ARTIGOS

PREVIDÊNCIA SOCIAL, CONSTITUCIONAL, ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A INCONSTITUCIONALIDADE DA REFORMA PREVIDENCIÁRIA NA REVOGAÇÃO DA IMUNIDADE QUALIFICADA DOS PROVENTOS DE APOSENTADORIAS E PENSÕES

.....

A controvérsia jurídica que motivou a elaboração do presente artigo consiste em saber se a revogação de uma imunidade deveria ou não se sujeitar ao princípio da anterioridade nonagesimal, somente produzindo efeitos após o transcurso de 90 dias da data da norma revogadora, ou então podendo irradiar seus efeitos tão logo seja publicada no Diário Oficial da União.

.....

Da mesma forma que se verifica com a supressão e/ou redução de um benefício ou incentivo fiscal, a revogação de uma imunidade acarreta a majoração da carga tributária suportada por aquele que estava contemplado com a referida limitação ao poder estatal de tributar.

.....

Por Prof. Fernando Maciel (1) e Eduardo Fernando Maciel (2)

SUMÁRIO

- Introdução

1 A imunidade dos proventos de aposentadorias e pensões previdenciárias

2 A Reforma da Previdência e a revogação da imunidade qualificada sobre os proventos de aposentadorias e pensões dos portadores de doença incapacitante

3 Aplicabilidade do princípio da anterioridade nonagesimal nos casos de revogação de imunidade tributária

- Conclusão: Inconstitucionalidade da Reforma Previdenciária na revogação da imunidade qualificada dos proventos de aposentadorias e pensões

Introdução

A Reforma da Previdência de 2019, consubstanciada na Emenda Constitucional de nº 103, de 12 de novembro de 2019, promoveu expressivas alterações no sistema previdenciário brasileiro. Uma das novidades normativas foi a revogação da imunidade qualificada prevista no § 21 do art. 40 da CF/88, dispositivo que beneficiava os aposentados e pensionistas do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) que fossem portadores de doenças incapacitantes, não permitindo a incidência de contribuição social sobre o valor dos proventos (de aposentadorias e pensões) que não superassem o dobro do “Teto do RGPS”.

Considerando a inexistência de uma regra específica de “vacatio legis”, referida revogação passou a produzir efeitos a partir da publicação da EC 103/19, ou seja, 13 de novembro de 2019. Com efeito, a partir de então, os aposentados e pensionistas do RPPS da União, portadores de doenças incapacitantes, perderam essa imunidade qualificada, passando a contribuir sobre o valor dos proventos que supere o “Teto do RGPS” (hoje fixado em R\$ 6.101,06), conforme previsto no § 18 do art. 40 da CF/88.

Oportuno referir que, sob o argumento de afronta aos princípios da isonomia, da dignidade da pessoa humana, da vedação de retrocesso social e da razoabilidade e proporcionalidade, a (in)constitucionalidade da revogação da referida imunidade qualificada já está sendo apreciada

pelo STF no julgamento da ADIn 6.336, ajuizada pela Associação Nacional dos Magistrados da Justiça do Trabalho - ANAMATRA.

Nessa ação de controle concentrado de constitucionalidade a controvérsia reside em saber se seria possível a revogação de uma imunidade tributária, matéria essa já analisada pela Corte Suprema, oportunidade em que tem prevalecido o entendimento de que: “A jurisprudência do STF é firme no sentido de que não existe direito adquirido à regime jurídico de imunidade tributária” (RMS 27396, 1ª Turma, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 02/03/16).

Outrossim, por ocasião do julgamento da ADIn 3.105, cujo tema central era a possibilidade de instituição de contribuição previdenciária a ser custeada por servidores públicos aposentados e respectivos pensionistas, prevaleceu a tese no sentido da “Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta” (Rel. Min. Cesar Peluso, Dj 18/02/05).

Porém, uma dúvida jurídica que ainda pode persistir, porquanto não integrou a fundamentação e os pedidos da ADIn 6.336, consiste em saber se a referida revogação da imunidade poderia produzir efeitos imediatos, ou então deveria aguardar o prazo de 90 (noventa) dias a fim de observar o princípio da anterioridade nonagesimal previsto no art. 195, § 6º, da CF/88.

1 A imunidade dos proventos de aposentadorias e pensões previdenciárias

A instituição e a cobrança das contribuições sociais previdenciárias, exigência patrimonial de natureza tributária, está embasada no princípio da solidariedade (art. 3º, I, CF/88), que por sua vez fundamenta a filiação obrigatória e o caráter contributivo dos sistemas públicos de Previdência Social, o que abrange os Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS destinados aos servidores públicos detentores de cargos efetivos (art. 40, CF/88), bem como Regime Geral de Previdência Social - RGPS destinado aos trabalhadores da iniciativa privada (art. 201, CF/88).

O poder/dever estatal de instituir e cobrar referidos tributos não possui caráter absoluto, encontrando limites que podem ser materializados em regras de imunidade e isenção tributárias. Enquanto a imunidade pode ser conceituada como uma limitação constitucional (prevista na CF/88) ao poder de tributar do Estado, as isenções representam uma limitação legal (prevista em normas infraconstitucionais) ao referido poder.

Um exemplo de imunidade aplicável à relação de custeio da Previdência Social pode ser encontrado no art. 195, II, da CF/88, o qual não permite a incidência de contribuição social sobre os proventos de aposentadorias e de pensões previdenciárias concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

Portanto, o aposentado, que continua trabalhando ou então volte a exercer alguma atividade laborativa, está dispensado de contribuir sobre os proventos decorrentes da sua aposentadoria, hipótese em que será obrigado a contribuir, apenas, sobre a renda que vier a auferir pelo desempenho de seu trabalho.

2 A Reforma da Previdência e a revogação da imunidade qualificada sobre os proventos dos beneficiários portadores de doença incapacitante

Uma das novidades normativas introduzidas pela Reforma da Previdência (EC 103/19) foi a revogação do § 21 do art. 40 da CF/88, que previa uma imunidade qualificada destinada aos servidores públicos aposentados e respectivos pensionistas, desde que fossem portadores de doenças incapacitantes. Oportuno registrar que a referida imunidade qualificada não fazia parte da redação original da CF/88, sendo incorporada ao Texto Constitucional por força da EC nº 47/05.

Ocorre que, até o advento da EC 103/19, tais aposentados/pensionistas somente deveriam contribuir para o RPPS sobre a parcela que excedesse o dobro do limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS, ou seja, o dobro do “Teto do RGPS” (hoje fixado em R\$ 6.101,06). Eis a literalidade do dispositivo constitucional revogado pela EC 103/19:

§ 21. A contribuição prevista no § 18 deste artigo incidirá apenas sobre as parcelas de proventos de aposentadoria e de pensão que superem o dobro do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 desta Constituição, quando o beneficiário, na forma da lei, for portador de doença incapacitante.

Referida revogação, materializada no art. 35, I, “a”, da EC 103/19, apresentou abrangência subjetiva imediata apenas em relação aos aposentados e pensionistas do RPPS da União. Isso porque, em relação aos integrantes dos RPPS dos entes subnacionais, ou seja, Estados, Distrito Federal e Municípios, o art. 36, II da EC 103/19 foi expresso em condicionar a produção dos

efeitos a edição de lei de iniciativa do respectivo Poder Executivo que venha a referendar integralmente tal revogação.

Com efeito, enquanto os entes subnacionais não promoverem essa alteração em suas legislações locais, os aposentados e pensionistas dos RPPS estaduais, distrital e municipais, continuarão sendo beneficiados com a imunidade qualificada prevista no § 21 do art. 40 da CF/88, de modo que somente sofrerão incidência de contribuição social sobre a parcela dos proventos que superem o dobro do “Teto do RGPS”.

Já no que se refere ao aspecto temporal de vigência, devemos considerar que a revogação de imunidade qualificada (art. 40, § 21, da CF/88) não foi destinatária de alguma regra específica de “vacatio legis”, a exemplo do que se verificou em relação aos dispositivos da Reforma Previdenciária que promoveram alterações nas alíquotas de contribuição social, que passaram a produzir efeitos apenas a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da data de publicação da EC 103/19.

Com efeito, inexistindo regra específica de “vacatio legis”, a conclusão que poderíamos alcançar é no sentido de que, a partir da vigência da Reforma Previdenciária, ou seja, 13 de novembro de 2019, os aposentados e pensionistas do RPPS da União, mesmo que portadores de doenças incapacitantes, passaram a sofrer incidência de contribuição social a partir do montante que superar o “Teto do RGPS”, o que se dá em observância à regra comum de imunidade prevista no § 18 do art. 40 da CF/88.

3. Aplicabilidade do princípio da anterioridade nonagesimal nos casos de revogação de imunidade tributária

Em matéria de financiamento da Seguridade Social, além das hipóteses de imunidades e isenções, o poder de tributar do Estado também encontra limites nos princípios constitucionais, como por exemplo aquele expressamente previsto no 195, § 6º, da CF/88, denominado de “princípio da anterioridade nonagesimal”.

Referido princípio estabelece que toda norma que instituir ou modificar (de forma mais onerosa) uma contribuição social somente terá vigência após decorridos 90 (noventa) dias da data de sua publicação.

A controvérsia jurídica que motivou a elaboração do presente artigo consiste em saber se a revogação de uma imunidade deveria ou não se sujeitar ao princípio da anterioridade nonagesimal, somente produzindo efeitos após o transcurso de 90 dias da data da norma revogadora, ou então podendo irradiar seus efeitos tão logo seja publicada no Diário Oficial da União.

Compulsando a jurisprudência do STF, não localizamos algum precedente que tenha se debruçado especificamente acerca da referida controvérsia. Identificamos, outrossim, julgados que abordam os efeitos da revogação de normas isentivas ou então de benefícios fiscais genericamente considerados, no que percebemos uma significativa alteração de entendimento jurisprudencial, que no passado se manifestava pela não incidência do princípio da anterioridade, porém, em julgados mais recentes passou a reconhecer a aplicação dessa norma principiológica para as hipóteses de revogação de algum benefício fiscal.

No período anterior a CF/88, merece referência a Súmula de nº 615 do STF, editada no ano de 1984 e apresentando o seguinte enunciado: “o princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da CF) não se aplica à revogação de isenção do ICM”.

Sob a égide da CF/88, também encontramos precedentes na mesma linha jurisprudencial, ou seja, contrário à incidência do princípio da anterioridade nas hipóteses de revogação de normas isentivas. É o que podemos verificar no julgamento do RE 204.062 (2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 19/12/96), oportunidade em que prevaleceu o seguinte entendimento: “revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível. Em caso assim, não há que se observar o princípio da anterioridade, dado que o tributo já é existente”.

Em tais hipóteses, a jurisprudência do STF vinha se firmando no sentido de que a revogação da norma isentiva não constitui majoração ou criação de tributo, configurando-se, apenas, a extinção de um incentivo fiscal que não enseja a aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal. Com efeito, revogada a isenção, a obrigação tributária seria restabelecida imediatamente.

Porém, ao compulsar julgados mais recentes, podemos perceber que ambas as Turmas do STF vêm apresentando uma alteração no seu entendimento jurisprudencial acerca dessa matéria, passando a considerar, de forma mais abrangente, que a redução ou a supressão de algum benefício ou incentivo fiscal deverá observar o princípio da anterioridade nonagesimal.

É o que podemos verificar no julgamento proferido recentemente (junho/2020) pela 1ª Turma no RE 1253706 (Rel. Min. Rosa Weber, DJe 22/06/20), oportunidade em que restou assentado o entendimento no sentido de que o aumento indireto de um tributo, o que pode se materializar mediante a redução da alíquota de um incentivo fiscal, atrai a incidência do princípio da anterioridade (geral e nonagesimal), conforme extraímos da seguinte ementa:

DIREITO TRIBUTÁRIO. REINTEGRA. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DO PERCENTUAL. AUMENTO INDIRETO DE TRIBUTO. PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE GERAL E NONAGESIMAL. OBSERVÂNCIA. (...).

1. O entendimento assinalado na decisão ora agravada está em consonância com a jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal. O aumento indireto de tributo, mediante a redução da alíquota de incentivo fiscal, atrai a incidência do princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constantes no art. 150, III, "b e c", da Constituição Federal. (...)

Também, nesse sentido, podemos citar as seguintes decisões proferidas pela 1ª Turma do STF: RE 1.259.401, Rel. Min. Alexandre de Moraes, DJe 21/05/20; RE 1.214.919, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe 11/10/19; RE 1.193.854, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 10/10/19; RE 964.850, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 28/06/18; RE 983.821, Rel. Min. Rosa Weber, DJe 16/04/18.

No âmbito da 2ª Turma do STF, também encontramos decisões recentes que reconhecem a necessidade de ser observado o princípio da anterioridade nonagesimal na hipótese de estarmos diante de uma majoração direta ou indireta de tributo. Eis precedente que corrobora esse entendimento:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – MATÉRIA TRIBUTÁRIA – REGIME ESPECIAL DE REINTEGRAÇÃO DE VALORES TRIBUTÁRIOS PARA AS EMPRESAS EXPORTADORAS – REINTEGRA – INSTITUÍDO PELA LEI Nº 12.546/2011 – REDUÇÃO DE INCENTIVO FISCAL – DECRETO Nº 8.415/2015 – MAJORAÇÃO INDIRETA DE TRIBUTO – EXIGÊNCIA DE OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL (CF, ART. 195, § 6º) – DECISÃO QUE SE AJUSTA À JURISPRUDÊNCIA À ORIENTAÇÃO PREVALECENTE NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (...) (RE 1150649 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, DJe 15/05/20)

Nesse mesmo sentido, foram os seguintes julgados proferidos pela 2ª Turma do STF: RE 629.478, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 13/05/20; RE 1.193.858, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 22/10/19; RE 1.068.092, Rel. Min. Celso de Mello, DJe 09/10/19; RE 1.091.378, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 11/09/19; RE 1.087.365, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 06/08/19; RE 1.081.041, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 27/07/18; RE 1.105.918, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 27/06/18.

Com efeito, a partir dos precedentes jurisprudenciais citados anteriormente, podemos extrair que ambas as Turmas do STF, por intermédio de votos proferidos por todos os Ministros da Corte, vêm decidindo que se aplica o princípio da anterioridade tributária, geral e nonagesimal, nas hipóteses de redução ou de supressão de benefícios ou de incentivos fiscais, haja vista que tais situações configuram majoração indireta de tributos.

Conclusão: inconstitucionalidade da Reforma Previdenciária na revogação da imunidade qualificada dos proventos de aposentadorias e pensões

Da mesma forma que se verifica com a supressão e/ou redução de um benefício ou incentivo fiscal, a revogação de uma imunidade acarreta a majoração da carga tributária suportada por aquele que estava contemplado com a referida limitação ao poder estatal de tributar.

Essa foi a situação enfrentada por milhares de aposentados e pensionistas do RPPS da União que, na condição de pessoas portadoras de doenças incapacitantes, até 12/11/19 estavam contemplados com a imunidade qualificada prevista no art. 40, § 21, da CF/88, que lhes assegurava a não incidência de contribuição social sobre o valor dos proventos que não superasse a quantia de R\$ 12.202,12 (dobro do “Teto do RGPS”), mas que, a partir de 13/11/19, data da vigência da Reforma Previdenciária (EC 103/19), passaram a sofrer a incidência de contribuição social sobre o montante dos proventos que superasse a quantia de R\$ 6.101,06 (“Teto do RGPS”).

S.m.j., em conformidade com o atual e pacífico entendimento jurisprudencial do STF acerca da matéria, eis aqui uma afronta ao princípio da anterioridade nonagesimal, consubstanciado no art. 195, § 6º, da CF/88, o que evidencia uma hipótese de inconstitucionalidade da Reforma Previdenciária.

Em observância a essa norma principiológica, o legislador reformista deveria ter incluído a revogação do § 21 do art. 40 da CF/88 na cláusula de vigência prevista no art. 36, I, da EC 103/19, de modo que a supressão da referida imunidade qualificada somente produzisse efeitos a partir primeiro dia do quarto mês subsequente ao da data de publicação da Reforma Previdenciária.

A repercussão prática dessa inconstitucional produção de efeitos imediatos da revogação da imunidade qualificada, consiste no fato de que os aposentados e pensionistas do RPPS da União, portadores de doenças incapacitantes, que passaram a sofrer desconto de contribuição previdenciária sobre os proventos que não superaram a quantia de R\$ 12.202,12 (dobro do “Teto do RGPS”), fazem jus à repetição do indébito, ou seja, a devolução do valor que foi indevidamente descontado no período de 03 (três) meses relativo à anterioridade nonagesimal.

¹ FERNANDO MACIEL é Procurador Federal em Brasília, Mestre em Direito das Relações Sociais e Trabalhistas pelo Centro Universitário do Distrito Federal – UDF, Máster em Prevenção e Proteção de Riscos Laborais pela Universidade de Alcalá de Henares (Madrid/Espanha), Especialista em Direito de Estado pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS, Professor de Direito Previdenciário.

² EDUARDO FERNANDO MACIEL é Estudante de Direito no Centro Universitário de Brasília - UNICEUB.

Texto divulgado por VERITAE, em Edição 2020/Set/23 e publicado no site www.veritae.com.br, Seção ARTIGOS.

As opiniões expressas nesta Seção são de responsabilidade de seus Autores, sendo, a divulgação por VERITAE Orientador Empresarial, devidamente autorizada pelos mesmos.

VERITAE

Edições Trabalhistas, Previdenciárias e de Segurança e Saúde no Trabalho

ISSN 1981-7584

[Envie-nos seu Artigo: veritae@veritae.com.br](mailto:veritae@veritae.com.br)

www.veritae.com.br

Visite-nos no [Facebook!](#)