O direito processual tem como regra o princípio da instrumentalidade das formas, segundo o qual, com respeito à nulidade do processo, somente àquela que sacrifica os fins de justiça deve ser declarada pela autoridade julgadora. A nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo.

Não há nulidade quando a autoridade fiscal, de forma suficiente, demonstra os motivos pelos quais lavrou o auto de infração, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa que são assegurados ao sujeito passivo pela Constituição Federal, retratado nas alegações aduzidas na sua peça recursal.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2006

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

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 a 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, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira e Solon Sehn (relator), 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)

Solon Sehn - 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

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de acórdão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, que manteve a exigência de multa por atraso na entrega do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), assentado nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2006

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente, em suas razões recursais de fls. 53 e ss., alega que o fundamento legal do auto de infração remete ao art. 7º da Lei nº 10.246/2006, já revogado, não podendo ser aplicado ao caso concreto. Requer o provimento do recurso, para fins de declaração de nulidade do auto de infração.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Solon Sehn

A ciência da decisão se deu no dia 09/10/2013 (fls. 48) e o protocolo do recurso, em 07/11/2013 (fls. 53). Trata-se, portanto, de recurso tempestivo que pode ser conhecido, uma vez que versa sobre matéria da competência da Terceira Seção e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972.

Inicialmente, embora intempestiva a entrega do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), cumpre destacar que este foi extinto pela Instrução Normativa RFB nº 1.441/2014:

“Art. 1º Fica extinto o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), relativo aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também aos casos de extinção, incorporação, fusão, cisão parcial ou cisão total que ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 2014.

Art. 2º 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.

Art. 3º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Art. 4º Fica revogada a Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 5 de março de 2010.”

Ao extinguir o demonstrativo, a IN RFB nº 1.441/2014 fez com que a sua não apresentação e sua transmissão extemporânea deixassem de ser tratadas como contrárias à exigência de ação prevista nas INs RFB nº 1.015/2010, nº 940/2009 e nº 590/2005, que, como se sabe, estabeleceram, entre 2005 e 2014, a obrigatoriedade desse dever instrumental.

Assim, à medida que não se trata de ato definitivamente julgado, fraudulento ou que tenha implicado a falta de pagamento de tributo, deve ser aplicado de-ofício o disposto no art. 106, II, “b”, do Código Tributário Nacional:

“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;"

Com efeito, a revogação da regra de obrigatoriedade do Dacon implica a desoneração da multa decorrente do seu descumprimento. Isso ocorre porque toda violação de um dever instrumental constitui uma infração. Logo, a extinção do dever afasta também a infração. Há, na linha do que ensina Paulo de Barros Carvalhos, uma equivalência entre as alíneas "a" e "b", o que também é ressaltado pela doutrina de Hugo de Brito Machado e Sacha Calmon Navarro Coêlho:

"As duas primeiras alíneas dizem quase a mesma coisa. Toda a exigência de ação ou de omissão consubstancia um dever, e todo o descumprimento de dever é uma infração, de modo que foi redundante o legislador ao separar as duas hipóteses." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 94).

"Não conseguimos ver qualquer diferença entre as hipóteses da letra 'a' e da letra 'b'. Na verdade, tanto faz deixar de definir um ato como infração, como deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão." (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 77).

"Dá-se que o contribuinte praticou o ato vedado ou não praticou o ato obrigatório. Cometeu em qualquer dos casos uma infração. Lei posterior risca do mapa jurídico o dever de fazer que foi descumprido ou o dever de não-fazer que, não obstante, foi exercido. A lei posterior e nova, pois, aplica-se retroativamente para apagar os deveres, as infrações e as penalidades às infrações. Por que punir o desrespeito a algo que, se reconhece, não era assim tão importante, tanto que pôde ser desjuridicizado?" (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 566).

Vota-se, assim, pelo conhecimento e provimento do recurso voluntário, com a consequente afastamento da multa pelo atraso na entrega do Dacon.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Francisco José Barroso Rios, redator designado:

O litígio trata da exigência de multa por atraso na entrega do DICON do primeiro e do segundo semestres de 2006. 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 Nº 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 nº 91.030/85). 2. A Instrução Normativa SRF nº 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 nº 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 nº 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 DICON 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 DICON, 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 DICON 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 DICON 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 DICON, 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.

Quanto à arguição de nulidade do lançamento, também não merece maior sorte o sujeito passivo.

Ainda que considerado eventual erro de grafia na transcrição da Lei nº 10.426 (segundo a recorrente, o dispositivo legal constante do auto de infração seria a Lei nº 10.246), tal fato não levaria à nulidade do lançamento, uma vez que tal erro não se reveste em cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo. Com efeito, a clareza na descrição dos fatos, que, por sinal, faz menção ao artigo 19 da Lei nº 11.051/2004, cujo *caput* remete ao artigo 7º da Lei nº 10.426/2002, asseguram plenamente o exercício do direito de defesa da autuada, razão pela qual não há que se falar em prejuízo a aludido direito.

E a ausência de prejuízo impede seja acolhida a tese da nulidade, e isso em vista do princípio *pas de nullité sans grief*.

Com efeito, o direito processual tem como regra o **princípio da instrumentalidade das formas**, que traz como consequência, com respeito à nulidade do processo, que somente àquela que sacrifica os fins de justiça do processo deve ser declarada pela autoridade julgadora. De fato, a doutrina pátria é pacífica quando entende que a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo. Segundo o princípio *pas de nullité sans grief* (que, literalmente, significa: não há nulidade sem prejuízo), não se declarará nulo nenhum ato processual quando este não causar prejuízo à parte ou ao acusado.

Por fim, importa ressaltar que nos autos de infração de fls. 31 e 32 a Lei nº 10.426/2002 encontra-se grafada corretamente.

Processo nº 11075.721104/2011-65
Acórdão n.º **3802-003.406**

S3-TE02
Fl. 72

Inaplicável a retroatividade benigna e constatada a legitimidade do lançamento, deverá o mesmo ser mantido. Com efeito, a dispensa do cumprimento de obrigação acessória há que ser interpretada literalmente, a teor do disposto no artigo 111, inciso III, do CTN.

Por todo o exposto, voto para negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios – Redator designado