



## Coordenação-Geral de Tributação

---

**Solução de Consulta nº 42 - Cosit**

<b>Data</b>	14 de fevereiro de 2019
<b>Processo</b>	10880.724353/2018-21
<b>Interessado</b>	UNAFISCO NACIONAL - ASSOCIACAO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
<b>CNPJ/CPF</b>	50.586.247/0001-00

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

SERVIDOR PÚBLICO. UNIÃO. SEGURIDADE SOCIAL. CPSS. BENEFÍCIO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA.

O benefício especial de que trata o § 1º do art. 3º da Lei nº 12.618, de 2012, possui contornos normativos que permitem caracterizá-lo como sendo benefício estatutário de natureza compensatória e não reúne os elementos normativos necessários a caracterizá-lo como um benefício de natureza previdenciária.

O benefício especial não pode ser considerado ou equiparado a provento de aposentadoria ou pensão, para fins de aplicação da legislação de custeio previdenciário, não se encontrando sujeito à incidência da Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor.

**Dispositivos Legais:** art. 40 da CF/1998; arts. 1º e 3º da Lei nº 12.618, de 2012; art. 5º da Lei nº 10.887, de 2004; art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.332, de 2013; e Parecer nº 00093/2018/DECOR/CGU/AGU.

**Relatório**

A consulente supramencionada formulou consulta (fls. 2 a 8), 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 da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Expõe que “A lei 12.618/2012 instituiu o Regime de Previdência Complementar (RPC), para os servidores públicos federais. Entre os dispositivos criados pela referida lei, encontra-se o § 1º do artigo 3º, que criou o BENEFÍCIO ESPECIAL, assegurado aos servidores que optarem pela migração do RPPS para o RPC” (fls. 2) e que “Entretanto, a natureza jurídica do referido benefício ainda é incerta. Sendo assim, restam dúvidas quanto à incidência da Contribuição Previdenciária (§18 do art. 40 da Constituição Federal) quando do recebimento do benefício especial pelos servidores” (fls. 2).

3. Por fim, tece o seguinte questionamento (fls. 2):

1) Incidirá Contribuição Previdenciária (art. 40, § 18, CF) no benefício especial a ser recebido pelo servidor que optar pela migração do RPPS para o RPC prevista na Lei 12.618/2012?

## **Fundamentos**

### ADMISSIBILIDADE DA CONSULTA

4. 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.

5. 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 Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, normas que disciplinam o instituto.

6. 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.

7. Verificando-se os requisitos e condições de admissibilidade da presente consulta, considera-se eficaz o questionamento.

#### DELIMITAÇÃO DO OBJETO

8. Quanto ao mérito, trata-se de questão formulada pela consulente quanto à incidência de contribuição previdenciária em relação ao benefício especial a ser recebido pelo servidor que optar pela migração do Regime Próprio da Previdência Social (RPPS) para o Regime de Previdência Complementar (RPC).

9. O RPC do servidor público foi inserido no ordenamento jurídico por meio da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, e está previsto no art. 40, §§ 14 a 16, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988):

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

(...)

§ 14. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, desde que instituam regime de previdência complementar para os seus respectivos servidores titulares de cargo efetivo, poderão fixar, para o valor das aposentadorias e pensões a serem concedidas pelo regime de que trata este

artigo, o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 15/12/98)

§ 15. O regime de previdência complementar de que trata o § 14 será instituído por lei de iniciativa do respectivo Poder Executivo, observado o disposto no art. 202 e seus parágrafos, no que couber, por intermédio de entidades fechadas de previdência complementar, de natureza pública, que oferecerão aos respectivos participantes planos de benefícios somente na modalidade de contribuição definida. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 41, 19.12.2003)

§ 16. Somente mediante sua prévia e expressa opção, o disposto nos §§ 14 e 15 poderá ser aplicado ao servidor que tiver ingressado no serviço público até a data da publicação do ato de instituição do correspondente regime de previdência complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 15/12/98)

10. Para regulamentar os referidos parágrafos do art. 40 da CF/1998, em âmbito federal, foi editada a Lei n.º 12.618, de 30 de abril de 2012, que instituiu o regime de previdência complementar para os servidores públicos federais titulares de cargo efetivo:

Art. 1º É instituído, nos termos desta Lei, o regime de previdência complementar a que se referem os §§ 14, 15 e 16 do art. 40 da Constituição Federal para os 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.

11. A referida Lei dispôs que as aposentadorias e as pensões a serem concedidas pelo regime de previdência da União de que trata o art. 40 da CF/1998, deverão obedecer o limite máximo estabelecido para os benefícios do Regime Geral de Previdência social (RGPS), em relação aos servidores e membros que ingressaram no serviço público após a vigência da referida Lei, bem como em relação aos servidores e membros que ingressaram anteriormente à vigência da referida Lei, mas que exerceram a opção pelo RPC:

Art. 3º Aplica-se o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social às aposentadorias e pensões a serem concedidas pelo regime de previdência da União de que trata o art. 40 da Constituição Federal, observado o disposto na Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004, aos servidores e membros referidos no caput do art. 1º desta Lei que tiverem ingressado no serviço público:

I - a partir do início da vigência do regime de previdência complementar de que trata o art. 1º desta Lei, independentemente de sua adesão ao plano de benefícios; e

II - até a data anterior ao início da vigência do regime de previdência complementar de que trata o art. 1º desta Lei, e nele tenham permanecido sem perda do vínculo efetivo, e que exerçam a opção prevista no § 16 do art. 40 da Constituição Federal.

12. O prazo para opção pelo RPC está previsto no art. 2º, § 7º, da Lei nº 12.618, de 2012, e foi reaberto pela Lei nº 13.328, de 29 de julho de 2016, por 24 (vinte e quatro) meses, contados a partir da data de entrada em vigor daquela Lei. Posteriormente, por meio da Medida Provisória nº 853, de 25 de setembro de 2018, o prazo para a opção foi novamente reaberto para até 29 de março de 2019.

13. Aos servidores que fizerem a opção pelo RPC foi assegurado o direito ao benefício especial, calculado com base nas contribuições recolhidas ao regime de previdência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios de que trata o art. 40 da CF/1998, observada a sistemática estabelecida nos §§ 2º a 3º do artigo 3º da Lei nº 12.618, de abril de 2012, e o direito à compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da CF/1998:

Art. 3º (...)

§ 1º É assegurado aos servidores e membros referidos no inciso II do caput deste artigo o direito a um benefício especial calculado com base nas contribuições recolhidas ao regime de previdência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios de que trata o art. 40 da Constituição Federal, observada a sistemática estabelecida nos §§ 2º a 3º

deste artigo e o direito à compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição Federal, nos termos da lei.

§ 2º O benefício especial será equivalente à diferença entre a média aritmética simples das maiores remunerações anteriores à data de mudança do regime, utilizadas como base para as contribuições do servidor ao regime de previdência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, atualizadas pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), divulgado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), ou outro índice que venha a substituí-lo, correspondentes a 80% (oitenta por cento) de todo o período contributivo desde a competência julho de 1994 ou desde a do início da contribuição, se posterior àquela competência, e o limite máximo a que se refere o caput deste artigo, na forma regulamentada pelo Poder Executivo, multiplicada pelo fator de conversão.

(...)

§ 5º O benefício especial será pago pelo órgão competente da União, por ocasião da concessão de aposentadoria, inclusive por invalidez, ou pensão por morte pelo regime próprio de previdência da União, de que trata o art. 40 da Constituição Federal, enquanto perdurar o benefício pago por esse regime, inclusive junto com a gratificação natalina.

14. O questionamento da consulente reside na natureza jurídica do referido benefício especial, para fins de verificação da incidência ou não de contribuição previdenciária quando do seu recebimento por ocasião da concessão de aposentadoria ou pensão por morte.

15. Delimitado o objeto da consulta, cabe verificar a natureza jurídica do benefício especial de que trata a Lei nº 12.618, de 2012, para que se possa analisar eventual incidência de contribuição previdenciária.

#### NATUREZA JURÍDICA DO BENEFÍCIO ESPECIAL

16. A Gerência Jurídica junto à Fundação de Previdência Complementar do Servidor Público Federal do Poder Executivo apreciou questionamentos a respeito do benefício

especial previsto na Lei n.º 12.618, de 2012, por meio do Parecer Jurídico n.º 30/2018/GEJUR/FUNPRESP-EXE (fls. 132 a 182), cabendo destacar:

III. O benefício Especial não detém natureza jurídica previdenciária, correspondendo a uma compensação pelas contribuições vertidas ao Regime Próprio de Previdência Social pelo servidor público, no período anterior a alteração do regime previdenciário, sob uma base de cálculo superior à proteção que será disponibilizada quando da ocorrência dos riscos sociais tutelados.

IV. Ao homologar a opção constitucional, são transferidos ao patrimônio jurídico do servidor público os direitos e as obrigações previstos em lei, sob os quais se fundou a decisão pessoal de alteração de regime previdenciário, incluídas, por óbvio, as regras de cálculo estabelecidas no art. 3º, da Lei n.º 12.618/2012, constituindo-se em verdadeiro direito adquirido. (grifado)

17. A Consultoria Jurídica junto ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão elaborou o Parecer n.º 00601/2018/GCG/CGJOE/CONJUR-MP/CGU/AGU (fls. 120 a 131), que assim concluiu:

45. Do exposto, corroborando os principais argumentos e conclusões formulados pela Gerência Jurídica da Funpresp-Exe no Parecer Jurídico n.º 30/2018/GEJUR/Funpresp-Exe, são essas as conclusões desta Consultoria Jurídica sobre a interpretação e aplicação das normas que regulam a concessão e pagamento do Benefício Especial, de que trata o art. 3, §§ 1 a 8, da Lei 12.618/2012:

1. o Benefício Especial possui natureza jurídica compensatória, e não constitui um benefício previdenciário em sentido estrito, tendo como função compensar os servidores públicos pelas contribuições vertidas ao RPPS sobre base de cálculo superior ao teto do RGPS, isto é, sobre base de cálculo superior à proteção que será disponibilizada pelo próprio RPPS aos servidores;

---

2. a adesão ao novo regime previdenciário constitui um ato jurídico perfeito que gera um direito adquirido ao Benefício Especial, direito esse que passa a integrar o patrimônio jurídico do servidor, de modo que as regras e condições previstas para a concessão e pagamento do Benefício Especial não podem ser alteradas unilateralmente pela União, sequer por meio de emenda constitucional; e (grifado)

18. Na sequência, a Consultoria-Geral da União proferiu o Parecer n.º 00093/2018/DECOR/CGU/AGU (fls. 183 a 208), que estabeleceu:

EMENTA: ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. REGIME DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. BENEFÍCIO ESPECIAL. LEI Nº 12.618, DE 2012.

I - A teor do § 1º do art. 3º da Lei nº 12.618, de 2012, o benefício especial é um direito assegurado aos membros e servidores titulares de cargo efetivo da União, suas autarquias e fundações, inclusive os membros do Poder Judiciário, do Ministério Público da União e do Tribunal de Contas da União que tenham ingressado no serviço público até a data anterior ao início da vigência do regime de previdência complementar de que trata a Lei nº 12.618, de 2012, e que nele permaneceram sem perda do vínculo efetivo e optaram pelo referido regime de previdência, na forma do § 16 do art. 40 da Constituição Federal.

II - O benefício especial de que trata o § 1º do art. 3º da Lei nº 12.618, de 2012, possui contornos normativos que permitem caracterizá-lo como sendo benefício estatutário de natureza compensatória.

III - O benefício especial previsto no § 1º do art. 3º da Lei nº 12.618, de 2012, rege-se pelas regras existentes no momento da opção feita na forma do § 16 do art. 40 da Constituição Federal.

(...)

33. A princípio, o benefício especial apresenta-se como um incentivo à adesão ao regime previdenciário complementar, conforme destacou a

---

Comissão de Seguridade Social e Família da Câmara dos Deputados durante os debates da apreciação do Projeto de Lei nº 1.992, de 2007, posteriormente, convertido na Lei nº 12.618, de 2012. Para ilustrar melhor essa aceção, convém destacar excerto do Parecer da PPP 1 CSSF, constante do sítio eletrônico da Câmara dos Deputados:

(...)

34. Avaliando-o à luz dos aspectos normativos, verifica-se que a utilização na base de cálculo das contribuições previdenciárias efetivamente vertidas ao regime próprio de previdência do servidor demonstra também a sua intenção compensatória. A respeito disso, destacou a Comissão de Trabalho, de Administração e Serviço Público, durante os debates do Projeto de Lei nº 1.992, de 2007, que antecedeu a Lei nº 12.618, de 2012. Eis o excerto extraído do Parecer PRL 2 CTASP do mencionado Projeto de Lei constante do sítio eletrônico da Câmara dos Deputados. Vejamos:

(...)

37. Conforme demonstrado nos autos, o referido benefício não reúne os elementos normativos necessários a caracterizá-lo como um benefício de natureza previdenciária, a respeito disso, valho-me dos esclarecimentos feitos pela Gerência Jurídica junto à FUNPRESP-EXE:

(...)

40. Diante desse contexto, resta evidente o caráter compensatório do benefício especial previsto no art. 3º da Lei nº 12.618, de 2012, pois a norma considera para o seu cálculo apenas as contribuições previdenciárias vertidas para os regimes de previdência de que tratam o art. 40 da Constituição Federal, até a data da opção, demonstrando, com isso, a intenção de compensar o membro ou servidor, que se sujeitará ao teto do RGPS, pelo recolhimento a maior dessas contribuições.

41. Assim sendo, é possível inferir o entendimento de que o benefício especial de que trata o § 1º do art. 3º da Lei nº 12.618, de 2012, possui

contornos normativos que permitem caracterizá-lo como sendo benefício estatutário de natureza compensatória. (grifado)

19. Embora não tenha havido manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional sobre a matéria (item 5 do Parecer), o referido opinativo foi aprovado, em 28 de dezembro de 2018, pela Advogada-Geral da União (fls. 84), a quem compete fixar a interpretação das leis no âmbito da Administração Federal, a teor do art. 3º, inciso X, da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

20. Portanto, o entendimento a ser seguido pelos órgãos federais, inclusive a RFB, é no sentido de que o benefício especial “possui contornos normativos que permitem caracterizá-lo como sendo benefício estatutário de natureza compensatória” e “não reúne os elementos normativos necessários a caracterizá-lo como um benefício de natureza previdenciária”.

#### CONTRIBUIÇÃO PARA O PLANO DE SEGURIDADE SOCIAL DO SERVIDOR

21. A Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, modificou o art. 40 da CF/1998, autorizando a incidência de contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo RPPS que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS de que trata o art. 201, com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos:

Art. 40. (...)

(...)

§ 18. Incidirá contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime de que trata este artigo que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201, com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003) (grifado)

22. A Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004, veio instituir a referida contribuição:

Art. 5º Os aposentados e os pensionistas de qualquer dos Poderes da União, incluídas suas autarquias e fundações, contribuirão com 11% (onze por cento), incidentes sobre o valor da parcela dos proventos de aposentadorias e pensões concedidas de acordo com os critérios estabelecidos no art. 40 da Constituição Federal e nos arts. 2º e 6º da Emenda Constitucional no 41, de 19 de dezembro de 2003, que supere o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social. (grifado)

23. No âmbito regulamentar, a Instrução Normativa RFB nº 1.332, de 14 de fevereiro de 2013, que estabelece normas relativas à Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor (CPSS), dispõe:

Art. 5º A contribuição do aposentado ou pensionista é calculada mediante aplicação da alíquota de 11% (onze por cento) sobre o valor dos proventos de aposentadorias e pensões que ultrapassar o limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS. (grifado)

24. Verifica-se que a competência constitucional, a lei instituidora e, na esteira, a norma regulamentar, definem o elemento material do fato gerador da CPSS, em relação ao servidor inativo: o recebimento de proventos de aposentadoria ou pensão.

25. Por outro lado, para fins de aplicação da legislação de custeio previdenciário, o benefício especial não pode ser considerado ou equiparado a provento de aposentadoria ou pensão, tendo em vista a sua natureza jurídica particular.

26. Confrontando-se a regra de incidência tributária com a natureza jurídica do benefício especial (compensatória, não previdenciária), cumpre apenas reconhecer a não incidência da CPSS sobre a referida verba.

## **Conclusão**

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

27.1. O benefício especial de que trata o § 1º do art. 3º da Lei nº 12.618, de 2012, possui contornos normativos que permitem caracterizá-lo como sendo benefício

estatutário de natureza compensatória e não reúne os elementos normativos necessários a caracterizá-lo como um benefício de natureza previdenciária; e

27.2. O benefício especial não pode ser considerado ou equiparado a provento de aposentadoria ou pensão, para fins de aplicação da legislação de custeio previdenciário, não se encontrando sujeito à incidência da Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor.

*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  
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 interessado.

*Assinado digitalmente*

Fernando Mombelli  
Auditor-Fiscal da RFB  
Coordenador-Geral da Cosit



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por IRANI PELICIONI ISHIRUJI em 14/02/2019.

Documento autenticado digitalmente por IRANI PELICIONI ISHIRUJI em 14/02/2019.

Documento assinado digitalmente por: FERNANDO MOMBELLI em 15/02/2019, MIRZA MENDES REIS em 15/02/2019, RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA em 14/02/2019 e JOSE CARLOS DE SOUZA COSTA NEVES NETO em 14/02/2019.

Esta cópia / impressão foi realizada por UNAFISCO NACIONAL - ASSOCIACAO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL em 20/02/2019.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP20.0219.14126.0RDO**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha2:**

**F3EA73168DFC5F04C269625537C51AC10165E3DC14364CF724CBF56C5D39AB1C**