



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

**Processo n°** 13433.720859/2011-51  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3802-003.407 – 2ª Turma Especial  
**Sessão de** 19 de agosto de 2014  
**Matéria** OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS  
**Recorrente** EMPERCOM EMPRESA DE MONTAGEM E SERVIÇOS GERAIS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2007

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 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, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira e Solon Sehn (relator), que davam provimento ao recurso.

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

(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 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande/MS, 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: 2007*

*DACON. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. CABIMENTO.*

*É cabível a exigência da multa pelo atraso na entrega do Dacon quando se comprova que a contribuinte estava a ela obrigada e que ele foi entregue intempestivamente.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

A Recorrente, em suas razões recursais de fls. 50 e ss., alega que optou pela inclusão no Simples, desde a data de sua constituição (09/01/1997), sendo excluído de ofício, em 30/06/2007, por exercer atividade econômica vedada, fundamentada pelo inciso XI do art. 17 da Lei Complementar no 123/2006, conforme Termo de Indeferimento de Opção pelo Simples Nacional, registrado em 20/07/2007. Assim, estaria dispensada de apresentar o Dacon no período, conforme inciso I do art. 5º da IN/SRF nº 590/2005, ficando obrigada apenas a partir do período que compreender o mês em que a exclusão surtir seus efeitos. Requer o conhecimento e provimento do recurso.

É o relatório.

## Voto Vencido

**Conselheiro Solon Sehn**

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

Autenticado digitalmente em 16/09/2014 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 18/

09/2014 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 17/09/2014 por SOLON SEHN, Assin

ado digitalmente em 16/09/2014 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS

Impresso em 18/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A ciência da decisão se deu no dia 06/09/2013 (fls. 47) e o protocolo do recurso, em 02/10/2013 (fls. 50). 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 Carvalho, 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 conseqüente 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 DACON do primeiro semestre de 2007. 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 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.

Vale lembrar que 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.

Quanto à exclusão da recorrente do SIMPLES, adoto, como razões de decidir os argumentos aduzidos pela primeira instância, principalmente no tocante ao motivo pelo qual a interessada foi excluída do sistema, que se subsume ao disposto no inciso II do artigo 15 da Lei nº 9.317/96, onde está consignado que a exclusão do SIMPLES surtirá efeitos “*a partir do mês subsequente ao que incorrida a situação excludente, nas hipóteses de que tratam os incisos III a XIX do art. 9º*”. Diante da atividade exercida pelo sujeito passivo – construção de imóveis – vedada à opção pelo SIMPLES nos termos do artigo 9º, inciso V, da Lei nº 9.317/96, não resta dúvida de que a reclamante, considerando os efeitos retroativos da exclusão, estava obrigada à apresentação da declaração.

Não bastasse isso, segundo o próprio sujeito passivo a empresa foi excluída da sistemática do SIMPLES em 30/06/2007. Ainda que considerados os efeitos da exclusão a partir de então, a apresentação da declaração correspondente ao período objeto da exação – 1º semestre de 2007 – também seria obrigatória, conforme disposto no § 1º, inciso I, do artigo 5º da IN/SRF nº 590/2005, abaixo transcrito:

*Art. 5º Estão dispensadas da apresentação do Dacon:*

*I - as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), relativamente aos períodos abrangidos por esse sistema;*

[...]

*§ 1º Não está dispensada da apresentação do Dacon a pessoa jurídica:*

*I - excluída do Simples, a partir, inclusive, do período, mensal ou semestral, que compreender o mês em que a exclusão surtir seus efeitos;*

[...]

(grifo nosso)

Uma vez demonstrada a legitimidade da exigência da multa pelo atraso na entrega do DACON e a inaplicabilidade da retroatividade benigna, deverá ser mantido o lançamento correspondente à exigência lavrada contra o sujeito passivo.

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

(assinado digitalmente)

Processo nº 13433.720859/2011-51  
Acórdão n.º **3802-003.407**

**S3-TE02**  
Fl. 64

---

CÓPIA