



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

90 – COSIT

DATA

15 de junho de 2026

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. NÃO INCIDÊNCIA. DIÁRIAS PARA VIAGEM. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

As diárias de viagem, independentemente de seu valor, do local de destino ou da periodicidade, devem preservar sua essência indenizatória, o que se traduz na finalidade de fazer frente às despesas decorrentes de viagem para execução de atividade conexa ao trabalho. Verbas pagas em excesso podem resultar na eventual descaracterização desse propósito, sendo tidas por adicional remuneratório por deslocamento e restarão sujeitas à incidência previdenciária.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN, art. 111, caput, inciso II; Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 28, § 9º, alínea “h”; Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 - Regulamento da Previdência Social, art. 214, § 9º, inciso V, alínea “m”.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF. DIÁRIAS. DESPESAS DE ALIMENTAÇÃO E POUSADA FORA DA SEDE. ISENÇÃO. BASE NÃO TRIBUTÁVEL.

As diárias pagas ao empregado para cobrir, exclusivamente, suas despesas de alimentação e pousada, por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho, são isentas ou constituem base não tributável do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. A eventual descaracterização desse propósito sujeitará os valores à incidência impositiva sobre a renda.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN, art. 111, caput, inciso II; Decreto nº 9.580, de 22

de novembro de 2018 - Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – RIR/2018, arts. 35, *caput*, inciso I, alínea “f”, e 36, *caput*, inciso I.

RELATÓRIO

A interessada identificada em epígrafe, pessoa jurídica de direito privado doravante referida como consulente, dirige-se à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB para formular consulta, protocolizada em 28 de fevereiro de 2024, sobre interpretação de norma da legislação tributária relativa a tributos da esfera de competência da União, na forma da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

2. A consulta versa sobre a atividade de treinamento e desenvolvimento de pessoal na área de exploração de petróleo em plataformas marítimas sob regime de turno de 15 (quinze) dias ininterruptos em alto mar, faixa oceânica situada além dos limites territoriais do município-sede da empresa prestadora do serviço, pelo que os seus empregados percebem as diárias de viagem previstas no art. 28, § 9º, alínea “h”, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

3. Com base nessa norma, a consulente entende que as referidas diárias não constituem salário de contribuição previdenciária, motivo pelo qual não incidem sobre tal hipótese as Contribuições Sociais Previdenciárias, tanto as patronais quanto as dos segurados, e propõe à Coordenação-Geral de Tributação - Cosit a confirmação dessa interpretação normativa.

4. Sobre o mesmo fato, a consulente busca, também, saber se há incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza da Pessoa Física - IRPF, uma vez que o Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que aprova o Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – RIR/2018, no art. 35, *caput*, inciso I, alínea “f”, determina que as diárias destinadas, exclusivamente, ao pagamento de despesas de alimentação e pousada, por serviço eventual realizado em Município diferente do da sede de trabalho, inclusive no exterior, são isentas ou não constituem base tributável do referido imposto, sendo silente, no seu entendimento, quanto ao pagamento de diárias de viagem.

5. A consulente traz à baila o art. 36 do RIR/2018, que, no *caput* conjugado com o inciso I, constitui, entre outras, as diárias de comparecimento como base de tributação do Imposto sobre a Renda.

6. A consulente, tendo em vista, nos dois dispositivos regulamentares não haver menção expressa à diária de viagem para trabalho em município que não a sede onde se vinculam os trabalhadores, busca amparo nos princípios da analogia e da equidade previstos no art. 108 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN, para, por equiparação com a não incidência das Contribuições Sociais Previdenciárias sobre o pagamento dessas diárias, estendê-la ao IRPF, embora reconheça que o art. 36, §§ 1º e 2º, do RIR/2018 determine que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei e o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento do tributo devido.

7. Tomando então por base o que entende como falta de previsão legal e a aplicação do princípio da analogia com a legislação das Contribuições Sociais Previdenciárias, a consulente apresenta o entendimento de que o fato em comento (diárias de viagem para o exercício laboral em plataformas de petróleo, ainda que de forma habitual) deveria ser interpretado como hipótese de não incidência do IRPF, pelo que não ocorreria a retenção do imposto.
8. Vislumbrando a possibilidade de, em virtude de versar sobre mais de uma espécie de tributos, o objeto da consulta ser dado como matérias não conexas, a consulente requer que, caso se decida nesses termos, se dê preferência à parte que trata das Contribuições Sociais Previdenciárias.
9. A consulta se conclui nos seguintes termos literalmente transcritos:
- 1 – Haverá incidência da Contribuição Previdenciária, tanto para o empregado quanto para o empregador, sobre o pagamento de diárias de viagem para o exercício laboral nas plataformas de petróleo?
 - 2 – Ante a ausência da expressão **diária de viagem** no Decreto nº 9.580/2018, o seu pagamento é hipótese de incidência do IRPF/IRRF?
 - 3 – Haverá incidência do IRPF/IRRF sobre o pagamento de diárias de viagem, ainda que habitual, para o exercício laboral nas plataformas de petróleo, ou seja, fora da sede de trabalho e em outro Município?
- (grifos originais)
10. Em síntese, é o relatório.

FUNDAMENTOS

11. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado relacionado à sua atividade, de modo a propiciar-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias, bem como a prevenção de eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo a lhe possibilitar acesso à interpretação normativa formulada pela Fazenda Pública.
12. A consulta corretamente formulada configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimento fiscal sobre a consulente e a não aplicação de multa ou juros de mora relativos à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data de ciência da respectiva solução.
13. Importa ressaltar que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos expostos pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária sobre os fatos narrados na consulta, partindo da premissa de que haja conformidade entre narrativa e realidade. Nesse sentido, não convalida nem invalida informações, interpretações, ou classificações fiscais feitas pela consulente, bem como atos por ela praticados, pois isso importaria em análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto da consulta.

14. Não se presta, também, a solução de consulta, a funcionar como instrumento declaratório de determinada condição da consulente, com a finalidade de reconhecimento de direitos ou obrigações ou para prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal. Essa tarefa de fazer a subsunção do caso concreto à norma aplicável cabe à própria pessoa jurídica interessada, que se reveste na condição de sujeito passivo das obrigações tributárias, sejam acessórias ou principal. Isso porque o instituto da consulta não se situa no campo da aplicação do direito, mas sim, da sua interpretação, o que implica dizer: compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação.

15. O processo de consulta, regido pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, destina-se, exclusivamente, a dirimir dúvidas sobre interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

16. Analisando-se previamente a consulta quanto aos seus aspectos formais e à produção de efeitos, constata-se a sua eficácia, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Em que pese a consulta aborde questões relativas a duas espécies tributárias, considerar-se-á a hipótese de haver conexão entre as matérias consultadas, no que concerne ao tema da concessão de diárias para viagens, pagas pela consulente a seus empregados.

17. Preliminarmente, quanto à propositura de aplicação da analogia e da equidade para que se estenda a interpretação e aplicação da norma previdenciária à do IR, tem-se, como premissa básica, que as legislações dos diferentes tributos não se confundem, o que significa que cada espécie de tributo tem a sua legislação instituidora e regulamentadora própria e, no caso em análise, cada uma dessas legislações específicas dá o seu tratamento delimitador e conceitual próprio acerca do instituto da diária paga a trabalhadores, seja a título de indenização em ressarcimento a custos decorrentes de deslocamento a trabalho ou na forma de remuneração, sendo impossível estender o conceito e o tratamento dado por uma legislação específica para a de um outro tributo qualquer.

18. Nesse sentido, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN, “dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios”, preconiza, em seu art. 111, *caput*, inciso II, que “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção”, conforme segue:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - **outorga de isenção;**

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

(grifou-se)

19. No que diz respeito às Contribuições Sociais Previdenciárias, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, dispõe que:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - vinte por cento **sobre o total das remunerações pagas**, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, **destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma**, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, **quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços**, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

[...]

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;

[...]

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

[...]

h) as **diárias para viagens;**

(grifou-se)

20. As Contribuições Sociais Previdenciárias possuem bases de cálculo distintas para segurados e empregadores. Enquanto os segurados empregados e trabalhadores avulsos contribuem sobre o "**salário de contribuição**" – que consiste, em regra, na totalidade dos rendimentos mensais destinados a retribuir o trabalho, como salários, gratificações, comissões, horas extras e outras verbas de natureza remuneratória, auferidos pelo segurado, e que tem seu valor delimitado por um piso e um teto legal –, as empresas e entidades equiparadas têm sua contribuição calculada sobre a totalidade das remunerações mensais pagas, devidas ou creditadas como contrapartida pelo trabalho de seus segurados, sem possuir um limite pré-estabelecido.

21. O princípio norteador é claro: a incidência dos tributos previdenciários se dá sobre pagamentos que remuneram o trabalho. Por essa razão, e conforme estabelecido no art. 28, § 9º, alínea "h", da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, valores específicos, ainda que pagos pelo empregador, não integram a base de cálculo, pois não possuem natureza salarial. É o caso das diárias para viagens, que são expressamente excluídas do salário-de-contribuição. Entende-se que tais valores não ostentam caráter remuneratório, quando pagos para viabilizar a execução de trabalho em local diverso do usualmente tido como sede para o empregado, i.e., são pagos para

viabilizar o trabalho, e não em remuneração exclusiva ou adicional pelo trabalho realizado em tais circunstâncias.

22. A Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017, promoveu alterações significativas na Consolidação das Leis do Trabalho - CLT e um dos pontos impactados foram as diárias para viagem. Antes da reforma, as diárias para viagem que excedessem 50% (cinquenta por cento) do salário do empregado integravam a sua remuneração para todos os efeitos legais. Com a nova redação dada ao art. 457, § 2º, da CLT, essas importâncias, independentemente do seu valor e mesmo que habituais, deixaram de integrar a remuneração do empregado e não constituem base de incidência de encargos trabalhistas e previdenciários. O legislador teve o cuidado de refletir tal alteração na Lei nº 8.212, de 1991, como já transcrito. Observe-se, entretanto, que essa alteração não implicou alteração da natureza funcional das verbas pagas a título de diárias para viagens; estas permaneceram vinculadas ao custeio de deslocamento a serviço.

23. Nessa perspectiva, o art. 214, § 9º, inciso V, alínea “m”, do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, reitera o disposto no art. 28, § 9º, alínea “h”, da Lei nº 8.212, de 1991, quanto às diárias para viagens não integrarem o salário-de-contribuição:

Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999.

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

[...]

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

[...]

V - as importâncias recebidas a título de:

[...]

m) importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado o seu pagamento em dinheiro, e **diárias para viagem**; e

(grifou-se)

24. A Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e das contribuições devidas a terceiros, administradas pela RFB, também nada acrescenta à expressão “diárias para viagens” contida tanto na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, quanto no Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, no que diz respeito a essas não integrarem o salário-de-contribuição.

25. Apesar de o novo texto legal não estabelecer proporções tributáveis para essa parcela, não há como dissociá-la de sua essência teleológica. Dessa maneira, só faz sentido que seja isenta na medida em que se preste a custear os ônus decorrentes do deslocamento. Não pode, portanto, ser um adicional remuneratório por execução de trabalho em localidade diversa da usual, tampouco parcela remuneratória exclusiva do trabalho realizado nessas condições. Por isso, embora não mais se aplique um limite referenciado sobre a remuneração para o total pago a título de diárias de viagem, a sujeição às contribuições previdenciárias depende do liame entre a

totalidade da verba paga a esse título e os custos realmente incorridos, e não apenas de lançamento contábil a pretexto de aproveitamento da “nomenclatura” legal utilizada na norma. Conforme exposto, o fato gerador da contribuição previdenciária é o valor pago, devido ou creditado "a qualquer título" como contraprestação pelo trabalho. Essa amplitude de definição pretende impedir estratégias elisivas que buscam camuflar a remuneração do trabalho por meio de verbas como indenizações, ajudas de custo não comprovadas ou outras denominações que mascarem contraprestação pelo serviço.

26. Portanto, evidencia-se que as diárias de viagem, independentemente de seu valor, do local de destino ou da periodicidade, devem preservar sua essência indenizatória, o que se traduz na finalidade de fazer frente às despesas decorrentes de viagem para execução de atividade conexa ao trabalho. Verbas pagas em excesso podem resultar na eventual descaracterização desse propósito, sendo tidas por adicional remuneratório por deslocamento e restarão sujeitas à incidência previdenciária.

27. No que concerne ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, conforme se verá adiante, a legislação referente trata como isento ou não tributável a diária destinada, exclusivamente, ao pagamento de despesas de alimentação e pousada, por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho, conforme se transcreve em sequência:

Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 -

Art. 35. São isentos ou não tributáveis:

I - os seguintes rendimentos originários do trabalho e assemelhados:

[...]

f) as diárias destinadas exclusivamente ao pagamento de despesas de alimentação e pousada, por serviço eventual realizado em Município diferente ao da sede de trabalho, inclusive no exterior (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, caput, inciso II);

[...]

Art. 36. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei Complementar nº 109, de 2001, art. 68 ; Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 14 ; Lei nº 4.506, de 1964, art. 16 ; Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º ; Lei nº 8.383, de 1991, art. 74 ; Lei nº 9.250, de 1995, art. 33; Lei nº 9.532, de 10 dezembro de 1997, art. 11, § 1º ; e Lei nº 12.663, de 2012, art. 46):

I - salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa e remuneração de estagiários;

[...]

28. A publicação “Perguntas e Respostas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física”, referente ao exercício de 2024 - ano-calendário de 2023¹, reproduz, em inteiro teor, na pergunta 287, tais condições para isenção das diárias nos seguintes termos:

Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – Perguntas e Respostas - Exercício de 2024 - Ano-calendário de 2023

DIÁRIAS E AJUDA DE CUSTO

287 — O que se compreende no conceito de "diárias" e de "ajuda de custo", para fins de isenção do imposto sobre a renda?

Diárias: conceituam-se diárias, para esse efeito, os valores pagos em caráter acidental e transitório, embora possam estender-se por um mês ou mais, bem como ocorrer em vários meses do ano, destinados a cobrir, exclusivamente, despesas de alimentação e pousada, em virtude de deslocamento de empregado, funcionário ou diretor, para município diferente de sua sede profissional, no desempenho de seu emprego, cargo ou função, para efetuar serviço eventual por conta do empregador.

Como as diárias não estão sujeitas a qualquer tipo de acerto quando do retorno do deslocamento, e para prevenir a hipótese de se tornarem um instrumento de complementação salarial, desviando-se do seu conceito legal de reembolso de despesas de alimentação e pousada, exclusivamente, além das regras acima mencionadas, é necessário, para fins de isenção do imposto sobre a renda, que:

- a) os valores pagos a esse título guardem critérios de razoabilidade, não só em relação aos preços vigentes na localidade para a qual se deslocará a pessoa, como também em razão da importância que esta ocupar na hierarquia da empresa ou órgão concedente;
- b) as diárias não visem indenizar gastos com pessoas sem vínculo com o empregador, como é o caso de esposa e filhos do empregado, funcionário ou diretor;
- c) correspondam a despesas de alimentação, pousada e correlatas no local da prestação do serviço eventual e temporário; e
- d) a qualquer momento, possam ser comprovadas mediante apresentação do bilhete de passagem ou nota fiscal de serviço e o recibo do estabelecimento hoteleiro, no qual constem o nome do empregado, o efetivo deslocamento deste, bem como os valores desembolsados pelo empregador.

Atenção:

Os adiantamentos de recursos para atender às despesas de viagens e estadas, quando sujeitos a posterior prestação de contas, não se enquadram como diárias; entretanto, não compõem o rendimento bruto do servidor, desde que devidamente comprovados, o deslocamento e as despesas efetuadas, conforme acima exposto.

¹ <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/perguntas-e-respostas/dirpf/pr-irpf-2024.pdf/view>> Acesso em: 7 ago. 2025.

A indenização para execução de trabalhos de campo não guarda relação alguma com os institutos da diária ou ajuda de custo, portanto sujeita-se à tributação pelo imposto sobre a renda na fonte e na Declaração de Ajuste Anual.

CONCLUSÃO

29. Com base em tudo o que se expôs, soluciona-se a presente consulta conforme o disposto a seguir.

29.1 No que diz respeito às Contribuições Sociais Previdenciárias, as diárias de viagem, independentemente de seu valor, do local de destino ou da periodicidade, devem preservar sua natureza essencialmente indenizatória. Isso significa que sua finalidade deve estar vinculada às despesas decorrentes de deslocamentos profissionais, sem caráter remuneratório. A eventual descaracterização desse propósito sujeitará os valores à incidência previdenciária.

29.2 Quanto à legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, as diárias destinadas, exclusivamente, ao pagamento de despesas de alimentação e pousada, paga por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho, é matéria isenta ou não tributável. A eventual descaracterização desse propósito sujeitará os valores à incidência impositiva sobre a renda.

Assinatura Digital

HELDER JESUS DE SANTANA GORDILHO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se às Coordenações de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais - Copen e de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras - Cotir.

Assinatura Digital

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF04

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

Assinatura Digital

GUSTAVO S. ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Tributos sobre a Renda,
Patrimônio e Operações Financeiras

Assinatura Digital

ANDRÉ ROCHA NARDELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Contribuições Previdenciárias e
Normas Gerais

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa 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 de Tributação