



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária  
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

PARECER Nº 163 /2018/CAT/PGACTP/PGFN-MF

**Parecer público, nos termos da Lei nº 12.527, de 2011.**

INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. FATO GERADOR. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF. CONTRIBUIÇÕES AO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL - RGPS. CONTRIBUIÇÃO AOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES PÚBLICOS - RPPS

Consulta formulada pela Consultoria Jurídica do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, acerca da incidência de IR e de contribuição previdenciária sobre a *remuneração compensatória* de que tratam os arts. 6º e 7º da Medida Provisória nº 2.225-45, de 2001.

Processo SEI nº 10951.102165/2018-67

**I**

Proveniente da Consultoria Jurídica junto ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (CONJUR-MP), vem ao exame desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (CAT/PGFN) o Ofício nº 10/2017/CONJUR-MP/CGU/AGU, que encaminha cópia do Parecer nº 00018/2017/CSB/GABIN/CONJUR-MP/CGU/AGU. A referida manifestação jurídica, por sua vez, veicula consulta a esta PGFN acerca da incidência do Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF e de contribuição previdenciária sobre a *remuneração compensatória* de que tratam os arts. 6º e 7º da Medida Provisória nº 2.225-45, de 2001.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária  
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

2. Além do Ofício e do Parecer supramencionados, bem como do Memorando nº 09/2018-RFB/Sutri, da Subsecretaria de Tributação e Contencioso da Secretaria da Receita Federal do Brasil, instruem o expediente<sup>1</sup> cópias dos seguintes documentos: (a) Nota nº 47, de 23 de novembro de 2017, da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da RFB; (b) Nota PGFN/CJU nº 189/2017; (c) Ofício nº 00010/2017/CONJUR-MP/CGU/AGU; (d) Parecer nº 00018/2017/CSB/GABIN/CONJUR-MP/CGU/AGU, aprovado pelo Despacho nº 00184/2017/CONJUR-MPO/CGU/AGU; (e) Parecer nº 00441/2016/CONJUR-MP/CGU/AGU, da Coordenação-Geral Jurídica de Recursos Humanos da Conjur/MP; e (f) Nota PGFN/CAT nº 88/2018.

## II

3. Trata-se de consulta formulada pela Conjur-MP, endereçada a esta PGFN, acerca da incidência de contribuição previdenciária e do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) sobre a remuneração compensatória paga a agente público no período denominado de “quarentena”, de que tratam os arts. 6º e 7º da Medida Provisória nº 2.225-45, de 4 de setembro de 2001<sup>2</sup>, o Decreto nº 4.187, de 8 de abril de 2002<sup>3</sup>, e a Lei nº 12.813, de 16 de maio de 2013<sup>4</sup>.

4. Ao exame da documentação que instrui o expediente, depreende-se que, em face do Parecer nº 00441/2016/CONJUR-MP/CGU/AGU, a então Secretaria de Gestão de Pessoas e Relações do Trabalho no Serviço Público (SEGRT-MP) formulou uma série de questionamentos<sup>5</sup> à Consultoria Jurídica daquela Pasta, dos quais destacamos os seguintes:

<sup>1</sup> Reg. PGFN nº 40453/2018.

<sup>2</sup> “Altera as Leis nºs 6.368, de 21 de outubro de 1976, 8.112, de 11 de dezembro de 1990, 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.525, de 3 de dezembro de 1997, e dá outras providências”.

<sup>3</sup> “Regulamenta os arts. 6º e 7º da Medida Provisória nº 2.225-45, de 4 de setembro de 2001, que dispõem sobre o impedimento de autoridades exercerem atividades ou prestarem serviços após a exoneração do cargo que ocupavam e sobre a remuneração compensatória a elas devida pela União, e dá outras providências”.

<sup>4</sup> “Dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo federal e impedimentos posteriores ao exercício do cargo ou emprego; e revoga dispositivos da Lei nº 9.986, de 18 de julho de 2000, e das Medidas Provisórias nºs 2.216-37, de 31 de agosto de 2001, e 2.225-45, de 4 de setembro de 2001”.

<sup>5</sup> Por meio da Nota Técnica nº 7470/2016-MP.



b) Deverá haver incidência de abate-teto constitucional e do IRPF durante o pagamento da remuneração compensatória?

[...]

d) Como deverá ocorrer a contribuição previdenciária durante o pagamento da remuneração compensatória em cada uma das situações funcionais levantadas pela CONJUR/MP no item 42 do Parecer n. 00441/2016/CONJUR-MP/CGU/AGU?

5. Em resposta, foi exarado o Parecer nº 0018/2017/CSB/GABIN/CONJUR-MP/CGU/AGU, por meio do qual aquela Consultoria Jurídica manifestou-se pela natureza indenizatória da referida verba, tendo ressalvado, contudo, que os questionamentos acerca da incidência do IR e da contribuição previdenciária sobre a remuneração compensatória deveriam ser encaminhados ao MF, por serem temas afetos às competências da Pasta fazendária.

6. Na sequência, esses questionamentos foram encaminhados a esta PGFN por meio do Ofício nº 10/2017/CONJUR-MP/CGU/AGU, tendo sido inicialmente distribuídos à Coordenação-Geral Jurídica, que remeteu o expediente à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários.

7. Esta CAT/PGFN, por cautela, solicitou a oitiva<sup>6</sup> da Secretaria da Receita Federal do Brasil, face à necessidade de esclarecer, previamente, como o órgão fazendário “*tem procedido nos casos de remuneração compensatória paga a servidor ou ex-servidor em período de ‘quarentena’, em decorrência da aplicação dos arts. 6º e 7º da MP 2.225-45/2001, do Decreto nº 4.187/2012, e da recente Lei nº 12.813/2013, que inclui os ocupantes de DAS 5 ou equivalentes no espectro da chamada ‘quarentena’*”.

8. Por fim, em resposta à referida solicitação, a RFB encaminhou Nota Cosit nº 475, de 23 de novembro de 2017, com o seguinte entendimento:

**Do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**

[...]

<sup>6</sup> Por meio da Nota PGFN/CAT nº 88/2018.



5. Como se infere dos dispositivos acima citados, é irrelevante a denominação que se dá ao rendimento, o que importa é a disponibilidade da renda ou provento. No caso concreto, para evitar potenciais situações de conflito de interesses por meio de uma limitação temporal do trabalho e, para tanto, pagar uma compensação financeira ao servidor ou ex-servidor, a Administração Pública está propiciando um rendimento, o que constitui fato gerador do imposto sobre a renda.

[...]

8. Ainda que se entenda tratar-se de uma indenização para o servidor, não há na legislação tributária nenhum dispositivo que permita considerar tal rendimento isento do IR.

[...]

8.1 Ante a inexistência de disposição legal que isente tal rendimento, deve ele sujeitar-se à incidência do IR. Dispositivos legais que instituem exceções às regras gerais de incidência tributária somente se aplicam aos casos que especificam; não comportam interpretação extensiva ou analógica com efeito ampliativo (art. 111 do CTN).

[...]

9. Ressalta-se que indenizar significa ressarcir um prejuízo, porém nem toda indenização está vinculada ao restabelecimento de patrimônio — o que gera a conclusão equivocada de que nunca seria tributada pelo IR.

[...]

10. Portanto, eventual caráter indenizatório da remuneração compensatória não retira essa verba do âmbito de incidência do IR. Independentemente da denominação que se confira à receita ou ao rendimento, há sempre que se analisar se houve ou não acréscimo patrimonial.

11. Além do que já foi exposto, os tribunais superiores já consignaram que deve incidir imposto sobre a renda sobre as situações que ensejem aumento patrimonial, ainda que definidos sob a rubrica de natureza indenizatória, se a indenização ultrapassar o valor do dano, compensar ganho que não foi auferido ou referir-se a dano sobre o patrimônio imaterial, conforme se verifica em decisões do Superior Tribunal de Justiça:

[...]

#### **Da Contribuição Previdenciária**

13. Com relação à incidência da contribuição previdenciária, a matéria deverá ser analisada sob dois enfoques distintos: o do ocupante de cargo em comissão sem vínculo efetivo com a Administração Pública, vinculado ao Regime Geral de Previdência Social – RGPS, e o do detentor de cargo efetivo, vinculado ao Regime Próprio de Previdência Social – RPPS.

##### **a) Ocupante de cargo comissionado sem vínculo efetivo com a Administração Pública.**

[...]

22. Muito embora a remuneração compensatória seja paga após a exoneração do cargo, importante frisar que durante o período de impedimento, ainda que neste ínterim não haja a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária  
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

efetiva prestação de serviço à Administração Pública, as autoridades de que trata o *caput* do art. 6º da MP 2225-45 permanecem vinculadas ao órgão ou à autarquia em que atuaram, conforme dispõe o *caput* do art. 7º da referida medida provisória.

23. Assim, ainda que tenha havido a exoneração do cargo, o vínculo do ex-titular de cargo comissionado com a Administração Pública permanece até que cesse o período da quarentena e, subsistindo esse vínculo, continua incidindo a contribuição previdenciária sobre qualquer verba paga pela Administração Pública a esse servidor, já que, conforme art. 22, inciso I, a base de incidência da contribuição engloba não só a remuneração pelo serviço efetivamente prestado, mas também aquela paga pelo tempo à disposição do empregador, que é justamente o que ocorre com a remuneração compensatória.

**b) Servidor ocupante de cargo efetivo da União.**

24. No caso de servidor federal ocupante de cargo efetivo, a análise deve ser feita de maneira um pouco diferenciada pelas peculiaridades que envolvem a questão.

[...]

29. Observa-se que, ao contrário do servidor ocupante de cargo em comissão sem vínculo com a Administração, ao servidor titular de cargo efetivo é dada a opção de retorno ao desempenho das funções de seu cargo efetivo, caso não haja conflito de interesse, situação em que não fará jus à remuneração compensatória.

[...]

31. Por essa razão, no caso de servidor titular de cargo efetivo, não há justificativa para caracterizar tal verba como de natureza indenizatória, qualquer que seja o aspecto analisado, já que, durante o período de quarentena, salvo situação específica que configure conflito de interesse, ele poderá voltar imediatamente a exercer as atividades do cargo efetivo, não havendo qualquer impedimento para isso.

32. A PGFN já se manifestou por meio do Parecer CAT nº 1.891, de 2009, no sentido de que o fato gerador da contribuição do servidor público é o recebimento da remuneração, de proventos ou de pensão, tendo em vista que, diferentemente da natureza contratual dos demais trabalhadores filiados ao RGPS, a relação de trabalho entre o órgão público e o servidor tem natureza estatutária.

33. Ou seja, não há necessidade de efetiva prestação de serviço por parte do servidor, para que o valor pago a ele esteja sujeito à incidência da contribuição previdenciária.

34. Conforme mencionado anteriormente, a Lei nº 10.887, de 2004, estabelece como base de cálculo da contribuição previdenciária o vencimento do cargo efetivo, acrescido das vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei, dos adicionais de caráter individual ou quaisquer outras vantagens, excluídas apenas as parcelas expressamente citadas nesse dispositivo.

[...]

37. No caso da remuneração compensatória, esta não está relacionada no rol taxativo do art. 4º da Lei nº 10.887, de 2004, nem a MP 2225-45 a excluiu da base de incidência da contribuição, o que, a princípio, a insere no âmbito de incidência da contribuição.



38. Outro aspecto que deve ser analisado é quanto ao reflexo que o período de quarentena terá na vida funcional do servidor.

[...]

40. A conclusão lógica é a de que o período de quarentena deve estar inserido no período de afastamento do servidor para o exercício de cargo em comissão, sendo considerado de efetivo exercício, numa situação análoga à licença remunerada, já que o servidor não perderá o vínculo com a Administração. Assim, mais uma razão para afirmar que há incidência da contribuição previdenciária para o RPPS sobre a remuneração compensatória recebida por servidor ocupante de cargo efetivo.

41. Dessa forma, temos que, levando-se em consideração os fundamentos acima, concluímos que a contribuição previdenciária para o RPPS incide sobre a remuneração compensatória recebida por servidor ocupante de cargo efetivo nos mesmos moldes que incidia enquanto o servidor exercia o cargo em comissão.

42. Por fim, esclarece-se que tratando-se de servidor titular de cargo efetivo de outros entes da federação, vinculados a regime próprio de previdência, a hipótese de incidência ou não da contribuição previdenciária deverá seguir as regras dos respectivos regimes próprios.

9. É o relato do essencial.

### III

10. De início, importa esclarecer que o presente opinativo está restrito, única e exclusivamente, aos aspectos de direito tributário material, tendo-se em vista as atribuições regimentais desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, previstas no art. 13 da Lei Complementar N° 73, de 1993, e no art. 22 do Regimento Interno da PGFN.

11. Conforme já dito, a remuneração compensatória devida ao agente público no período de quarentena adveio, inicialmente, do disposto no art. 8° da Lei n° 9.986, de 18 de julho de 2000, que trata do regime de pessoal das Agências Reguladoras:

Art. 8° O ex-dirigente fica impedido para o exercício de atividades ou de prestar qualquer serviço no setor regulado pela respectiva agência, por um período de quatro meses, contados da exoneração ou do término do seu mandato. (redação dada pela Medida Provisória n° 2.216-37, de 31/8/2001)

§ 1° Inclui-se o período a que refere o *caput* eventuais períodos de férias não gozadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária  
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

§ 2º Durante o impedimento, **o ex-dirigente ficará vinculado à agência**, fazendo jus a remuneração compensatória equivalente à do cargo de direção que exerceu e aos benefícios a ele inerentes. (redação dada pela Medida Provisória nº 2.216-37, de 31/8/2001)

§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo ao ex-dirigente exonerado a pedido, se este já tiver cumprido pelo menos seis meses do seu mandato.

§ 4º Incorre na prática de crime de advocacia administrativa, sujeitando-se às penas da lei, o ex-dirigente que violar o impedimento previsto neste artigo, sem prejuízo das demais sanções cabíveis, administrativas e civis. (redação dada pela Medida Provisória nº 2.216-37, de 31/8/2001)

§ 5º Na hipótese de o ex-dirigente ser servidor público, poderá ele optar pela aplicação do disposto no § 2º, ou pelo retorno ao desempenho das funções de seu cargo efetivo ou emprego público, desde que não haja conflito de interesse. (Parágrafo acrescido pela Medida Provisória nº 2.216-37, de 31/8/2001)

12. Posteriormente, os arts. 6º e 7º da Medida Provisória nº 2.225-45, de 2001, estenderam essas regras aos demais órgãos e entidades da Administração Pública Federal, *in verbis*:

Art. 6º Os titulares de cargos de Ministro de Estado, de Natureza Especial e do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS, nível 6, bem assim as autoridades equivalentes, que tenham tido acesso a informações que possam ter repercussão econômica, na forma definida em regulamento, **ficam impedidos de exercer atividades ou de prestar qualquer serviço no setor de sua atuação**, por um período de quatro meses, contados da exoneração, devendo, ainda, observar o seguinte:

I - não aceitar cargo de administrador ou conselheiro, ou estabelecer vínculo profissional com pessoa física ou jurídica com a qual tenha mantido relacionamento oficial direto e relevante nos seis meses anteriores à exoneração;

II - não intervir, em benefício ou em nome de pessoa física ou jurídica, junto a órgão ou entidade da Administração Pública Federal com que tenha tido relacionamento oficial direto e relevante nos seis meses anteriores à exoneração.

Parágrafo único. Incluem-se no período a que se refere o *caput* deste artigo eventuais períodos de férias não gozadas.

Art. 7º Durante o período de impedimento, as pessoas referidas no art. 6º desta Medida Provisória **ficarão vinculadas ao órgão ou à entidade em que atuaram**, fazendo jus a remuneração compensatória equivalente à do cargo em comissão que exerceram.

§ 1º Em se tratando de servidor público, este **poderá optar** pelo retorno ao desempenho das funções de seu cargo efetivo **nos casos em que não houver conflito de interesse**, não fazendo jus à remuneração a que se refere o *caput*.

§ 2º O disposto neste artigo e no art. 6º aplica-se, também, aos casos de exoneração a pedido, desde que cumprido o interstício de seis meses no exercício do cargo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária  
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

§ 3º A nomeação para outro cargo de Ministro de Estado ou cargo em comissão faz cessar todos os efeitos do impedimento, inclusive o pagamento da remuneração compensatória a que se refere o *caput* deste artigo.

13. O art. 7º da referida Medida Provisória foi regulamentado pelo Decreto nº 4.187, de 8 de abril de 2002, nos seguintes termos:

Art. 4º Durante o período de impedimento, as autoridades referidas no art. 2º **ficam vinculadas ao órgão ou à autarquia em que atuaram** e somente fazem jus a remuneração compensatória **equivalente à do cargo que ocupavam**, cujas despesas correrão por conta dos respectivos orçamentos de custeio.

§ 1º O servidor público federal pode optar pelo retorno ao desempenho das funções de seu cargo efetivo nos casos em que não houver conflito de interesse, hipótese em que não faz jus à remuneração a que se refere o *caput*.

§ 2º A opção a que se refere o § 1º deve ser comunicada à unidade de pessoal do órgão ou da autarquia em que o servidor exerceu o cargo de Ministro de Estado ou o cargo em comissão.

§ 3º O servidor que não fizer a opção prevista no § 1º tem apenas o direito de receber a remuneração equivalente àquela que percebia à época em que exercia o cargo de Ministro de Estado ou o cargo em comissão.

Art. 5º O servidor público federal exonerado ou aposentado de seu cargo efetivo após ter feito a opção prevista no § 1º do art. 4º:

I - deve comunicar tal fato ao órgão ou à autarquia em que exerceu o cargo de Ministro de Estado ou o cargo em comissão; e

II - fica submetido ao impedimento estabelecido no art. 2º e faz jus à remuneração compensatória prevista no art. 4º pelo período que restou dos quatro meses, contado da exoneração do cargo de Ministro de Estado ou do cargo em comissão.

14. Ressalte-se que o prazo de quatro meses mencionado nas referidas normas foi ampliado para **seis meses**, por força do inciso II do art. 6º da Lei nº 12.813, de 16 de maio de 2013, conforme entendimento consolidado no âmbito da Administração Pública Federal<sup>7</sup>.

15. Desse modo, para os fins da presente análise, pode-se definir *remuneração compensatória* como o valor devido pela Administração Pública Federal a um grupo específico de agentes públicos que tenham exercido determinados cargos em comissão cuja atividade proporcione acesso sistemático a informações privilegiadas, durante os seis meses subsequentes à exoneração,

<sup>7</sup> Cf. Nota Técnica nº 5068/2017-MP, da SEGRT/MP.





período em que se encontram impedidos de exercer atividades ou de prestar serviço no setor em que atuaram, conforme definido em lei. Esse período de impedimento é chamado de *quarentena*.

16. Não obstante o agente *em quarentena* tenha deixado de prestar serviços à Administração Pública Federal, vale ressaltar que ele permanece vinculado ao órgão ou entidade em que atuou, conforme disposto no § 2º do art. 8º da Lei nº 9.986, de 2002, no *caput* do art. 7º da Medida Provisória nº 2.225-45, de 2001, e no *caput* do art. 4º do Decreto nº 4.187, de 8 de abril de 2002.

17. Feitas essas considerações, passa-se à solução dos questionamentos formulados na consulta.

### **III.1 - Incidência do IR sobre os valores percebidos a título de remuneração compensatória**

18. Como bem salientou a Nota Cosit nº 475, de 2017, o art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), recepcionada pela Constituição de 1988 com *status* de Lei Complementar, estabeleceu como **fato gerador do IR** a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, **não somente da renda** (*i.e.*, o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos), **mas também de proventos de qualquer natureza**, ou seja, acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda. Para a incidência do imposto, é irrelevante a denominação dada à receita ou ao rendimento (art. 43, § 1º).

19. Nesse sentido, pode se afirmar que, para fins de incidência do IR, **o fato de a remuneração compensatória não corresponder a nenhum serviço prestado à fonte pagadora, por si só, é irrelevante**. Isso porque o inciso II do *caput* do art. 43 do CTN inclui entre os fatos geradores do tributo os acréscimos patrimoniais não provenientes do capital e/ou do trabalho.

20. Outro aspecto destacado na Nota Cosit nº 475, de 2017, com o qual estamos de acordo, é o fato de não haver previsão legal que outorgue isenção do IR à verba *sub examine*, não



sendo possível estender-lhe os efeitos de regras isentivas aplicáveis a outros valores, ainda que reputados como indenizatórios.

21. Com efeito, mesmo que se conclua pelo caráter indenizatório da *remuneração compensatória*, tal fato, *per se*, não lhe retira a natureza de **acréscimo patrimonial**, consoante entendimento fixado no âmbito desta PGFN:

**PARECER PGFN/CAT nº 2147/2004:**

EMENTA. Consulta. Ministério Público Estadual. Estado de São Paulo. Interpretação de Legislação de IRPF. Natureza Indenizatória de Abonos Variáveis. Necessidade de Lei Específica. Âmbito Exclusivamente Federal da Lei nº 9.655, de 2 de junho de 1998. Art. 43 do CTN. Princípio da Legalidade. Exegese. Art. 111, II do CTN.

[...]

29. Feitas essas observações, conclui-se, sinteticamente:

a. Os Pareceres da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Pareceres PGFN nº 529/2003 e 923/2003, evidenciados nos contornos da Consulta fazem referência específica à situação da Magistratura e do Ministério Público Federais, porque há leis específicas prevendo o abono variável e posterior Resolução do Supremo Tribunal Federal, explicitando que tais valores tratam-se de verbas indenizatórias;

b. A situação concreta do Ministério Público do Estado de São Paulo não é idêntica, dado que não há lei estadual específica, prevendo abono variável, a exemplo do que ocorrera em âmbito federal; ainda, evidencia-se mera decisão produzida em reunião de colegiado, que não tem efeitos de implementar comando de isenção; também, não há como se projetar analogicamente o alcance da Lei nº 9.655, de 1988, e a Resolução nº 245/02 do Supremo Tribunal Federal ao órgão consulente;

c. E porque não há lei específica, o modelo exegético de compreensão de isenção, a exemplo do enunciado no art. 111, II do CTN, indica que não há porque proporcionar-se tratamento tributário idêntico, simplesmente porque não há identidade fática ou normativa.

d. Responde-se, pois, a Consulta, esclarecendo-se que nos termos do art. 151, III da Constituição Federal, combinado com o artigo 43 do Código Tributário Nacional, a par do art. 3º da Lei Federal 7.313, de 1988, além de demais aspectos doutrinários e jurisprudenciais, há incidência de imposto de renda retido na fonte em relação aos valores identificados na Consulta [*abonos variáveis*] que presentemente se responde.

**PARECER PGFN/CAT nº 669/2008:**

É que, de acordo com o art. 43, inciso II, do Código Tributário Nacional, incide o IR sobre o acréscimo patrimonial. Tanto é assim que a orientação do Superior Tribunal de Justiça, depois de um longo período de divergências entre as Turmas de Direito Público, firmou-se, no



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária  
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

juízo de julgamento dos Embargos de Divergência em REsp nº 695.499/RJ, Primeira Seção, Relator o Ministro Herman Benjamin, DJ de 24/09/2007, no sentido de que “mesmo que caracterizada a natureza indenizatória do quantum recebido, ainda assim incide Imposto de Renda, se der ensejo a acréscimo patrimonial, como ocorre na hipótese de lucros cessantes”. Como bem observou o Relator: “é impossível, ou desaconselhável, construir o conceito de (não) incidência simplesmente a partir de uma classificação dualista e universal quanto à natureza indenizatória/remuneratória”.

**PARECER PGFN/CAT nº 815/2010:**

EMENTA: Imposto de Renda. Disponibilidade. Rendimentos Recebidos Acumuladamente. Modelo de Cálculo. Tabelas e Alíquotas de Épocas Próprias. Decisões do Superior Tribunal de Justiça. Parecer PGFN/CRJ nº 287/2009. Parecer PGFN/CRJ nº 161/2010. Nota Cosit nº 289, de 5 e novembro de 2009.

[...]

97. Do memorial elaborado pela Coordenação-Geral de Representação Judicial desta PGFN, para discussão no RESP 1.002.665-RS, é que se colhe a passagem que segue, e que dá os contornos do entendimento que se tem em âmbito de Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, embora em outro contexto:

*Com efeito, a indenização-reposição representa uma entrega de riqueza à vítima de um dano quantitativamente correspondente a uma riqueza pré-existente, que tenha sido imediatamente retirada de seu patrimônio em decorrência do ato danoso. Já a indenização-compensação apenas compensa os lucros cessantes, isto é, o que se perdeu a oportunidade de ganhar em razão do dano sofrido (o qual não causou qualquer subtração da riqueza pré-existente, pois os lucros cessantes correspondem a uma mera expectativa de ganho, e não a valores já incorporados no patrimônio à época do ato danoso).*

*Assim, o pagamento de indenização pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, dependendo da natureza do bem jurídico a que se refere. Quando se indeniza um dano causado ao patrimônio material, o chamado dano emergente, o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida, não havendo, portanto, um aumento no patrimônio. Todavia, ocorre inegável acréscimo patrimonial quando a indenização por dano material se destina a compensar o ganho que deixou de ser auferido, os denominados lucros cessantes.*

*Logo, devem ser repelidos argumentos no sentido de que toda indenização escaparia do campo de incidência do imposto de renda, na medida em que sempre representariam a reposição de uma subtração patrimonial.*

*Além do mais, a Constituição Federal não imunizou as verbas indenizatórias, o fato gerador do imposto de renda não ressalva como não tributáveis as verbas indenizatórias que representam acréscimo patrimonial, donde se conclui que estas quantias não são, por si só e a priori, apartadas no campo de incidência do imposto de renda.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária  
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

*A exclusão da tributação das verbas indenizatórias decorre, portanto, não da sua eventual denominação “indenizatória” prevista em lei, contrato ou sentença, afinal tal locução não foi agregada à descrição da hipótese de incidência. **O que importa, em verdade, é a aferição de que, no caso concreto, esta ou aquela determinada rubrica representa acréscimo patrimonial.***

*Inclusive, foi seguindo esse raciocínio que essa E. Seção, já no julgamento do **ERESP 686.109/RJ e mais recentemente do ERESP 695.499/RJ**, declarou que para fins de incidência do Imposto sobre a Renda não importa a natureza jurídica da verba, se remuneratória ou indenizatória, pois basta que tal verba gere efetivo acréscimo patrimonial para que seja tributável, ainda que derive de uma indenização.*

*Tanto o montante advindo de pagamento de indenização está no espectro possível de tributação pelo imposto de renda que foi necessária a edição de lei contemplando diversas verbas “indenizatórias” que, por opção política ou por presunção de recomposição patrimonial, resolveu-se firmar como isentas. Isso é o que ocorre na Lei nº. 7.713/88.*

*Nesse aspecto, o Ministro Teori Albino Zavascki sempre afirmou em seus julgados sobre a matéria, que a prestação tipicamente indenizatória não está, só por isso, necessariamente fora do campo de tributação. É preciso verificar a existência, ou não, de acréscimo patrimonial nesses casos. E patrimonial deve ser entendido como aquele consubstanciado em renda ou proventos de qualquer natureza, ou seja, trata-se de patrimônio material e não moral.*

22. Fica evidente, pelo próprio conceito de *remuneração compensatória*, que os valores pagos pela Administração a esse título não visam recompor nenhuma perda patrimonial infligida ao agente público quando de sua exoneração de cargos comissionados. Vale lembrar que se trata de cargos de livre nomeação e exoneração, de modo que a cessação de seu exercício não constitui nenhuma violação de direito subjetivo. Cabe reiterar, ainda, que o agente público em quarentena receberá “*remuneração compensatória equivalente à do cargo em comissão que exerceram*” (art. 7º, *caput*, da Medida Provisória nº 2.225-45, de 2001), o que lhe assegurará o mesmo padrão de vida usufruído quando em atividade.

23. A propósito do exposto no parágrafo anterior, mostra-se inequívoca a finalidade da *remuneração compensatória*, que é a de propiciar a *subsistência* do agente e de sua família, nos mesmos níveis do período em que exercia o cargo em comissão, o que ressalta sua natureza alimentar e afasta a hipótese de recomposição patrimonial decorrente de dano.



24. Isso posto, por se tratar de verba que implica acréscimo patrimonial, devida em razão de um vínculo jurídico anterior — qual seja, o exercício de cargo em comissão por um período mínimo de seis meses — e tendo em vista a inexistência de norma isentiva específica, entende-se pela incidência do IR sobre os valores percebidos a título de *remuneração compensatória*.

### **III.2 - Incidência de contribuição previdenciária sobre a *remuneração compensatória***

#### **III.2.1 - Contribuição para o Plano de Seguridade do Servidor Público da União**

25. Conforme ressaltado na Nota Cosit nº 475, de 2017, o exame quanto à incidência da contribuição previdenciária sobre a verba em apreço deve levar em conta a circunstância de a autoridade exonerada ser ou não ocupante de cargo efetivo, haja vista sua vinculação a regimes previdenciários distintos.

26. Nos casos em que a autoridade seja titular de cargo efetivo e, portanto, vinculada ao Regime Próprio de Previdência da União, há que se distinguir, ainda, duas situações: (a) o agente público cumpre a *quarentena*, seja em razão do conflito de interesses, seja por não exercer a opção prevista no § 1º do art. 7º da Medida Provisória nº 2.225-45, de 2001; e (b) o agente opta por retornar imediatamente ao desempenho de suas funções, o que só pode ocorrer quando não há conflito de interesses.

27. A situação descrita no item “b” do parágrafo anterior não demanda maior análise. Isso porque, não havendo conflito de interesses e desde que exerça a opção de que trata o § 1º do art. 7º da Medida Provisória nº 2.225-45, de 2001, o servidor retorna ao exercício de seu cargo efetivo no primeiro dia útil subsequente à exoneração do cargo em comissão, hipótese em que não se questiona a incidência da contribuição para o Plano de Seguridade Social do servidor público da União (PSS) de que trata o Título VI da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, na forma estabelecida pelo art. 4º da Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004.



28. Quanto à incidência da contribuição para o PSS nos casos em que o servidor deva cumprir ou opte pela *quarentena*, a mesma solução se impõe. É que, independentemente da forma de remuneração por ele escolhida quando da investidura no cargo em comissão<sup>8</sup>, é certo que ele permanece, desde sua posse no cargo efetivo, vinculado ao Regime Jurídico dos Servidores Públicos da União, regido pela Lei nº 8.112, de 1990.

29. A vinculação ao regime estatutário da União, por sua vez, constitui relação jurídico-administrativa da qual resultam direitos e obrigações previstos em Lei, dentre os quais a filiação obrigatória ao PSS, nos termos do art. 40 da Constituição e dos arts. 183 da Lei nº 8.112, de 1990:

**Constituição da República:**

**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.

[...]

**Lei nº 8.112, de 1990:**

**Art. 183.** A União manterá Plano de Seguridade Social para o servidor e sua família.

§ 1º O servidor ocupante de cargo em comissão que não seja, simultaneamente, ocupante de cargo ou emprego efetivo na administração pública direta, autárquica e fundacional não terá direito aos benefícios do Plano de Seguridade Social, com exceção da assistência à saúde.

§ 2º O servidor afastado ou licenciado do cargo efetivo, sem direito à remuneração, inclusive para servir em organismo oficial internacional do qual o Brasil seja membro efetivo ou com o qual coopere, ainda que contribua para regime de previdência social no exterior, terá suspenso o seu vínculo com o regime do Plano de Seguridade Social do Servidor Público enquanto

<sup>8</sup> Cf. art. 2º da Lei nº 11.526, de 4 de outubro de 2007, *in verbis*:

“Art. 2º O servidor ocupante de cargo efetivo, o militar ou o empregado permanente de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal investido nos cargos a que se refere o art. 1º desta Lei poderá optar por uma das remunerações a seguir discriminadas: (Redação dada pela Lei nº 12.094, de 2009)

I - a remuneração do cargo em comissão, acrescida dos anuênios;

II - a diferença entre a remuneração do cargo em comissão e a remuneração do cargo efetivo, do posto ou graduação, ou do emprego; ou (Redação dada pela Lei nº 12.094, de 2009)

III - a remuneração do cargo efetivo, do posto ou graduação, ou do emprego, acrescida do percentual de 60% (sessenta por cento) do respectivo cargo em comissão. (Redação dada pela Lei nº 12.094, de 2009)

[...]”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária  
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

durar o afastamento ou a licença, não lhes assistindo, neste período, os benefícios do mencionado regime de previdência.

§ 3º Será assegurada ao servidor licenciado ou afastado sem remuneração a manutenção da vinculação ao regime do Plano de Seguridade Social do Servidor Público, mediante o recolhimento mensal da respectiva contribuição, no mesmo percentual devido pelos servidores em atividade, incidente sobre a remuneração total do cargo a que faz jus no exercício de suas atribuições, computando-se, para esse efeito, inclusive, as vantagens pessoais.

[...]

30. Observa-se que a investidura em cargo efetivo da Administração Pública Federal implica, necessariamente, vinculação ao Plano de Seguridade Social dos servidores da União. A **única hipótese** em que esse vínculo pode ser **suspenso** é a prevista no § 2º do art. 183 da Lei nº 8.112, de 1990, ressalvada a opção de que trata o § 3º do mesmo dispositivo. Ou seja, somente o servidor afastado ou licenciado do cargo efetivo, **sem direito à remuneração** — consequentemente, sem contribuir para o regime — pode ter suspenso seu vínculo com o PSS.

31. Ora, o titular de cargo efetivo da União investido em cargo comissionado federal não perde a condição de segurado do PSS quando exonerado, a menos que tenha se desligado, também, do cargo efetivo. Isso posto, tendo em vista o **caráter contributivo** do Regime Próprio de Previdência Social, que pressupõe a contribuição de **servidores ativos, inativos e pensionistas**, conclui-se pela incidência da contribuição previdenciária sobre a *remuneração compensatória* devida no período de *quarentena*.

32. Nesse sentido, ainda que se admita o caráter indenizatório da *remuneração compensatória* em outros contextos, para o Direito Tributário essa classificação, por si só, não interfere na incidência da contribuição previdenciária sobre essas quantias. Isso porque, conforme disposto no *caput* do art. 7º da Medida Provisória nº 2.225-45, de 2001, os agentes permanecerão vinculados ao órgão ou à entidade em que atuaram, fazendo jus à referida parcela, durante o período de impedimento. Ora, se a hipótese em tela é a de servidor **estatutário** da União, **vinculado** necessariamente ao PSS e recebendo valores pagos pela Administração Pública Federal, forçoso reconhecer a incidência da contribuição previdenciária sobre tais verbas, salvo disposição legal em contrário.



33. Nesse sentido, além dos valores que excederem o limite máximo estabelecido para os benefícios do Regime Geral de Previdência Social, em se tratando de servidor vinculado ao Regime de Previdência Complementar de que trata a Lei nº 12.618, de 30 de abril de 2012, **as únicas verbas excluídas da incidência da contribuição para o PSS são aquelas previstas no rol taxativo do § 1º do art. 4º da Lei nº 10.887, de 2004**, que assim dispõe:

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:

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;

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:

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

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.

§ 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;

V - o auxílio-alimentação;

VI - o auxílio-creche;

VII - as parcelas remuneratórias pagas em decorrência de local de trabalho;

VIII - a parcela percebida em decorrência do exercício de cargo em comissão ou de função comissionada ou gratificada;

IX - o abono de permanência de que tratam o § 19 do art. 40 da Constituição Federal, o § 5º do art. 2º e o § 1º do art. 3º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003;

X - o adicional de férias;





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária  
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

- XI - o adicional noturno;
- XII - o adicional por serviço extraordinário;
- XIII - a parcela paga a título de assistência à saúde suplementar;
- XIV - a parcela paga a título de assistência pré-escolar;
- XV - a parcela paga a servidor público indicado para integrar conselho ou órgão deliberativo, na condição de representante do governo, de órgão ou de entidade da administração pública do qual é servidor;
- XVI - o auxílio-moradia;
- XVII - a Gratificação por Encargo de Curso ou Concurso, de que trata o art. 76-A da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990;
- XVIII - a Gratificação Temporária das Unidades dos Sistemas Estruturadores da Administração Pública Federal (GSISTE), instituída pela Lei nº 11.356, de 19 de outubro de 2006;
- XIX - a Gratificação Temporária do Sistema de Administração dos Recursos de Informação e Informática (GSISP), instituída pela Lei nº 11.907, de 2 de fevereiro de 2009;
- XX - a Gratificação Temporária de Atividade em Escola de Governo (GAEG), instituída pela Lei nº 11.907, de 2 de fevereiro de 2009;
- XXI - a Gratificação Específica de Produção de Radioisótopos e Radiofármacos (GEPR), instituída pela Lei nº 11.907, de 2 de fevereiro de 2009;
- XXII - a Gratificação de Raio X;
- XXIII - a parcela relativa ao Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, recebida pelos servidores da carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil;
- XXIV - a parcela relativa ao Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho, recebida pelos servidores da carreira de Auditoria-Fiscal do Trabalho.

§ 2º O servidor ocupante de cargo efetivo poderá optar pela inclusão, na base de cálculo da contribuição, de parcelas remuneratórias percebidas em decorrência de local de trabalho e do exercício de cargo em comissão ou de função comissionada ou gratificada, da Gratificação Temporária das Unidades dos Sistemas Estruturadores da Administração Pública Federal (GSISTE), da Gratificação Temporária do Sistema de Administração dos Recursos de Informação e Informática (GSISP), da Gratificação Temporária de Atividade em Escola de Governo (GAEG), da Gratificação Específica de Produção de Radioisótopos e Radiofármacos (GEPR), da Gratificação de Raio X e daquelas recebidas a título de adicional noturno ou de adicional por serviço extraordinário, para efeito de cálculo do benefício a ser concedido com fundamento no art. 40 da Constituição Federal e no art. 2º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, respeitada, em qualquer hipótese, a limitação estabelecida no § 2º do art. 40 da Constituição Federal.



34. Por conseguinte, a contribuição previdenciária para o PSS **incide** sobre a *remuneração compensatória* recebida pela autoridade em período de *quarentena* que também seja titular de cargo efetivo federal, haja vista a inexistência de norma que a exclua da base de contribuição.

35. Ressalte-se, por fim, que conclusão diversa implicaria consequências deletérias à vida funcional do servidor público federal detentor de cargo efetivo, que não apenas ficaria alijado do Plano de Seguridade de do Servidor Público da União, **mas também ficaria, durante os seis meses da quarentena, impedido de contar tempo de contribuição para fins de aposentadoria.**

### III.2.2 - Contribuição do trabalhador para o RGPS

36. Diversamente das hipóteses acima tratadas, verifica-se que tanto o agente público ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão, quanto o empregado público *celetista*, submetem-se ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS), conforme dispõe o § 13<sup>9</sup> do art. 40 do Texto Constitucional.

37. O RGPS, a seu turno, é financiado por uma base diversificada de fontes, dentre as quais as contribuições devidas pelos trabalhadores **e pelos demais segurados da previdência social**, consoante dispõe o inciso II do art. 195<sup>10</sup> da Carta Política de 1988. Note-se que o sujeito passivo da contribuição social em questão não se limita ao *trabalhador* — conceito, por si, bastante amplo —, **mas se estende aos demais segurados da previdência social**. A propósito, confira-se o magistério de LEANDRO PAULSEN (2014):

<sup>9</sup> “Art. 40. *Omissis*

[...]

§ 13. *Ao servidor ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração bem como de outro cargo temporário ou de emprego público, aplica-se o regime geral de previdência social*”.

<sup>10</sup> “Art. 195. *A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

[...]

*II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;”.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária  
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

**Trabalhador.** A partir da EC nº 20/98, não apenas o “trabalhador”, mas todo segurado pode ser posto na condição de contribuinte. Antes, contudo, a Constituição referia apenas o “trabalhador” como possível contribuinte, **de maneira que a discussão quanto à abrangência de tal termo circunscreve-se ao período passado.**

[...]

Poderão ser tributados, pois, a título de contribuição ordinária para o custeio da seguridade social, dentre as pessoas físicas, além dos trabalhadores, os demais segurados **da previdência social especificamente.** Os diversos segurados, obrigatórios ou facultativos, não só podem como devem ser colocados **por lei** como contribuintes, com vista ao custeio do regime geral de previdência social que, nos termos do art. 201 da Constituição, tem caráter contributivo.

**Conceito de segurado.** Segurados são as pessoas filiadas ao regime geral de previdência social, beneficiários potenciais dos benefícios garantidos pelo sistema.

**Segurados obrigatórios e segurados facultativos.** O trabalhador, no sentido restrito adotado pelo Supremo Tribunal Federal (o empregado urbano ou rural e o empregado doméstico), e todas as demais pessoas físicas que exercer atividade econômica (avulsos, autônomos, empresários, produtores rurais) são segurados obrigatórios do regime geral de previdência social que admite, ainda, segurados facultativos (dona-de-casa ou estudante)<sup>11</sup>. **(grifos nossos)**

38. Isso posto, para que se possa definir a sujeição passiva das contribuições sociais referidas no inciso II do art. 195 da Constituição, o intérprete não deve se ater apenas ao conceito de trabalhador, nos termos definidos pela doutrina e pela jurisprudência, mas também deverá identificar os **segurados obrigatórios da previdência social.** Quanto a estes, coube ao legislador ordinário enumerá-los, sobretudo na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (Plano de Custeio da Seguridade Social).

39. Conseqüentemente, para que se possa definir se incide contribuição previdenciária sobre a *remuneração compensatória* devida, no período de *quarentena*, ao agente público **não detentor de cargo efetivo**, é necessário perquirir, junto à legislação infraconstitucional, se o referido agente é ou não segurado obrigatório da previdência social.

40. O art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, estabelece as seguintes classes de segurados obrigatórios: empregado, empregado doméstico, contribuinte individual, trabalhador avulso e segurado especial. No que concerne ao objeto da presente consulta, verifica-se que a alínea g do

<sup>11</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 16ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014 (*e-book*).



inciso I do referido dispositivo enquadra o ocupante de cargo em comissão não detentor de cargo efetivo como **segurado obrigatório empregado**:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

[...]

g) o servidor público **ocupante de cargo em comissão**, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais;

41. Conquanto o art. 12 do referido diploma legal faça referência expressa ao **ocupante** de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a Administração Pública Federal, como segurado obrigatório do RGPS na qualidade de empregado, forçoso reconhecer que o mesmo preceito nada diz acerca da hipótese *sub examine*, ou seja, nada dispõe quanto ao **ex-ocupante** de cargo comissionado que não seja detentor de cargo efetivo. Nesse ponto, não é ocioso lembrar que o agente permanecerá **vinculado** ao órgão ou entidade em que atuou, mas apenas para fins de percepção da *remuneração compensatória*, não se tratando, pois, de um vínculo permanente ou efetivo.

42. Nesse contexto, seria possível questionar se a norma do art. 12, I, g, da Lei nº 8.212, de 1991, poderia ser aplicada extensivamente ao período de quarentena, tendo em vista a permanência de um vínculo do agente, ainda que temporário, com a Administração Pública. No entanto, a resposta a essa questão há de ser negativa, pelos motivos adiante expostos.

43. Primeiramente, tem-se a literalidade do dispositivo legal supramencionado, que enquadra como segurado obrigatório, na qualidade de empregado, o **ocupante de cargo em comissão** sem vínculo efetivo com a Administração Pública Federal direta, autárquica ou fundacional. Nesse ponto, forçoso reconhecer que o agente público em cumprimento da *quarentena* de que tratam os arts. 6º e 7º da Medida Provisória nº 2.225-45, de 2001, já foi **exonerado** do cargo comissionado antes ocupado.



44. Em segundo lugar, verifica-se que a base de cálculo para a contribuição do segurado empregado, nos termos do art. 20 da Lei de Custeio, corresponde ao seu *salário-de-contribuição* mensal, assim definido no art. 28 do referido diploma:

**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;

[...]

§ 1º **Quando a admissão, a dispensa, o afastamento ou a falta do empregado ocorrer no curso do mês, o salário-de-contribuição será proporcional ao número de dias de trabalho efetivo, na forma estabelecida em regulamento.**

§ 2º O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição.

[...]

45. Assim, no que concerne aos valores pagos pelo empregador/tomador de serviços ao empregado/prestador de serviço, depreende-se que a contribuição previdenciária deste último **incidirá sobre:** (a) as parcelas descritas no inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, cujo elemento essencial é o caráter de contraprestação, ou seja, a finalidade precípua de retribuir o trabalho ou o tempo à disposição do empregador ou tomador, ressalvadas as hipóteses do § 9º do mesmo artigo; e (b) rendimentos que, embora não diretamente relacionados a um serviço prestado ou a um tempo à disposição da fonte pagadora, foram incluídos no conceito de salário-de-contribuição pelo legislador.

46. Isso posto, forçoso reconhecer que a *remuneração compensatória* paga ao ex-ocupante de cargo em comissão sem vínculo efetivo com a Administração Pública Federal **não se subsume a nenhuma das duas hipóteses acima elencadas**, uma vez que: (a) não se destina a retribuir trabalho, serviço ou tempo à disposição do empregador/tomador, e (b) não há dispositivo legal que inclua tal verba no conceito de salário-de-contribuição. Nesse ponto, ressalte-se que o fato de a *remuneração compensatória* não constar do rol do § 9º do art. 28 da Lei de Custeio não é razão, por si só, para concluir pela incidência do tributo em questão.



47. Conclui-se, pois, que a hipótese *sub examine* é de **não incidência** da contribuição previdenciária do empregado, uma vez que a *remuneração compensatória* não se enquadra no campo material delimitado pelo inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

48. Parece-nos que o mesmo raciocínio deva ser aplicado ao ex-ocupante de cargo comissionado que seja, simultaneamente, **ocupante de emprego permanente**<sup>12</sup> no âmbito da Administração Pública Federal, uma vez que a ele também se aplica o RGPS, conforme disposição expressa do § 13 do art. 40 da Constituição. Nesse sentido, embora o vínculo de trabalho entre o empregado público e a entidade estatal sofra relevantes derivações de direito público, das quais decorrem determinados direitos e obrigações comuns aos servidores estatutários, vale lembrar que o ocupante de emprego público é segurado obrigatório da previdência social, nos termos da alínea *a* do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, *c/c* alínea *m* do inciso I do art. 9º do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 (Regulamento da Previdência Social).

49. Portanto, tal como ocorre com o ex-ocupante de cargo em comissão sem vínculo efetivo com a União, suas autarquias e fundações, tem-se que a contribuição previdenciária de que trata o art. 20 da Lei nº 8.212, de 1991, **não incide** sobre a *remuneração compensatória* devida ao empregado público durante o período de impedimento de que trata o art. 6º da Medida Provisória nº 2.225-45, de 2001, *c/c* art. 6º, II, da Lei nº 12.813, de 2013.

#### IV

50. Diante do exposto, em resposta à consulta formulada pela CONJUR-MP, podemos concluir que:

---

<sup>12</sup> A expressão *emprego público permanente*, adotada por algumas normas infraconstitucionais, visa distinguir os empregados admitidos no serviço público na forma do inciso II do art. 37 da Constituição, daqueles contratados temporariamente (art. 37, IX) e dos trabalhadores beneficiados pelo art. 19 do ADCT (cf. Parecer PGFN/CJU/COJPN nº 522/2011).



a) para os fins da presente análise, pode-se definir *remuneração compensatória* como o valor pago pela Administração Pública Federal a um grupo específico de agentes públicos que tenham exercido determinados cargos em comissão cuja atividade proporcione acesso sistemático a informações privilegiadas, devido no intervalo de seis meses subsequentes à exoneração, período em que se encontram impedidos de exercer atividades ou de prestar serviço no setor em que atuaram, conforme definido em lei. Esse período de impedimento é chamado de *quarentena*;

b) por se tratar de verba que implica acréscimo patrimonial, devida em razão de um vínculo jurídico anterior, e considerando a inexistência de norma isentiva específica, **entende-se pela incidência do IR sobre os valores percebidos a título de remuneração compensatória**;

c) no caso de servidor estatutário federal, que se encontra necessariamente vinculado ao Plano de Seguridade Social do Servidor Público da União, tem-se que a contribuição previdenciária para o PSS **incide** sobre a *remuneração compensatória* que lhe é paga no período de *quarentena*, haja vista a inexistência de norma que a exclua da base de contribuição definida no art. 4º da Lei nº 10.887, de 2004;

d) na hipótese da *remuneração compensatória* devida ao ex-ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a Administração Pública Federal, a contribuição previdenciária de que trata o art. 20 da Lei nº 8.212, de 1991, **não incide** sobre a referida verba, por não se enquadrar no campo material delimitado pelo inciso I do art. 28 do mesmo diploma legal; e

e) o mesmo raciocínio aplica-se ao ex-ocupante de cargo comissionado que seja, simultaneamente, ocupante de emprego público no âmbito das empresas estatais da União, **não incidindo**, pois, contribuição previdenciária do segurado empregado sobre as parcelas que lhe são pagas a título de *remuneração compensatória*.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária  
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

51. À consideração superior<sup>13</sup>, com proposta de encaminhamento à Conjur-MP, com cópia da presente manifestação à Cosit/RFB.

Belo Horizonte, 16 de novembro de 2018.

*Daniel Neiva Freire*  
**Daniel Neiva Freire**  
Procurador da Fazenda Nacional

---

<sup>13</sup> Indexação Lista Consultas: 4.3-INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. 5.3-FATO GERADOR. 8.1.3.3-IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF. 8.2.2.1-CONTRIBUIÇÕES AO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL - RGPS. 8.2.2.2-CONTRIBUIÇÃO AOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES PÚBLICOS - RPPS.

Texto-chave: Incidência de IRPF e de contribuições previdenciárias ao RGPS e ao RPPS sobre a remuneração compensatória de que tratam os arts. 6º e 7º da MP nº 2.225-45, de 2001.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária  
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

## DESPACHO

**Processo nº 10951.102165/2018-67**

Estou de acordo com o Parecer N° 163/2018/CAT/PACTP/PGFN-MF (1415808), de autoria da Dr. Daniel Neiva Freire.

À consideração do Senhor Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária, com sugestão de remessa à Consultoria Jurídica do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e à COSIT/RFB, para conhecimento e providências que entenderem pertinentes.

Brasília, 16 de novembro de 2018.

**Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos**  
**Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários**



Documento assinado eletronicamente por **Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos, Coordenador(a)-Geral de Assuntos Tributários**, em 16/11/2018, às 16:44, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **1416271** e o código CRC **6B60C2DD**.

Referência: Processo nº 10951.102165/2018-67.

SEI nº 1416271



## DESPACHO

**Processo nº 10951.102165/2018-67**

APROVO o muito bem lançado Parecer n. 163/2018/CAT/PACTP/PGFN-MF (1415808), elaborado pelo Dr. Daniel Neiva Freire.

Importa destacar que a solução de consulta ora aprovada **diverge em parte** da Nota COSIT n. 475/2017 (0588947), especificamente no que se refere à incidência ou não da contribuição previdenciária sobre a remuneração compensatória paga em período de quarentena a ex-ocupante de cargo em comissão sem vínculo efetivo com a Administração Pública Federal.

A referida Nota, em seus itens n. 22 e n. 23, argumenta que haveria manutenção de vínculo (cf. respectivo item n. 22), isso porque o sujeito em quarentena ainda estaria "à disposição do empregador" (cf. respectivo item n. 23).

No entanto, como muito bem colocado pelo Parecer ora aprovado, o vínculo havido no período de quarentena é "apenas para fins de percepção da *remuneração compensatória*" (cf. respectivo item n. 41 - grifo no original). Com efeito, o sujeito em quarentena "já foi **exonerado** do cargo comissionado antes ocupado" (cf. respectivo item n. 43 - grifo no original), em razão do que não se pode afirmar que o sujeito ainda esteja à disposição do órgão a que serviu. Daí decorrem, ao natural, as demais consequências jurídicas corretamente apontadas pelo Parecer em causa.

Encaminhe-se cf. sugerido à Consultoria Jurídica do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (CONJUR/MP), bem assim à Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (COSIT/RFB). Por fim, encaminhe-se, também, para mero conhecimento, à CAP/PGFN.

Brasília, 19 de novembro de 2018.

Documento assinado eletronicamente

**JOSÉ LEVI MELLO DO AMARAL JÚNIOR**

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária



Documento assinado eletronicamente por **Jose Levi Mello do Amaral Junior, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 19/11/2018, às 18:58, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **1419946** e o código CRC **39EE670B**.