



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.001902/2008-86  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-009.064 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 23 de setembro de 2020  
**Recorrente** BANCO SANTANDER S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2003 a 31/12/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.  
PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, não podendo a autoridade julgadora dela conhecer, salvo nos casos expressamente previstos em lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Maurício Nogueira Righetti e Pedro Paulo Pereira Barbosa, que não conheceram do recurso. No mérito, acordam, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Ana Paula Fernandes, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

**Relatório**

Trata-se de ação fiscal que ensejou os seguintes lançamentos, relativos a Contribuições Sociais Previdenciárias e destinadas a Outras Entidades ou Fundos:

PROCESSO	DEBCAD	TIPO	SITUAÇÃO
16327.001893/2008-23	37.121.900-0	Obrigação Principal	Acórdão 9202-008.241
16327.001894/2008-78	37.174.877-1	Obrigação Principal	Recurso Especial
16327.001895/2008-12	37.174.878-0	Obrigação Principal	Acórdão 9202-006.939
16327.001896/2008-67	37.174.879-8	Obrigação Principal	Acórdão 9202-006.941
16327.001897/2008-10	37.174.880-1	Obrigação Principal	Acórdão 9202-006.942
16327.001898/2008-56	37.174.881-0	Obrigação Principal	Acórdão 9202-006.943
16327.001900/2008-97	37.174883-6	Obrigação Principal	Recurso Especial
16327.001901/2008-31	37.174.885-2	Obrigação Principal (Empresa/SAT)	Recurso Especial
<b>16327.001902/2008-86</b>	<b>37.174.884-4</b>	<b>Obrigação Principal (Segurados)</b>	<b>Recurso Especial</b>
16327.001903/2008-21	37.174.886-0	Obrigação Principal (Terceiros)	Recurso Especial
16327.001904/2008-75	37.174.890-9	Obrigação Principal	Acórdão 2402-006.705
16327.001905/2008-10	37.121.901-9	Obrigação Principal	Recurso Especial
16327.001909/2008-06	37.174.887-9	Obrigação Acessória	Acórdão 2202-004.768
16327.001910/2008-22	37.174.888-7	Obrigação Acessória	Cobrança Administrativa
16327.001911/2008-77	37.174.889-5	Obrigação Acessória	Acórdão 2402-006.706

O presente processo trata de Auto de Infração de Obrigação Principal, Debcad 37.174.884-4, por meio do qual são exigidas Contribuições Sociais Previdenciárias, cota dos Segurados, incidentes sobre valores pagos aos empregados a título de “Incentivo Desempenho”.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 31 a 35, foram solicitados esclarecimentos sobre valores e beneficiários das contas "950258 INCENTIVO DESEMPENHO 106" e "950494 DESP PESS BONUS DESEM", pertencentes ao grupo de contas COSIF "8.1.7.27.003 DESPESAS DE PESSOAL BENEFÍCIOS" e "8.1.7.33.004 DESPESAS DE PESSOAL PROVENTOS". O contribuinte informou que referidas contas eram utilizadas para registrar as despesas com Incentivo Desempenho, representando valores pagos a empregados quando as metas de venda de determinados produtos eram atingidas ou ultrapassadas, não informando os critérios e as metas que geraram os valores pagos.

Cientificado do lançamento, o Contribuinte apresentou Impugnação nos seguintes termos (fls. 86 a 98):

A) DA DECADÊNCIA

6. Inicialmente, impende ressaltar junho de 2008, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula nº 8, *in verbis*:

(...)

## B) DOS BÔNUS

19. Por outro lado, insta esclarecer que os valores exigidos na presente Notificação de Lançamento Fiscal não são derivados do pagamento de comissões, como pretendeu fazer entender a D. Autoridade Fiscal, mas sim do pagamento efetuado aos empregados/estagiários a título de ganhos eventuais (bonificações).

20. Com efeito, os valores desembolsados pela Impugnante a título de Bônus, não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária, na medida em que tratam de ganhos eventuais.

21. Os bônus pagos pela Impugnante dependem da ocorrência de um grande número de fatores, muitos deles completamente fora do controle de quem paga e de quem recebe, como o resultado obtido pela empresa, o resultado da área específica de alocação do funcionário, bem como dos resultados individuais obtidos pelo empregado ou dirigente. Se um desses fatores não for favorável, ainda que os outros sejam, o empregado ou dirigente não fará jus a nenhum ganho. Por hipótese, se a Impugnante obtém os resultados esperados e o empregado cumpre suas metas individuais, mas sua área não tem o desempenho esperado. O mesmo acontece quando a área e o empregado tem o desempenho esperado, mas os resultados do Impugnante ficam abaixo do que estava projetado. Nestas condições, o empregado nada recebe, ou recebe em proporcionalmente à combinação dos resultados.

22. Assim, verifica-se que a patente eventualidade dos Bônus em comento, na medida em que o seu pagamento está diretamente ligado a eventos futuros e incertos, eis que o atingimento de metas e resultados dependem de inúmeras circunstâncias alheias a vontade do empregado/empregador para sua ocorrência.

23. Saliente-se que o simples fato do pagamento das verbas acima enumeradas se perfazerem em vantagens ao empregado não significa que as mesmas estão abrangidas pelo conceito de salário-de-contribuição, constante no art. 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/91.

24. Releva notar que o comando encerrado no § 40 do art. 201 da Constituição Federal, está a indicar que não é qualquer "ganho" do empregado que integrará o salário para efeito de pagamento da contribuição previdenciária.

25. Com efeito, existe uma restrição contida no aludido dispositivo constitucional que não pode ser olvidada para subsunção do direito ao caso concreto, qual seja, a de somente os ganhos habituais, contemplados pela lei, é que passarão a ser considerados "salário".

26. Este, inequivocamente, é o comando emanado pelo citado § 40 do art. 201 da Constituição Federal, pois, caso contrário, sequer haveria necessidade da existência da locução "(...) *nos casos e na forma da lei* (...)".

(...)

27. Na hipótese vertente, foi a Lei n.º 8.212/91 que veio atribuir plena eficácia ao citado § 4º, do art. 201, da Constituição Federal, ao discorrer, em seu art. 28, sobre os "ganhos habituais" que integrariam o salário-de-contribuição:

(...)

28. Seguindo idêntica tendência, o art. 22 da Lei n.º 8.212/91 (também pela redação conferida pela Lei n.º 9.528/97), responsável pela contribuição previdenciária sobre a folha de salários devida pelo empregador, dispõe:

(...)

29. Verifica-se, assim, que para o "ganho" integrar o "salário" ele deverá ser habitual (qualificação já prevista no § 4º do art. 201 da Constituição Federal), acrescido da adjetivação "útil" (nos termos propugnados pela Lei n.º 8.212/91).

30. Ou seja, sendo desvinculadas da remuneração, dada a ausência da habitualidade, o pagamento das verbas acima elencadas não se amolda ao arquétipo constitucional

imposto para a incidência da contribuição em análise, nos termos do art. 195, I, *a*, da Constituição Federal', consoante alteração produzida pela Emenda Constitucional n.º 20, denotando, de maneira definitiva, a total ausência de suporte constitucional para a exigência da contribuição previdenciária sobre tal parcela. Vejamos.

31. Como cediço, a natureza salarial ou remuneratória dos pagamentos efetuados aos empregados depende da caracterização de alguns elementos, destacando-se, dentre eles, **o da habitualidade**.

(...)

34. Destarte, para que às determinadas verbas sejam imprimidas a natureza salarial e sua conseqüente inclusão na remuneração do empregado, mister se faz a presença do requisito da habitualidade, diagnosticada pela regularidade, permanência, periodicidade, constância e reiteração em "períodos consecutivos" do seu pagamento, conforme evidenciado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

(...)

35. Aplicando-se a premissa anterior a em análise, verifica-se que as parcelas ora discutidas jamais disponibilizadas pela Impugnante a seus empregados de maneira habitual, restando destituído da continuidade ou periodicidade necessários à sua configuração como salário.

36. Assim, sendo o pagamento efetuado sem habitualidade, incogitável atribuir-lhe natureza salarial, face à ausência da caracterização obrigatória do requisito da habitualidade.

A Impugnação foi apreciada pela DRJ, que exarou acórdão assim ementado (fls. 148 a 162):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2003 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições previdenciárias a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da Súmula Vinculante n.º 8, publicada no Diário Oficial da União em 20/06/2008, o lapso de tempo de que dispõe a Secretaria da Receita Federal do Brasil para constituir os créditos relativos às contribuições previdenciárias será regido pelo Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66).

O lançamento das contribuições relativas às competências abrangidas pelo presente Auto de Infração foi realizado no prazo quinquenal previsto no CTN, não havendo que se falar em decadência.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. PRÊMIOS.

Nos termos do artigo 28, inciso I da Lei n.º 8.212/91, combinado com o artigo 457, parágrafo 1º da CLT, integra o salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos segurados empregados, objetivando retribuir o trabalho, inclusive aqueles recebidos a título de prêmios, vinculados ao desempenho.

Lançamento Procedente

Cientificado da decisão de primeira instância, o Contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 166 a 188, nos seguintes termos:

A) DA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO

7. Inicialmente, importante destacar a improcedência do lançamento ora combatido, em razão, em primeiro lugar, da falta de diligência por parte das D. Autoridades Fiscal e Julgadora em buscar a realidade dos fatos e, em segundo lugar, em vista da ausência do fato gerador do tributo e, por conseguinte, da obrigação tributária.

8. Ora, é função da Administração Pública a busca incessante pela realidade dos fatos, em obediência ao princípio da verdade material que norteia o procedimento administrativo fiscal federal.

(...)

10. Nesse sentido, observem-se os julgados no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

(...)

11. No caso em análise, a D. Autoridade Fiscal entendeu que as contas 950258 — INCENTIVO DESEMPENHO e 950494 — DESP PESS — BONUS DESEM. eram utilizadas para contabilizar "(...) **valores pagos aos empregados quando as metas de vendas de determinados produtos são atingidas ou ultrapassadas (...)**".

12. Entretanto, a D. Autoridade Fiscal olvidou-se de analisar tais contas contábeis, pois, caso tivesse assim procedido, teria verificado que ambas são, na verdade, contas de provisão.

13. Com efeito, nas contas supra descritas foram contabilizadas provisões de despesas futuras com o pagamento, a determinados níveis de executivos funcionários da Recorrente, de produtos de bonificação consubstanciados por uma opção de compra de ações que somente poderia ser exercida no período de janeiro de 2008 a janeiro de 2009, consoante se observa das planilhas anexas extraídas das páginas do Livro Razão (**Doc. 03**).

14. Ademais, conforme se verifica das páginas do próprio Livro Razão, as provisões se mantiveram até o momento do exercício das opções, qual seja, a partir de janeiro de 2008 (**Doc. 04**).

15. A Recorrente firmou "Instrumento Particular de Opção de Compra de Ações" com funcionários que exercem cargos e diretoria, no qual concede a estes opções de adquirir ações de emissão do Banco Santander Central Hispano S/A (BSCH) negociadas no Mercado Contínuo da Bolsa de Valores de Madrid, **Espanha (Doc. 05)**.

**16.** Cada um de seus executivos receberia determinada quantidade de Opções de Compra de Ações, por meio do citado contrato, sob a condição do preenchimento de metas durante os anos de 2003 a 2006, sendo certo que as opções somente poderiam ser efetivamente exercidas no período de janeiro de 2008 a janeiro de 2009.

17. Ou seja, as ações concedidas nada mais seriam do que uma "Bonificação" caso a empresa atingisse as metas estipuladas pela Recorrente.

18. Neste passo, uma vez que as opções somente poderiam ser exercidas futuramente, os valores a elas correspondentes passaram a ser contabilizados como provisões. Caso a opção não fosse exercida até janeiro de 2009, os diretores perderiam o direito de obter as ações e haveria a reversão da provisão efetuada, conforme disposto no citado "Instrumento Particular de Opção de Compra de Ações", *verbis*:

(...)

19. Laconicamente, "Provisões" são quantias redutoras do patrimônio da pessoa jurídica, que devem ser contabilizadas, inclusive, com a finalidade de manter, no balanço fiscal, o equilíbrio patrimonial da sociedade em determinado período-base.

(...)

22. Ou seja, as provisões caracterizam-se como prováveis despesas futuras que poderão se concretizar ou não. Tanto que não são despesas efetivamente incorridas que não podem ser deduzidas da base de cálculo do lucro real, com algumas exceções previstas em lei.

23. Vale dizer: no período atuado (2003 a 2006) não houve o pagamento efetivo das bonificações, mas tão-somente a possibilidade de, no futuro, as mesmas serem pagas aos executivos nas condições acordadas, momento este em que nasceria a obrigação da Recorrente, na condição de responsável tributária, em recolher as contribuições previdenciárias.

24. Assim, como o exercício das opções somente poderia ser concretizado a partir de janeiro de 2008, somente desta data em diante é que ocorreria o fato gerador do tributo, com a consequente obrigação da Recorrente, caso fossem devidas, de proceder ao recolhimento das contribuições previdenciárias.

25. Aliás, consoante se denota dos resumos das folhas de pagamento — "Relação da Folha de Pagamento" (**Doc. 06**), por ocasião dos pagamentos das bonificações oriundas do exercício da compra das ações pelos beneficiários, indicados na planilha anexa (**Doc. 07**), a Recorrente procedeu à retenção e o recolhimento do imposto de renda devido sobre tal parcela.

26. Em conclusão, em função da ausência de pagamento das bonificações aos executivos no curso dos anos de 2003 a 2006, não houve a ocorrência do fato gerador apto a ensejar a incidência de contribuição previdenciária, caso fosse devida sobre tais pagamentos, tema que será abordado nos tópicos posteriores.

27. No caso em tela, a bonificação não foi paga no curso dos anos de 2003 a 2006; como já dito, foram contabilizados como provisão de pagamento futuro, razão pela qual não se configurou a hipótese de incidência da contribuição previdenciária.

(...)

30. Das lições supra, deflui, a contrário senso, que a hipótese de não incidência consistiria na inoccorrência ou inexistência do evento ou fato descrito na norma legal, situação esta inibidora, pois, do fato imponible e, por consequência, da obrigação tributária. (...)

31. Portanto, não havendo a subsunção do fato à norma, não há que se falar na ocorrência do fato gerador do tributo e, por conseguinte, no nascimento da obrigação tributária, eivando de nulidade o auto de infração.

32. Desta forma, indubitável que o auto de infração ora combatido está eivado de nulidade, senão pela falta de diligência das D. Autoridades Fiscal e Julgadora na busca pela realidade dos fatos, mas principalmente pela ausência do fato gerador do tributo ora exigido.

#### B) DA DECADÊNCIA

(...)

#### C) DA BONIFICAÇÃO

58. Por fim, insta esclarecer, que caso tivessem sido pagos, no período atuado, a mencionada bonificação, o que se admite apenas por amor ao debate, pois restou cabalmente comprovado que a opção de compra das ações somente poderiam ser exercidas no período de janeiro de 2008 a janeiro de 2009, tais valores não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária, na medida em que tratam de ganhos eventuais. Vejamos.

(...)

Em sessão plenária de 16/02/2016, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2401-004.093 (e-fls. 462 a 490), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2003 a 31/12/2006

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. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 150, §4º, DO CTN.**

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Encontra-se homologado tacitamente, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, parte do Crédito Tributário objeto do presente lançamento.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

Considera-se Salário de Contribuição do segurado empregado a remuneração por ele 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.

**PREMIAÇÃO. PROGRAMA DE INCENTIVO. BENEFÍCIO SALARIAL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

A verba paga pela empresa a segurados obrigatórios do RGPS a título de Incentivo Desempenho tem natureza jurídica de gratificação, sendo, portanto, fato gerador de contribuições previdenciárias.

**PROVAR. PROVA. DIFERENÇAS SUBSTANCIAIS.**

“Prova”, em Direito, é todo meio destinado a convencer o Julgador, seu destinatário, a respeito da verdade de um fato levado a julgamento. “Provar” é atividade cognitiva mediante a qual o Interessado, conjugando os registros assentados em documentos, as informações colhidas em depoimentos e em outros meios de prova, as vincula de maneira coerente e ordenada, interconectando-as numa sequência lógica, harmônica e convergente, tendente a formar uma correspondência unívoca com a verdade que se tenta demonstrar ao Órgão Julgador.

A decisão foi assim registrada:

ACORDAM os membros da 1ª TO/4ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Voluntário para, no mérito, por unanimidade, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para excluir do lançamento, tão somente, as Obrigações Tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos nas competências de julho/2003 a novembro/2003, em razão da homologação tácita do Crédito Tributário correspondente, na forma prevista no art. 150, §4º, do CTN, e em atenção à Súmula 99 do CARF. Vencidos os Conselheiros ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, CARLOS ALEXANDRE TORTATO e RAYD SANTANA FERREIRA, que discordaram quanto ao conhecimento parcial do recurso, na medida em que o voto do Relator adentrou, ainda que perfunctoriamente, na análise da questão suscitada apenas por ocasião da interposição do Recurso Voluntário.

Cientificado da decisão em 07/06/2016 (Termo de Ciência de fls. 496), o Contribuinte interpôs, em 22/06/2016, o Recurso Especial de fls. 499 a 529 (Termo de Juntada de fls. 498).

Ao apelo foi dado seguimento parcial, nos termos do despacho de 06/01/2017 (fls. 852 a 865), para rediscussão da matéria **preclusão**.

Cientificado do seguimento parcial do recurso, o Contribuinte apresentou o Agravo de fls. 872 a 879, rejeitado conforme despacho de 01/08/2018 (fls. 904 a 911).

Relativamente à matéria que obteve seguimento, o Recurso Especial apresenta as seguintes alegações:

- preceitua o artigo 17, do Decreto n.º 70.235, de 1972, que "*Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*".

- no âmbito do processo administrativo fiscal, a expressão "matéria não impugnada" deve ser interpretada consoante os princípios da instrumentalidade e do formalismo moderado, que impõem um menor rigor às regras que impedem as partes de trazer ao conhecimento do julgador elementos de fato e de direito que permitam o melhor exame da controvérsia, pois é de interesse da própria Administração proceder ao controle dos atos administrativos;

- nessa linha de interpretação, deve-se entender por "matéria não impugnada" a "exigência/infração não contestada", ou seja, aquela que não foi objeto de Impugnação/Manifestação de Inconformidade, pois nos termos do art. 14, do Decreto n.º 70.235, de 1972, somente a impugnação da exigência instaura o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em qualquer de suas instâncias, inclusive este é o entendimento da própria CSRF, conforme consignado no Acórdão n.º 9101-000.514;

- assim, a preclusão prevista no art. 17, do Decreto n.º 70.235, de 1972, deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação em impugnação e pretende fazê-lo apenas por meio de Recurso Voluntário, ou seja, a preclusão não atinge os "fundamentos da defesa", mas sim a "defesa" contra exigência fiscal, caso esta não tenha sido feita na primeira instância administrativa;

- no presente caso, a exigência fiscal foi devidamente contestada pelo Contribuinte via Impugnação, instaurando-se o litígio quanto à exigência e, em Recurso Voluntário, foram reiterados os fundamentos de defesa e trazidas novas provas, a fim de demonstrar a improcedência da autuação, uma vez que as verbas autuadas possuíam natureza diversa daquela que estava sendo discutida nos autos;

- note-se que os argumentos trazidos no Recurso Voluntário são os mesmos da Impugnação apresentada pelo Contribuinte, qual seja: o de que as verbas autuadas foram pagas de forma não habitual e caracterizam ganhos eventuais aos empregados;

- em sede de Recurso Voluntário, a Contribuinte somente juntou novas provas de seu direito, a fim de reforçar as alegações de improcedência da autuação;

- não se pode admitir a desconsideração dos argumentos constantes do Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte, já que, no presente caso, a fase litigiosa foi instaurada com a apresentação de Impugnação, impondo-se a apreciação de todos os argumentos de fato e de direito aduzidos ao longo do processo, inclusive porque estes visam demonstrar a improcedência do lançamento em discussão.

Ao final, o Contribuinte pede a nulidade do acórdão recorrido, em razão da ausência de apreciação das alegações e provas trazidas no Recurso Voluntário, determinando-se

a remessa dos autos à Turma de Origem, para que seja proferida nova decisão ou, alternativamente, a sua reforma, cancelando-se o lançamento.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 16/08/2019 (Termo de Encaminhamento fl. 1.035 do PAF 16327.001901/2008-31), que, em 27/08/2019 (Despacho de Encaminhamento de fl. 1.043 do PAF 16327.001901/2008-31), ofereceu as Contrarrazões de fls. 928 a 934, contendo as seguintes alegações:

- por ocasião do Recurso Voluntário, o Contribuinte alegou que nas contas contábeis eram contabilizadas provisões de despesas futuras, com o pagamento a determinados níveis de executivos de produtos de bonificação consubstanciados por opção de compra de ações, que somente poderia ser exercida no período de janeiro de 2008 a janeiro de 2009;

- aduz que tal programa de bonificação previa a premiação para os eleitos de uma determinada quantidade de opções se a empresa atingisse algumas condições, e que se tratava de uma bonificação extraordinária;

- tais alegações, todavia, não constaram da Impugnação, e, portanto, não foram oferecidas à apreciação da DRJ, não integrando, conseqüentemente, o acórdão objeto do Recurso Voluntário;

- com efeito, as referidas alegações implicam inovação no processo administrativo fiscal em exame, pois não foram nem mesmo indiretamente abordadas pelo impugnante em face do lançamento tributário, não se instaurando em relação a elas qualquer litígio, a teor do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972;

- se o sujeito passivo decidiu não se insurgir contra determinada cobrança, resta inviável ao órgão julgador, de ofício, suscitar a matéria, salvo quando se tratar de questão de ordem pública, que não é o caso analisado nos autos;

- neste sentido, cumpre transcrever trecho do voto condutor do acórdão recorrido:

- 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 originariamente em grau de Recurso Voluntário.

(...)

Com efeito, o objeto imediato do Recurso Voluntário é a decisão proferida pelo Órgão Julgador de 1ª Instância, enquanto que o lançamento em si considerado figura, tão somente, como o objeto mediato da insurgência.

Assim, não havendo a decisão vergastada se manifestado sob determinada questão do lançamento, eis que não expressamente impugnada pelo sujeito passivo, não há que se falar em reforma do julgado em relação a tal questão, haja vista que a respeito dela nada consta no acórdão hostilizado. É gravitar em torno do nada.

- tem-se, pois, que não tendo o Contribuinte se insurgido especificamente, considera-se tal ponto não impugnado e, conseqüentemente, insuscetível de modificação, em face do instituto da preclusão;

- salvo as matérias de ordem pública, é defeso ao julgador conhecer de ofício questões não suscitadas pelos litigantes, sob pena de nulidade da decisão proferida. A esse respeito, colha-se a disciplina dos arts. 128 e 460, do Estatuto Processual Civil Brasileiro, *verbis*:

“Art. 128. O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte.”

Art. 460. É defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado”. Por fim, cumpre ressaltar que não merece prosperar o argumento do contribuinte no sentido de que a preclusão somente se aplica na hipótese de ausência de apresentação de impugnação. Este raciocínio implicaria aceitar que o Colegiado ad quem delibere sobre matéria não enfrentada na origem, em flagrante supressão de instância e subversão das regras do devido processo legal.

- reitere-se que a teor do Decreto n.º 70.235, de 1972, é dever do autuado apresentar todos os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, sendo considerada não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o não provimento do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, mantendo-se o inteiro teor do acórdão recorrido.

## Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos para o seu conhecimento. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Principal, Debcad 37.174.884-4, por meio do qual são exigidas Contribuições Sociais Previdenciárias, cota dos Segurados, incidentes sobre valores pagos aos empregados a título de “Incentivo Desempenho”.

O colegiado recorrido não conheceu do item “A” do Recurso Voluntário – “Da Improcedência do Lançamento”, por tratar de alegações não arguidas na Impugnação, portanto não apreciadas em primeira instância, declarando a **preclusão**.

O Contribuinte, por sua vez, pede que as alegações do item “A” sejam apreciadas, uma vez que a preclusão não atingiria os “fundamentos da defesa” e sim a “defesa” contra exigência fiscal, caso esta não houvesse sido feita em primeira instância administrativa.

Como paradigma, foi indicado o Acórdão nº 9101-00514, que efetivamente vaza o entendimento preconizado pelo Contribuinte, no sentido de que, uma vez impugnada a infração, seria possível trazer, em sede de Recurso Voluntário, outros fundamentos não arguidos perante a primeira instância.

Entretanto, importante registrar que se trata de acórdão prolatado pela Primeira Turma da CSRF que, julgando Recurso Especial, após ultrapassar o conhecimento da matéria “preclusão”, adentra ao mérito desta matéria, apresentando considerações genéricas acerca do tema, mas também especificando uma condição:

Para a adequada compreensão da matéria sob exame, **vale relevar que a Contribuinte contestou a tributação via impugnação e, em sede de recurso voluntário, reiterou seus fundamentos de defesa e aduziu novas questões de mérito para pleitear o**

**cancelamento da autuação** (quais sejam, "que seu lucro em dezembro de 1996 é fictício, inexistente; e que como está em processo de extinção, poderia compensar a totalidade do prejuízo, sem limitação").

Assim, a despeito das considerações genéricas acerca da preclusão, o Colegiado paradigmático adentrou ao mérito e logrou demonstrar que, naquele caso concreto, a inovação trazida em sede de Recurso Voluntário atendia às especificações ali defendidas: a infração fora impugnada, **os fundamentos de defesa foram reiterados** e foram aduzidas novas questões de mérito para pleitear o cancelamento da autuação.

Destarte, ainda perquirindo sobre o conhecimento do presente Recurso Especial, a aferição acerca da natureza da inovação trazida em sede de Recurso Voluntário – se pressupõe a reiteração dos fundamentos de defesa e apenas aduziu novas questões em reforço da defesa já apresentada; ou se a inovação infirma a defesa já apresentada – exigiria que se adentrasse ao mérito da Impugnação e das alegações novas, o que não seria possível na análise preliminar de conhecimento.

Diante do exposto, conheço do Recurso e passo a analisar o mérito da preclusão.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 31 a 35, foram solicitados esclarecimentos sobre valores e beneficiários das contas "950258 INCENTIVO DESEMPENHO 106" e "950494 DESP PESS BONUS DESEM", pertencentes ao grupo de contas COSIF "8.1.7.27.003 DESPESAS DE PESSOAL BENEFÍCIOS" e "8.1.7.33.004 DESPESAS DE PESSOAL PROVENTOS". O contribuinte informou que referidas contas eram utilizadas para registrar as despesas com Incentivo Desempenho, representando valores pagos a empregados quando as metas de venda de determinados produtos eram atingidas ou ultrapassadas, não informando os critérios e as metas que geraram os valores pagos.

Relativamente ao “Incentivo Desempenho”, o Colegiado recorrido examinou as razões de Impugnação do Contribuinte, que foram reiteradas em sede de Recurso Voluntário, e declarou a **preclusão quanto à preliminar de nulidade trazida no apelo**, tendo em vista que tal matéria não havia sido suscitada quando da Impugnação.

Nesse passo, no acórdão recorrido não foram conhecidas, em síntese, as seguintes alegações:

- falta de diligência do Fisco em buscar a realidade dos fatos, deixando de demonstrar o fato gerador das Contribuições;
- nas contas onde foram apuradas as Contribuições, eram contabilizadas despesas futuras, referentes a bonificações consistentes em opções de compras de ações, que somente poderiam ser exercidas no período de 01/2008 a 01/2009, sendo que a exigência diz respeito ao período de 2003 a 2006;
- as verbas tributadas constituiriam, na verdade, premiação a determinados executivos, que somente se concretizava com o implemento de determinadas condições, a exemplo do preço de mercado das ações da empresa.

No Recurso Especial, a alegação é no sentido de que, uma vez tendo se instaurado a fase litigiosa do processo com a Impugnação, devem ser apreciados todos os argumentos, sejam de fato ou de direito, deduzidos ao longo da lide, uma vez que visam à desconstituição do crédito tributário em litígio.

Sustenta o Contribuinte que a expressão “matéria não impugnada” equivaleria a “exigência não contestada”, de modo que a preclusão, prevista no art. 17, do Decreto nº 70.235,

de 1972, deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação, em Impugnação, e pretende fazê-lo apenas por meio de Recurso Voluntário. Em síntese, a preclusão não atingiria os "fundamentos da defesa", mas sim a "defesa" contra exigência fiscal, caso esta não tenha sido feita na primeira instância administrativa.

Nessa senda, o Contribuinte argumenta que no Recurso Voluntário trouxe os mesmos argumentos constantes na Impugnação, de modo a comprovar que as verbas tributadas foram pagas sem habitualidade, caracterizando-se como ganhos eventuais. Ademais, assevera que no Recurso Voluntário trouxe apenas reforço probatório, para comprovar cabalmente a improcedência da autuação.

De plano, cabe registrar que o Contribuinte reconhece o fato de não ter apresentado, em sede de Impugnação, os argumentos considerados preclusos. Tanto é assim que inaugura o Recurso Voluntário apresentando precedentes do CARF em que se menciona a necessidade de adoção do princípio da verdade material no processo administrativo tributário, admitindo-se o conhecimento de provas e argumentos apresentados após a Impugnação.

Nessa mesma linha argumentativa, defende que somente deveria ser admitida a preclusão, prevista no art. 17 do Decreto 70.235, de 1972, nas situações em que o sujeito passivo não impugna a exigência/infração.

Entretanto, nota-se que os argumentos que deixaram de ser conhecidos, por preclusão, não se limitam à apresentação de reforço argumentativo ou probatório, mas sim trazem à lide nova tese quanto à natureza jurídica das parcelas tributadas.

Com efeito, o Contribuinte pretende que a discussão, que na Impugnação se resumira em verificar se os pagamentos efetuados a título de "Incentivo Desempenho" deveriam ser excluídas do salário-de-contribuição, por não se caracterizarem como remuneração, dado o seu caráter de eventualidade, seja transmudada para entender-se que os valores em questão seriam simples provisões, decorrentes de plano de opção de compra de ações, a ser exercida em data futura, já fora do alcance da auditoria realizada pela Fiscalização.

Ressalte-se, por oportuno, que não houve qualquer contestação ou mesmo menção, por parte do Contribuinte, relativamente à caracterização das parcelas em tela como provisão para fazer frente a plano de opção de compra de ações, quando da apresentação da Impugnação, razão pela qual dita matéria restou efetivamente abarcada pela preclusão, conforme os arts. 16, inciso III, e 17, do Decreto n.º 70.235, de 1972, segundo os quais a Impugnação mencionará especificadamente os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que se possua, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada:

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)

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

No presente caso, não se trata, em absoluto, de novos argumentos para reforçar uma tese que fora apresentada na Impugnação, mas sim de total inovação, transmudando-se a própria natureza jurídica da verba objeto da autuação, que fora apresentada anteriormente pelo

próprio Contribuinte como **bônus pago a empregados/estagiários, sem habitualidade**, para a **concessão de planos de opção de compra de ações (stock options) para os Executivos da empresa**.

Confira-se a verdadeira metamorfose pela qual passou a verba objeto da autuação, da Impugnação para o Recurso Voluntário:

### **Impugnação**

#### **A) DECADÊNCIA**

(...)

#### **B) DOS BÔNUS**

19. Por outro lado, insta esclarecer que **os valores exigidos na presente Notificação de Lançamento Fiscal não são derivados do pagamento de comissões, como pretendeu fazer entender a D. Autoridade Fiscal, mas sim do pagamento efetuado aos empregados/estagiários a título de ganhos eventuais (bonificações)**.

20. Com efeito, os valores desembolsados pela Impugnante a **título de Bônus**, não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária, na medida em que tratam de ganhos eventuais.

(...)

22. Assim, verifica-se que **a patente eventualidade dos Bônus** em comento, na medida em que o seu pagamento está diretamente ligado a eventos futuros e incertos, eis que o atingimento de metas e resultados dependem de inúmeras circunstâncias alheias a vontade do empregado/empregador para sua ocorrência.

cediço, a natureza salarial ou remuneratória dos pagamentos efetuados aos empregados depende da caracterização de alguns elementos, destacando-se, dentre eles, **o da habitualidade**.

### **Recurso Voluntário**

#### **A) DA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO**

7. Inicialmente, importante destacar a improcedência do lançamento ora combatido, em razão, em primeiro lugar, da **falta de diligência por parte das D. Autoridades Fiscal e Julgadora em buscar a realidade dos fatos e, em segundo lugar, em vista da ausência do fato gerador do tributo e, por conseguinte, da obrigação tributária**.

8. Ora, é função da Administração Pública a busca incessante pela realidade dos fatos, em obediência ao **princípio da verdade material que norteia o procedimento administrativo fiscal federal**.

(...)

11. No caso em análise, a **D. Autoridade Fiscal entendeu que as contas 950258 — INCENTIVO DESEMPENHO e 950494 — DESP PESS — BONUS DESEM. eram utilizadas para contabilizar "(...) valores pagos aos empregados quando as metas de vendas de determinados produtos são atingidas ou ultrapassadas (...)".**

12. Entretanto, a **D. Autoridade Fiscal olvidou-se de analisar tais contas contábeis, pois, caso tivesse assim procedido, teria verificado que ambas são, na verdade, contas de provisão**.

13. Com efeito, nas contas supra descritas foram contabilizadas **provisões de despesas futuras com o pagamento, a determinados níveis de executivos funcionários da Recorrente, de produtos de bonificação consubstanciados por uma opção de compra de ações que somente poderia ser exercida no período de janeiro de 2008 a janeiro de 2009**, consoante se observa das planilhas anexas extraídas das páginas do Livro Razão (Doc. 03).

14. Ademais, conforme se verifica das páginas do próprio Livro Razão, as provisões se mantiveram até o momento do exercício das opções, qual seja, a partir de janeiro de 2008 (**Doc. 04**).

15. **A Recorrente firmou "Instrumento Particular de Opção de Compra de Ações" com funcionários que exercem cargos e diretoria, no qual concede a estes opções de adquirir ações de emissão do Banco Santander Central Hispano S/A (BSCH) negociadas no Mercado Contínuo da Bolsa de Valores de Madrid, Espanha (Doc. 05).**

16. **Cada um de seus executivos receberia determinada quantidade de Opções de Compra de Ações, por meio do citado contrato, sob a condição do preenchimento de metas durante os anos de 2003 a 2006, sendo certo que as opções somente poderiam ser efetivamente exercidas no período de janeiro de 2008 a janeiro de 2009.**

(...)

31. Portanto, não havendo a subsunção do fato à norma, não há que se falar na ocorrência do fato gerador do tributo e, por conseguinte, no nascimento da obrigação tributária, **eivando de nulidade o auto de infração.**

32. Desta forma, **indubitável que o auto de infração ora combatido está eivado de nulidade**, senão pela falta de diligência das D. Autoridades Fiscal e Julgadora na busca pela realidade dos fatos, mas principalmente pela ausência do fato gerador do tributo ora exigido.

(...)

B) DA DECADÊNCIA

(...)

C) DA BONIFICAÇÃO

58. Por fim, insta esclarecer, que caso tivessem sido pagos, no período autuado, a mencionada bonificação, o que se admite apenas por amor ao debate, pois restou cabalmente comprovado que a opção de compra das ações somente poderiam ser exercidas no período de janeiro de 2008 a janeiro de 2009, tais valores não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária, na medida em que tratam de ganhos eventuais. Vejamos. (...)

Destarte, claro está que não se trata de novos argumentos para reforçar uma tese apresentada na Impugnação, mas sim da total alteração da natureza jurídica das verbas, descritas pelo próprio Contribuinte como Bônus pagos a empregados/estagiários, alteradas para *stock options* para executivos.

Nesse contexto, em que a inovação trazida em sede de Recurso Voluntário não reforça a tese arguida na Impugnação mas sim a infirma, tornam-se absolutamente descabidas as alegações abaixo, apresentadas no Recurso Especial:

45. Pois bem, no presente caso, a exigência fiscal foi devidamente contestada pela Recorrente via impugnação, instaurando-se o litígio quanto à exigência e, em Reclamo Voluntário, foram reiterados os fundamentos de defesa e trazidas novas provas a fim de demonstrar a improcedência da autuação, uma vez que as verbas autuadas possuíam natureza diversa daquela que estava sendo discutida nos autos.

46. Note-se que os argumentos trazidos no Recurso Voluntário são os mesmos da Impugnação apresentada pela Recorrente, qual seja: o de que as verbas autuadas foram pagas de forma não habitual e caracterizam ganhos eventuais aos empregados. Em sede de Recurso Voluntário a Recorrente somente juntou novas provas de seu direito, a fim de reforçar as alegações de improcedência da autuação. (destaques no original)

Com efeito, reitera-se que a natureza da verba tratada na Impugnação (Bônus pago a empregados/estagiários quando do alcance de metas) em nada se assemelha à verba descrita no item “A” do Recurso Voluntário (provisão para concessão de planos de *Stock Options* para Executivos), porém tal discrepância foi provocada pelo próprio Contribuinte e não pelo Fisco ou pela decisão de primeira instância. Ademais, a inovação em tela não se restringiu à colação de provas no sentido de sedimentar uma tese de defesa mas sim envolveu argumentos e provas que, para além de inovadores, deitaram por terra a tese defendida pelo próprio Contribuinte quando da Impugnação, de sorte que reitera-se a preclusão já declarada no acórdão recorrido.

No âmbito da CSRF, a questão já foi enfrentada e a conclusão foi no mesmo sentido do presente voto:

**Acórdão 9202-007.123, de 26/07/2018, voto da lavra da Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz**

NORMAS PROCESSUAIS. ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

Os argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação, por preclusão consumativa.

**Acórdão 9202.008.584, de 17/02/2020, voto da lavra da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. DELIMITAÇÃO DA LIDE.

O Contribuinte que deixar de indicar os motivos de fato e de direito que fundamentam os pontos de discordância em relação ao lançamento não mais poderá fazê-lo em sede recursal, situação que impede o órgão julgador de se manifestar quanto ao tema.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo