



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

PARECER PGFN/CAT/Nº ¹⁵⁹⁶ /2016

Parecer Público. Ausência de hipótese que justifique qualquer grau de sigilo. LAI - Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012. Consulta da Coordenação-Geral da Representação Judicial, nos termos da Portaria PGFN nº 1.005, de 30 de junho de 2009. Incidência da contribuição de previdência sobre gratificação especial de localidade. Legalidade em face da Lei nº 9.783, de 28 de janeiro de 1999. Impossibilidade decorrente de isenção conferida pela Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004.

I

Trata-se de consulta formulada pela Coordenação-Geral de Representação Judicial (CRJ), por meio do encaminhamento da Nota PGFN/CRJ nº 764/2016, formulada em virtude de manifestação da Coordenação da Atuação Judicial perante o Supremo Tribunal Federal (CASTF), a qual elaborou a Nota PGFN/CASTF nº 1.365/2014, registrada sob o expediente nº 404.434/2015, tendo sido encaminhada à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) para avaliação quanto a isenção de contribuição previdenciária para a Gratificação Especial de Localidade.

2. À Coordenação-Geral de Assuntos Tributários cabe a análise apenas quanto a aspectos jurídicos de matéria tributária, da dívida ativa e aduaneira, os quais guardem pertinência com sua competência regimental, nos termos dos artigos 22, 23 e 24 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014.



II

3. A CASTF deu conhecimento da decisão do Supremo Tribunal Federal no RE nº 814.204/AM-RG, a respeito da inexistência de repercussão geral na controvérsia relativa à incidência de contribuição previdenciária sobre a Gratificação Especial de Localidade, fundada na interpretação das Leis nº 9.527/97 e nº 9.783/99.

4. Por sua vez, a CRJ, antes de se manifestar quanto a elaboração de dispensa para as unidades, decidiu encaminhar o expediente a CAT para manifestação quanto à natureza indenizatória e existência, ou não, de hipótese de isenção de contribuições previdenciárias em relação à Gratificação Especial de Localidade.

5. A Gratificação Especial de Localidade foi criada no art. 17 da Lei nº 8.270, de 17 de dezembro de 1991, permitindo ao Poder Executivo conferir gratificação especial para servidores em exercício em zonas de fronteira ou em localidades cujas condições de vida justificassem, como pode ser observado na leitura do dispositivo:

Art. 17. Será concedida gratificação especial de localidade aos servidores da União, das autarquias e das fundações públicas federais em exercício em zonas de fronteira ou em localidades cujas condições de vida o justifiquem, conforme dispuser regulamento a ser baixado pelo Poder Executivo no prazo de trinta dias. (Regulamento) (Vide Lei nº 9.527, de 1997)

Parágrafo único. A gratificação de que trata este artigo:

- a) é calculada com base nos percentuais de quinze por cento sobre o vencimento do cargo efetivo, no caso de exercício em capitais, e de trinta por cento, em outras localidades;
- b) não se incorpora ao provento de aposentadoria ou disponibilidade;
- c) não serve de base de cálculo de contribuição previdenciária;

6. O Decreto nº 493, de 10 de abril de 1992, foi responsável por regulamentar a Gratificação Especial de Localidade, em nove capitais e várias outras cidades de doze Estados, destacadamente cidades de fronteira.

7. A Lei nº 9.527, de 10 de dezembro de 1997, foi responsável por extinguir a Gratificação Especial de Localidade, transformando-se em vantagem pessoal nominalmente identificada, contudo, a mencionada vantagem pessoal manteve o caráter de vinculação a localidade, uma vez que o servidor deixaria de receber nos casos em que mudasse o exercício definitivo, como podemos observar no texto legal:



Art. 2º Ficam extintas as gratificações a que se referem o item VI do Anexo II do Decreto-Lei nº 1.341, de 22 de agosto de 1974, o item V do Anexo IV da Lei nº 6.861, de 26 de novembro de 1980, o Anexo I do Decreto-Lei nº 1.873, de 27 de maio de 1981, e o art. 17 da Lei nº 8.270, de 17 de dezembro de 1991.

§ 1º A importância paga em razão da concessão das gratificações a que se refere o *caput* deste artigo passa a constituir, a partir da publicação desta Lei e em caráter transitório, vantagem pessoal nominalmente identificada, sujeita exclusivamente a atualização decorrente de revisão geral da remuneração dos servidores públicos federais.

§ 2º A vantagem a que se refere o parágrafo anterior não se incorpora aos proventos de aposentadoria e pensões, extinguindo-se o seu pagamento na hipótese em que o servidor passar a ter exercício, em caráter permanente, em outra localidade não discriminada expressamente nas normas vigentes a época de sua concessão.

8. Sob a vigência da Lei nº 9.783, de 28 de janeiro de 1999, a contribuição social do servidor público incidia sobre quaisquer vantagens, inclusive relativas ao local de trabalho, como pode ser percebido na leitura do dispositivo a seguir:

Art. 1º A contribuição social do servidor público civil, ativo e inativo, e dos pensionistas dos três Poderes da União, para a manutenção do regime de previdência social dos seus servidores, será de onze por cento, incidente sobre a totalidade da remuneração de contribuição, do provento ou da pensão.

Parágrafo único. Entende-se como remuneração de contribuição o vencimento do cargo efetivo, acrescido das vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei, os adicionais de caráter individual, ou quaisquer vantagens, inclusive as relativas à natureza ou ao local de trabalho, ou outra paga sob o mesmo fundamento, excluídas:

9. É necessário esclarecer que não é possível entender a Gratificação Especial de Localidade como parcela indenizatória. As indenizações são um desdobramento do direito de propriedade:

O dano pode ser conceituado genericamente como a **lesão ao patrimônio**. O problema é que a noção de patrimônio sofreu transformação em decorrência da virada paradigmática a que nos referimos acima. Com efeito, na doutrina tradicional, fundada no direito moderno, o dano era conceituado como a lesão ao patrimônio material do indivíduo, já que o direito privado tinha a função de proteger a propriedade privada e a responsabilidade civil, como dito, tinha a função de recompor os bens materiais danificado.¹

¹ SANTOS, Romualdo Baptista. Critérios para fixação da indenização por dano moral. Disponível em: <<http://www.procuradoria.al.gov.br/centro-de-estudos/teses/xxxv-congresso-nacional-de-procuradores-de-estado/direito->



10. O rompimento do equilíbrio existente entre o indenizado e o responsável pela indenização decorre de uma lesão ao patrimônio ou da obrigação de recomposição de uma determinada despesa.² Em relação ao dano o sistema jurídico é muito claro ao estabelecer limites para sua recomposição, como pode ser observado no Art. 944 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002:

Art. 944. A indenização mede-se pela extensão do dano.

Parágrafo único. Se houver excessiva desproporção entre a gravidade da culpa e o dano, poderá o juiz reduzir, equitativamente, a indenização.

11. A função de reparação de um dano, cujo cerne é a dignidade da pessoa humana,³ e um de seus desdobramentos, o direito de propriedade, surgiu em razão da necessidade de minimizar os efeitos do dano causado à propriedade de determinado indivíduo, reestabelecendo a situação anterior ao ocorrido ou, pelo menos, minorando os seus efeitos.⁴ No caso da Gratificação Especial de Localidade não existe violação ao direito de propriedade ou direito que esteja sendo reparado, apenas uma gratificação instituída em função de características específicas de interesse da Administração num determinado momento.

12. A Coordenação-Geral de Assuntos Tributário já se manifestou quanto a natureza solidária e contributiva do regime previdenciário dos servidores públicos, no Parecer PGFN/CAT nº 1.731, de 2009, cujo trecho vale a transcrição:

13. Após a EC nº 3, de 17/03/1993, seguiram-se as reformas perpetradas pela Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, a chamada Reforma da Previdência, e a Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, que passou a atribuir de forma expressa, além do caráter contributivo, o caráter solidário à Previdência Social dos servidores públicos, abrindo espaço, por exemplo, para a tributação dos inativos.

14. A par das reformas constitucionais, um dos grandes marcos do sistema é o julgamento da ADI nº 3.105-8, em que se firmou a constitucionalidade da cobrança dos inativos:

civil/CRITERIOS%20PARA%20FIXACaO%20DA%20INDENIZACaO%20POR%20DANO%20MORAL.pdf.
>. Acesso em 14/10/2016.

² REsp 1019017/PI, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/04/2009, DJe 29/04/2009

³ CAVALIERI FILHO, Sérgio. Programa de responsabilidade civil. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 13.

⁴ PENAFIEL, Fernando. Evolução histórica e pressupostos da responsabilidade civil. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XVI, n. 111, abr 2013. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13110&revista_caderno=7>. Acesso em 14/10/2016.



1. Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Emenda Constitucional nº 41/2003 (art. 4º, caput). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, da CF, e art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair ad aeternum a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdenciária. Noutras palavras, não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento.

2. Inconstitucionalidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Regra não retroativa. Instrumento de atuação do Estado na área da previdência social. Obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento. Ação julgada improcedente em relação ao art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. Votos vencidos. Aplicação dos arts. 149, caput, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, e 201, caput, da CF. Não é inconstitucional o art. 4º, caput, da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, que instituiu contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e as pensões dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações.

3. Inconstitucionalidade. Ação direta. Emenda Constitucional (EC nº 41/2003, art. 4º, § único, I e II). Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas. Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos



Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é particularização do princípio fundamental da igualdade. Ação julgada procedente para declarar inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constante do art. 4º, § único, I e II, da EC nº 41/2003. Aplicação dos arts. 145, § 1º, e 150, II, cc. art. 5º, caput e § 1º, e 60, § 4º, IV, da CF, com restabelecimento do caráter geral da regra do art. 40, § 18. São inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constantes do § único, incisos I e II, do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, e tal pronúncia restabelece o caráter geral da regra do art. 40, § 18, da Constituição da República, com a redação dada por essa mesma Emenda. (grifou-se)

15. Por ocasião deste julgamento, o Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que após a Emenda Constitucional nº 41, de 19/12/2003, os servidores passaram a contribuir para a previdência social em "obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento." Neste diapasão considerou válida a tributação dos inativos, incluídos os militares:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PROVENTOS. MILITAR. INCIDÊNCIA. EC 41/03. 1. O Supremo, por ocasião do julgamento da ADI n. 3.105, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 18.8.04, registrou inexistir "norma de imunidade tributária absoluta". A Corte afirmou que, após o advento da Emenda Constitucional n. 41/03, os servidores públicos passariam a contribuir para a previdência social em "obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento". 2. Os servidores públicos militares não foram excepcionados da incidência da norma, razão pela qual não subsiste a pretensa imunidade tributária relativamente à categoria. A inexigibilidade da contribuição --- para todos os servidores, quer civis, quer militares --- é reconhecida tão-somente no período entre o advento da EC 20 até a edição da EC 41, conforme é notório no âmbito deste Tribunal [ADI n. 2.189, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 9.6.00, e RE n. 435.210-AgR, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 14.6.05]. Agravo regimental a que se dá provimento. (RE nº 475.076/SC, Rel. Min. Eros Grau, D.J. 25.11.2008). (grifou-se).

16. Nestes termos, dado ao redimensionamento do sistema previdenciário do servidor público, não há que se exigir a retributividade da parcela na passagem para a inatividade. A ampliação



da base do sistema é evidente e necessária, em função de seus reiterados déficits.

13. Por vários anos as gratificações de localidade se submeteram a incidência da contribuição social do servidor público, contudo, o mesmo legislador que tem a prerrogativa de instituir o tributo optou por criar uma hipótese de isenção com a Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004. Vejamos como a legislação trata a questão atualmente:

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

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

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

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

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

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

I - as diárias para viagens;

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

III - a indenização de transporte;

IV - o salário-família;

V - o auxílio-alimentação;

VI - o auxílio-creche;

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

.....

14. É possível perceber que, mesmo sendo possível tributar, o legislador optou por afastar a tributação da contribuição social do servidor público das parcelas remuneratórias pagas em decorrência do local de trabalho.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

8

Registro nº: 404.434/2015

III

15. Dessa forma, em face dos argumentos expostos ao longo do presente Parecer, entendemos pela possibilidade de tributação da Gratificação Especial de Localidade até a edição da Lei nº 10.887, de 2004, a qual instituiu hipótese de isenção das parcelas remuneratórias pagas em decorrência do local de trabalho.

É o parecer.
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 14 de outubro de 2016.


ÊNIO ALEXANDRE GOMES BEZERRA
Procurador da Fazenda Nacional



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

DESPACHO PGFN/CAT N° /2016

Documento: Registro nº 404434/2015

Interessado: PGFN/CRJ

Assunto: Incidência de contribuição previdenciária sobre Gratificação Especial de Localidade.

Trata-se de expediente encaminhado à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários pela Coordenação-Geral da Representação Judicial, nos termos da Portaria nº 1.005, de 30 de junho de 2009, cujo assunto versa sobre isenção de contribuição previdenciária para a Gratificação Especial de Localidade.

2. Em consequência, o Dr. Ênio Alexandre Gomes Bezerra da Silva submete a minuta de Parecer anexo, com o qual manifesto minha concordância.

3. Assim sendo, encaminhe-se à CRJ para conhecimento e providências que entender cabíveis.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 1º de novembro de 2016.


NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS

Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria e Contencioso Tributário Substituta