



MINISTÉRIO DA ECONOMIA  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial  
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional  
Coordenação de Consultoria Judicial

Nota SEI nº 15/2021/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME

**Documento protegido por sigilo profissional. Art. 133 da Constituição Federal. Art. 7º, inciso II, da Lei nº 8.906, de 4 de julho 1994 (Estatuto da OAB). Art. 22 da Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011. Art. 6º, inciso I, do Decreto 7.724, de 16 de maio de 2012. Parecer PGFN/CJU/COJPN/Nº 2328/2013.**

Adicionais de insalubridade e periculosidade. Ratificação do Parecer SEI nº 28/2019/CAT/PGACCAT/PGFN-ME pela Nota SEI nº 168/2020/CAT/PGACCAT/PGFN-ME.

Tema nº 163 RG (RE nº 593.068/SC). Ponderações da Nota COSIT/SUTRI/RFB nº 327, de 2020. Inviabilidade.

Processo SEI nº 10951.100068/2019-11

## I

1. Tem-se a Nota SEI nº 168/2020/CAT/PGACCAT/PGFN-ME (11681807) com aprovo em 19.02.2021 que, à vista de ponderações da Secretaria da Receita Federal do Brasil externadas na Nota COSIT/SUTRI/RFB nº 327, de 4 de setembro de 2020 (10393065), ratifica o Parecer SEI nº 28/2019/CAT/PGACCAT/PGFN-ME (1784992) nos seguintes termos:

10. Esta Procuradoria-Geral vem entendendo que a interpretação mais adequada da tese fixada pelo STF no julgamento do Tema nº 163 limitar-se-ia aos casos envolvendo servidores sujeitos ao regime jurídico anterior à EC nº 41, de 2003, uma vez que, no regime superveniente, todas as contribuições passaram a repercutir no valor da aposentadoria, de forma similar ao RGPS. Assim, para os servidores públicos regidos pelo RPPS que ingressaram no serviço público após a EC nº 41, de 2003, a tese não se aplicaria, tendo em vista estarem regidos pela média de 80% dos maiores salários/rendimentos. Nesse sentido, a Mensagem Eletrônica CRJ Nº 20, de 18 de outubro de 2018, pela dispensa de contestação/recursos de forma limitada ao critério de ingresso.

11. Isso porque a tese firmada em sede de repercussão geral limitou-se à questão constitucional que foi submetida ao Pleno do STF. Discutiu-se, com base no art. 40, §3º, da CF/88, com redação conferida pela EC nº 20/98, a abrangência da incidência da contribuição previdenciária a cargo do servidor público, à luz dos princípios contributivo e da solidariedade, na medida em que o referido dispositivo constitucional limitava os proventos

de aposentadoria a remuneração do servidor no cargo efetivo, vedando, assim, a tributação sobre verbas que não repercutissem no benefício.

12. Conforme fixado no Parecer SEI nº 28/2019/CAT/PGACCAT/PGFN-ME, no contexto do julgamento do Tema nº 163 e de acordo com as referências ali estabelecidas, os §§ 3º e 12º do art. 40 em conjunto com o §11º do art. 201 da Constituição Federal admitem a conclusão de que somente as remunerações/ganhos habituais que tenham “repercussão em benefícios” podem ser incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias dos servidores da ativa vinculados a regimes próprios de previdência pública. Em consequência disso, devem ser excluídas, por ausência de referibilidade, as verbas não incorporáveis à aposentadoria.

13. De acordo com o julgamento, se há previsão expressa exigindo fonte de custeio para o estabelecimento de benefícios dos regimes de previdência social (geral e próprio), implicitamente se exigiria, também, que o custeio reflita nos benefícios a serem gozados pelo contribuinte. Em razão do caráter contributivo dos sistemas próprios de previdência social, a cobrança de contribuição previdenciária somente seria legítima quando se confere ao segurado qualquer benefício, efetivo ou potencial, em razão dos recursos por ele vertidos.

14. Ressaltou-se, também, que o caso concreto dizia respeito à servidora que ingressou no serviço público federal em 24/05/1983 e que, até mesmo nos debates transcritos no inteiro teor do julgado, os Ministros do Supremo Tribunal Federal assinalaram a restrição temporal do alcance da tese àqueles servidores ingressos no serviço público até 31/12/2003, data da publicação da EC nº 41, de 2003. Daí a conclusão de que o que não se constitui incorporável aos proventos de aposentadoria não sofre incidência de contribuição previdenciária está intimamente atrelada ao regime de previdência a que está submetido o servidor, que ingressou no serviço público anteriormente à EC nº 41, de 2003, porque somente o servidor que esteja nessas condições pode estar sujeito à regra de paridade/integralidade para cálculo de aposentadoria.

15. Sobre a alegação de não se ter indicado nenhum ato normativo que sustente que os adicionais de insalubridade e periculosidade são adicionais de local de trabalho, para efeito de sua inclusão apenas facultativa na base de incidência da contribuição do servidor, prevista no §2º, do art. 4º da Lei nº 10.887, de 2004, o Parecer SEI nº 28/2019/CAT/PGACCAT/PGFN-ME pontua que a concessão dos adicionais de insalubridade e de periculosidade aos servidores públicos federais em razão do local de trabalho está prevista no Decreto-Lei nº 1.873, de 27 de maio de 1981, e regulamentada no Decreto nº 97.458, de 11 de janeiro de 1989. Os arts. 68 a 70 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, que "*dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais*", também disciplinam a matéria.

16. Em reforço argumentativo, o referido Parecer informa que, em consulta ao sítio eletrônico da Secretaria de Previdência do Ministério da Economia (<http://www.previdencia.gov.br/perguntas-frequentes/xii-das-vedacoes/>), no campo de perguntas frequentes, é possível aferir, quando da indagação sobre o que se entenderia por parcelas temporárias, que os adicionais noturnos, de insalubridade, de periculosidade seriam exemplos de **verbas remuneratórias auferidas em razão de local de trabalho**.

17. Por fim, quanto às ponderações relativas aos riscos envolvendo a aplicação do julgado, eventuais repercussões da Reforma da Previdência (EC nº 103, de 12 de novembro de 2019), a dinâmica da jurisprudência no caso e a possibilidade de o tema voltar a ser objeto de debate no STF, tendo em vista o histórico constitucional da matéria, ou no Superior Tribunal de Justiça, de forma a ensejar ajuste da linha decisória, muito embora relevantes, a primeira vista, nos parece ser necessária uma análise em relação aos desdobramentos perante a Justiça da tese firmada naquele precedente, e de eventual alteração e prejuízo no curso da defesa judicial das alterações promovidas pela EC nº 103, de 2019. Em relação a estas questões, de cunho mais processual e estratégico da defesa, caberia, s.m.j., à PGAJUD avaliá-las, inclusive sobre a eventual ausência de aplicação do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

2. Especificamente em relação à isenção dos adicionais de periculosidade e insalubridade, sob a óptica tributária nenhum apontamento ou questionamento quanto às conclusões do Parecer SEI nº 28/2019/CAT/PGACCAT/PGFN-ME. Quanto ao item nº 17 da Nota SEI nº 168/2020/CAT/PGACCAT/PGFN-ME, que se reporta às preocupações externadas pela RFB e remete a análise à CRJ/PGFN, por se tratar de orientação estratégico-processual, à guisa de sugestão e síntese sugere a Nota COSIT/SUTRI/RFB nº 327, de 2020, o seguinte:

23. Segundo o Parecer, referindo-se à EC nº 41, de 2003, “Em relação aos servidores que ingressaram antes da referida Emenda Constitucional, aplica-se a tese firmada no Tema 163 pelo STF, pois os adicionais de periculosidade e insalubridade não se incorporavam aos proventos”. Contudo, não parece que a data de ingresso do servidor possa ser uma referência, sabendo-se da existência das regras de transição entre os direitos de aposentadoria da EC nº 20, de 1998, e da EC nº 41, de 2003, ou seja, pelo último salário e pela média dos salários, e que a tese de não incorporar aos proventos se refere somente aos casos de aposentadoria pelo último salário.

24. Nestas condições, a sugestão é de que as considerações aqui apresentadas sejam levadas em conta para a avaliação de como proceder quanto ao tema, de preferência acrescentadas de informações quanto ao que vem sendo decidido na justiça sobre pedidos de inclusão dos adicionais de insalubridade e periculosidade no cálculo dos proventos de aposentadoria, e que não são de conhecimento desta RFB.

25. Ressalva-se que as menções a questões de direito administrativo e de benefícios previdenciários são meras considerações, sem qualquer valor opinativo, uma vez que não são matérias de competência desta RFB.

3. O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência consolidada pela incidência de contribuição previdenciária no RGPS sobre os adicionais de insalubridade e periculosidade com fundamento em sua natureza remuneratória (Temas repetitivos 687, 688 e 689 - REsp nº 1.358.281/SP), o que não discrepa em absolutamente nada da compreensão externada no Parecer SEI nº 28/2019/CAT/PGACCAT/PGFN-ME, que não poderia ser outra em decorrência do art. 7º, XXIII, da CR/88. Respondendo à indagação desta CRJ/PGFN formulada por meio da Nota nº 2/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME (1630763), a conclusão da CAT/PGFN naquele referido Parecer foi no sentido de haver isenção, nos seguintes termos:

13. Pois bem. Duas importantes considerações hão de ser feitas. Primeira. Não obstante seja controversa a natureza de tais verbas na doutrina, os adicionais de insalubridade e de periculosidade ostentam índole remuneratória. É o que se depreende do disposto no art. 7º, inciso XXIII, da Constituição Federal: "*adicional de remuneração para as atividades penosas, insalubres ou perigosas (...)*" bem como nos arts. 41 e 49 da Lei nº 8.112, de 1990, que trazem o conceito de remuneração do servidor público. Saliente-se que, no julgamento do RE 593.068/SC, dos debates travados entre os Ministros, especialmente após a apresentação do voto do Min. Teori Zavascki, não restaram dúvidas quanto ao ponto. O STJ, também, já se posicionou, por diversas ocasiões, no sentido de que tais verbas detêm caráter remuneratório (Resp [1656606](#)/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j, em 18/04/2017, DJe de 02/05/2017; AgInt no REsp [1668935](#)/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j, em 16/11/17, DJe de 21/11/2017; AgRg no AREsp 69.958/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 20/06/12; AgRg no REsp 957.719/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 2/12/2009).

14. Segunda. Nos termos do art. 2º do Decreto nº 97.458, de 1989 e do art. 68 da Lei nº 8.112, de 1990, os adicionais de insalubridade e de periculosidade tratam-se de parcelas remuneratórias pagas em decorrência de local de trabalho, para efeito do art. 4º, § 1º, VII e do §2º, da Lei nº 10.887, de 2004. São, portanto, verbas isentas da contribuição

previdenciária dos servidores públicos federais, a não ser que o servidor opte pela sua inclusão na base de cálculo da contribuição, nos termos do §2º do art. 4º da Lei nº 10.887, de 2004, caso lhe seja favorável para o cálculo da aposentadoria. Esse entendimento se aplica para os servidores que ingressam no serviço público após a EC nº 41, de 2003. Para os que ingressam antes da referida Emenda Constitucional, aplica-se a tese firmada no RE nº 593.068/SC, segundo a qual, ainda que remuneratória a verba, se ela não for incorporada à aposentadoria do servidor, não poderá sofrer incidência de contribuição previdenciária.

4. Pondere-se que no âmbito dos Juizados Especiais nos quais estas demandas tramitam a inteligência que prevalece é justamente a de que os referidos adicionais de insalubridade e periculosidade estão albergados pela exclusão da base de cálculo prevista no art. 4º, § 1º, VII, da Lei nº 10.887, de 2004 (*as parcelas remuneratórias pagas em decorrência de local de trabalho*).

5. Com relação ao Tema nº 163 RG, a orientação que até então prevalece por parte desta PGFN tem sido pela tentativa de distinção do julgado do STF para se lhe aplicar apenas aos servidores que ingressaram no serviço público antes da Emenda Constitucional nº 41, de 2003. Contudo, as tentativas até o momento não lograram qualquer êxito. Por outro lado, a Nota COSIT/SUTRI/RFB nº 327, de 2020, sugere que sequer o referido critério seria seguro em decorrência especial das possíveis regras de transição, o que levaria a somente aplicar o Tema nº 163 RG (RE nº 593.068/SC) àqueles casos nos quais os servidores já completaram os requisitos para a aposentadoria (há de se demarcar algum âmbito de aplicação para a tese definida em repercussão geral).

6. Além de não ser possível inferir essa inteligência dos votos vencedores no RE nº 593.068/SC, cumpre ponderar que, uma vez preenchidos os requisitos para a aposentadoria (direito adquirido), e caso opte por permanecer em atividade, o servidor fará jus “*a um abono de permanência equivalente, no máximo, ao valor da sua contribuição previdenciária, até completar a idade para aposentadoria compulsória*” (art. 40, § 19, da CR/88), a título de compensar o desconto da contribuição previdenciária. Tal circunstância aliada à possibilidade de o servidor se encaixar em mais de uma regra de aposentadoria (regras de transição do art. 4º, § 6º, I e II, da EC nº 103, de 2019), e somente fazendo a opção no requerimento da aposentadoria, tornam a tese contraditória e com possibilidade de remoto acolhimento por parte do Poder Judiciário, que até o momento sequer se recusa a restringir-lhe a incidência tendo por base o marco temporal da Emenda Constitucional nº 41, de 2003, àqueles processos que até então se encontravam sobrestados aguardando o julgamento do Tema nº 163 RG.

7. À guisa de exemplo, considerando a possibilidade atual de cálculo pela média de dado percentual dos maiores vencimentos, essa opção pode revelar-se mais vantajosa para o servidor que se depara com pouca variação nominal dos vencimentos ou subsídios nos últimos anos antes de sua aposentadoria, mas que por longo período contribuiu com valores mais elevados. Cabe aqui ponderar que tal média pode ser substancialmente aumentada pela inclusão facultativa na base de cálculo da contribuição previdenciária das rubricas discriminadas no § 2º do art. 4º da Lei nº 10.887, de 2004<sup>[1]</sup>, como o cargo em comissão.

8. Nesses termos, ao de adotar essa inteligência para o Tema nº 163 RG, seus efeitos estariam restritos àqueles servidores que se aposentaram, ou que já adquiriram o direito para tanto para apenas uma modalidade possível de aposentadoria calculada na última remuneração. Ocorre que isso não encontra respaldo seja no contexto fático e nos argumentos suscitados pelas partes seja nos votos proferidos que amparam a tese de repercussão geral. A despeito de indefinição no momento presente das regras que prevalecerão no momento da aposentadoria, a decisão do STF não se calçou na certeza do direito adquirido e eventual ofensa ao art. 5º, XXXVI, da CR/88, de modo que não seria viável juridicamente a defesa dessa interpretação.

9. Sugere-se devolução à CAT/PGFN para prosseguimento em relação ao Parecer SEI nº 28/2019/CAT/PGACCAT/PGFN-ME, além de eventuais ajustes no SAJ com a inclusão desta manifestação e da Nota SEI nº 168/2020/CAT/PGACCAT/PGFN-ME nos itens relativos ao Tema nº 163 RG.

Documento assinado eletronicamente  
**SANDRO LEONARDO SOARES**  
Coordenador de Consultoria Judicial

Aprovo. Divulgue-se às unidades da PGFN por Mensagem Eletrônica e encaminhe-se à CAT/PGFN para prosseguimento.

Documento assinado eletronicamente  
**ADRIANA GOMES DE PAULA ROCHA**  
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial

[\[1\]](#) Art. 4º [...]

§ 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](#). (Redação dada pela [Lei nº 13.328, de 2016](#)).



Documento assinado eletronicamente por **Sandro Leonardo Soares, Coordenador(a)**, em 19/03/2021, às 17:16, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Adriana Gomes de Paula Rocha, Procurador(a)-Geral Adjunto(a) da PGAJUD**, em 19/03/2021, às 18:14, 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 [https://sei.economia.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **14473227** e o código CRC **9A6A4D73**.

