

A REFORMA PREVIDENCIÁRIA E O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

*The social security reform and the principle
of prohibiting confiscation*

Rômulo Silva Duarte¹

SUMÁRIO 1. Introdução; 2. A vedação constitucional à utilização de tributo com efeito de confisco; 2.1. A vedação à tributação sem regra matriz constitucional; 2.2. A insuportabilidade da carga tributária; 3. As contribuições previdenciárias para o RPPS; 3.1. Um breve reporte ao caminho do perfil e destinação constitucional; 3.2. A EC 103/2019; 4. As implicações da vedação à tributação confiscatória sobre a Reforma Previdenciária; 5. Conclusão; Referências bibliográficas.

RESUMO O trabalho examina os pontos de confluência entre a EC 103/2019 – veículo jurídico-normativo da Reforma Previdenciária – e a vedação constitucional à utilização de tributo com efeito de confisco. Propõe-se a identificar os principais conteúdos metodológicos para o enfrentamento dos problemas inevitáveis, a partir das fontes jurídicas existentes e das principais ferramentas de interpretação e aplicação do Direito.

Palavras-chave: Reforma. Previdência. Contribuições Previdenciárias. Princípio. Confisco.

ABSTRACT The paper examines the points of confluence between EC 103/2019 – legal-normative vehicle for Social Security Reform – and the constitutional prohibition against the use of taxes with effect of confiscation. It's proposed to identify the main methodological contents for facing the inevitable problems, from the existing legal resources and the main tools of interpretation and application of the Law.

Keywords: Social security reform. Social security contributions. Principle. Confiscation.

¹ Procurador do estado de São Paulo.

1. INTRODUÇÃO

A EC 103/2019, que alterou o sistema de previdência social brasileiro, preparou dificuldades e desafios para um novo encontro entre as contribuições sociais do RPPS e o princípio constitucional que veda a utilização de tributos com efeito de confisco.

Desde a vedação à tributação sem regra matriz constitucional até a interdição de instituição de carga tributária insuportável a comprometer os rendimentos do contribuinte, o princípio do não confisco, cláusula pétrea que é (art. 60, § 4º, inc. IV, da CF), coloca-se em tensão com o propósito de equilíbrio financeiro e atuarial buscado pelo constituinte reformador.

O escorreito desate dessa tensão, como se trabalhará neste artigo, passa pela análise das fontes jurídicas existentes e das principais ferramentas de interpretação e aplicação do Direito, em atenção ao rigor metodológico.

2. A VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL À UTILIZAÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO

2.1. A vedação à tributação sem regra matriz constitucional

A Constituição é o marco jurídico-normativo que dá suporte à atividade tributária do Estado², definindo e delimitando as realidades econômicas aptas a, juridicamente, ser atribuídas³ ao patrimônio público.

Trocando em miúdos, é a Constituição que define e delimita quais as expressões de riqueza que estarão expostas à arrecadação tributária⁴, de cuja natureza jurídica participam as contribuições previdenciárias para custeio do RPPS⁵.

2 MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 1391; STF, ADI 2.551 MC-QO, rel. min. Celso de Mello, j. 2/4/2003, P, DJ de 20/4/2006.

3 Sobre a atributividade: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 32.

4 STF, ADI 447, rel. min. Octavio Gallotti, voto do min. Carlos Velloso, j. 5/6/1991, P, DJ de 5/3/1993.

5 STF, ADI 3.105 e ADI 3.128, rel. p/ o ac. min. Cezar Peluso, j. 18-8-2004, P, DJ de 18/2/2005.

Metodologicamente, portanto, põe-se o direito de propriedade como expressão individual (art. 5º, inc. XX, da CF) e, após, se escrutina cada uma das possibilidades, autorizadas pela Constituição, para que parcela desse direito concorra para os esforços coletivos encarnados pelo Estado, encampados que são pelos valores de solidariedade social (art. 3º da CF) e de capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF)⁶.

Tais premissas apontam para a primeira manifestação da vedação constitucional à utilização de tributo com efeito de confisco: a vedação à tributação sem regra matriz constitucional⁷.

Nesses termos, a imposição tributária que não se apoiar em explícito permissivo constitucional avançará sobre o direito de propriedade sem causa ou justificação jurídica e, pela específica manifestação desse direito no campo da tributação⁸, revestido na vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, será considerada inválida constitucionalmente.

2.2. A insuportabilidade da carga tributária

Tornou-se cláusula de estilo nas fontes doutrinárias, bem como em manifestações de Cortes judiciais, a noção de que o poder de tributar envolve o poder de destruir⁹.

Dessa noção se extrai a segunda manifestação da vedação constitucional à utilização de tributo com efeito de confisco: a vedação à tributação que, embora amparada em regra matriz constitucional, avance sobre o direito de propriedade sob tal medida que acabe por destruí-lo.

Metodologicamente, a incidência desse limite constitucional à arrecadação tributária não é de simples identificação ou definição.

6 Com efeito, deixando ao domínio privado, como regra, a produção e circulação de riqueza (art. 170 da CF), as atividades estatais terão como financiamento natural a arrecadação de tributos. Sobre o tema: NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: Contributo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, p. 204-216.

7 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, p. 146-149.

8 Constata-se ser senso comum na doutrina dos direitos fundamentais a correção do método de se especificar cada expressão desses direitos segundo o conteúdo temático de seu âmbito de proteção (ANDRADE, Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, p. 292-293).

9 ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio da. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*, p. 320.

Ao revés de específico registro histórico nacional¹⁰ e de experiências do direito comparado¹¹, o atual regime jurídico-constitucional não definiu um critério exato para a verificação do que seria uma carga tributária insuportável¹², mas positivou um conceito jurídico indeterminado¹³ (art. 150, inc. IV, da CF), para cuja definição da exatidão e alcance se esforçam doutrina e jurisprudência.

Versando exatamente sobre contribuições previdenciárias para o RPPS, as considerações do min. Celso de Mello, constantes do Acórdão da MC na ADI 2.010, são importantes:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade – trate-se de tributos não vinculados ou cuide-se de tributos vinculados –, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, a prática de atividade profissional lícita e a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).

Dentro dessa perspectiva, entendo que se evidencia o caráter confiscatório, vedado pelo texto constitucional, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte¹⁴.

No Acórdão do RE 448.432 AgR, as observações do min. Joaquim Barbosa:

A caracterização do efeito confiscatório pressupõe a análise de dados concretos e de peculiaridades de cada operação ou situação, toman-

10 A Constituição de 1934 previu dois interessantes e exatos limites à atividade tributária: “art. 185 - Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento”; e “art. 184, parágrafo único - As multas de mora por falta de pagamento de impostos ou taxas lançados não poderão exceder de dez por cento sobre a importância em débito”.

11 Como relata Ricardo Lobo Torres, a jurisprudência argentina chegou a impor o exato limite de 33% para a incidência tributária não confiscatória. *In*: TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 56.

12 DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*, p. 266.

13 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 145.

14 STF, MC na ADI 2.010, rel. min. Celso de Mello, j. 30-9-1999.

do-se em conta custos, carga tributária global, margens de lucro e condições pontuais do mercado e de conjuntura social e econômica¹⁵.

Portanto, nessa perspectiva, a definição do que é tributo com efeito de confisco dependerá de genuíno exame casuístico, amparado por dados extraídos da realidade em que incide¹⁶.

3. AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PARA O RPPS

3.1. Um breve reporte ao caminho do perfil e destinação constitucional

O primeiro registro encontrado de uma legislação que instituiu contribuições pecuniárias compulsórias a servidores públicos foi o Decreto-lei nº 288/1938 (editado pela União), que criou o Instituto de Previdência e Assistência dos Servidores do Estado (Ipase) e previu que seus contribuintes obrigatórios (art. 3º) sofreriam desconto em folha de uma percentagem sobre sua remuneração, em alíquotas que variavam de 4% a 7% (art. 22).

Após a Constituição de 1946 e até a redação original da Constituição de 1988, em regra os entes federativos se alçaram a únicos mantenedores dos RPPS, realidade em que, portanto, inexisteram, como regra, contribuições obrigatórias¹⁷.

Somente com a EC 3/1993 foram as contribuições previdenciárias renovadas como fonte de receita, ao menos para o RPPS da União (art. 40, § 6º, da CF).

A EC 20/1998, por sua vez, prescreveu ao RPPS o caráter contributivo (art. 40 da CF), vedando o estabelecimento de tempos de contribuição fictícios (art. 40, § 10, da CF).

Mas foi a EC 41/2003 que introduziu as modificações mais significativas em termos de contribuições previdenciárias para o RPPS. Previu expressamente o caráter da solidariedade (art. 40 da CF) e introduziu a

15 STF, RE 448.432 AgR, rel. min. Joaquim Barbosa, j. 20/4/2010, 2ª T, DJE de 28/5/2010.

16 Sobre a resolução de problemas jurídicos a partir dos dados materiais do próprio problema: LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*, p. 201.

17 Em geral, os sistemas públicos de previdência limitavam-se a instituir contribuições para sustentar os pagamentos das pensões por morte.

obrigatoriedade da instituição de contribuição previdenciária para o custeio do RPPS (art. 149, § 1º, da CF). Ao mesmo passo, suplantou a chamada integralidade, regra pela qual o cálculo dos benefícios previdenciários tomava por base a totalidade da remuneração no cargo efetivo em que o servidor alcançou a inatividade ou legou pensão, passando, então, a vincular o cálculo dos benefícios às remunerações utilizadas como base para as contribuições (art. 40, § 3º, da CF).

Nesse ponto, superou a vigente concepção da aposentadoria como mera etapa do vínculo funcional, em que o inativo continuava percebendo valores como se em atividade ainda estivesse¹⁸.

Ainda, e na esteira da mencionada solidariedade, superando o entendimento jurisprudencial firmado pelo STF sob o parâmetro da EC 20/1998, previu autorização para instituição de contribuições previdenciárias a incidir sobre proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo sistema (art. 40, § 18, da CF).

Como notou a doutrina¹⁹ e definiu a jurisprudência do STF²⁰, o caráter da solidariedade sustentara a imposição de contribuição previdenciária aos inativos e pensionistas do RPPS.

Assim, as características que delinearam o perfil e formaram a destinação constitucional das contribuições previdenciárias vertidas ao RPPS, ora se aproximaram da contributividade dos ativos, ora se voltaram à solidariedade dos inativos.

Com efeito, se o constituinte reformador tomou a extensão das contribuições previdenciárias para definir a extensão dos potenciais benefícios para os ativos, nada mais natural do que concluir pela existência de explícita correlação entre contribuição e benefício, donde se extraiu sua nota de referibilidade ou sinalagmaticidade²¹.

18 BEDONE, Igor Volpato; FERREIRA, Juliana de Oliveira Duarte. *Direito Previdenciário Público: Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos do Estado de São Paulo*, p. 129.

19 BEDONE, Igor Volpato; FERREIRA, Juliana de Oliveira Duarte. Ob. cit. p. 33.

20 STF, ADI 3.105 e ADI 3.128, rel. p/ o ac. min. Cezar Peluso, j. 18/8/2004, P, DJ de 18/2/2005.

21 STF, RE 593.068, rel. min. Roberto Barroso, j. 11/10/2018, P, DJ de 22/3/2019.

Com propósito diverso, tomando como ponto de partida a não inovação em matéria de benefícios para os inativos, as contribuições previdenciárias deles exigidas se deram em reforço ao equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS, sem compromisso, portanto, com qualquer referibilidade ou sinalagmaticidade²².

Em suma: ainda que até então não houvéssomos alcançado segurança sobre essas noções nas fontes doutrinárias e na experiência jurisprudencial, autorizada é a conclusão de que, seja pelo perfil jurídico-positivo, seja pela evolução histórica do texto constitucional, o caráter contributivo do RPPS impôs contribuições previdenciárias para os ativos, desde que observadas bases mínimas de referibilidade e sinalagmaticidade, enquanto seu caráter solidário impôs contribuições previdenciárias aos inativos e pensionistas, sem que essas características fossem asseguradas.

3.2. A EC 103/2019

Investigando as alterações promovidas pela EC 103/2019 no RPPS, nota-se a pretensão de profunda alteração na estrutura do seu custeio e, por decorrência, no regime jurídico das contribuições previdenciárias.

O RPPS permanece de caráter contributivo e solidário (art. 40 da CF), porém, verifica-se, *a priori*, a superação da anterior correlação entre contribuição e benefício, antes explicitamente positivada para os ativos.

Com efeito, suprimiu-se do art. 149, § 1º, da CF, a expressão “em benefício destes”, que qualificava o destino do produto da arrecadação das contribuições previdenciárias, ao mesmo tempo em que se previu nova característica para a tributação – a progressividade; e também nova causa suficiente – a existência de déficit atuarial (art. 149, §§ 1º-A a 1º-C, da CF).

Inovando em matéria de competência legislativa, reservou à lei complementar federal a estipulação de parâmetros para apuração da base de cálculo e definição das alíquotas das contribuições previdenciárias (art. 40, § 22º, inc. X, da CF).

22 Como decidiu o STF quando entendeu inexigível, sem lei que o estabeleça, o direito à “desaposentação”: STF, RE 827.833, rel. min. Roberto Barroso, red. p/ acórdão, min. Dias Toffoli, j. 26/10/2016, P, DJ de 2/10/2017.

A outrora previsão constitucional de vinculação do cálculo dos benefícios às remunerações utilizadas como base para as contribuições foi suprimida, de maneira que os critérios atuais estarão sob o domínio da legislação infraconstitucional (art. 40, § 3º, da CF).

Colocado esse cenário, permite-se a leitura, neste momento, de que a alteração formal da Constituição superou a anterior correlação entre contribuição e benefício, não mais podendo se extrair do ordenamento constitucional a nota de referibilidade ou sinalagmaticidade, ao menos como antes formulada e desenvolvida pela experiência jurídica a favor dos servidores em atividade.

E, ampliando o grau de participação dos inativos (art. 149, §§ 1º-A a 1º-B, da CF), aprofunda a leitura do critério de solidariedade como fonte da respectiva tributação.

Nesses termos, o RPPS aproxima-se mais das características do modelo bismarckiano, deslocando o foco do custeio de uma relação tipicamente sinalagmática para uma relação tipicamente securitária, realçando a necessidade de se garantir a higidez financeira e atuarial do sistema²³.

4. AS IMPLICAÇÕES DA VEDAÇÃO À TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA SOBRE A REFORMA PREVIDENCIÁRIA

Colocada brevemente a atual moldura jurídico-constitucional das contribuições previdenciárias para o RPPS, que surge com a EC 103/2019, e cujo acerto de sua interpretação passa inevitavelmente pela leitura de seu desenvolvimento histórico, é importante assinalar que um dos pontos mais sensíveis de análise, que, para além do óbvio interesse jurídico, reúne contornos sociais e econômicos, é seu encontro com o princípio constitucional da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco.

Ao superar a característica de referibilidade ou sinalagmaticidade que marcara a contribuição previdenciária vertida pelos ativos, bem como ao aprofundar o contributo solidário exigido dos inativos, a EC 103/2019 realça a superação de uma relação “contribuição-benefício” para uma relação “contribuição-custeio”, positivando novas causas ou

23 PACHECO FILHO, Calino Ferreira. *Seguridade Social e Previdência: situação atual*, p. 71-84.

justificações jurídicas para a respectiva tributação, como, por exemplo, a existência de déficit atuarial (art. 149, §§ 1º-A a 1º-C, da CF).

Disso resulta a existência de regra matriz constitucional, a superar a primeira manifestação do princípio da vedação à tributação confiscatória.

Os grandes problemas metodológicos, linguísticos e factuais surgirão no escrutínio quanto à insuportabilidade da carga tributária.

Essa verificação, cuja sede será mesmo o controle abstrato de constitucionalidade, necessitará do maior aprofundamento concreto possível²⁴, em particular atenção à assimetria social e econômica existente entre as regiões de nossa federação, bem como aos indicadores de renda de cada uma das categorias profissionais tributadas, e sem que deixe escapar – é bom dizer – o rigor do método e da linguagem, sob pena de captura política e ideológica em temática deveras sensível aos atingidos.

5. CONCLUSÃO

O trabalho propôs-se a identificar os principais parâmetros metodológicos para o enfrentamento dos problemas derivados do encontro entre as inovações em matéria de contribuições previdenciárias para o RPPS, forjadas na EC 103/2019, com o princípio constitucional da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco.

Quanto à primeira de suas manifestações, a vedação à tributação sem regra matriz constitucional, a EC 103/2019, com pretensão de profunda alteração na estrutura do custeio do sistema, previu novas causas ou justificações suficientes, aptas a servir de parâmetro à instituição de novo critério de tributação – progressividade, bem como nova destinação – a correção de déficit atuarial, ainda que em prejuízo à ideia de referibilidade ou sinalagmaticidade, até então vigente.

Quanto à segunda de suas manifestações – a vedação à insuportabilidade da carga tributária – não há outro caminho senão concluir, no

24 O que é instrumentalizado por meio dos mecanismos previstos no art. 9º, § 1º, da Lei nº 9.868/1999: “Em caso de necessidade de esclarecimento de matéria ou circunstância de fato ou de notória insuficiência das informações existentes nos autos, poderá o relator requisitar informações adicionais, designar perito ou comissão de peritos para que emita parecer sobre a questão, ou fixar data para, em audiência pública, ouvir depoimentos de pessoas com experiência e autoridade na matéria.”

âmbito deste estudo, pela necessidade do maior aprofundamento concreto possível, em particular atenção à assimetria social e econômica existente entre as regiões de nossa federação, bem como aos indicadores de renda de cada uma das categorias profissionais tributadas, e sem que deixe escapar – é bom dizer – o rigor do método e da linguagem, sob pena de captura política e ideológica em temática deveras sensível aos atingidos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADE, Vieira de. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Almedina, 2004.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2016.

BEDONE, Igor Volpato; FERREIRA, Juliana de Oliveira Duarte. **Direito Previdenciário Público: Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos do Estado de São Paulo**. Salvador: Juspodivm, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2013.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2019.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2014.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: Contributo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998.

PACHECO FILHO, Calino Ferreira. **Seguridade Social e Previdência: situação atual**. In: Indic. Econ. FEE, Porto Alegre, v. 39, n. 3, 2012.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio da. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.