



---

## Solução de Consulta nº 151 - Cosit

**Data** 14 de maio de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. PRÊMIO POR DESEMPENHO SUPERIOR. REFORMA TRABALHISTA.

A partir de 11 de novembro de 2017, não integra a base de cálculo, para fins de incidência das contribuições previdenciárias, o prêmio decorrente de liberalidade concedida pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro a empregado ou a grupo de empregados, em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades.

No período compreendido entre 14 de novembro de 2017 e 22 de abril de 2018, o prêmio por desempenho superior, para ser excluído da base de cálculo das contribuições previdenciárias, não pode exceder ao limite máximo de dois pagamentos ao ano.

Os prêmios excluídos da incidência das contribuições previdenciárias: (1) são aqueles pagos, exclusivamente, a segurados empregados, de forma individual ou coletiva, não alcançando os valores pagos aos segurados contribuintes individuais; (2) não se restringem a valores em dinheiro, podendo ser pagos em forma de bens ou de serviços; (3) não poderão decorrer de obrigação legal ou de ajuste expresso, hipótese em que restaria descaracterizada a liberalidade do empregador; e (4) devem decorrer de desempenho superior ao ordinariamente esperado, de forma que o empregador deverá comprovar, objetivamente, qual o desempenho esperado e também o quanto esse desempenho foi superado.

**Dispositivos Legais:** Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 62, § 11; Lei nº 13.467, de 2017, arts. 1º e 4º; Medida Provisória nº 808, de 2017, art. 1º; Lei nº 8.212, de 1991, arts. 22 e 28; Decreto-Lei nº 5.452, de 1943, art. 457, §§ 2º e 4º; e Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, arts. 52 e 58.

## Relatório

A consulente supramencionada formulou consulta (fls. 4 a 10), na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, objetivando sanar dúvida sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Informa que “(...) tem como objetivo social a prestação de serviços relacionados à Tecnologia da Informação” (fls. 6) e que “(...) Na qualidade de fonte pagadora de beneficiários pessoas físicas, especificamente os seus empregados, por determinação da legislação, a Consulente retém o valor decorrente da incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos realizados (fls. 6).

3. Expõe que “Dentre os pagamentos realizados aos seus funcionários, além dos salários regulares a Consulente pretende implementar uma nova política de reconhecimento dos seus empregados com o pagamento de prêmios, uma vez ao ano, que teriam por finalidade recompensar o desempenho excepcional dos empregados e estimular o crescimento profissional dos seus funcionários” (fls. 6) e que “Tais prêmios são concedidos por mera liberalidade pela Consulente e não integram a remuneração, não se incorporam ao contrato de trabalho” (fls. 6).

4. Aduz que “Desta forma, estas receitas estariam sujeitas a aplicação da norma jurídica prevista no art. 28, §9º, “z”, da lei nº 8.212/91, inserido pela Lei nº 13.407/17” (fls. 7) e que “a nova legislação tributária não definiu o conceito de prêmio e abono, bem como não estabeleceu critérios objetivos para enquadramentos das verbas na regra de não incidência acima transcrita, gerando dúvidas e insegurança jurídica dos contribuintes” (fls. 7).

5. Por fim, tece os seguintes questionamentos (fls. 10):

- 1) Se a nova legislação altera o entendimento da RFB acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos à título de prêmio;
- 2) Qual a definição de prêmio e abono para fins de aplicação do art. 28, §9º, “z”, da lei nº 8.212/91?
- 3) Quais os critérios que definem se determinada verba paga sob a rubrica de “Prêmio” deve ou não ser considerada no salário contribuição.

## **Fundamentos**

### ADMISSIBILIDADE DA CONSULTA

6. Preliminarmente, cabe destacar que a presente solução de consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles aplicável, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida informações, ações ou classificações procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais se aplica.

7. O processo administrativo de consulta deve atender, para que se verifique sua admissibilidade e se operem os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pela IN RFB nº 1.396, de 2013, normas que ora disciplinam o instituto. Assim, além do exame dos aspectos atinentes ao objeto da consulta, à legitimidade do consulente e do atendimento dos requisitos formais exigidos para a sua formulação, a autoridade administrativa deverá, previamente ao conhecimento da consulta, verificar se nela está presente alguma das demais hipóteses determinantes de sua ineficácia. Tal análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade administrativa, visando resguardar os interesses da Administração Fiscal.

8. Verificando-se os requisitos e condições de admissibilidade da presente consulta, consideram-se eficazes os questionamentos.

### DELIMITAÇÃO DO OBJETO

9. Quanto ao mérito, em suma, trata-se da incidência de contribuições previdenciárias (das empresas e dos empregados) sobre os valores pagos a título de prêmio por desempenho superior, considerando-se que a Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017 (reforma trabalhista), incluiu expressamente a alínea “z” ao § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre as verbas que não integram o salário-de-contribuição:

**Lei nº 8.212, de 1991.**

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

(...)

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

(...)

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

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

z) os prêmios e os abonos. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017).  
(grifado)

10. A Lei nº 13.647, de 2017, também modificou o art. 457 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 (CLT), a fim de definir o conceito de prêmio por desempenho superior e estabelecer a não incidência de encargos trabalhistas e previdenciários sobre as importâncias, ainda que habituais, pagas a esse título:

**Decreto-Lei nº 5.452, de 1943.**

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

(...)

§ 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

(...)

§ 4º Consideram-se prêmios as liberalidades concedidas pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro a empregado ou a grupo de empregados, em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017) (grifado)

11. Cumpre ressaltar, preliminarmente, que a inovação legislativa não modifica a interpretação da RFB sobre a incidência de contribuições previdenciárias sobre prêmios em geral, tendo em vista que essas verbas se relacionam, em regra, aos “ganhos eventuais” de que trata a alínea “e”, item 7, do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991:

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

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

e) as importâncias: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

12. De acordo com a Solução de Consulta Cosit n.º 126, de 28 de maio de 2014, disponível na página da RFB na internet (Sistema Normas), “o ganho eventual é aquele que independe da vontade do trabalhador e de seu desempenho, sendo concedido por liberalidade do empregador sem que haja qualquer expectativa por parte do empregado, o que não ocorre no caso do prêmio pago em razão de assiduidade”.

13. Portanto, não se trata de modificar qualquer interpretação pretérita, mas de analisar o alcance da legislação superveniente, que se aplica somente aos fatos geradores ocorridos posteriormente à sua vigência e que exclui da incidência de contribuições previdenciárias tão somente o prêmio por desempenho superior, de acordo com a definição dada pela reforma trabalhista.

#### DIREITO INTERTEMPORAL – MEDIDA PROVISÓRIA N.º 808, DE 2017.

14. Antes de analisar o alcance da modificação introduzida pela Lei n.º 13.467, de 2017, faz-se necessário observar que a norma sofreu alterações por meio da Medida Provisória n.º 808, de 14 de novembro de 2017.

15. A referida Medida Provisória não foi convertida em lei, uma vez que teve seu prazo de vigência encerrado no dia 23 de abril de 2018, conforme Ato Declaratório n.º 22, de 24 de abril de 2018.

16. Ressalvam-se, contudo, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante a vigência da referida Medida Provisória, que continuam por ela regidas, conforme estabelece o art. 62, § 11, da Constituição Federal de 1988:

#### **Constituição Federal de 1988.**

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional

(...)

(...)

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações

jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas (grifado).

17. A Medida Provisória nº 808, de 2017, limitava o pagamento do prêmio por desempenho superior em, no máximo, duas vezes ao ano; por outro lado, previa a possibilidade de pagamento da parcela a terceiros vinculados à atividade econômica da empresa:

**Medida Provisória nº 808, de 2017.**

Art. 1º A Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto- Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 457. ....

(...)

§ 22. Consideram-se prêmios as liberalidades concedidas pelo empregador, até duas vezes ao ano, em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro, a empregado, grupo de empregados ou terceiros vinculados à sua atividade econômica em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades. (grifado)

**Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 808, de 2017.**

10.22 O § 12 (sic) esclarece que se consideram prêmios as liberalidades concedidas pelo empregador, até duas vezes ao ano, em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro, a empregado, grupo de empregados, ou terceiros vinculados à sua atividade econômica, em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades. Uma vez mais, o objetivo aqui é manter o incentivo à remuneração por produtividade, mas evitar possíveis excessos por parte das empresas, limitando o pagamento de prêmios a duas vezes ao ano. (grifado)

18. Conforme verificado, a Medida Provisória nº 808, de 2017, trazia um critério objetivo para a não incidência de contribuições previdenciárias sobre o prêmio por desempenho superior (limite máximo de dois pagamentos ao ano), contribuindo para mitigar o

casuísmo e a insegurança jurídica relacionados à aplicação de conceitos jurídicos tributários indeterminados.

19. Tendo em vista a produção de efeitos da referida Medida Provisória, tem-se que, no período compreendido entre 14 de novembro de 2017 e 22 de abril de 2018, somente se consideram prêmios as liberalidades concedidas pelo empregador, em no máximo duas vezes ao ano, em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro, a empregado, grupo de empregados ou terceiros vinculados à sua atividade econômica em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades.

#### PRÊMIO POR DESEMPENHO SUPERIOR – DEFINIÇÃO LEGAL

20. A Lei nº 8.212, de 1991, não define o conceito de prêmio, disciplinando apenas que os prêmios não integram o salário-de-contribuição. Contudo, a CLT, em seu artigo 457, § 4º, define o conceito de prêmio que não é alcançado pela incidência das contribuições previdenciárias. Nesse sentido, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, foi modificada pela Instrução Normativa RFB nº 1.867, de 25 de janeiro de 2019, assim estabelecendo:

#### **Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.**

Art. 58. Não integram a base de cálculo para fins de incidência de contribuições:

(...)

l) os prêmios, conforme definidos pelo § 3º; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019);

(...)

§ 3º Para fins do disposto no caput, consideram-se prêmios as liberalidades concedidas pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro a empregado ou a grupo de empregados, em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019). (grifado)



21. Os requisitos necessários para que uma verba possa ser qualificada como prêmio por desempenho superior são: (1) ser paga individualmente a determinado empregado ou coletivamente a grupo de empregados; (2) ser paga em forma de bens, de serviços ou de valor em dinheiro; (3) constituir uma liberalidade concedida pelo empregador; e (4) ser paga em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício das atividades do empregado.

22. Em relação à primeira condição, verifica-se que o prêmio por desempenho superior excluído da incidência das contribuições previdenciárias é aquele pago, exclusivamente, a segurados empregados, de forma individual ou coletiva, não alcançando, portanto, os valores pagos aos segurados contribuintes individuais.

23. Em relação à segunda condição, não se vislumbra dificuldade interpretativa: o prêmio por desempenho superior excluído da incidência da contribuição previdenciária não se restringe a valores em dinheiro, podendo ser pago em forma de bens ou de serviços.

24. Em relação à terceira condição, o esforço interpretativo é consideravelmente maior, tendo em vista que o prêmio por desempenho superior deve constituir uma liberalidade do empregador, ainda que pago de forma habitual.

25. A CLT, em seu art. 457, § 2º, com a redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017, dispõe que as importâncias, ainda que habituais, pagas a título de prêmios, não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário. Além disso, a Medida Provisória nº 808, de 2017, que limitava o pagamento do prêmio a duas vezes por ano, não foi convertida em lei.

26. Dessa forma, exclusivamente no que se refere ao prêmio por desempenho superior pago a partir da inovação legislativa, faz-se necessário compatibilizar, por imposição do ordenamento jurídico, os conceitos de liberalidade e habitualidade, subtraindo-se do primeiro conceito, portanto, o requisito da eventualidade.

27. Nessa linha de raciocínio, o prêmio por desempenho superior excluído da incidência das contribuições previdenciárias não poderá decorrer de obrigação legal ou de ajuste expresso.

28. Significa dizer que há incidência de contribuições previdenciárias sobre o prêmio pago em decorrência de lei, contrato de trabalho, convenção coletiva, regulamento da empresa etc., tendo em vista que, nesses casos, não se caracteriza a liberalidade do empregador.

29. Por outro lado, a eventualidade no pagamento do prêmio não poderá ser exigida como condição para a não incidência das contribuições previdenciárias, tendo em vista que não se pode desconsiderar a expressão “ainda que habituais” utilizada pelo legislador.

30. Por fim, em relação à quarta condição, qual seja o desempenho superior ao ordinariamente esperado, o empregador deverá comprovar, objetivamente, qual o desempenho esperado e também o quanto esse desempenho foi superado.

#### DIREITO INTERTEMPORAL – REFORMA TRABALHISTA – EFEITOS TRIBUTÁRIOS

31. Cumpre esclarecer, neste último capítulo, que, para fins de incidência de contribuições previdenciárias, o debate jurídico acerca da aplicação da reforma trabalhista aos contratos de trabalhos firmados anteriormente à vigência da Lei nº 13.467, de 2017, não se aplica, pelas razões a seguir expostas.

32. O Código Tributário Nacional determina, em seu art. 144, que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

33. A Lei nº 8.212, de 1991, dispõe sobre o momento de ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração:

#### **Lei nº 8.212, 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.

(...)

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 (grifado).

34.

A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, estabelece:

**Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.**

Art. 52. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos:

I - em relação ao segurado:

a) empregado e trabalhador avulso, quando for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, quando do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 96 e 97, e no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma da legislação trabalhista;

(...)

III - em relação à empresa:

a) no mês em que for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, a segurado empregado ou a trabalhador avulso em decorrência da prestação de serviço (grifado).

35. A Lei nº 13.467, de 2017, foi publicada em 13 de julho de 2017, com cláusula de vacância de 120 (cento e vinte) dias após a sua publicação oficial, passando a vigor em 11 de novembro de 2017, data essa que delimita a (não) incidência de contribuições previdenciárias sobre determinadas verbas, inclusive sobre o prêmio por desempenho superior – observadas, nesse caso, as nuances decorrentes da produção de efeitos da Medida Provisória nº 808, de 2017.

## **Conclusão**

36. Ante todo o exposto, conclui-se que:

36.1. A partir de 11 de novembro de 2017, não integra a base de cálculo, para fins de incidência das contribuições previdenciárias, o prêmio decorrente de liberalidade concedida pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro a empregado ou a grupo de empregados, em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades;

36.2. No período compreendido entre 14 de novembro de 2017 e 22 de abril de 2018, o prêmio por desempenho superior, para ser excluído da base de cálculo das contribuições previdenciárias, não pode exceder ao limite máximo de dois pagamentos ao ano; e

36.3. Os prêmios excluídos da incidência das contribuições previdenciárias: (1) são aqueles pagos, exclusivamente, a segurados empregados, de forma individual ou coletiva, não alcançando os valores pagos aos segurados contribuintes individuais; (2) não se restringem a valores em dinheiro, podendo ser pagos em forma de bens ou de serviços; (3) não poderão decorrer de obrigação legal ou de ajuste expresso, hipótese em que restaria descaracterizada a liberalidade do empregador; e (4) devem decorrer de desempenho superior ao ordinariamente esperado, de forma que o empregador deverá comprovar, objetivamente, qual o desempenho esperado e também o quanto esse desempenho foi superado.

*assinado digitalmente*  
JOSÉ CARLOS DE SOUZA COSTA NEVES NETO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Disit/SRRF01

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

*assinado digitalmente*  
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit/SRRF01

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

*assinado digitalmente*  
MIRZA MENDES REIS  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

### **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

*assinado digitalmente*  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit