



## NOTA TÉCNICA Nº 04/2012/CGNAL-CGACI/DRPSP/SPPS/MPS

Brasília, 18 de dezembro de 2012.

### **CONSIDERAÇÕES SOBRE RESTITUIÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE PARCELAS DE CARÁTER TEMPORÁRIO OU INDENIZATÓRIO, RECOLHIDAS AOS RPPS.**

Diversos questionamentos têm sido apresentados pelos entes federativos a esta Secretaria de Políticas de Previdência Social acerca da possibilidade de restituição de contribuições previdenciárias incidentes sobre parcelas de caráter temporário ou indenizatório, repassadas aos seus Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS.

2. Para elucidar tais dúvidas, torna-se necessário analisar diversos conceitos relacionados às contribuições devidas aos RPPS, tais como: competência para definição da base de cálculo; distinção entre remuneração do cargo efetivo e remuneração de contribuição; detalhamento das parcelas de incidência da contribuição previdenciária; possibilidade de incorporação de parcelas temporárias na remuneração; natureza jurídica das contribuições devidas pelos segurados e pelo ente federativo; consequências da restituição das contribuições para o equilíbrio financeiro e atuarial.

3. Considerando a competência atribuída à União, por intermédio do Ministério da Previdência Social, para exercer a orientação, supervisão e acompanhamento dos RPPS, nos termos do art. 9º, inciso I da Lei nº 9.717/1998, cada um desses tópicos será analisado a seguir, para ao final serem apresentadas as conclusões sobre o tema de que trata esta Nota Técnica.

#### **I - DA COMPETÊNCIA PARA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO**

4. A base de cálculo é a grandeza econômica sobre a qual se aplica a alíquota para apuração de determinada quantia a pagar, cuja definição depende da edição de lei, em respeito ao princípio da legalidade.

5. No que se refere à contribuição devida aos RPPS, cujo fundamento é o princípio do caráter contributivo e solidário, encontrado no caput do art. 40 da Constituição Federal, a Portaria MPS nº 402/2008 estabelece em seu art. 4º, caput que:

*“A lei do ente federativo definirá as parcelas que comporão a base de cálculo da contribuição”.*

6. Portanto, compete ao ente federativo definir em lei própria a base de cálculo da contribuição previdenciária destinada ao seu RPPS, sobre a qual deverão incidir as alíquotas de contribuição. Nesse ponto, torna-se necessário distinguir os conceitos de “remuneração do cargo efetivo” e “remuneração de contribuição” (base de cálculo).

## **II - DA “REMUNERAÇÃO DO CARGO EFETIVO” E “DA REMUNERAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO”**

7. A Constituição Federal, em seu art. 40, § 2º estabelece que:

*“Os proventos de aposentadoria e as pensões, por ocasião de sua concessão, não poderão exceder a remuneração do respectivo servidor, no cargo efetivo em que se deu a aposentadoria ou que serviu de referência para a concessão da pensão.”*

8. Observa-se desse dispositivo que a “remuneração do cargo efetivo” é o limite ao qual se encontram submetidos os proventos de aposentadoria e as pensões, por ocasião de sua concessão. A Portaria MPS nº 402/2008 traz em seu art. 23, § 5º a definição de “remuneração no cargo efetivo”, nos seguintes termos:

*“Considera-se remuneração do cargo efetivo, o valor constituído pelos vencimentos e pelas vantagens pecuniárias permanentes desse cargo estabelecidas em lei de cada ente federativo, acrescido dos adicionais de caráter individual e das vantagens pessoais permanentes”.*

9. Tal definição, coerente com a vedação encontrada na primeira parte do inciso X do art. 1º da Lei nº 9.717/1998 (“vedação de inclusão nos benefícios, para efeito de percepção destes, de parcelas remuneratórias pagas em decorrência de local de trabalho, de função de confiança ou de cargo em comissão”), deixa claro que as parcelas de caráter temporário ou transitório não se incorporam à “remuneração do cargo efetivo”, para fins de concessão dos benefícios de aposentadoria ou pensão por morte, pois são pagas pelo desempenho de determinada atividade ou sob determinada condição, e não pelo exercício do cargo efetivo propriamente dito, deixando de ser devidas quando cessado o fato que as gerou.

10. Já a “remuneração de contribuição”, por sua vez, compreende todas as parcelas da remuneração que compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária devida ao RPPS pelos segurados e pelo ente federativo, na forma estabelecida em lei do ente federativo, nos termos do art. 4º, caput da Portaria MPS nº 402/2008, acima referido. Cabe ainda citar o art. 29, caput da Orientação Normativa SPS/MPS nº 02/2009:

*“Art. 29. A lei do ente federativo definirá as parcelas da remuneração que comporão a base de cálculo da contribuição, podendo prever que a inclusão das parcelas pagas em decorrência de local de trabalho, de função de confiança, de cargo em comissão, ou de outras parcelas temporárias de remuneração, será feita mediante opção expressa do servidor, inclusive quando pagas por ente cessionário.”*

11. Assim, do exposto, pode-se perceber que são diferentes os conceitos e finalidades das expressões “remuneração do cargo efetivo” e “remuneração de contribuição”: enquanto aquela serve como limite para o valor do benefício a ser concedido, esta define a base de cálculo sobre a qual deverá incidir a contribuição para se ter direito ao benefício.

12. Portanto, a “remuneração de contribuição” não equivale, necessariamente, à “remuneração do cargo efetivo”, pois sua finalidade é viabilizar o custeio dos benefícios previdenciários, bem como a manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial.

### **III - DAS PARCELAS DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA**

13. Em geral, as leis que instituem os adicionais, as gratificações e outras vantagens especificam as suas características, de maneira a esclarecer se são de caráter temporário ou permanente, e também costumam prever sobre a possibilidade ou não de sua incorporação à remuneração do cargo efetivo.

14. É recomendável que a lei estabeleça uma aproximação entre a “remuneração de contribuição” e a “remuneração do cargo efetivo”, definindo que a contribuição somente incidirá sobre os adicionais, gratificações e vantagens de caráter permanente, ou seja, aquelas parcelas que possuem relação direta com o cargo público ocupado ou que a lei preveja tal característica.

15. Sobre esse tema, existem julgados, sem efeitos *erga omnes*, nos quais o Supremo Tribunal Federal (RE 389.903-AgR/DF, RE 545.317-AgR/DF, AI 710.361-AgR, AI 712.880-AgR) tem se pronunciado no sentido de que somente devem sofrer a incidência da contribuição previdenciária as parcelas que podem ser incorporadas à remuneração do servidor para fins de aposentadoria. Em decisão proferida na Seção Plenária do dia 07.05.2009 foi reconhecida a existência de repercussão geral dessa questão, suscitada no RE 593.068-8/SC, cujo Relator é o Ministro Joaquim Barbosa, cuja ementa foi assim redigida:

*CONSTITUCIONAL. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. SERVIDOR PÚBLICO FEDERAL. REGIME PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO. BASE DE CÁLCULO. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. GRATIFICAÇÃO NATALINA (DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO). HORAS EXTRAS. OUTROS PAGAMENTOS DE CARÁTER TRANSITÓRIO. LEIS 9.783/1999 E 10.887/2004. CARACTERIZAÇÃO DOS VALORES COMO REMUNERAÇÃO (BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO). ACÓRDÃO QUE CONCLUI PELA PRESENÇA DE PROPÓSITO ATUARIAL NA INCLUSÃO DOS VALORES NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO (SOLIDARIEDADE DO SISTEMA DE CUSTEIO). 1. Recurso extraordinário em que se discute a exigibilidade da contribuição previdenciária incidente sobre adicionais e gratificações temporárias, tais como 'terço de férias', 'serviços extraordinários', 'adicional noturno', e 'adicional de insalubridade'. Discussão sobre a caracterização dos valores como remuneração, e, portanto, insertos ou não na base de cálculo do tributo. Alegada impossibilidade de criação de fonte de custeio sem contrapartida de benefício direto ao contribuinte. Alcance do sistema previdenciário solidário e submetido ao equilíbrio atuarial e financeiro (arts. 40, 150, IV e 195, § 5º da Constituição). 2. Encaminhamento da questão pela existência de repercussão geral da matéria constitucional controvertida.*

16. Entretanto, conforme abordado anteriormente, a competência para definição da base de cálculo (“remuneração de contribuição”) é do ente federativo. Desse modo, existindo lei que contenha a previsão de incidência de contribuições sobre parcelas que não integram a “remuneração do cargo efetivo”, esta deverá ser observada e cumprida,

enquanto não revogada, salvo em caso de decisão judicial que retire em definitivo a sua validade.

17. A respeito da inclusão das parcelas temporárias na “remuneração do cargo efetivo” e na “remuneração de contribuição”, o art. 43 da Orientação Normativa SPS/MPS nº 02/2009, com fundamento na previsão contida no art. 1º, inciso X da Lei nº 9.717/1998 e em consonância com os §§ 2º ao 4º do art. 23 da Portaria MPS nº 402/2008, estabelece que:

*"Art. 43. É vedada a inclusão nos benefícios de aposentadoria e pensão, para efeito de percepção destes, de parcelas remuneratórias pagas em decorrência de local de trabalho, de função de confiança, de cargo em comissão, de outras parcelas temporárias de remuneração, ou do abono de permanência de que trata o art. 86.*

*§ 1º Compreende-se na vedação do caput a previsão de incorporação das parcelas temporárias diretamente nos benefícios ou na remuneração, apenas para efeito de concessão de benefícios, ainda que mediante regras específicas, independentemente de ter havido incidência de contribuição sobre tais parcelas.*

*§ 2º Não se incluem na vedação prevista no caput, as parcelas que tiverem integrado a remuneração de contribuição do servidor que se aposentar com proventos calculados pela média aritmética, conforme art. 61, respeitando-se, em qualquer hipótese, o limite de remuneração do respectivo servidor no cargo efetivo em que se deu a aposentadoria, ainda que a contribuição seja feita mediante a opção prevista no caput do art. 29.*

*§ 3º As parcelas remuneratórias decorrentes de local de trabalho que não se caracterizarem como temporárias, sendo inerentes ao cargo, deverão ser explicitadas, em lei, como integrantes da remuneração do servidor no cargo efetivo e da base de cálculo de contribuição."*

18. A Portaria MPS nº 402/2008 disciplina a possibilidade de se contribuir sobre parcelas temporárias em seu art. 4º, § 1º, a seguir descrito:

*Art. 4º A lei do ente federativo definirá as parcelas que comporão a base de cálculo da contribuição.*

*§ 1º O ente poderá, por lei, prever que a inclusão das parcelas pagas em decorrência de local de trabalho, de função de confiança ou de cargo em comissão, será feita mediante opção expressa do servidor, para efeito do cálculo de que trata o art. 1º da Lei nº 10.887, de 2004, respeitado, na definição do valor dos proventos, o limite máximo de que trata o § 5º daquele artigo.*

19. Desse modo, a incidência de contribuição sobre parcelas de natureza temporária apenas ocorrerá mediante previsão em lei do ente federativo que as inclua, em caráter compulsório ou mediante opção do servidor, na remuneração de contribuição, e somente terá efeito, em relação à concessão de benefícios, no cálculo da média das remunerações, na forma do art. 40, § 3º da Constituição Federal e do art. 1º da Lei nº 10.887/2004, em qualquer caso limitado o valor inicial dos proventos à remuneração do cargo efetivo, que não compreende as parcelas temporárias, nos termos do § 2º do art. 40. Já em relação às aposentadorias não calculadas pela média, mas pela última remuneração do servidor no cargo efetivo, conforme as regras de transição previstas no art. 6º da Emenda Constitucional nº 41/2003 e no art. 3º da Emenda Constitucional nº 47/2005, a incidência das contribuições não surtirá nenhum efeito.

#### **IV - DA INCORPORAÇÃO DE PARCELA TEMPORÁRIA NA REMUNERAÇÃO**

20. Conforme acima abordado, é expressamente vedada a inclusão diretamente nos benefícios de parcelas pagas em decorrência de local de trabalho, função de confiança, cargo em comissão ou outras de caráter temporário.

21. Porém, não existe impedimento a que tais parcelas sejam incorporadas ao longo da vida laboral do servidor, ainda em atividade, desde que observados os seguintes requisitos: a) exista previsão expressa em lei do ente federativo para tal procedimento; b) o servidor tenha preenchido todos os requisitos legais definidos para a incorporação.

22. Preenchidos esses requisitos, a rubrica incorporada em atividade passa a ser considerada vantagem pessoal de natureza permanente e a integrar o conceito de remuneração do cargo efetivo. Nesse caso, estará necessariamente sujeita à incidência de contribuição previdenciária e será considerada no cálculo para fins de concessão dos benefícios.

23. Com relação à possibilidade de se contribuir voluntariamente sobre parcelas temporárias, na forma do art. 4º, § 1º da Portaria MPS nº 402/2008, com o intuito de se aumentar o valor inicial dos proventos calculados pela média aritmética, é importante novamente salientar que o benefício continuará limitado à última remuneração no cargo efetivo. Caberá, portanto, ao servidor, nessa situação, avaliar se a opção pela contribuição sobre parcelas temporárias lhe será vantajosa, o que ocorrerá quando houver o aumento da média aritmética, sem que essa atinja o valor da última remuneração.

#### **V - DA NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS PELOS SEGURADOS E PELO ENTE FEDERATIVO**

24. O art. 149, § 1º da Constituição Federal, inserido no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, contém o fundamento para a cobrança da contribuição devida pelos servidores para o custeio dos RPPS, ao atribuir aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a competência tributária para instituir modalidade de contribuição social, nos seguintes termos:

*§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.*

25. Observa-se que a contribuição devida pelos segurados para o custeio dos RPPS encontra-se inserida entre as contribuições sociais, hoje reconhecidas pela doutrina e pela jurisprudência como espécie do gênero tributos. Sendo assim, está sujeita às normas gerais em matéria de legislação tributária, nos termos do art. 146, inciso III c/c o art. 149, caput e § 1º da Constituição Federal, destacando-se para o tema de que trata esta Nota Técnica os art. 165 a 169 do Código Tributário Nacional - CTN, que tratam da restituição de tributos e estabelecem como condicionantes, dentre outras, que tenha ocorrido pagamento indevido ou maior do que o devido, em face da legislação tributária aplicável, e que se observe o prazo prescricional de 5 (cinco) anos.



26. Raciocínio diverso se aplica à contribuição devida pelo ente federativo (contribuição “patronal”), que não possui natureza tributária, mas sim financeira, conforme foi abordado na Nota Técnica CGNAL/DRPSP/SPS nº 01/2010, de 03 de setembro de 2010, cujas conclusões são adiante integralmente reproduzidas:

21. *Com base em tais considerações, conclui-se que:*

a) *A contribuição dos entes públicos para os respectivos regimes próprios tem natureza jurídica eminentemente financeira, e não tributária, de acordo com a conformação constitucional atual da matéria.*

b) *A negativa dessa assertiva estaria amparada unicamente na utilização do vocábulo “contribuição” no texto do art. 40 da Constituição, que prevê esse aporte de recursos por parte dos entes políticos, com vistas a assegurar regime de previdência próprio de caráter contributivo e solidário aos servidores titulares de cargos efetivos.*

c) *Contudo, o Código Tributário Nacional considera irrelevante a denominação para qualificar a natureza específica do tributo (art.4º); além do mais, a tese que invoca o art.40 confere uma interpretação assistemática à matéria em apreço, pois atribui competência tributária fora do Capítulo I do Título VI da Carta Magna (arts.145-162), reservado ao Sistema Tributário Nacional.*

d) *E a Constituição Federal reservou à União competência exclusiva para a instituição de contribuições sociais, ressalvando aos demais entes políticos, unicamente, a instituição de contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art.40, além da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, conforme o §1º do art.149 e o art.149-A, respectivamente.*

e) *Na hipótese em que a gestão do RPPS é atribuída a órgão da administração direta, portanto, sem personalidade jurídica, o Estado seria credor e devedor tributário de si mesmo, o que é desarrazoado, porque uma relação jurídica exige polos, ativo e passivo, ocupados por pessoas jurídicas distintas, a fim de tornar-se possível a bilateralidade.*

f) *Em tese, uma autarquia (pessoa jurídica de direito público) poderia ser titular de crédito tributário, como sujeito ativo de uma obrigação em face do ente político ao qual se vincula. Mas, como ninguém pode transferir a outrem direito de que não seja titular, a ausência de competência tributária dos Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir contribuição social, a ser paga dos próprios cofres, consoante a disciplina constitucional, impede que esses entes exerçam a delegação da função de arrecadar a outra pessoa jurídica, porque nessa hipótese sequer lhes foi conferido o Poder de tributar.*

g) *Ante todo o exposto, em relação à contribuição dos entes para o RPPS, independentemente de a gestão previdenciária estar sob a responsabilidade de fundo ou autarquia, a natureza jurídica dessa obrigação é, atualmente, de índole financeira, não tributária. Por conseguinte, não é caso de aplicação da súmula vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, pois não se trata de crédito tributário.*

27. Portanto, a contribuição devida pelo ente federativo decorre diretamente do princípio do caráter contributivo e solidário, definido no art. 40 da Constituição Federal, e do art. 2º da Lei nº 9.717/1998, não possuindo natureza jurídica de tributo, mas sim de aporte financeiro destinado à manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS. Desse modo, a contribuição do ente encontra-se sujeita a procedimentos contábeis e orçamentários diferenciados em relação à contribuição dos servidores, e a ela não se aplicam as normas gerais definidas na legislação tributária e a anterioridade nonagesimal

obrigatória, prevista na art. 195, § 6º da Constituição. Sendo assim, é necessário analisar o cabimento de sua restituição em conjunto com a finalidade a que se destina, ou seja, a preservação do equilíbrio financeiro e atuarial.

## **VI - DA NECESSIDADE DE EFETIVAÇÃO DO EQUILÍBRIO FINANCEIRO E ATUARIAL**

28. O art. 1º da Lei nº 9.717/1998 determina que, de modo a garantir o equilíbrio financeiro e atuarial, os RPPS devem estar assentados em normas de contabilidade e atuária, nos seguintes termos:

*“Art. 1º Os regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal deverão ser organizados, baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial, observados os seguintes critérios:*

*I - realização de avaliação atuarial inicial e em cada balanço utilizando-se parâmetros gerais, para a organização e revisão do plano de custeio e benefícios;*  
*II - financiamento mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das contribuições do pessoal civil e militar, ativo, inativo e dos pensionistas, para os seus respectivos regimes; (...)”*

29. No mesmo sentido, o art. 69 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) prevê que o ente da Federação que mantiver ou vier a instituir RPPS para seus servidores conferirá-lhe caráter contributivo e o organizará com base em normas de contabilidade e atuária que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial.

30. Ademais, a avaliação atuarial feita pelos RPPS assume força legal depois de publicada a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO de cada ente, pois, de acordo com o disposto no art. 4º, § 2º, inciso IV da LRF, o Anexo de Metas Fiscais, que orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual, conterá a avaliação financeira e atuarial do RPPS.

31. O art. 53, § 1º, inciso II da LRF exige também a inclusão da projeção atuarial dos RPPS no Relatório Resumido de Execução Orçamentária, relativo ao último bimestre do exercício. No art. 50, incisos I e IV dessa Lei, incluído no capítulo que trata da transparência, controle e fiscalização, foi determinado que os entes federativos registrem os recursos previdenciários em contas separadas e em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos.

32. Tais dispositivos encontrados na Lei nº 9.717/1998 e na Lei de Responsabilidade Fiscal são decorrência direta da inserção, no caput do art. 40 da Constituição Federal, efetivada pela Emenda Constitucional nº 20/1998, do “Equilíbrio Financeiro e Atuarial” como princípio fundamental e estruturante dos RPPS:

*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.*

33. Também visando à sustentabilidade dos RPPS dos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e ao reforço de sua hígidez, prevê-se a constituição de fundos compostos por ativos de qualquer natureza em adição aos recursos arrecadados sob a forma de contribuição dos tesouros e dos segurados para fazer face aos compromissos previdenciários. A previsão da constituição de fundo com recursos garantidores adicionais, que constou inicialmente no art. 6º da Lei nº 9.717/1998, foi elevada a status constitucional com a edição da Emenda nº 20/1998, que fez acrescentar o art. 249 à Constituição Federal:

*Art. 249. Com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento de proventos de aposentadoria e pensões concedidas aos respectivos servidores e seus dependentes, em adição aos recursos dos respectivos tesouros, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão constituir fundos integrados pelos recursos provenientes de contribuições e por bens, direitos e ativos de qualquer natureza, mediante lei que disporá sobre a natureza e administração desses fundos.*

34. Os fundos especiais, constituídos na forma do art. 71 da Lei nº 4.320/1964, representam reserva de recursos públicos destinados a um fim específico, como meio de assegurar a consecução de uma finalidade de interesse especial do Estado. O fundo especial permite que tais recursos sejam geridos como parcela autônoma dos demais recursos orçamentários e que uma função estatal seja desenvolvida de forma contínua e segregada. A permissão legal e constitucional de criação de fundos para determinada finalidade é necessária visto que, em regra, os recursos públicos não podem ser afetados para uma determinada finalidade que ultrapasse o exercício financeiro em razão do princípio da anualidade que rege o orçamento público.

35. Embora tenha sentido de autorização, a expressão “poderão constituir fundos”, constante do art. 249, não pode ser interpretada como mera faculdade conferida aos entes. Conforme a situação de desequilíbrio atuarial em que se encontra o RPPS, a criação de fundos representa instrumento necessário ao cumprimento do mandamento de preservação do equilíbrio financeiro e atuarial estabelecido no caput do art. 40. Em razão do princípio da unidade da Constituição, não se pode interpretar o art. 249 como “faculdade”, sem levar em conta o princípio fundamental e estruturante encontrado no caput do art. 40.

36. O princípio do equilíbrio financeiro e atuarial encontra-se também conectado a outros princípios que regem a administração pública e as finanças públicas, encontrados nos art. 37 e 70 da Constituição Federal, diante da necessidade de otimização da aplicação dos recursos a serem alocados ao RPPS, vertidos do orçamento do ente federativo e das contribuições arrecadadas dos segurados:

*Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:*

*(...)*

*Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.*



37. Registre-se que os princípios constitucionais da eficiência e da economicidade devem informar a constituição dos fundos de previdência à luz de sua sustentabilidade. Essa ligação foi reconhecida pelo próprio legislador, ao estabelecer no art. 9º da Lei nº 12.618/2012, que criou a entidade fechada de previdência complementar Fundação de Previdência Complementar do Servidor Público Federal - FUNPRESP, a seguinte determinação para seus administradores:

*Art. 9º A administração das entidades fechadas de previdência complementar referidas no art. 4º desta Lei observará os princípios que regem a administração pública, especialmente os da eficiência e da economicidade, devendo adotar mecanismos de gestão operacional que maximizem a utilização de recursos, de forma a otimizar o atendimento aos participantes e assistidos e diminuir as despesas administrativas.*

38. O Ministério da Previdência Social, com fundamento no art. 9º da Lei nº 9.717/1998, editou a Portaria MPS nº 403/2008, na qual são estabelecidos os parâmetros e critérios prudenciais para uniformização dos procedimentos aplicáveis às avaliações e reavaliações atuariais, de modo a operacionalizar a observância do equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS de todos os entes federativos.

39. O art. 2º da Portaria MPS nº 403/2008 define de forma desdobrada os elementos que compõem a expressão “equilíbrio financeiro e atuarial”, ressaltando os aspectos de curto e de longo prazo que devem ser simultaneamente observados:

*Art. 2º Para os efeitos desta Portaria considera-se:*

*I - Equilíbrio Financeiro: garantia de equivalência entre as receitas auferidas e as obrigações do RPPS em cada exercício financeiro;*

*II - Equilíbrio Atuarial: garantia de equivalência, a valor presente, entre o fluxo das receitas estimadas e das obrigações projetadas, apuradas atuarialmente, a longo prazo;*

40. Pode-se extrair das definições retrocitadas que, de forma simplificada, o que for arrecadado deve ser suficiente para o pagamento dos benefícios oferecidos pelo RPPS, quer no curto ou no longo prazo. Busca-se estabelecer o valor justo, de forma que se arrecade o suficiente para o pagamento dos compromissos do plano de benefícios e as despesas administrativas de responsabilidade da unidade gestora.

41. Em outras palavras, o controle sobre o critério do equilíbrio financeiro e atuarial visa aferir dois aspectos que dizem respeito à autossustentabilidade do regime previdenciário: a viabilidade financeira, relativamente às disponibilidades do fundo para fazer frente às despesas atuais e aplicação das reservas, e a adequação atuarial, mediante a projeção de receitas e despesas para a verificação da necessidade de cobertura dos compromissos futuros, salientando a possibilidade, acima mencionada, de constituição de fundos com recursos, bens e outros ativos, na forma do art. 249 da Constituição.

42. O equilíbrio financeiro e atuarial é alcançado quando as contribuições do ente federativo e dos segurados, definidas no plano de custeio, somadas a outros ativos com finalidade previdenciária que sejam vinculados ao sistema, proporcionam recursos suficientes para custear os benefícios futuros, que levam em consideração uma série de hipóteses atuariais, incidentes sobre a população de segurados e seus correspondentes direitos previdenciários. Caso contrário, o sistema apresentar-se-á desequilibrado, sendo necessária a adoção de medidas para revisão do plano de custeio ou para equacionamento do déficit atuarial apontado.

## **VII - DO CABIMENTO E DOS PROCEDIMENTOS A SEREM OBSERVADOS PARA A RESTITUIÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS RECOLHIDAS AOS RPPS**

43. O art. 1º, inciso III da Lei nº 9.717/1998 estabelece a destinação admitida para a utilização dos recursos vinculados aos fundos previdenciários dos RPPS:

*III - as contribuições e os recursos vinculados ao Fundo Previdenciário da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e as contribuições do pessoal civil e militar, ativo, inativo, e dos pensionistas, somente poderão ser utilizadas para pagamento de benefícios previdenciários dos respectivos regimes, ressalvadas as despesas administrativas estabelecidas no art.6º, inciso VIII, desta Lei, observado os limites de gastos estabelecidos em parâmetros gerais;*

44. Por outro lado, há que se admitir a possibilidade de restituição de contribuições que tenham sido indevidamente repassadas aos fundos previdenciários, desde que atendidos os pressupostos que resultem em hipóteses de restituição permitidas, tomando por base os conceitos desenvolvidos ao longo desta Nota Técnica.

45. O primeiro aspecto a ser considerado na análise de pedido de restituição das contribuições repassadas ao RPPS, a ser formalizado em procedimento administrativo, cuja decisão é de responsabilidade da unidade gestora, pois a esta compete arrecadar e gerir os recursos e fundos previdenciários, diz respeito à base de cálculo definida na lei do ente federativo. Para todas as parcelas legalmente incluídas na “remuneração de contribuição”, ainda que não integrantes da “remuneração do cargo efetivo”, é devida a contribuição, não sendo cabível a restituição, seja aos segurados ou ao ente.

46. Não cabe igualmente a restituição quando a contribuição sobre parcelas temporárias se der por opção do servidor, autorizada pela lei do ente federativo, mesmo que essa contribuição não venha a posteriormente manifestar-se vantajosa no cálculo de seus benefícios. Também não cabe a restituição sobre as contribuições que incidam sobre parcelas para as quais exista lei que autorize a sua incorporação ao longo da vida laboral do servidor, em atividade, pois estas serão consideradas no cálculo para fins de concessão dos benefícios, com reflexos no resultado atuarial.

47. Porém, quando a contribuição sobre parcelas temporárias ou indenizatórias se der em desacordo com a lei do ente, ou seja, quando a lei não incluir tais parcelas na remuneração de contribuição, será cabível a restituição das contribuições indevidamente descontadas dos segurados. Nesse caso, deverão ser observadas as normas gerais relativas à restituição de tributos, definidas nos art. 165 a 169 do Código Tributário Nacional, e a devolução dos valores deverá ser efetuada aos interessados.

48. Finalmente, necessário verificar se é cabível a restituição das contribuições pagas pelo ente federativo, quando estas se derem em desacordo com a remuneração de contribuição definida em lei. Neste caso, a situação é mais complexa, pois não se resolve pela simples aplicação das normas tributárias, uma vez que a contribuição do ente não se sujeita a elas, por expressar aportes financeiros que têm por objetivo a preservação do equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS. Sendo o equilíbrio financeiro e atuarial princípio fundamental e estruturante de organização dos RPPS, constitucionalmente explicitado, ao lado do caráter contributivo e solidário, desde a Emenda nº 20/1998, a cuja concretização se destinam as contribuições repassadas pelo ente, afigura-se incompatível a aprovação de procedimento de restituição que venha a resultar em desequilíbrio para o RPPS.

49. Tal é a situação que ocorreria em relação aos RPPS que, possuindo déficit atuarial ainda não equacionado ou cujo equacionamento ocorrerá de forma gradual ao longo de vários anos, decidissem pela imediata retirada de um determinado montante dos recursos já acumulados no fundo previdenciário, a pretexto de restituir contribuições repassadas pelo ente em períodos passados. Considerando que a origem desse déficit atuarial no passado, em regra, é imputada ao ente federativo, em decorrência do não repasse de contribuições ou de seu repasse em valores insuficientes, não é razoável admitir a retirada de recursos do RPPS, deixando um compromisso ainda maior a ser saldado pelas administrações futuras. Portanto, não se pode aceitar a utilização de recursos previdenciários para a restituição de contribuições do ente, quando esta seja contrária à construção e preservação do equilíbrio financeiro e atuarial, seja ela efetuada por meio de devolução imediata, parcelada ou por compensação com o pagamento das contribuições futuras.

50. A restituição de contribuições repassadas pelo ente federativo ao RPPS somente será admissível se forem simultaneamente observadas duas condições: a) terem elas incidido sobre parcelas não incluídas por lei na remuneração de contribuição; b) apresentar o RPPS situação de superávit atuarial, suficiente a autorizar a revisão do plano de custeio, na forma do art. 25 da Portaria MPS nº 403/2008. Atendidas tais condições, a unidade gestora poderá restituir os valores ao ente.

## **VIII – CONCLUSÕES**

51. Diante de todo o exposto, pode-se concluir que:

- a) As parcelas que compõem a base de cálculo das contribuições devidas ao RPPS são definidas em lei do ente federativo.
- b) Os conceitos e finalidades das expressões “remuneração do cargo efetivo” e “remuneração de contribuição” são diversos.
- c) A remuneração do cargo efetivo é o valor constituído pelos vencimentos e pelas vantagens pecuniárias permanentes do cargo, estabelecidos em lei de cada ente, acrescidos dos adicionais de caráter individual e das vantagens pessoais permanentes.
- d) A remuneração de contribuição compreende todas as parcelas da remuneração do servidor que compoñham a base de cálculo da contribuição previdenciária, na forma estabelecida em lei do ente federativo.
- e) A remuneração de contribuição não guarda relação direta com a remuneração do cargo efetivo, pois sua finalidade é viabilizar o custeio dos benefícios previdenciários, bem como a manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial.
- f) É recomendável que se estabeleça em lei uma aproximação entre a remuneração de contribuição e a remuneração do cargo efetivo, porém, existindo lei que contenha a previsão de incidência de contribuições sobre parcelas que não integram a remuneração do cargo efetivo, esta deverá ser observada e cumprida, enquanto não revogada, salvo em caso de decisão judicial que retire em definitivo a sua validade.

- g) A incidência de contribuição do servidor sobre parcelas de natureza temporária apenas ocorrerá mediante previsão em lei do ente federativo que as inclua, em caráter compulsório ou mediante opção por ele formalizada, na remuneração de contribuição, e somente terá efeito, em relação à concessão dos benefícios, no cálculo da média das remunerações, em qualquer caso limitado o valor inicial dos proventos à remuneração do cargo efetivo.
- h) As parcelas pagas em decorrência de local de trabalho, função de confiança, cargo em comissão ou outras de caráter temporário, incorporadas em atividade mediante previsão expressa na lei do ente federativo, passam a integrar a remuneração do cargo efetivo, para fins de cálculo dos benefícios, e a remuneração de contribuição, sujeitando-se à incidência de contribuição previdenciária.
- i) A contribuição devida pelos segurados para o custeio dos RPPS sujeita-se às normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive aquelas que tratam da restituição por pagamento indevido.
- j) A contribuição devida pelo ente federativo para o custeio dos RPPS decorre diretamente do princípio do caráter contributivo e solidário, definido no art. 40 da Constituição Federal, e do art. 2º da Lei nº 9.717/1998, não possuindo natureza jurídica de tributo, mas sim de aporte financeiro destinado à manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS.
- k) O equilíbrio financeiro e atuarial é princípio fundamental e estruturante consagrado no art. 40 da Constituição Federal, na Lei nº 9.717/1998 e na Lei de Responsabilidade Fiscal e deve ser considerado na elaboração, interpretação e aplicação de toda a legislação relacionada aos RPPS.
- l) A constituição dos fundos previdenciários previstos no art. 249 da Constituição Federal não pode ser interpretada como mera faculdade atribuída aos entes federativos, mas como instrumento necessário à sustentabilidade dos RPPS, devendo tais fundos ser orientados pelos princípios constitucionais do equilíbrio financeiro e atuarial, da eficiência e da economicidade.
- m) Os recursos vinculados aos fundos previdenciários dos RPPS somente poderão ser utilizados para o pagamento de seus benefícios previdenciários e de suas despesas administrativas cobertas pelos limites de gastos estabelecidos, admitida a restituição de contribuições que tenham sido indevidamente repassadas ao RPPS, desde que observados os princípios estabelecidos em suas normas gerais de organização e funcionamento, conforme pressupostos e hipóteses abordados nesta Nota Técnica.
- n) Os pedidos de restituição de contribuições previdenciárias repassadas ao RPPS devem ser analisados por meio de procedimento administrativo devidamente formalizado, cuja decisão compete à sua unidade gestora.
- o) Não é cabível a restituição de contribuições, seja aos segurados ou ao ente federativo, que tenham incidido sobre parcelas legalmente incluídas na remuneração de contribuição, ainda que não integrantes da remuneração do cargo efetivo.

- p) Não é cabível a restituição de contribuições cuja incidência sobre parcelas temporárias se deu por opção do servidor, autorizada pela lei do ente federativo.
- q) Não é cabível a restituição de contribuições que incidam sobre parcelas para as quais exista lei que autorize a sua incorporação ao longo da vida laboral do servidor, em atividade.
- r) É cabível a restituição de contribuições descontadas dos segurados em desacordo com a remuneração de contribuição definida na lei do ente federativo, devendo ser observadas as normas gerais definidas no Código Tributário Nacional e a devolução dos valores aos interessados.
- s) Não é admitida a utilização de recursos previdenciários para a restituição de contribuições repassadas pelo ente federativo, quando esta seja contrária à preservação do equilíbrio financeiro e atuarial, seja ela efetuada por meio de devolução imediata, parcelada ou por compensação com o pagamento das contribuições futuras.
- t) A restituição de contribuições repassadas pelo ente federativo somente será admitida quando, além de terem elas incidido sobre parcelas não incluídas por lei na remuneração de contribuição, apresentar o RPPS situação de superávit atuarial, suficiente a autorizar a revisão do plano de custeio, na forma do art. 25 da Portaria MPS nº 403/2008.

52. É o resultado da análise da matéria.

---

**COORDENAÇÃO-GERAL DE NORMATIZAÇÃO E ACOMPANHAMENTO  
LEGAL e COORDENAÇÃO-GERAL DE AUDITORIA, ATUÁRIA,  
CONTABILIDADE E INVESTIMENTOS, em 18/12/2012.**

À consideração do Senhor Diretor do Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público.

(ORIGINAL ASSINADO E ARQUIVADO NA ORIGEM)

**NARLON GUTIERRE NOGUEIRA**  
Coordenador-Geral de Normatização  
e Acompanhamento Legal

**ALEX ALBERT RODRIGUES**  
Coordenador-Geral de Auditoria, Atuária,  
Contabilidade e Investimentos



---

**DEPARTAMENTO DOS REGIMES DE PREVIDÊNCIA NO SERVIÇO PÚBLICO, em 19/12/2012.**

1. Ciente e de acordo.
2. Ao Senhor Secretário de Políticas de Previdência Social.

(ORIGINAL ASSINADO E ARQUIVADO NA ORIGEM)

**OTONI GONÇALVES GUIMARÃES**

Diretor do Departamento dos Regimes  
de Previdência no Serviço Público

---

**SECRETARIA DE POLÍTICAS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL, em 19/12/2012.**

1. Ciente e de acordo.
2. Providencie-se a divulgação.

(ORIGINAL ASSINADO E ARQUIVADO NA ORIGEM)

**LEONARDO JOSÉ ROLIM GUIMARÃES**

Secretário de Políticas de Previdência Social