



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

**Processo n°** 16327.720956/2011-40  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-003.988 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de junho de 2018  
**Matéria** DACON - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA  
**Recorrente** MASSA FALIDA DO BANCO SANTOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/02/2006 a 28/02/2006

MASSA FALIDA - MULTA - ATRASO NA ENTREGA DO  
DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS -  
DACON - CABIMENTO.

É cabível a multa pela não entrega do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON referente à Massa Falida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcelo Giovanni Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

## Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

*"1. Trata o presente processo de Auto de Infração referente à multa por atraso na entrega do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON, referente ao mês de fevereiro/2006, consubstanciado no documento de fls. 14, no qual se constituiu o Crédito Tributário de R\$ 4.746,95 e cuja descrição dos fatos, seguida da respectiva fundamentação legal, abaixo se transcreve:*

*"A entrega do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais –DACON fora do prazo fixado na legislação enseja a aplicação de multa correspondente a 2% (dois por cento) sobre o montante da COFINS, ou na sua falta, da Contribuição para o PIS/Pasep informado no DACON, por mês-calendário ou fração, respeitado o percentual máximo de 20% (vinte por cento) e o valor mínimo de R\$ 500,00.*

*No caso de demonstrativo semestral, a Base de Cálculo da multa corresponde à soma da COFINS, ou da Contribuição para o PIS/Pasep de todos os meses do semestre.*

*A multa cabível foi reduzida em cinquenta por cento em virtude da entrega espontânea do demonstrativo, exceto no caso de a multa lançada ter sido a multa mínima.*

*Fundamentação Legal:*

*Art. 7º da Lei nº 10.426 de 24 de abril de 2002, com a redação dada pelo artigo 19 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004."*

*2. Conforme Aviso de Recebimento (AR) de fls. 15, o contribuinte tomou ciência da autuação no dia 14/07/2011.*

*3. Irresignado, o autuado apresentou, em 12/08/2011, a impugnação de fls. 02 a 07 contendo, em suma, o seguinte:*

*3.1 Afirma que decretação da falência de uma empresa, antes de tudo, afasta o falido da posse de seus bens, passando-os para uma administração forçada destinada a liquidá-los em favor dos credores. Outro efeito é a interrupção provocada pela decretação da falência sobre a atividade econômica exercida pelo falido que só poderá ser efetuada em casos excepcionais, devendo as operações serem lançadas em livros especiais.*

*3.2 Alega que a massa falida não é uma pessoa jurídica, principalmente por não resultar da vontade de qualquer pessoa. É a lei, por meio do seu poder de expropriação dos bens do devedor, que, para atingir efeitos práticos mantém todos os credores reunidos em uma massa subjetiva, sem, contudo,*

*personalizá-la. Pelos mesmos motivos, isto é, não ser pessoa jurídica e nem praticar qualquer atividade econômica é que a Massa Falida não pode, a princípio, ser sujeito passivo de obrigações tributárias.*

### *3.3 E continua:*

*“Resumindo que as atividades próprias da Administração da Massa Falida são: (i) a arrecadação e realização dos ativos e, (ii) pagamento aos credores, resulta que estes atos e as demais moções próprias do processo falimentar, nenhuma disponibilidade patrimonial produz porque é a liquidação dos bens do devedor uma manifestação do Poder Público, designadamente uma execução coletiva.*

*Não há absolutamente nada em um processo falimentar que possa gerar resultados próprios de uma atividade empresarial. Igualmente, quando se cuida de avaliar se uma Massa Falida pode gerar receita, vê-se quão inconsistente é a exigência de apresentação de dados voltados à apuração de lucro e de base para uma contribuição social.*

*São manifestas e inquestionáveis as razões que conduzem à conclusão em relação a Massa Falida da inexistência do dever de apresentação de apuração de receitas. Diferentemente das empresas em atividade a Massa Falida não vende bens e não presta serviços, ou seja, não auferes resultados operacionais e nem tampouco, resultados não operacionais, já que, fundamentalmente, o movimento mais exaurível é do próprio Estado quando adota medida de execução dos bens do devedor.*

*Extraordinariamente pode concluir a administração da Massa Falida uma operação transacional, isto é, uma negociação que não esteja compreendida na arrecadação, rateio na expropriação de bens. Apenas nestes casos anormais é que seria válido o argumento previsto na lei de tributar as entidades submetidas a falência, ou seja, nestas circunstâncias particulares, durante o período necessário para a realização dos seus ativos, veio a ser praticada uma operação, um fato econômico gerador de receita, arrimado em um negócio jurídico. Somente nestas condições muito especiais, seria possível, em tese, falar em receita, pois, a rigor, a ausência de qualquer operação e a ostentação dos atos públicos da execução coletiva, não admitem que a liquidação receba tratamento dispensado ao negócio jurídico ou nos atos em que à autonomia privada, vem antes de tudo.*

*A não ser que seja dada continuidade às operações do objeto social da sociedade falida pelo Administrador Judicial, inconcebível exigir qualquer obrigação tributária, sob pena de violação da Constituição Federal. Melhor ainda, com o encerramento das atividades da empresa falida, não há meios de se fitar um resultado como efeito decorrente da execução dos bens do devedor pelo Estado. Enfim, a Massa na promoção de sua função, não adquire disponibilidade de acréscimo patrimonial”*

3.4 Isto posto, alega que seria um absurdo obrigar a massa falida, a cada ato do Estado que realiza um ativo com a finalidade de satisfazer o direito dos credores, a recolher impostos que tem como fato gerador, resultados positivos, receitas ou acréscimo patrimonial. Seria uma ofensa ao artigo 153, III da Constituição Federal, se a execução dos bens do devedor for considerada como fato gerador de impostos. Registra ainda que a venda de bens do ativo não acarreta acréscimo patrimonial para os credores e muito menos acréscimo patrimonial para o falido. Sua realização é revertida exclusivamente para reparar os danos da insolvência do devedor.

3.5 Em seguida colaciona excertos doutrinários a corroborar com todo o alegado e interpreta que, à luz do artigo 60 da Lei 9.430/96, a verificação de eventual lucro tributável, se existir, ocorreria apenas com o encerramento do processo falimentar.

4. Por fim requer seja acolhida a impugnação no sentido de cancelar o auto de infração e consequentemente excluir a multa fiscal aplicada."

A impugnação apresentada foi julgada improcedente, no julgamento de primeira instância, nos termos do Acórdão DRJ/SP1 16-38.314, de 26 de abril de 2012, decisão proferida pelos membros da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, cuja ementa dispõe, *verbis*:

**"ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

*Período de apuração: 01/02/2006 a 28/02/2006*

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.**

*A apresentação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON fora do prazo fixado enseja a cobrança da multa prevista na legislação pertinente.*

**MASSA FALIDA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEVER DE CUMPRIMENTO.**

*As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência (massa falida) sujeitam-se às mesmas regras de incidência dos tributos e contribuições aplicáveis às pessoas jurídicas em geral, inclusive no que se refere à obrigatoriedade de apresentação de declarações e demonstrativos, enquanto perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido"*

O recurso voluntário foi interposto de forma hábil e tempestiva, em que a recorrente, em breve síntese, aduz:

(i) a decretação da falência de uma empresa afasta o falido da posse de seus bens, passando-os para uma administração forçada destinada a liquidá-los em favor dos credores;

(ii) a empresa como atividade é extinta pela decretação da falência e só excepcionalmente depois de decretada a quebra pode existir continuidade do negócio;

(iii) a Massa Falida não é uma pessoa jurídica e não pratica nenhuma atividade econômica, por isso, a princípio não pode ser sujeito passivo de obrigações tributárias;

(iv) inexistente o dever de a Massa Falida apresentar apuração de receitas;

(v) a não ser que seja dada continuidade às operações da sociedade falida, inconcebível exigir qualquer obrigação tributária, sob pena de violação da Constituição Federal;

(vi) de acordo com o art. 60 da Lei 9430/1996, ao dispor que "as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização do ativo e o pagamento do passivo", sendo que eventual lucro tributável, ocorreria apenas com o encerramento do processo falimentar;

(vii) a decisão recorrida é equivocada em relação ao contido no § 2º do art. 146 do RIR/99; e

(viii) não tem aplicação o contido na Instrução Normativa SRF nº 590/2005.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator

Não obstante os argumentos expendidos em sede recursal, razão não assiste à recorrente.

Perfilho o entendimento de que as massas falidas não estão desobrigadas ao cumprimento das obrigações acessórias tributárias.

Entendimento diverso seria permitir que as massas falidas simplesmente deixassem de cumprir com obrigações legalmente estatuídas.

O Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON trata-se de um demonstrativo instituído com fundamento no art. 7º da Lei nº 10426/2002, com a redação dada pela Lei nº 11051/2004.

O dispositivo legal em comento apresenta a seguinte redação:

*"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;"*

Constata-se, então, que a obrigação acessória em apreço possui previsão legal.

Estabelece a Instrução Normativa SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, vigente à época dos fatos, nos arts. 2º e 8º:

*"Art. 2º A partir do ano-calendário de 2006, as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, submetidas à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nos regimes cumulativo e não-cumulativo, inclusive aquelas que apuram a Contribuição para o PIS/Pasep com base na folha de salários, deverão apresentar o Dacon Mensal, de forma centralizada pelo estabelecimento matriz, caso esta seja a periodicidade de entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 708, de 09 de janeiro de 2007)*

*§ 1º As pessoas jurídicas não enquadradas no caput deste artigo poderão optar pela entrega do Dacon Mensal.*

*§ 2º A opção de que trata o § 1º será exercida mediante apresentação do primeiro Dacon, sendo essa opção definitiva e irrevogável para todo o ano-calendário que contiver o período correspondente ao demonstrativo apresentado.*

*§ 3º No caso de ser exercida a opção de que trata o § 1º com a apresentação de Dacon relativo a mês posterior ao primeiro mês de 2006, a pessoa jurídica ficará obrigada à apresentação dos demonstrativos relativos aos meses anteriores.*

*§ 4º Na hipótese de que trata o § 3º, será devida a multa pelo atraso na entrega de Dacon referente a mês anterior ao da opção, no caso de apresentação após o prazo fixado."*

*"Art. 8º O Dacon deverá ser apresentado:*

*I - pelas pessoas jurídicas de que trata o art. 2º, até o quinto dia útil do segundo mês subsequente ao mês de referência;*

*II - pelas demais pessoas jurídicas:*

*a) até o quinto dia útil do mês de outubro de cada ano-calendário, no caso de Dacon relativo ao primeiro semestre; e b) até o quinto dia útil do mês de abril de cada ano-calendário, no caso de Dacon relativo ao segundo semestre do ano-calendário anterior.*

*§ 1º Excepcionalmente, em relação ao ano-calendário de 2006, a obrigatoriedade de entrega do Dacon, nos prazos estabelecidos nos incisos I e II deste artigo, vigorará a partir do período em que os respectivos programas geradores forem disponibilizados, na forma do art. 7º.*

*§ 2º No caso de extinção, incorporação, fusão, cisão parcial ou cisão total, o Dacon deverá ser apresentado pela pessoa jurídica extinta, incorporada, incorporadora, fusionada ou cindida o último dia útil do mês subsequente ao do evento, observada a excepcionalidade do § 1º deste artigo.*

*§ 3º A obrigatoriedade de entrega do Dacon, na forma prevista no § 2º, não se aplica à incorporadora nos casos em que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, estejam sob o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento."*

No caso dos autos não existe controvérsia acerca dos fatos, no sentido de que o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon foi entregue fora do prazo, o que torna cabível a aplicação da multa legalmente prevista.

O entendimento do Conselho Administrativo e Recursos Fiscais - CARF é no sentido de ser devida a multa pelo atraso na entrega do DACON. Neste sentido, tem-se os seguintes julgados:

**"ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

*Ano-calendário: 2010*

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

*Irreparável lançamento que exige multa pelo atraso na entrega do Dacon quando se comprova que o contribuinte estava a ela obrigada e que ele foi entregue intempestivamente, em especial se, em sede de Recurso, não há apresentação e qualquer prova em sentido contrário." (Processo nº 16327.002626/2003-69; Acórdão nº 3802-003.388; Relator Conselheiro Bruno Maurício Macedo Curi; Sessão de 24/07/2014)*

**"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Exercício: 2010*

**ANÁLISE CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF  
Nº 2**

*Ao CARF incumbe a análise em conformidade com a legislação vigente, sendo-lhe defeso afastar a aplicação da norma ao caso concreto em face de alegada inconstitucionalidade de lei ou decreto (Súmula Carf nº 2).*

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

*Exercício: 2010*

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DO DEMONSTRATIVO  
DE APURAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DACON**

*O cumprimento da obrigação acessória fora dos prazos previstos na legislação tributária, sujeita o infrator à aplicação das penalidades legais.*

*Recurso Voluntário Negado." (Processo nº 10242.000337/2010-16; Acórdão nº 3302-002.666; Relatora Conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó; Sessão de 24/07/2014)*

**"ASSUNTO: MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DO  
DACON.**

*Exercício: 2008*

*Estando o contribuinte obrigado a apresentar o Dacon, a sua entrega fora do prazo enseja a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória." (Processo nº 13227.000945/2008-84; Acórdão nº 3202-001.224; Relator Conselheiro Luiz Eduardo Garrossino Barbieri; Sessão de 29/05/2013)*

Embora não tenha sido alegado pela recorrente, perfilho o entendimento de que não é o caso de aplicação das Súmulas 192 e 565 do Supremo Tribunal Federal - STF a seguir transcritas, pois se assim o fosse, as massas falidas estariam desoneradas do cumprimento de obrigações acessórias, tais como a entrega de declarações, informações e demonstrativos.

*"Súmula 192 - Não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa."*

*"Súmula 565 A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência."*

Veja-se que, ambas as súmulas, tratam da habilitação da multa aplicada como crédito na falência, o que não impede o seu lançamento, até pelo fato de tal atividade ser vinculada e obrigatória, como prescreve o art. 142 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

*"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."*

Assim, somente no processo falimentar, se habilitado o crédito pelo ente credor contra a massa falida, é possível afastar tal parcela.

Especificamente, em relação ao cumprimento das obrigações acessórias por parte das massas falidas, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF assim se posiciona sobre o tema:

*"MULTA – ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO – DECADÊNCIA – INOCORRÊNCIA.*

*A jurisprudência desse e. Conselho de Contribuintes acolhe a tese de que o Lançamento de Multa por atraso na entrega da Declaração tem seu prazo decadencial regido pelo art. 173, I do CTN e não pelo art. 150, §4º do CTN.*

*MASSA FALIDA - MULTA – ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO – CABIMENTO.*

*É cabível a multa pela não entrega da Declaração de Imposto de Renda referente à Massa Falida.*

*MULTA – ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO – REDUÇÃO – MICROEMPRESA - LEI Nº 10.426/2002 – APLICAÇÃO RETROATIVA – ART. 106, I DO CTN.*

*Para Microempresas, o art. 7º, §3º, I da Lei nº 10.426/2002, estabeleceu em R\$ 200,00 o valor da multa no caso de atraso na entrega da Declaração de Imposto de Renda, o que pode ser aplicado, inclusive, retroativamente, por força do art. 106 do CTN." (Processo nº 10675.001779/2003-52; Acórdão 107-08.355; Relator Conselheiro Octávio Campos Fischer; Sessão de 10/11/2005)*

*"MULTA – ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO – DECADÊNCIA – INOCORRÊNCIA.*

*A jurisprudência desse e. Conselho de Contribuintes acolhe a tese de que o Lançamento de Multa por atraso na entrega da Declaração tem seu prazo decadencial regido pelo art. 173, I do CTN e não pelo art. 150, §4º do CTN.*

---

*MASSA FALIDA - MULTA – ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO – CABIMENTO. É cabível a multa pela não entrega da Declaração de Imposto de Renda referente à Massa Falida." (Processo nº 10675.001791/2003-67; Acórdão 107-08.362; Relator Conselheiro Octávio Campos Fischer; Sessão de 10/11/2005)*

Em recente julgado de relatoria do Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, deliberou-se pela manutenção da multa contra massa falida. A decisão está ementada nos seguintes termos:

**"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Data do fato gerador: 31/03/2003*

**MULTA DE MORA. EXIGIBILIDADE DIANTE DE MASSA FALIDA.**

*As multas fiscais, ainda que não possam ser reclamadas em processos de falência em vista do art. 23, III, da Lei 7.661/88 em seu período de vigência, devem ser lançadas de ofício, por força do § único do art. 142 do CTN, e da independência dos respectivos trâmites processuais.*

*Recurso Voluntário Negado" (Processo nº 13005.720005/2007-39; Acórdão 3301-003.449; Relator Conselheiro Marcelo Giovani Vieira; Sessão de 26/04/2017)*

interposto. Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário

(assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade