



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

**Processo nº** 10120.005642/2010-72  
**Recurso nº** 002.267 Voluntário  
**Acórdão nº** 2302-002.267 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de janeiro de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE RIO VERDE - PREFEITURA MUNICIPAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2009 a 30/11/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO.  
IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APURAÇÃO DO CRÉDITO.  
REGIME DA COMPETÊNCIA.

Vigora no Regime Geral de Previdência Social o regime da competência, e não o de caixa, para a apuração das contribuições previdenciárias devidas pela empresa e pelos segurados e para a constituição do crédito tributário.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Adriana Sato, André Luis Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Período de apuração: 01/08/2009 a 30/11/2009

Data da lavratura do AIOP: 07/07/2010.

Data da Ciência do AIOP: 09/07/2010.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa acima identificada, consistente em contribuições previdenciárias não declaradas em GFIP, destinadas ao custeio da Seguridade Social, a cargo dos segurados empregados e segurados contribuintes individuais, não retidas pela Autuada, incidentes sobre seus respectivos Salários de Contribuição, as quais deveriam ter sido descontadas de suas remunerações mensais, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 48/51.

De acordo com a resenha assinada pela Autoridade Lançadora, constituem fatos geradores das contribuições sociais lançadas as remunerações pagas, devidas e/ou creditadas aos trabalhadores:

*a) comissionados e considerados Empregados, art. 12, I, "g" combinado com o art. 20 da Lei nº 8212/91;*

*b) agentes políticos, art. 12, I, "h" combinado com o art. 20 da Lei nº 8212/91;*

*c) contribuintes individuais, art. 12, V, "g" combinado com o art. 4º da Lei nº 10.666/03;*

*d) Transportadores autônomos, art. 12, V, "g" combinado com o art. 4º da Lei nº 10.666/03.*

Na apuração dos fatos geradores e/ou trabalhadores não declarados em GFIP fez-se necessário o cotejamento, em cada competência, entre as folhas de pagamento (padrão MANAD) e Ordens de Pagamento (excel) com as GFIP apresentadas.

Os valores pagos a título de Salário Família e Salário Maternidade foram considerados na apuração do crédito previdenciário, bem como na definição dos salários de contribuição dos segurados empregados (comissionados e agentes políticos).

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 56/60.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF lavrou Decisão Administrativa aviada no Acórdão a fls. 296/301, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 10/07/2012, conforme Aviso de Recebimento a fl. 406.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 296/303, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes elementos:

- Que a Autoridade Fiscal não levou em consideração que a sistemática de escrituração contábil do ente público é diferente. Aduz que a GFIP é emitida e paga com base nas folhas de pagamento, rescisões e liquidações de autônomos no mês de referência, porém o recolhimento é a posteriori, na época da liquidação;
- Que não existe uma legislação, nem mesmo mecanismos, capazes de obrigar o ente público a liquidar todas as ordens de pagamentos lançadas dentro de um mês;
- Que o julgador de 1ª Instância não enfrentou o assunto referente ao pagamento de portarias de viagens;

Ao fim, requer a declaração de nulidade do Auto de Infração ou sua insubsistência.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## **Voto**

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### **1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

#### **1.1. DA TEMPESTIVIDADE**

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 10/07/2012. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 1º de agosto do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

Ante a inexistência de questões preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

## **2. DO MÉRITO**

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância, não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que, em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

### **2.1. DO REGIME DE LANÇAMENTO**

Alega o Recorrente que a Autoridade Fiscal não levou em consideração que a sistemática de escrituração contábil do ente público é diferente. Aduz que a GFIP é emitida e paga com base nas folhas de pagamento, rescisões e liquidações de autônomos no mês de referência, porém o recolhimento é a posteriori, na época da liquidação;

Razão não lhe assiste.

No capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as obrigações tributárias, dentre outras.

#### **Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*(...)*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, o CTN honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade*

*pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.* (grifos nossos)

*§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.* (grifos nossos)

Não é demasiado cuidado lembrar que a imposição de obrigação acessória não demanda a promulgação de lei *stricto sensu*, podendo elas ser introduzidas no ordenamento jurídico mediante as espécies normativas encartadas nos artigos 96 e 100 ambos do CTN, assim inseridas no conceito de “Legislação Tributária”, na denominação adotada pelo *codex*.

### **Código Tributário Nacional - CTN**

*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.*

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

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

*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.*

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

No que pertine às contribuições previdenciárias, a disciplina da matéria em relevo, no plano infraconstitucional, foi confiada à Lei nº 8.212/91, a qual fez inserir na Ordem

Jurídica Nacional uma diversidade de obrigações acessórias, criadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização, sem transpor os umbrais limitativos erguidos pelo CTN.

Envolto no ordenamento realçado nas linhas precedentes, o art. 32 da citada lei de custeio da Seguridade Social estatuiu como obrigação acessória da empresa o lançamento mensal, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*(...)*

*II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;*

Preambularmente, mostra-se auspicioso destacar que a contabilidade tem como uma de suas finalidades assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas envolvidas, visando a atender, de forma uniforme, às exigências das leis e regulamentos dos órgãos públicos. Na atualidade ela cumpre, igualmente, o papel de instrumento gerencial, que se utiliza de um sistema de informações para registrar as operações da organização, elaborar e interpretar relatórios que mensurem os resultados, e fornecer informações necessárias à tomada de decisões no processo de gestão, planejamento, execução e controle.

Contudo, a razão maior para a uniformização dos princípios gerais da contabilidade é a configuração de um sistema de informações tributárias, através do qual o fisco possa sindicat os fatos geradores ocorridos e apurar os tributos devidos, fiscalizar a regularidade do seu recolhimento, para, assim, traçar as diretrizes da política tributária.

Registre-se, por relevante, que os registros contábeis devem ser feitos de modo preciso, com esteio em documentação idônea, a qual deve ser conservada em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, bem como a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, a teor do art. 4º do Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969.

Engana-se aquele que acredita serem os livros contábeis exigíveis apenas pela legislação comercial. A legislação Tributária é aquela que mais impõe modulações e padrões aos lançamentos contábeis e à estruturação e formalização dos livros, não sendo por outro motivo também conhecidos como “Livros Fiscais”. No tocante à escrituração contábil, a não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária sujeita o contribuinte ao pagamento de penalidades pecuniárias a lhe serem impostas mediante o competente Auto de Infração.

Conforme já destacado em parágrafos precedentes, o art. 32 da Lei nº 8.212/91 fixou a obrigação acessória da empresa de lançar mensal, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos.

Nessa toada, o §13º do art. 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, estipula que os lançamentos contábeis referentes aos fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, só serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo tais lançamentos atender ao princípio contábil do regime de competência, além de registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

**Regulamento da Previdência Social**

*Art. 225. A empresa é também obrigada a:*

*(...)*

*II- lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;*

*(...)*

*§13. Os lançamentos de que trata o inciso II do caput, devidamente escriturados nos livros Diário e Razão, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo, obrigatoriamente:*

***I- atender ao princípio contábil do regime de competência;*** (grifos nossos)

*II- registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.*

*§14. A empresa deverá manter à disposição da fiscalização os códigos ou abreviaturas que identifiquem as respectivas rubricas utilizadas na elaboração da folha de pagamento, bem como os utilizados na escrituração contábil.*

Avulta nesse panorama que as prestações adjetivas ordenadas na legislação tributária têm por finalidade precípua permitir à fiscalização a sindicância ágil, segura e integral dos fatos jurídicos tributários ocorridos nas dependências jurídicas do sujeito passivo, motivo pelo qual se exige que a escrituração seja:

- a) Mensal, em razão do critério de apuração das contribuições previdenciárias ser por competência;
- b) Em títulos próprios, que propicie uma fácil e rápida identificação pelos agentes fiscais das contas contábeis onde se encontram registrados os fatos geradores de contribuições previdenciárias;

- c) De forma discriminada, de molde a se identificar as rubricas integrantes da base de incidência das contribuições previdenciárias, eis que, a cada uma delas corresponde uma alíquota própria a ser empregada no cômputo da contribuição devida;
- d) Que individualize o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos, de maneira que a fiscalização possa verificar a correção das importâncias descontadas dos segurados e os montantes a cargo destes e os devidos pela empresa vertidos aos cofres públicos.

Portanto, ao contrário do que entende o Recorrente, restou evidenciado que o regime de competência é de observância obrigatória, por força das disposições inscritas no art. 225, §13, I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Não se mostra demasiado enaltecer que o registro dessas informações na contabilidade não é uma faculdade da empresa, mas, sim, uma obrigação tributária a ela imposta diretamente, com a força de império da lei formal, gerada nas Conchas Opostas do Congresso Nacional, segundo o trâmite gestacional plasmado nos artigos 61 a 69 da Constituição da República.

O regime de caixa pode até ser o adotado pelo Município Recorrente em suas relações com particulares, mas, certamente, não pode ser o regime a ser seguido em suas relações com a seguridade social, visando ao cumprimento das obrigações tributárias previdenciárias em tela, uma vez que o regime de caixa não é o previsto na Lei de Custeio da Seguridade Social, que elegeu o regime de competência, conforme já demonstrado.

Não por outra razão, assim estipula o art. 22 da Lei nº 8.212/91, *verbis*:

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

*I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas, creditadas ou devidas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732/98).*



Diverso não é o conceito de Salário de Contribuição, o qual dá contornos à base de cálculo das contribuições dos segurados empregados:

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos **pagos, devidos ou creditados** a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528/97) (grifos nossos)*

Esse é o cenário legislativo que explica a imprescindibilidade da adoção do regime da competência. Para que as contribuições previdenciárias de que trata o vertente lançamento sejam exigíveis, a Lei nº 8.212/91 se contenta que as remunerações dos segurados obrigatórios do RGPS sejam simplesmente devidas, não havendo necessidade de que elas sejam efetivamente pagas.

Em outras palavras, basta que a remuneração dos segurados seja devida para que surja no mundo jurídico a obrigação do empregador ao recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias, na competência correspondente.

Nesse viés, irrelevante para o regime da competência a data do efetivo pagamento das remunerações – fatos geradores das contribuições previdenciárias em questão.

Não procede, portanto, a alegação de que não existe legislação, nem mesmo mecanismos, capazes de obrigar o ente público a liquidar todas as ordens de pagamentos lançadas dentro de um mês.

De acordo com a legislação previdenciária acima revisitada, o regime adotado legalmente para o cumprimento das obrigações previdenciárias principais e acessórias é o regime da competência, e não o de caixa, como assim deseja impor o Recorrente.

Registre-se que a conveniência e comodidade do Município Autuado em relação ao regime adotado não possui poderio suficiente para subjugar a vontade da lei. O contrário sim.

Nesse horizonte, não se mostra suficiente à elisão do lançamento em foco a mera e singela alegação, em sede de recurso, de que a sistemática em relação à escrituração contábil dos entes públicos é diferente daquela adotada pelo Fisco Federal.

O Órgão Julgador de 1ª Instância já havia se manifestado em sentido contrário ao pleito pretendido pelo Autuado justificando seu juízo negativo de provimento justamente na carência de comprovação do direito alegado, nestas exatas palavras:

*“E, embora a impugnante afirme não existir as divergências apontadas pela fiscalização e que todos os lançamentos registrados em folha foram devidamente declarados pelo contribuinte, assim como recolhidas as respectivas e devidas contribuições, nada apresenta que comprove tal alegação e seja capaz de alterar o lançamento fiscal, que foi efetuado com base na documentação disponibilizada pelo próprio contribuinte, conforme já relatado.*

*Os documentos juntados à impugnação, como comprobatório de suas alegações de regularidade perante a seguridade Social (GFIP, GPS e relações de liquidações) são os mesmos já apresentados, datados de 2009 e já submetidos à análise da auditoria. E as GFIP, conforme item 5.1 do Relatório Fiscal, foram extraídas do Sistema GFIP WEB no início do procedimento fiscal, que consolidou o presente crédito, em 06/07/2010.*

*Ressalte-se, por oportuno, que as informações declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, são de inteira responsabilidade do contribuinte e devem espelhar, fielmente, a sua contabilidade, cabendo à fiscalização a verificação da regularidade do órgão perante a Previdência Social, por meio do cotejo entre as informações contidas nas folhas/ordens de pagamento com as declaradas em GFIP pelo contribuinte, o que ocorreu no caso em tela”.*

De acordo com os princípios basilares do direito processual, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. A fiscalização comprovou, no bojo do Auto de Infração, com base em documentos e declarações prestadas pelo próprio sujeito passivo, sob sua responsabilidade, comando, iniciativa e domínio, a falta de recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre remunerações pagas, creditadas ou devidas a segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social. Ante a refigurada distribuição do ônus da prova, deveria o Recorrente ter feito coligir aos autos as indispensáveis provas matérias de que tais contribuições já haviam sido devidamente recolhidas.

Mas assim não se sucedeu. Optou, a seu risco, por exortar asserções totalmente alheias aos fundamentos objetivos da presente autuação, as quais se mostraram insuficientes para elidir a imputação que lhe fora infligida pela fiscalização previdenciária, não obtendo sucesso, assim, em desincumbir-se do encargo que lhe pesava e se lhe mostrava contrário, eis que não produziu os meios de prova hábeis a desconstituir o lançamento que ora se opera.

Meras alegações verbais, não cortejadas pelos imprescindíveis indícios de prova documental a lhes emprestar o sustentáculo material necessário, não se bastam à desoneração tributária pretendida.

## 2.2. DO PAGAMENTO DE PORTARIA DE VIAGENS

O Recorrente alega que o julgador de 1ª Instância não enfrentou o assunto referente ao pagamento de portarias de viagens.

Nem poderia, uma vez que tal questão não foi impugnada pelo Autuado, em seu instrumento de defesa administrativa a fls. 156/160.

Relembre-se que os alicerces do Processo Administrativo Fiscal encontram-se fincados no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, cujo art. 16, III estipula que a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Em plena sintonia com tal preceito normativo processual, o art. 17 dispõe de forma hialina que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante será considerada legalmente como não impugnada.

**Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*(...)*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*(...)*

*§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

As disposições inscritas no art. 17 do Dec. nº 70.235/72 espelham, no Processo Administrativo Fiscal, o princípio processual da impugnação específica retratado no art. 302 do Código de Processo Civil, assim redigido:

**Código de Processo Civil**

*Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:*

*I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;*

*II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;*

*III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.*

*Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.*

Deflui da normatividade jurídica inserida pelos comandos insculpidos no Decreto nº 70.235/72 e no Código de Processo Civil, na interpretação conjunta autorizada pelo art. 108 do CTN, que o impugnante carrega como fardo processual o ônus da impugnação específica, a ser levada a efeito no momento processual apropriado, *in casu*, no prazo de defesa assinalado expressamente no Auto de Infração, observadas as condições de contorno assentadas no relatório intitulado IPC – Instruções para o Contribuinte.

Nessa perspectiva, a matéria específica não expressamente impugnada em sede de defesa administrativa será considerada como verdadeira, precluindo processualmente a oportunidade de impugnação ulterior, não podendo ser alegada em grau de recurso.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não conflitam com as normas perfiladas no art. 473 do CPC, aplicado subsidiariamente no processo administrativo tributário, a qual exclui das partes a faculdade discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito já se operou a preclusão.

Nesse contexto, à luz do que emana, com extrema clareza, do Direito Positivo, permeado pelos princípios processuais da eventualidade, da impugnação específica e da preclusão, que todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

Além disso, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, as matérias não expressamente contestadas pelo impugnante em sede de defesa ao lançamento tributário são juridicamente consideradas como não impugnadas, não se instaurando qualquer litígio em relação a elas, sendo processualmente inaceitável que o Recorrente as resgate das cinzas para inaugurar, em segunda instância, um novo *front* de inconformismo em face do lançamento que se opera.

O conhecimento de questões inovadoras, não levadas antes ao conhecimento do Órgão Julgador Primário, representaria, por parte desta Corte, negativa de vigência ao preceito insculpido no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, provimento este que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

### **3. CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

Processo nº 10120.005642/2010-72  
Acórdão n.º **2302-002.267**

**S2-C3T2**  
Fl. 310

---



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por ARLINDO DA COSTA E SILVA em 28/01/2013 15:24:49.

Documento autenticado digitalmente por ARLINDO DA COSTA E SILVA em 28/01/2013.

Documento assinado digitalmente por: LIEGE LACROIX THOMASI em 04/02/2013 e ARLINDO DA COSTA E SILVA em 28/01/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 03/10/2019.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP03.1019.10517.GDR3**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**

**8FDC0554D2C27F20D49F82BF7CCF16FE16F83AB0**