



# Receita Federal

## Coordenação-Geral de Tributação

<b>PROCESSO</b>	00000.000000/0000-00
<b>SOLUÇÃO DE CONSULTA</b>	92 – COSIT
<b>DATA</b>	25 DE ABRIL DE 2023
<b>INTERESSADO</b>	CLICAR PARA INSERIR O NOME
<b>CNPJ/CPF</b>	00.000-00000/0000-00

### **Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

PAGAMENTO DO RATEIO DOS RECURSOS REMANESCENTES DO FUNDEB PARA PROFISSIONAIS DA EDUCAÇÃO VINCULADOS AO RGPS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA E TRIBUTÁRIA EXCLUSIVA DA UNIÃO. TRIBUTAÇÃO DE PRÊMIOS. REQUISITOS.

Os valores pagos a título de rateio de recursos remanescentes do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), nos termos do § 2º do art. 26 da Lei nº 14.113, de 2020, destinados a retribuir a atuação efetiva no desempenho das atividades de profissionais da educação segurados, na espécie, do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), ainda que de modo eventual e expressamente desvinculado dos vencimentos ou subsídios, possuem natureza remuneratória, devendo submeter-se, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

Acresce que, no que se refere ao RGPS, a competência legislativa da União é privativa, sendo também de sua competência exclusiva a instituição de contribuição previdenciária para esse Regime. Destarte, na hipótese, é irrelevante a previsão, constante em decreto estadual, no sentido de que não incidirão descontos previdenciários sobre o valor percebido pelos servidores no citado rateio.

Por seu turno, os prêmios excluídos da incidência da contribuição previdenciária, entre outros requisitos, não poderão decorrer de obrigação legal ou de ajuste expresso, hipótese em que restaria descaracterizada a liberalidade do empregador, e devem decorrer de desempenho superior ao ordinariamente esperado, de forma que aquele deverá comprovar, objetivamente, qual o desempenho esperado e também o quanto esse desempenho foi superado.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 151, DE 14 DE MAIO DE 2019.**

Dispositivos Legais: Constituição Federal, arts. 22, inciso XXIII, 149, 150, § 6º, 194, 195 e 201; Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 6º; Lei nº 8.212, de 1991, arts. 22, inciso I, 28, inciso I, § 9º, alínea “e”, item 7, e alínea “z”; Lei nº 14.113, de 2020, art. 26; Decreto nº 3.048, de 1999 (Regulamento da Previdência Social), art. 214, inciso I, § 9º, inciso V, alíneas “j” e “n”; Decreto Estadual nº 48.325, de 2021.

## RELATÓRIO

Trata-se de consulta interposta por Secretaria Estadual de Planejamento e Gestão com respeito à eventual incidência da contribuição previdenciária sobre o pagamento do rateio do recurso remanescente do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) para servidores vinculados ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS), nos termos da nota técnica de fls. 6-9 e do duto parecer de fls. 10-30.

2. A consulente veio a ser intimada pela autoridade preparadora a sanear o feito de conformidade com a Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021 (fls. 31-32). Em resposta, atravessou aos autos petição apresentada em duplicado (fls. 38-43 e 46-51), nos termos expostos a seguir.

3. Afirma que, em face da Lei nº 14.113, de 25 de dezembro de 2020, o Estado-membro em questão anunciou modelo inédito de rateio do saldo do Fundeb entre os servidores que atuam nas escolas estaduais, observando como diretrizes para o processamento do rateio extraordinário o disposto no art. 26, § 1º, incisos II e III, e § 2º, do citado diploma legal.

4. Articula que, diante das características apresentadas na mencionada lei, a Superintendência Central de Administração de Pessoal (SCAP), unidade vinculada à consulente, ao processar o pagamento do rateio no Sistema de Administração de Pessoal (SISAP), conforme seus valores individuais informados pela Secretaria de Estado de Educação (SEE), observou, para os servidores vinculados ao RGPS, as regras estabelecidas no Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, que aprovou o Regulamento da Previdência Social, cujo art. 214, inciso I, define o salário de contribuição.

5. Ressalta o disposto no § 9º do mesmo art. 214, que elenca as parcelas que não integram o salário de contribuição, dentre as quais cita “ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário por força de lei” e “prêmios e abonos”.

6. Salaria que — considerando o caráter contributivo e de filiação obrigatória do RGPS, em que todas as verbas pagas ao empregado em decorrência do vínculo empregatício compõem a folha salarial e, conseqüentemente, integram a base de cálculo da contribuição previdenciária — de forma conservadora e objetivando evitar possível multa por descumprimento de regras previdenciárias, o rateio percebido pelos servidores contratados e convocados, com lotação e em exercício nas escolas da rede estadual de ensino, foi processado no SISAP com incidência do desconto referente à seguridade social.

7. Com respeito ao pagamento do rateio do recurso remanescente do Fundeb entre os profissionais efetivos, contratados e convocados, com lotação e em exercício nas escolas da rede estadual, relativamente ao ano de 2021, informa que foi publicado o Decreto Estadual nº 48.325, de 27 de dezembro de 2021, cujo art. 5º estabelece que “o valor percebido pelos servidores no rateio não será incorporado aos vencimentos ou aos subsídios para nenhum efeito, bem como não será considerado para cálculo de qualquer vantagem pecuniária, e sobre ele não incidirão os descontos previdenciários e de assistência médica”.

8. Aduz este trecho do douto parecer exarado pela Colenda Advocacia-Geral do Estado:

Quesito 4. Deverá incidir desconto previdenciário sobre o pagamento do rateio do recurso remanescente do FUNDEB para servidores vinculados ao RGPS, em observância às regras estabelecidas no Decreto Federal nº 3.048/1999?

R.: De acordo com a previsão contida no artigo 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei federal nº 8.212, de 1991, e no artigo 214, § 9º, inciso V, alínea “j”, do Decreto federal nº 3.048, de 1999, não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais expressamente desvinculadas do salário por força de lei.

Logo, a nosso ver, não é o caso de incidir descontos previdenciários sobre os abonos conferidos aos servidores por força de rateio de sobras do Fundeb, adotado em caráter provisório e excepcional, posto não se incorporarem à remuneração dos servidores, devendo o mesmo entendimento ser adotado para os servidores vinculados ao RGPS. Não obstante, embora esse entendimento esteja afiançado pela jurisprudência e pelo FNDE, considerando a informação de que já se aperfeiçoou a retenção no primeiro pagamento, poderá o Gestor, a fim de acautelar-se, formular consulta diretamente à autarquia federal.

9. Ante o exposto, interroga se deve ser mantida a incidência do desconto previdenciário sobre o pagamento do rateio do recurso remanescente do Fundeb para servidores vinculados ao RGPS, em observância às regras estabelecidas no Decreto nº 3.048, de 1999, ou se deve ser observada a regra constante no art. 5º do Decreto Estadual nº 48.325, de 2021.

10. Enfim, presta as declarações exigidas pelo art. 14, incisos I a III, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

11. Esse é o relatório, em apertada síntese.

## FUNDAMENTOS

12. De início, é para sublinhar que este feito se habilita ao conhecimento, de vez que, em princípio, atende aos requisitos legais de admissibilidade. Não obstante, cabe frisar que a consulta não sobrestará prazos de recolhimento de tributo retido na fonte ou declarado (autolançado) antes ou depois da data de sua interposição, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, não impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações, tampouco convalida informações e classificações fiscais aduzidas pelo consulente, sem prejuízo do poder-dever desta autoridade de, por meio de procedimento de fiscalização, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela respectiva solução, ao abrigo do art. 49 do Decreto nº 70.235, de

6 de março de 1972, do art. 89, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e dos arts. 19, 33, inciso II, e 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

13. Neste diapasão, cumpre referir a Lei nº 14.113, de 2020:

Art. 26. Excluídos os recursos de que trata o inciso III do **caput** do art. 5º desta Lei, proporção não inferior a 70% (setenta por cento) dos recursos anuais totais dos Fundos referidos no art. 1º desta Lei será destinada ao pagamento, em cada rede de ensino, da **remuneração dos profissionais da educação básica em efetivo exercício**.

§ 1º Para os fins do disposto no **caput** deste artigo, considera-se: (Transformado em § 1º pela Lei nº 14.276, de 2021)

I - **remuneração: o total de pagamentos devidos aos profissionais da educação básica em decorrência do efetivo exercício em cargo, emprego ou função**, integrantes da estrutura, quadro ou tabela de servidores do estado, do Distrito Federal ou do município, conforme o caso, inclusive os encargos sociais incidentes;

II – profissionais da educação básica: docentes, profissionais no exercício de funções de suporte pedagógico direto à docência, de direção ou administração escolar, planejamento, inspeção, supervisão, orientação educacional, coordenação e assessoramento pedagógico, e profissionais de funções de apoio técnico, administrativo ou operacional, em efetivo exercício nas redes de ensino de educação básica; (Redação dada pela Lei nº 14.276, de 2021)

III - efetivo exercício: a atuação efetiva no desempenho das atividades dos profissionais referidos no inciso II deste parágrafo associada à regular vinculação contratual, temporária ou estatutária com o ente governamental que o remunera, não descaracterizada por eventuais afastamentos temporários previstos em lei com ônus para o empregador que não impliquem rompimento da relação jurídica existente.

**§ 2º Os recursos oriundos do Fundeb, para atingir o mínimo de 70% (setenta por cento) dos recursos anuais totais dos Fundos destinados ao pagamento, em cada rede de ensino, da remuneração dos profissionais da educação básica em efetivo exercício, poderão ser aplicados para reajuste salarial sob a forma de bonificação, abono, aumento de salário, atualização ou correção salarial. (Incluído pela Lei nº 14.276, de 2021).**

(grifou-se)

14. Estatuí o Decreto nº 48.325, de 2021:

Dispõe sobre o rateio do recurso remanescente do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - Fundeb, do ano de 2021, entre os profissionais ativos efetivos, contratados e convocados em lotação e exercício nas escolas da rede estadual de ensino, e dá outras providências.

O GOVERNADOR DO ESTADO [...], no uso de atribuição que lhe confere o inciso VII do art. 90 da Constituição do Estado e tendo em vista o disposto na Lei Federal nº 14.113, de 25 de dezembro de 2020, na Lei nº 15.293, de 5 de agosto de 2004, e na Lei nº 23.751, de 30 de dezembro de 2020, DECRETA:

Art. 1º Fica autorizada a realização do rateio do recurso remanescente do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - Fundeb, do ano de 2021, entre os profissionais ativos efetivos, contratados e convocados em lotação e exercício nas escolas da rede estadual de ensino, conforme disposto nos incisos II e III do art. 26 da Lei Federal nº 14.113, de 25 de dezembro de 2020, e na Lei nº 23.751, de 30 de dezembro de 2020.

§ 1º São profissionais ativos efetivos, contratados e convocados aqueles que integram as carreiras da Lei nº 15.293, de 5 de agosto de 2004, em lotação e exercício nas escolas da rede estadual de ensino.

§ 2º O disposto neste decreto não se aplica a servidores inativos e a pensionistas.

Art. 2º Para efeitos de distribuição, o rateio será feito ao profissional, seguindo os seguintes critérios e tendo como base a folha de pagamento do 13º salário do ano corrente:

I - proporcionalidade à carga horária desempenhada pelo profissional;

II - proporcionalidade ao período de exercício nas escolas da rede estadual de ensino no momento do pagamento do 13º salário ou no último mês de exercício no ano de 2021.

§ 1º Para o cálculo do valor de rateio individual, será obtido um coeficiente resultante da proporcionalidade do valor percebido por cada servidor e o valor total do 13º salário pago com recursos do Fundeb.

§ 2º O coeficiente de que trata o § 1º será multiplicado pelo valor a ser rateado do Fundeb, nos termos do art. 3º

Art. 3º A distribuição dos recursos por meio do rateio será feita na seguinte proporção:

I - 90% (noventa por cento) do recurso disponível será rateado aos profissionais citados no art. 1º;

II - 10% (dez por cento) do recurso disponível será rateado aos profissionais das escolas premiadas em uma das três edições do "Prêmio Escola Transformação" em 2021, conforme resultados divulgados nas Resoluções SEE nº 4.609, de 12 de agosto de 2021, nº 4.640, de 1º de outubro de 2021, e nº 4.664, de 25 de novembro de 2021.

Parágrafo único. Os servidores de que trata o inciso II terão direito a receber os valores decorrentes dos incisos I e II.

Art. 4º Resolução disporá, dentre outros aspectos, sobre:

I - condição de efetivo exercício, para fins do disposto no art. 2º;

II - eventuais hipóteses de cumulação do abono;

III - situações relacionadas a períodos de afastamentos e licenças do servidor;

IV - valor a ser rateado;

V - critérios de partilha;

VI - forma de pagamento;

VII - operacionalização dos repasses.

**Art. 5º O valor percebido pelos servidores no rateio não será incorporado aos vencimentos ou aos subsídios para nenhum efeito, bem como não será considerado para cálculo de qualquer vantagem pecuniária e sobre ele não incidirão os descontos previdenciários e de assistência médica.**

Art. 6º Este decreto entra em vigor na data de sua publicação.

(destacou-se)

15. A Resolução SEE nº 4.703, de 18 de janeiro de 2022, assim regulamenta o art. 4º do Decreto nº 48.325, de 2021:

Art. 1º - O rateio do recurso remanescente do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB) do ano de 2021 será distribuído entre os profissionais ativos efetivos, contratados e convocados, com lotação e exercício nas escolas da rede estadual de ensino, ocupantes dos cargos de:

I - Diretor ou Coordenador;

II- Vice-Diretor;

III- Secretário de Escola;

IV- Professor de Educação Básica (PEB);

V- Especialista da Educação Básica (EEB)

VI- Assistente Técnico de Educação Básica (ATB);  
VII- Auxiliar de Serviços de Educação Básica (ASB);  
VIII - Assistente de Educação (ASE);  
IX - Analista de Educação Básica (AEB).

§ 1º - Farão jus ao recebimento do rateio mencionado no caput deste artigo, os servidores que tiveram efetivo exercício durante o ano letivo de 2021, compreendido entre março de 2021 e dezembro de 2021 nas escolas vinculadas diretamente à Secretaria de Estado de Educação de [XXX].

§ 2º - Serão excluídos os servidores que estavam com estabilidade provisória.

Art. 2º - A distribuição dos recursos por meio do rateio, conforme já disposto no Decreto Estadual nº 48.325, de 27 de dezembro de 2021, será feita na seguinte proporção:

I- 90% (noventa por cento) do recurso disponível será rateado para toda a rede de ensino, conforme especificado nesta Resolução.

II- 10% (dez por cento) do recurso disponível será rateado aos profissionais das escolas premiadas em uma das três edições do “Prêmio Escola Transformação” em 2021, conforme especificado nesta Resolução e no inciso II, art. 3º do Decreto Estadual nº 48.325, de 27 de dezembro de 2021, de forma cumulativa ao valor rateado no inciso I.

Art. 3º - Para o servidor que faz jus ao rateio, conforme critérios estabelecidos no art. 1º desta resolução, será considerado para fins de cálculo:

I - o mesmo período de efetivo exercício utilizado para o cálculo do valor do 13º salário.

II - para os casos em que houve afastamento preliminar para aposentadoria durante o exercício de 2021, será considerado, para o cálculo do rateio, o período até a data do respectivo afastamento, desde que observados os demais requisitos.

§ 1º - Para efeitos de cálculo, o rateio leva em conta os mesmos parâmetros de cálculo do 13º salário.

§ 2º - Considera-se para desconto do valor do rateio os mesmos critérios de afastamentos e licenças utilizados para fins de desconto no cálculo do 13º salário.

Art. 4º - Para o cálculo do valor de rateio individual serão considerados os seguintes critérios:

I- geração de coeficiente a partir da folha de pagamento do 13º salário do exercício de 2021;

II- aplicação do coeficiente apurado no inciso I deste artigo sobre o saldo dos recursos do FUNDEB para o atingimento do índice previsto no art. 26 da Lei nº 14.133/2020, de acordo com a divisão estabelecida no art. 2º.

Art. 5º - O valor do rateio previsto nesta Resolução será creditado no mês de janeiro de 2022.

Art. 6º - Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

16. Importa reproduzir estes dispositivos da Constituição Federal:

Art. 22. **Compete privativamente à União legislar sobre:**

(...)

XXIII - **seguridade social;**

(...)

Art. 149. **Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais**, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

(...)

§ 6º Qualquer subsídio ou **isenção**, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou **contribuições**, só poderá ser concedido mediante **lei específica**, federal, estadual ou municipal, **que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente** tributo ou **contribuição**, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à **previdência** e à assistência social.

(...)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

(...)

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, na forma da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

(...)

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(ênfase acrescentada)

17. Assinale-se que, no que se refere ao RGPS, disciplinado pelo art. 201 da Constituição Federal, a competência legislativa da União é privativa, seja em razão do caráter nacional de abrangência do Regime Geral (não há espaço para regulamentação local), seja pelo fato de a União deter competência exclusiva para instituir contribuições previdenciárias para esse Regime (cfr. art. 149, **caput**, da Carta Magna).

18. Preceitua o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

19. Por seu turno, dispõe a 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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

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, de 10.12.97)

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

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; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

(...)

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

20. Enuncia o Decreto nº 3.048, de 1999:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e o 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;

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

V - as importâncias recebidas a título de:

(...)

j) ganhos eventuais **expressamente desvinculados do salário por força de lei;** (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

(...)

n) prêmios e abonos; (Incluído pelo Decreto nº 10.410, de 2020)



(negritou-se)

21. Abalizada doutrina assim esclarece, *genericamente*, sobre a parcela recebida a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário <sup>1</sup>:

Esta parcela tem denominação por demais vaga, o que acaba por facilitar muitas tentativas de camuflagem da remuneração do trabalhador por meio de designações semelhantes, como valores pagos de modo esporádico.

A ideia para a exclusão destes valores é que tais rubricas não são pagas de modo continuado ao trabalhador e, logo, não serão substituídas pelo benefício previdenciário, o que permite sua exclusão da base de cálculo.

De modo geral, entende-se que determinada rubrica deixa de ser eventual quando passa a ser paga por três meses consecutivos. Entretanto, outras situações podem também configurar a habitualidade do pagamento, dependendo do caso concreto.

Contudo, deve-se observar a necessidade de expressa desvinculação do salário [...].

Caso não haja esta comprovação, serão tais ganhos ou abonos incorporados ao salário de contribuição, gerando contribuições devidas.

22. Com respeito à tributação de prêmios, é oportuno transcrever estes excertos da Solução de Consulta Cosit nº 151, de 14 de maio de 2019, dotada de força vinculante no âmbito desta Secretaria Especial, ao abrigo do art. 33, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, cuja íntegra está disponível na sua página na rede mundial de computadores:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

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.

(...)

#### **Fundamentos**

(...)

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

<sup>1</sup> Cfr. IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de direito previdenciário. 5. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2005, pág. 289.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre as verbas que não integram o salário-de-contribuição:

(...)

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:

(...)

12. De acordo com a Solução de Consulta Cosit nº 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 Nº 808, DE 2017.

14. Antes de analisar o alcance da modificação introduzida pela Lei nº 13.467, de 2017, faz-se necessário observar que a norma sofreu alterações por meio da Medida Provisória nº 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 nº 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**

(...)

36.3. 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.

## CONCLUSÃO

23. Diante do exposto, conclui-se que:

i. os valores pagos a título de rateio de recursos remanescentes do Fundeb, nos termos do § 2º do art. 26 da Lei nº 14.113, de 2020, destinados a retribuir a atuação efetiva no desempenho das atividades de profissionais da educação segurados, na espécie, do RGPS, ainda que de modo eventual e expressamente desvinculado dos vencimentos ou subsídios, possuem natureza remuneratória, devendo submeter-se, portanto, à incidência da contribuição previdenciária;

ii. no que se refere ao RGPS, a competência legislativa da União é privativa, sendo também de sua competência exclusiva a instituição de contribuição previdenciária para esse Regime. Destarte, na hipótese, salvo o muito respeito devido, é despicienda a previsão, constante em decreto estadual, no sentido de que não incidirão descontos previdenciários sobre o valor percebido pelos servidores no citado rateio;

iii. em virtude do decidido pela Solução de Consulta Cosit nº 151, de 2019, os prêmios excluídos da incidência da contribuição previdenciária, entre outros requisitos, não poderão decorrer de obrigação legal ou de ajuste expresso, hipótese em que restaria descaracterizada a liberalidade do empregador, e devem decorrer de desempenho superior ao ordinariamente esperado, de forma que aquele deverá comprovar, objetivamente, qual o desempenho esperado e também o quanto esse desempenho foi superado.

É o entendimento. Nesta data, fazem-se conclusos os presentes autos para decisão.

*Assinatura digital*

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Remeta-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

*Assinatura digital*

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit04

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação-Geral de Tributação.

*Assinatura digital*

ANDRÉ ROCHA NARDELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Copen

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 151, de 14 de maio de 2019, com base nos arts. 33 e 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da IN RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à consulente.

*Assinatura digital*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit