



Solução de Consulta nº 20 - Cosit

Data 15 de janeiro de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DO SERVIDOR PÚBLICO. BASE DE CONTRIBUIÇÃO. REMUNERAÇÃO EFETIVAMENTE RECEBIDA NO MÊS.

A alíquota da contribuição social de servidor submetido ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), cujo valor de aposentadoria e pensão encontra-se sujeito ao limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social, incidirá sobre a parcela da base de contribuição efetivamente recebida no mês que não exceder aquele teto.

Servidor ocupante de cargo cuja remuneração mensal estipulada é superior ao limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral, e que, eventualmente, perceba remuneração inferior ao teto, a alíquota da contribuição social incidirá, igualmente, sobre a base de contribuição efetivamente recebida no mês.

Entende-se por base de contribuição o subsídio ou vencimento de cargo vitalício ou efetivo, acrescido das vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei e dos adicionais de caráter individual e sobre os proventos de aposentadorias e pensões, inclusive sobre a gratificação natalina, com as exclusões expressamente previstas na lei.

Servidor que auferir, no mesmo mês, remuneração de órgãos distintos, cuja soma seja superior ao limite máximo do salário de contribuição, deverá comunicar o fato à fonte pagadora em que isso ocorrer, apresentando o comprovante de pagamento para propiciar a correta apuração da contribuição social, evitando-se o recolhimento superior ao teto estabelecido.

É ineficaz a consulta que versa sobre a forma de cálculo das contribuições para as entidades de previdência complementar do servidor público federal.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 40, §§ 14, 15 e 16; Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004, art. 4º, incisos I e II; Instrução Normativa

RFB nº 1.332, de 14 de fevereiro de 2012, art. 4º, incisos I e II; Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, art. 46.

Relatório

O consulente acima identificado, dirige-se à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para promover consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal envolvendo a base de cálculo da contribuição previdenciária do servidor público de que trata a Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004.

2. O interessado inicia sua consulta citando o art. 4º da Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004, que prevê que a contribuição social do servidor público ativo será de 11% (onze por cento) incidente sobre a totalidade da base de contribuição, em se tratando de servidor que tiver ingressado no serviço público até a data da publicação do ato de instituição do regime de previdência complementar ou sobre a parcela da base de contribuição que não exceder ao limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social, nos casos em que especifica.

3. Faz referência também à Instrução Normativa RFB nº 1.332, de 14 de fevereiro de 2013, que dispõe, em seu art. 3º, que a CPSS incide sobre o subsídio ou vencimento do cargo vitalício ou efetivo, acrescidos das vantagens permanentes estabelecidas em lei e dos adicionais de caráter individual e sobre os proventos de aposentadorias e pensões, inclusive sobre a gratificação natalina.

4. Em seguida, menciona a Lei nº 12.618, de 30 de abril de 2012, que instituiu o Regime de Previdência Complementar (RPC) e autorizou a União a criar a Fundação de Previdência Complementar do Servidor Público do Poder Executivo (Funpresp-Exe), para os servidores públicos titulares de cargo efetivo do Poder Executivo, o que acabou ocorrendo com a edição do Decreto nº 7.808, de 20 de setembro de 2012.

5. Acrescenta que a Funpresp, já no exercício de suas atribuições, editou a Nota Técnica GERBEN/DIRSEG/FUNPRESP nº 009/2014, de 21 de julho de 2014, que acabou gerando controvérsias acerca dos critérios de cálculo das contribuições previdenciárias pessoas e patronais vertidas para o Regime Próprio de Previdência (RPPS) e para a Funpresp-Exe nas hipóteses em que o servidor, submetido ao RPC, embora perceba regularmente remuneração superior ao limite remuneratório fixado para os benefícios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), receba, excepcionalmente, remuneração inferior a esse teto. A remuneração inferior ao teto pode ocorrer, por exemplo, no caso de ingresso ou de desligamento do cargo público.

6. Ocorrendo tal hipótese, questiona se a alíquota de 11% (onze por cento) relativa ao recolhimento da contribuição previdenciária deve incidir sobre a remuneração efetivamente recebida ou sobre o teto do RGPS com a proporcionalidade de acordo com os dias laborados.

7. Para melhor compreensão da questão, ilustra com o seguinte exemplo:

a) Teto do RGPS = R\$ 5.600,00;

b) Remuneração mensal do cargo público superior ao teto: R\$ 10.000,00, de servidor submetido ao RPC;

c) Remuneração proporcional recebida em determinado mês: R\$ 5.000,00 (inferior ao teto do RGPS), correspondente a 15 dias laborados.

Situação I: incidência da contribuição previdenciária na alíquota de 11% sobre a remuneração efetivamente recebida no mês, sem proporcionalização: $11\% \times R\$ 5.000,00 = R\$ 550,00$ de contribuição pessoal; $22\% \times R\$ 5.000,00 = R\$ 1.100,00$ de contribuição patronal. Adotando a mesma sistemática, não haveria recolhimento à Funpresp-Exe uma vez que a remuneração recebida é inferior ao teto.

Situação II: incidência da contribuição previdenciária na alíquota de 11% sobre o teto do RGPS com a proporcionalização de acordo com os dias laborados, tomando com base de cálculo a remuneração do cargo público (metodologia apontada pela Funpresp-Exe na Nota Técnica GERBEN/DIRSEG/FUNPRES P n.º 009/2014, de 21 de julho de 2014: $11\% \times R\$ 5.600,00 \times 15/30 = R\$ 308,00$ de contribuição pessoal; $22\% \times R\$ 5.600,00 \times 15/30 = R\$ 616,00$ de contribuição patronal.

8. Esclarece que, na “Situação II”, haveria contribuição pessoal à Funpresp-Exe no valor de R\$ 176,00 ($8\% \times (R\$ 10.000,00 - R\$ 5.600,00) \times 15/30$); igual valor seria recolhido a título de contribuição patronal.

9. Aduz que, adotando-se a segunda metodologia de cálculo, exclui-se a possibilidade de servidor egresso de outro órgão público federal, submetido ao RPC (Lei n.º 12.618, de 2012) ter desconto duplicado de CPSS correspondente a 15 dias em cada instituição, com a soma das duas respectivas bases de incidência.

10. Posto isso, questiona:

a) servidor submetido ao RPC, regime no qual a base de contribuição à previdência social do servidor público está limitada ao teto do RGPS, ocupa cargo público com remuneração mensal superior ao teto do RGPS, mas que, em consequência de ingresso ou de desligamento do cargo público no decorrer do mês, percebe remuneração proporcional inferior ao teto do RGPS, a alíquota de 11% relativa ao recolhimento previdenciário deve incidir sobre a remuneração efetivamente recebida ou sobre o teto do RGPS com a proporcionalidade de acordo com os dias laborados?

b) na hipótese de servidor egresso de outro órgão público federal, submetido ao RPC, qual o procedimento a ser observado em relação ao recolhimento de CPSS: a alíquota incidirá sobre a remuneração efetivamente recebida ou sobre o teto do RGPS com a proporcionalidade de acordo com os dias laborados?

Fundamentos

11. O Regime de Previdência Complementar (RPC) para servidores públicos titulares de cargo efetivo da União, suas autarquias e fundações, inclusive para os membros do Poder Judiciário, do Ministério Público da União e do Tribunal de Contas da União, foi instituído pela Lei nº 12.618, de 30 de abril de 2012, em face das disposições dos §§ 14, 15 e 16 do artigo 40 da Constituição Federal.

12. Para tanto, a Lei nº 12.618, de 2012, autorizou a criação - no âmbito de cada Poder - de entidades de previdência complementar, dentre as quais a Fundação de Previdência Complementar do Servidor Público Federal do Poder Executivo - Funpresp-Exe (art. 4º, inc. I).

13. As contribuições vertidas a favor dessa entidade previdenciária encontram-se previstas no art. 16 da Lei nº 12.618, de 2012, adiante transcrito, calculadas sobre a parcela da base de contribuição que exceder o teto previdenciário:

“Art. 16. As contribuições do patrocinador e do participante incidirão sobre a parcela da base de contribuição que exceder o limite máximo a que se refere o art. 3º desta Lei, observado o disposto no inciso XI do art. 37 da Constituição Federal.

§ 1º Para efeitos desta Lei, considera-se base de contribuição aquela definida pelo § 1º do art. 4º da Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004, podendo o participante optar pela inclusão de parcelas remuneratórias percebidas em decorrência do local de trabalho e do exercício de cargo em comissão ou função de confiança.

§ 2º A alíquota da contribuição do participante será por ele definida anualmente, observado o disposto no regulamento do plano de benefícios.

§ 3º A alíquota da contribuição do patrocinador será igual à do participante, observado o disposto no regulamento do plano de benefícios, e não poderá exceder o percentual de 8,5% (oito inteiros e cinco décimos por cento).

§ 4º Além da contribuição normal, o participante poderá contribuir facultativamente, sem contrapartida do patrocinador, na forma do regulamento do plano.

§ 5º A remuneração do servidor, quando devida durante afastamentos considerados por lei como de efetivo exercício, será integralmente coberta pelo ente público, continuando a incidir a contribuição para o regime instituído por esta Lei.”

14. Em sua petição, o consultante faz menção à Nota Técnica GERBEN/DIRSEG/FUNPRESP nº 009/2014, de 21 de julho de 2014, de lavra da Funpresp-Exe, que examina metodologia de cálculo da contribuição destinada a essa entidade, propugnando pela aplicação da proporcionalidade da base de contribuição em função dos dias laborados nos casos em que o servidor, tendo vencimento superior ao teto previdenciário, recebe, em determinado mês, remuneração inferior. Essa situação pode ocorrer, por exemplo, quando do ingresso ou desligamento do servidor no cargo público. Com a adoção desse critério, sempre haverá, nos casos citados, contribuição à entidade de previdência complementar, ainda, que a remuneração, em determinado período, fosse inferior ao teto.

15. Importante esclarecer que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) não detém competência legal para tratar de temas relacionados à forma de cálculo das contribuições para as entidades de previdência complementar do servidor público federal. Com efeito, o art. 20 da Lei nº 12.618, de 2012, estabelece que “*a supervisão e a fiscalização da **Funpresp-Exe**, da **Funpresp-Leg** e da **Funpresp-Jud** e dos seus planos de **benefícios competem ao órgão fiscalizador das entidades fechadas de previdência complementar**”*. O órgão regulador das entidades de previdência complementar fechada é o Conselho Nacional de Previdência Complementar – CNPC, e o órgão fiscalizador, governamental, é a Superintendência Nacional de Previdência Complementar – PREVIC.

16. A competência da RFB é, tão-somente, para dirimir dúvidas de interpretação da legislação tributária, especialmente, no presente caso, acerca da contribuição destinada ao custeio do Regime de Previdência do Servidor, nos termos do art. 46 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, cujo teor adiante se transcreve (grifo-se):

“Art. 46. **Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a normatização, cobrança, fiscalização e controle da arrecadação da contribuição destinada ao custeio do Regime de Previdência Social do Servidor** de que trata a Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004.

Parágrafo único. A contribuição de que trata este artigo sujeita-se às normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais e de consulta, previstas no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e na Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

17. Portanto, o exame dos questionamentos trazidos pelo consulente ficará restrito à questão tributária envolvendo a base de cálculo da contribuição previdenciária para o regime próprio do servidor público de que trata a Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004, sendo ineficaz a parte da consulta que versa sobre a forma de cálculo das contribuições para as entidades de previdência complementar do servidor público federal.

18. Citado normativo legal, assim define a base de cálculo da contribuição social devida pelo servidor público (grifou-se):

*Art. 4º **A contribuição social** do servidor público ativo de qualquer dos Poderes da União, incluídas suas autarquias e fundações, para a manutenção do respectivo regime próprio de previdência social, **será de 11% (onze por cento), incidentes sobre:** (Redação dada pela Lei nº 12.618, de 2012)*

I - a totalidade da base de contribuição, em se tratando de servidor que tiver ingressado no serviço público até a data da publicação do ato de instituição do regime de previdência complementar para os servidores públicos federais titulares de cargo efetivo e não tiver optado por aderir a ele; (Incluído pela Lei nº 12.618, de 2012)

II - a parcela da base de contribuição que não exceder ao limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social, em se tratando de servidor: (Incluído pela Lei nº 12.618, de 2012)

a) que tiver ingressado no serviço público até a data a que se refere o inciso I e tenha optado por aderir ao regime de previdência complementar ali referido; ou (Incluído pela Lei nº 12.618, de 2012)

b) que tiver ingressado no serviço público a partir da data a que se refere o inciso I, independentemente de adesão ao regime de previdência complementar ali referido. (Incluído pela Lei nº 12.618, de 2012)

§ 1º Entende-se como base de contribuição o vencimento do cargo efetivo, acrescido das vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei, os adicionais de caráter individual ou quaisquer outras vantagens, excluídas:

I - as diárias para viagens;

II - a ajuda de custo em razão de mudança de sede;

III - a indenização de transporte;

IV - o salário-família;

(...)”

19. Por sua vez, a Instrução Normativa RFB nº 1.332, de 14 de fevereiro de 2012, que estabelece normas relativas à Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor (CPSS), assim prescreve relativamente à base de incidência:

“Art. 3º A CPSS incide sobre o subsídio ou vencimento de cargo vitalício ou efetivo, acrescido das vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei e dos adicionais de caráter individual e sobre os proventos de aposentadorias e pensões, inclusive sobre a gratificação natalina.”

20. Conforme explicita a IN RFB nº 1.332, de 2012, sobre a base de cálculo aplica-se alíquota de 11% (onze por cento) sobre base de cálculo nos termos de seu art. 4º, adiante transcrito (grifou-se):

“Art. 4º A contribuição do servidor ativo é calculada mediante aplicação da alíquota de 11% (onze por cento) sobre:

I - a totalidade da base de cálculo a que se refere o art. 3º, em se tratando de servidor que tiver ingressado no serviço público até a data da publicação do ato de instituição do regime de previdência complementar para os servidores públicos federais titulares de cargo vitalício ou efetivo, e não optado por aderir a esse regime; ou

II - a parcela da base de cálculo a que se refere o art. 3º que não exceder ao limite máximo estabelecido para os benefícios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), em se tratando de servidor:

a) que tiver ingressado no serviço público até a data a que se refere o inciso I, e optado por aderir ao regime de previdência complementar referido no citado inciso; ou

b) que tiver ingressado no serviço público a partir da data a que se refere o inciso I, independentemente de adesão ao regime de previdência complementar referido no citado inciso.”

21. A questão específica dos autos diz respeito à base de cálculo da contribuição previdenciária oficial do servidor que optou pelo regime de previdência complementar ou que tenha ingressado no serviço público a partir da data da publicação do ato de instituição do regime de previdência complementar. Nessa hipótese, a contribuição do servidor ativo será calculada mediante a aplicação da alíquota de 11% (onze por cento) sobre a parcela da base de cálculo que não exceder o limite máximo estabelecido para os benefícios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

22. O limite máximo da base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelo servidor ativo, situa-se, atualmente, em R\$ 5.645,80 (cinco mil, seiscentos e quarenta e cinco reais e oitenta centavos), conforme definido pela Portaria MF nº 15, de 16 de janeiro de 2018, que tratou dos valores dos benefícios a serem pagos pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) com vigência a partir de janeiro de 2018.

23. O consulente traz à tona a hipótese de o servidor, apesar de sua remuneração mensal situar-se em montante superior ao teto, receba, eventualmente, valor a este inferior. Essa possibilidade pode ocorrer, via de regra, quando do ingresso no serviço público ou, ainda, por ocasião de seu desligamento do órgão. Nessa situação, o consulente sugere duas possibilidades de cálculo da contribuição previdenciária para o regime próprio:

Exemplo: vencimento previsto para o cargo: R\$ 10.000,00; remuneração efetivamente recebida: R\$ 5.000,00 referente a 15 dias trabalhados; teto previdenciário: R\$ 5.645,80.

Metodologias de cálculo sugeridas pelo consulente:

a) considerando como base de cálculo o valor do teto previdenciário na proporção dos dias trabalhados:

- Base de Cálculo (BC): $(R\$ 5.645,80 / 30 \text{ dias}) \times 15 \text{ dias} = R\$ 2.822,90$;

- Alíquota: 11% (pessoal) e 22% (patronal) incidente sobre a BC;

- Contribuição devida: $11\% \times R\$ 2.822,90 = R\$ 310,52$ de contribuição pessoal e $22\% \times R\$ 2.822,90 = R\$ 621,04$ de contribuição patronal.

b) considerando como base de cálculo o valor da remuneração efetivamente recebida no mês:

- Base de Cálculo (BC): R\$ 5.000,00 (valor efetivamente recebido);

- Alíquota: 11% (pessoal) e 22% (patronal) incidente sobre a BC;

- Contribuição devida: $11\% \times R\$ 5.000,00 = R\$ 550,00$ de contribuição pessoal e $22\% \times R\$ 5.000,00 = R\$ 1.100,00$ de contribuição patronal.

24. Quando a legislação explicita que, nas hipóteses do art. 4º, inc. I, da Lei nº 10.887, de 2004, a CPSS incidirá sobre a totalidade da base de contribuição, assim entendido o subsídio ou vencimento acrescido das demais vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei e dos adicionais de caráter individual, imperioso entender que a base de cálculo será o valor efetivamente percebido pelo servidor em determinado período.

25. O mesmo raciocínio deve ser aplicado nas situações do art. 4º, inc. II, da Lei nº 10.887, de 2004, onde a CPSS deverá ser igualmente calculada sobre a remuneração efetivamente recebida pelo servidor, limitada, contudo, à parcela da base de cálculo que não exceder ao limite máximo estabelecido para os benefícios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

26. Não se sustenta a tese de que a base de cálculo a ser considerada nas hipóteses do art. 4º, inc. II, da Lei nº 10.887, de 2004, seja o teto previdenciário proporcionalizado em razão dos dias laborados, quando o servidor, com vencimento normal superior ao teto, recebe, ocasionalmente, valor a este inferior. Há que se fazer uma leitura estrita do texto legal, mormente por se tratar de questão envolvendo o fato gerador de tributo e sua respectiva base de cálculo. Efetuar, como sugerido, uma proporção da base de contribuição a partir do teto previdenciário, em razão dos dias trabalhados, não encontra qualquer guarida na lei instituidora da contribuição. A melhor leitura do art. 4º, incisos I e II, da Lei nº 10.887, de 2004, caminham no sentido de que a CPSS incidirá sobre a base de contribuição cujos valores representem o montante efetivamente recebido pelo servidor.

27. Assim, a base de contribuição da CPSS será o montante efetivamente recebido, ainda que o vencimento previsto para o cargo acrescido das demais vantagens pecuniárias seja superior ao teto previdenciário. No exemplo citado, a contribuição pessoal a ser recolhida será de R\$ 550,00 (quinhentos e cinquenta reais) e a contribuição patronal de R\$ 1.100,00 (mil e cem reais), calculados sobre R\$ 5.000,00 correspondente ao valor efetivamente recebido no mês.

28. O consulente aponta, ainda, a possibilidade de o servidor, egresso de outro órgão público federal, ter desconto duplicado da CPSS correspondente, por exemplo, a 15 dias em cada instituição, uma vez que a soma das duas respectivas bases de incidência seria superior ao teto previdenciário.

29. Ocorrendo tal situação, o servidor deverá comunicar o fato ao órgão pagador, apresentando os comprovantes do pagamento e da retenção da CPSS efetuada, de modo que a fonte pagadora possa apurar corretamente a contribuição até o limite do teto previdenciário, observando-se, no que couber, os procedimentos do art. 67 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

Conclusão

30. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que:

a) servidor submetido ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), cujo valor de aposentadoria e pensão encontra-se sujeito ao limite máximo estabelecido para os

benefícios do regime geral de previdência social, terá a contribuição previdenciária social apurada mediante a aplicação da alíquota respectiva incidente sobre a parcela da base de contribuição que não exceder aquele limite;

b) entende-se como base de contribuição o subsídio ou vencimento de cargo vitalício ou efetivo, acrescido das vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei e dos adicionais de caráter individual e sobre os proventos de aposentadorias e pensões, inclusive sobre a gratificação natalina, com as exclusões expressamente previstas na lei;

c) nas situações em que o servidor for ocupante de cargo cuja remuneração mensal é superior ao limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral, e que, eventualmente, perceba remuneração inferior ao teto, a contribuição social será calculada mediante aplicação da alíquota correspondente sobre a base de contribuição efetivamente recebida no mês.

d) se, em determinado período, o servidor auferir remuneração de órgãos distintos, deverá comunicar o fato à nova fonte pagadora, apresentando os comprovantes do pagamento e da retenção da CPSS já efetuados, de modo que se possa apurar corretamente a contribuição até o limite do teto previdenciário.

e) dever ser declarada ineficaz a consulta que versa sobre a forma de cálculo das contribuições para as entidades de previdência complementar do servidor público federal.

Assinado digitalmente
RUDINEI JUNKES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias, Normas Gerais, Sistematização e Disseminação - Copen.

Assinado digitalmente
MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Disit - 9ª RF

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

Assinado digitalmente
MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

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 consulente.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta