



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

**Processo n°** 13736.003123/2008-13  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3802-003.432 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 20 de agosto de 2014  
**Matéria** OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS  
**Recorrente** COSTA DO SOL EMPREENDIMENTOS E COMUNICAÇÃO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2008

MULTA PELO ATRASO NA ENTREGA DO DACON. FATOR TEMPORAL INTEGRANTE DA TIPICIDADE DA CONDUTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Realidade em que foi lavrada contra o sujeito passivo multa pelo atraso na entrega do DACON, exigência onde o fator temporal constitui elemento integrante da tipicidade da conduta, o que, por inferência lógica, torna impossível a denúncia espontânea da infração.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2008

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.

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: 2008*

*Ementa: PERIODICIDADE DO DACON*

*A opção pela entrega mensal do Dacon é definitiva e irrevogável para todo o ano-calendário que contiver o período correspondente ao demonstrativo apresentado.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

A Recorrente, em suas razões recursais de fls. 49 e ss., alega ter preenchido, por equívoco, o Dacon com dados mensais, quando o correto seria semestral. Aduz não estar obrigada à apresentação mensal e que, por se tratar de pequena empresa, com dificuldade para cumprir suas obrigações acessórias, não foi possível apresentar o demonstrativo dentro do prazo. Por fim, sustenta a ocorrência de denúncia espontânea, na forma do art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), requerendo a reforma do acórdão recorrido.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Solon Sehn

A ciência da decisão se deu no dia 07/02/2014 (fls. 47) e o protocolo do recurso, em 25/02/2014 (fls. 49). 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 DACON. 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 na 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 dela 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.

No que concerne à alegação de que a impugnante estaria sujeita à apresentação do DACON semestral, não lhe sendo, portanto, obrigatória a entrega da declaração mensal, adoto como razões de decidir os mesmos fundamentos aduzidos pela primeira instância, no sentido de que o artigo 2º da IN SRF nº 590/2005 determinava que a opção pela entrega do DACON mensal era “[...] definitiva e irretroatável para todo o ano-calendário [...]”. Ainda, o artigo 11, § 5º, da mesma instrução normativa, vedava a retificação do DACON “[...] com o objetivo de alterar a periodicidade, mensal ou semestral, de demonstrativo anteriormente apresentado”. Tal regramento foi mantido pela IN RFB nº 940/2009, a qual revogou a IN SRF nº 590/2005.

Finalmente, no que diz respeito à alegada ocorrência de denúncia espontânea, importa destacar que, em que pese o artigo 102 do Decreto-lei nº 37/66, § 2º, com a redação dada pela Medida Provisória nº 497 de 2010, ter passado a admitir sua caracterização também frente a penalidades de natureza administrativa, no caso presente o fator temporal constitui elemento integrante da tipicidade da conduta. Assim, diante de realidade em que o fator tempo (tempestividade) integra elemento do tipo, impossível caracterizar a denúncia espontânea, já que “[...] a denúncia espontânea não tem o condão de desfazer ou paralisar o fluxo inevitável do tempo”, como muito bem posto pelo i. Conselheiro José Fernandes do Nascimento em voto prolatado nos autos do processo nº 11128.002765/2007-49, julgado por este Colegiado em 05 de julho de 2011 (Acórdão nº 3802-00.568 – decisão unânime):

[...]

*Nesse sentido, resta evidente que é condição necessária para a aplicação do instituto da denúncia espontânea que a infração de natureza tributária ou administrativa seja **passível de denúncia à Administração tributária pelo infrator**, em outros termos, é elemento essencial da presente excludente de responsabilidade que **a infração seja denunciável**.*

*No âmbito da legislação aduaneira, com base no teor do art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com as novas redações, está claro que as*

*impossibilidades de aplicação do referido instituto podem decorrer de circunstância de ordem lógica (ou racional) ou legal (ou jurídica).*

*No caso de impedimento legal, é o próprio ordenamento jurídico que veda a incidência da norma em apreço, ao excluir determinado tipo de infração do alcance do efeito excludente da responsabilidade por denúncia espontânea da infração cometida. A título de exemplo, podem ser citadas as infrações por dano erário, sancionadas com a pena de perdimento, conforme expressamente determinado no § 2º, in fine, do citado art. 102.*

*A impossibilidade de natureza lógica ou racional ocorre quando fatores de ordem material tornam impossível a denúncia espontânea da infração. São dessa modalidade as infrações que têm por objeto as condutas extemporâneas do sujeito passivo, caracterizadas pelo cumprimento da obrigação após o prazo estabelecido na legislação. Para tais tipos de infração, a denúncia espontânea não tem o condão de desfazer ou paralisar o fluxo inevitável do tempo.*

*Compõem essa última modalidade todas infrações que tem o atraso no cumprimento da obrigação imposta como elementar do tipo da conduta infratora, ou seja, que tem o fluxo ou transcurso do tempo como elemento essencial para a concretização da infração.*

[...]

(grifos nossos)

Legítima a exigência da multa pelo atraso na entrega do DICON, inaplicável a retroatividade benigna e não caracterizada a denúncia espontânea, 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)

Francisco José Barroso Rios