MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**10425.721425/2013-41**
ACÓRDÃO	2401-012.739 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ENERGISA BORBOREMA - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 01/05/2009 a 31/12/2010

NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. COMPETÊNCIA DA DELEGACIA DE JULGAMENTO. INOCORRÊNCIA.

A prevenção de que trata o art. 9º, § 3º, do Decreto n. 70.235/72 alcança a autoridade que formaliza a exigência, e não o órgão de julgamento. A competência para julgar a impugnação em primeira instância é atribuída pelo art. 25, inciso I, do mesmo decreto às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, sem repartição territorial, de modo que a distribuição do processo entre elas é matéria de organização interna cuja inobservância não acarreta nulidade sem demonstração de prejuízo.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. BASE DE CÁLCULO.

As contribuições devidas a outras entidades e fundos incidem sobre a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias apuradas sobre a remuneração dos segurados empregados, de modo que a definição do salário de contribuição resolve igualmente a exigência destinada a terceiros.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PRÊMIO PELO ALCANCE DE METAS. PERÍODO ANTERIOR À LEI N. 13.467/2017. INCIDÊNCIA.

O prêmio pago pelo alcance de metas previamente ajustadas constitui remuneração condicionada, por vincular-se ao modo de execução do trabalho contratado, e integra o salário de contribuição. A variação do valor entre os beneficiários e entre as apurações não afasta a habitualidade, que se afere pela reiteração do pagamento.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ABONO PREVISTO EM ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. HABITUALIDADE. INCIDÊNCIA.

A gratificação prevista em acordos coletivos sucessivos, ainda que paga em parcela única a cada ano e em valor uniforme, reveste-se de habitualidade e não configura o ganho eventual excluído pelo art. 28, § 9º, "e", 7, da Lei n. 8.212/91. O Ato Declaratório PGFN n. 16/2011 não alcança o abono instituído em acordo coletivo de trabalho nem o pagamento revestido de habitualidade, e a desvinculação estipulada pelas partes no instrumento coletivo não retira a parcela do salário de contribuição.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Souza Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Marcelo de Sousa Sateles, Leonardo Nunez Campos, Marcelo Freitas de Souza Costa, Marcio Henrique Sales Parada e Rafael de Aguiar Hirano..

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte contra o acórdão n. 09-071.029 da 5ª Turma da DRJ/JFA, que julgou improcedente a impugnação.

O lançamento é decorrente da falta de recolhimento de contribuições devidas a outras entidades e fundos, destinadas ao FNDE, ao INCRA e ao SEBRAE, incidentes sobre gratificações previstas em acordo coletivo de trabalho e sobre gratificações pagas no âmbito do Programa de Remuneração por Resultados, nas competências de maio de 2009 a dezembro de 2010, no valor total de R$ 46.860,03.

DOCUMENTO VALIDADO

O relatório fiscal (fls. 10/26) registra que a mesma ação fiscal deu origem a cinco processos administrativos, dos quais este reúne as contribuições devidas a outras entidades e fundos dos anos de 2009 e 2010, ficando nos demais a multa por omissão de fatos geradores em GFIP, as contribuições patronais e dos segurados dos dois períodos e as contribuições devidas a outras entidades e fundos do ano de 2008.

Segundo o auditor, os créditos decorrem de pagamentos lançados nas folhas de pagamento sob os códigos 31, 32 e 167. Quanto à primeira verba, aponta que em todos os acordos coletivos de trabalho pesquisados, inclusive além das competências fiscalizadas, há cláusula de pagamento de gratificação eventual aos empregados em uma única parcela anual, o que caracterizaria habitualidade incompatível com o conceito de ganho eventual, e acrescenta que, para não sofrer a incidência, o abono teria de estar desvinculado do salário por força de lei, na forma do art. 214, § 9º, V, "j", do Regulamento da Previdência Social. Quanto à segunda, sustenta que os valores pagos pelo alcance de resultados têm natureza de prêmio e que os pagamentos eram frequentes, havendo empregada que recebeu a parcela cinco vezes no período fiscalizado.

Cientificada, a contribuinte recolheu a parte do crédito relativa às gratificações do programa de metas pagas a onze empregados, que nomeia, e apresentou impugnação quanto ao restante (fls. 290/489), pugnando pela improcedência do lançamento.

A impugnação foi julgada improcedente, por unanimidade, tendo a decisão recorrida registrado que a parte objeto de recolhimento constitui matéria não impugnada e que os pagamentos efetuados no prazo de impugnação (fls. 471/489) devem ser apropriados por ocasião da liquidação do crédito. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

> Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
>
> Período de apuração: 01/05/2009 a 31/12/2010
>
> CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS.
>
> A empresa é obrigada a recolher as contribuições sociais devidas a outras entidades e fundos, nos termos da legislação tributária.
>
> MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.
>
> Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, a qual não mais se sujeita a recurso na esfera administrativa.
>
> RECOLHIMENTO EFETUADO NO PRAZO DE IMPUGNAÇÃO.
>
> Os recolhimentos efetuados no prazo de impugnação devem ser considerados por ocasião da liquidação do crédito.
>
> SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. EMPREGADOS.
>
> O salário de contribuição para o empregado corresponde ao total da remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 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.
>
> SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ABONO. PRÊMIO.
>
> Somente não integra o salário de contribuição o pagamento único de abono, desvinculado do salário, que não caracterize contraprestação pelos serviços prestados, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho. Integram o salário de contribuição os prêmios ou gratificações pagos em decorrência do alcance de metas e resultados.
>
> ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO APRECIAÇÃO.
>
> Não cabe apreciação, pela instância administrativa, de alegações de ilegalidade e ou inconstitucionalidade de leis e atos normativos em vigor, a qual incumbe ao Poder Judiciário.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Crédito Tributário Mantido

Registre-se que a decisão recorrida também deixou de apreciar os argumentos relativos à participação nos lucros de administradores e diretores estatutários, ao fundamento de que os valores a eles relativos não integram a base de cálculo deste lançamento, e que o recurso voluntário não renovou o ponto.

Irresignado, o contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 509/543), em que alega:

- que o acórdão recorrido é nulo por incompetência da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora, uma vez que o processo foi deflagrado perante a Delegacia da Receita Federal do Brasil em João Pessoa, integrante da 4ª Região Fiscal, de modo que a formalização da exigência preveniu aquela jurisdição na forma do art. 9º, § 3º, do Decreto n. 70.235/72, e a competência para julgar a impugnação era da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em João Pessoa, segundo o Anexo da Portaria RFB n. 2.466/2010, sendo que a modificação posterior e aleatória da competência afronta ainda os princípios do juiz natural, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa;
- que as gratificações pagas no âmbito do programa de metas a Roberto Carlos Pereira Currais, André Luís Cabral Theobald, Cláudio Brandão Silveira, Paulo Henrique Laranjeira da Silva e Alessandra Genu Dutra Amaral, únicos beneficiários cujo crédito remanesce após o recolhimento parcial, não são habituais, porque lhes faltam a uniformidade e a regularidade, uma vez que o valor varia entre os beneficiários e a cada apuração anual, conforme os

cálculos da cláusula 6 do programa, e a habitualidade é pressuposto da natureza remuneratória, de modo que a instância a quo deveria tê-la aferido antes de qualificar a verba como salarial;

- que o abono pago em parcela única não compõe o salário de contribuição, porque a gratificação prevista nos acordos coletivos de 2009/2010 e de 2010/2011 foi paga em parcela única e em valor fixo para todos os empregados, requisitos que o Superior Tribunal de Justiça fixou para a caracterização do ganho eventual, e porque os acordos eram revistos a cada ano, podendo a verba ser paga em valor diverso ou de todo eliminada, de sorte que o pagamento em anos consecutivos não a torna habitual;
- que a exigência de que a desvinculação do salário decorra de lei não consta do art. 28, § 9º, "e", 7, da Lei n. 8.212/91 e foi acrescida pelo art. 214, § 9º, V, "j", do Decreto n. 3.048/99, que assim extrapolou o poder regulamentar e alargou a base de cálculo em afronta ao art. 150, I, da Constituição e ao art. 97, IV, do Código Tributário Nacional, sendo suficiente a desvinculação estabelecida no próprio instrumento coletivo;
- que a ilegalidade do Decreto n. 3.048/99 pode ser conhecida nesta instância administrativa, porque o art. 26-A, § 6º, II, "a", do Decreto n. 70.235/72 excepciona a vedação quando o crédito tributário é objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e as contribuições exigidas foram objeto do Ato Declaratório PGFN n. 16/2011, amparado no Parecer PGFN/CRJ n. 2114/2011;
- que o Ato Declaratório PGFN n. 16/2011 é aplicável ao caso, não prevalecendo os fundamentos da decisão recorrida de que haveria habitualidade e retributividade, já afastadas, nem o de que o ato alcançaria apenas a convenção coletiva de trabalho, pois a distinção feita na Solução de Consulta COSIT n. 130/2015 valeu exclusivamente para o inciso XXX do art. 58 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009 e os precedentes do Superior Tribunal de Justiça invocados pelo próprio ato declaratório não distinguem a convenção do acordo coletivo.

Ao final, pede a anulação da decisão de primeira instância por incompetência e, subsidiariamente, a sua reforma para que seja julgado improcedente o auto de infração, bem como a intimação da data da sessão de julgamento para fins de sustentação oral.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Leonardo Nuñez Campos – Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade do Decreto n. 70.235/72, razão pela qual deve ser conhecido.

DOCUMENTO VALIDADO

Da preliminar de nulidade do acórdão recorrido por incompetência da Delegacia de Julgamento

O recorrente sustenta que o acórdão recorrido é nulo porque proferido por órgão incompetente. Afirma que o processo foi deflagrado perante a Delegacia da Receita Federal do Brasil em João Pessoa, integrante da 4ª Região Fiscal, e que a formalização da exigência preveniu aquela jurisdição, nos termos do art. 9º, § 3º, do Decreto n. 70.235/72. Aduz que, pelo Anexo da Portaria RFB n. 2.466/2010, a competência para julgar a impugnação era da Delegacia de Julgamento em João Pessoa, e que a remessa a Juiz de Fora afronta os princípios do juiz natural, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

A preliminar não merece acolhida, por dois fundamentos.

O primeiro é que o dispositivo invocado não alcança o órgão julgador. O art. 9º, § 3º, do Decreto n. 70.235/72 dispõe que "A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer". A regra é de lançamento, e a autoridade a que se refere é a que formaliza a exigência, não a que julga a impugnação. Tanto é assim que a competência para julgar vem definida em outro dispositivo, o art. 25, inciso I, do mesmo decreto, que a atribui, em primeira instância, "às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal". A lei fala das Delegacias de Julgamento como classe, e não reparte entre elas o território. Não há, portanto, prevenção a transportar do lançamento para o julgamento.

O segundo é que a norma que distribui os processos entre as Delegacias de Julgamento é de organização interna da administração tributária, e a sua inobservância não gera nulidade sem prejuízo demonstrado. É este o entendimento reiterado deste Conselho, do qual é exemplo o acórdão n. 2001-007.553, de 26/11/2024, por unanimidade, relator Wilsom de Moraes Filho, assim enunciado:

> INCOMPETÊNCIA TERRITORIAL DA DRJ. INEXISTÊNCIA.
>
> O Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) estabelece que as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) têm jurisdição nacional não havendo qualquer mandamento legal impondo a jurisdição territorial absoluta.

No caso, o recorrente foi regularmente cientificado do lançamento, impugnou no prazo, teve a impugnação conhecida e todos os seus pontos apreciados, e recorreu a este Conselho. Seria imprescindível a demonstração de prejuízo concreto ao exercício da defesa decorrente do local do julgamento, o que não foi apresentado. Afasta-se a preliminar.

Da base de cálculo das contribuições devidas a outras entidades e fundos

Cumpre fixar, antes do mérito de cada verba, que as contribuições exigidas neste processo têm a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a

DOCUMENTO VALIDADO

remuneração dos segurados empregados. A discussão trazida pelo recurso é, portanto, a mesma, e a solução acompanha a que se dá à composição do salário de contribuição.

Das gratificações pagas no âmbito do Programa de Remuneração por Resultados

O recorrente sustenta que os valores pagos aos empregados ocupantes de cargo de direção no âmbito do programa de metas não são habituais, porque lhes faltam a uniformidade e a regularidade. Afirma que o montante varia entre os empregados e a cada apuração anual, em razão dos cálculos da cláusula 6 do programa, que consideram o salário base, o número de salários base recebidos no período e as avaliações ponderadas de resultado. Argumenta que a habitualidade é pressuposto da natureza remuneratória e que a instância a quo deveria tê-la aferido antes de qualificar a verba como salarial.

A alegação não altera o lançamento.

A premissa de que a variação de valor exclui a habitualidade não se sustenta. Habitual é a parcela que se repete e cuja concessão o empregado espera, e a oscilação do montante é própria de toda verba calculada sobre desempenho, sem nada dizer sobre a frequência do pagamento. Fosse de outro modo, a comissão e a gratificação por produtividade, que variam por definição, jamais integrariam a remuneração, conclusão que a legislação previdenciária não admite. No caso, o relatório fiscal registra que os pagamentos eram frequentes e aponta empregada que recebeu a parcela cinco vezes no período fiscalizado, dado que o recurso não infirma.

Quanto à natureza da verba, o prêmio pago pelo alcance de metas previamente ajustadas, em período anterior à Lei n. 13.467/2017, é remuneração condicionada, e não liberalidade. A parcela nasce do modo pelo qual o trabalho contratado é executado, o que a coloca no campo da contraprestação. É o que assentou esta turma, por unanimidade, no acórdão n. 2401-011.236, de 12/07/2023, relator José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro:

> PRÊMIO ANTERIOR À REFORMA TRABALHISTA.
>
> No prêmio de incentivo, o caráter de recompensa ou incentivo ajustado (salário condicionado) é nítido, por haver fixação de uma maior remuneração (contraprestação ajustada) por um melhor cumprimento do trabalho contratado (prestação de trabalho esperada), vinculando-se o nascimento da verba diretamente ao modo pelo qual deve ser executada a atividade laboral a ser empreendida pelo empregado.

A Política do Programa de Remuneração por Resultados, transcrita na decisão recorrida, define o programa como componente do sistema de remuneração estratégica do grupo, destinado a reconhecer o esforço dos participantes no cumprimento ou na superação das metas estabelecidas. A própria empresa, portanto, situa a verba dentro da remuneração. Assim, o lançamento deve ser mantido neste capítulo.

Do abono previsto em acordo coletivo de trabalho

DOCUMENTO VALIDADO

O recorrente sustenta que a gratificação prevista nos acordos coletivos não compõe a base de cálculo. Alega que foi paga em parcela única e em valor fixo, idêntico para todos os empregados, o que a caracterizaria como ganho eventual na forma do art. 28, § 9º, "e", 7, da Lei n. 8.212/91. Argumenta que a repetição da cláusula em anos consecutivos não gera habitualidade, porque cada acordo é autônomo e podia, a cada negociação, alterar ou suprimir a verba. Defende, ainda, que a exigência de que a desvinculação do salário decorra de lei não consta do dispositivo legal e foi acrescida pelo art. 214, § 9º, V, "j", do Decreto n. 3.048/99, que assim extrapolou o poder regulamentar. Aduz que essa ilegalidade pode ser conhecida nesta instância pela exceção do art. 26-A, § 6º, II, "a", do Decreto n. 70.235/72, uma vez que o crédito é objeto do Ato Declaratório PGFN n. 16/2011, o qual, por fim, seria aplicável ao acordo coletivo, e não apenas à convenção coletiva.

A pretensão não merece acolhimento, por três fundamentos que se somam.

O primeiro é de fato, e prejudica o resto. O dispositivo invocado exclui do salário de contribuição as importâncias "recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário". A primeira parte da regra pressupõe eventualidade, e eventual é o ganho que não se espera. O relatório fiscal apurou que a cláusula de gratificação foi pactuada em todos os acordos coletivos pesquisados, sempre com pagamento em parcela única no fim do ano, e o próprio recurso transcreve as cláusulas dos acordos de 2009/2010 e de 2010/2011, que repetem, uma após a outra, a mesma estrutura de concessão. Uma verba prevista em instrumentos sucessivos, na mesma forma e com a mesma destinação, deixa de ser surpresa e passa a integrar a expectativa dos empregados. Não se desconhece que cada acordo coletivo é negociado de forma autônoma e pode suprimir o que o anterior concedeu. Contudo, a eventualidade se afere pelo que ocorreu, e não pelo que poderia ter deixado de ocorrer, e o que os autos revelam é repetição, não excepcionalidade.

O segundo é que o Ato Declaratório PGFN n. 16/2011 não socorre o recorrente, por duas razões independentes. Registre-se que o ato dispensa a contestação e a interposição de recursos "nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária". A primeira razão é que o próprio ato condiciona a dispensa ao pagamento "sem habitualidade", requisito que, como visto, não se verifica nestes autos. A segunda é que o ato se refere a convenção coletiva de trabalho, ao passo que a verba aqui discutida foi instituída em acordo coletivo, instrumento que a legislação previdenciária distingue e que a Câmara Superior de Recursos Fiscais não equipara para esse fim, como decidido, por maioria, no acórdão n. 9202-011.707, de 19/03/2025, relator Marcos Roberto da Silva, redator designado do voto vencedor Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim:

> ABONO ÚNICO PREVISTO EM ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO PGFN N° 16, DE 2011.

DOCUMENTO VALIDADO

> A importância paga, devida ou creditada aos segurados empregados a título de abonos não expressamente desvinculados do salário, por força de lei, integra a base de cálculo das contribuições para todos os fins e efeitos, nos termos do artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97.
>
> O Ato Declaratório PGFN n° 16, de 2011, não é aplicável à abono único, previsto em Acordo Coletivo de Trabalho, pelo que tais verbas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Afastada a incidência do ato declaratório, cai a premissa sobre a qual o recorrente assentou o pedido de exame da legalidade do Decreto n. 3.048/99. A exceção do art. 26-A, § 6º, II, "a", do Decreto n. 70.235/72 pressupõe que o crédito tributário seja objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e não é o caso. Resta prejudicada, portanto, a arguição de ilegalidade do art. 214, § 9º, V, "j", do Decreto n. 3.048/99.

O terceiro é que, ainda que superados os dois primeiros fundamentos, a desvinculação estipulada no instrumento coletivo não teria a eficácia que o recurso lhe atribui. O conceito de salário de contribuição é dado pelo art. 28, inciso I, da Lei n. 8.212/91, que nele inclui a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, inclusive os decorrentes de convenção ou acordo coletivo de trabalho, e as hipóteses de não incidência do § 9º são taxativas.

A qualificação que as partes atribuem à verba no instrumento coletivo não desloca a parcela de uma categoria para a outra, tarefa que a lei reservou a si própria, e é justamente o que enuncia o acórdão da Câmara Superior transcrito acima ao exigir que a desvinculação decorra de lei. No caso concreto, tanto a cláusula sétima do acordo coletivo de 2009/2010 quanto a do acordo de 2010/2011 condicionam a gratificação aos empregados "com contrato de trabalho em pleno vigor na data-base do presente acordo", o que amarra a verba à manutenção do vínculo e, com ela, à contraprestação do trabalho.

Assim, o lançamento deve ser mantido também neste capítulo.

Dispositivo

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos

Relator

DOCUMENTO VALIDADO