



---

## Solução de Consulta nº 176 - Cosit

**Data** 28 de dezembro de 2020

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

BENEFÍCIO FISCAL. IMUNIDADE. DUPLO TETO. REVOGAÇÃO. VIGÊNCIA. ANTERIORIDADE. EFICÁCIA. REFORMA DA PREVIDÊNCIA.

O novo patamar de contribuição em razão da revogação do § 21 do art. 40 tem vigência a partir de 13 de novembro de 2019. Por força do disposto no art. 36, inciso III, a alteração com origem no art. 35, inciso I, alínea "a" da Emenda Constitucional nº 103, de 2019, tem vigência a partir da data de sua publicação.

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal de 1988, art. 40, § 21; Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019, art. 35, alínea "a", e art. 36, inciso III.

## **Relatório**

A presente consulta foi apreciada nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Trata-se de dúvida sobre a vigência da revogação do § 21 do art. 40 da Constituição Federal, que prevê a incidência da contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), apenas sobre os valores que superem o dobro do limite máximo estabelecido para os benefícios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), no caso dos beneficiários portadores de doença incapacitante, também conhecido como "duplo teto".

3. Tal revogação foi promovida pela Emenda Constitucional (EC) nº 103, publicada em 13 de novembro de 2019, que, por meio do seu art. 36, inciso III, determina como data de vigência para a supressão do § 21, a publicação da referida emenda. Entretanto, devido ao

fato de que o indigitado parágrafo revogado contém imunidade de contribuições previdenciárias, suscita-se a aplicação da anterioridade prevista no art. 195, § 6º da Carta Magna, o que acarretaria possível conflito com a vigência imediata do ato revogatório.

4. A consulente entende questiona sobre a aplicação da tese segundo a qual a incidência da alíquota de 11% de contribuição previdenciária sobre a parcela de proventos de aposentadoria ou de pensão que supere o teto dos benefícios do regime geral de previdência social é imediata:

[...] Sob essa ótica, parece indelével o firmamento da tese de que a incidência da alíquota de 11% de contribuição previdenciária sobre a parcela de proventos de aposentadoria e/ou de pensão que supere o teto dos benefícios do regime geral de previdência social é imediata, isto é, vigora a partir da publicação da EC nº 103, de 13 de novembro de 2019, que revogou o § 21 do art. 40 da Constituição Federal no âmbito da União Federal. Em outros termos, não se aplicaria a anterioridade nonagesimal nesse caso de revogação da imunidade parcial de aposentados e pensionistas.

5. Por fim, formula seu questionamento nos seguintes termos:

Qual o início da vigência da revogação do § 21 do art. 40 da Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019, no âmbito da União Federal, para efeito de recolhimento de contribuição previdenciária: em novembro de 2019, ao se considerar extinta a imunidade parcial até então prevista no supracitado parágrafo, uma vez que a majoração da alíquota de contribuição previdenciária, de 0% para 11%, sobre a parcela de proventos de aposentadoria ou pensão que supere o limite máximo estabelecido para os benefícios do Regime Geral de Previdência Social, mas não supere o dobro desse limite, pode ser interpretada de forma análoga à revogação de isenção, entendimento amparado na jurisprudência de que a revogação de uma norma que confere isenção ao contribuinte não constitui majoração ou criação de tributo; ou, alternativamente, em fevereiro de 2020, ao se observar o princípio da anterioridade nonagesimal preceituado para as contribuições previdenciárias para a seguridade social pelo § 6º do art. 195 da Carta Magna?

## Fundamentos

6. Preliminarmente, transcrevem-se os dispositivos legais sob análise.

### **Constituição Federal de 1988**

Art. 40. O regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargos efetivos terá caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente federativo, de servidores ativos, de aposentados e de pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial.

(...)

§ 18. Incidirá contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime de que trata este artigo que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que

trata o art. 201, com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos.

(...)

§ 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.

(...)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

(...)

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:

(...)

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

### **Emenda Constitucional nº 103, de 2019**

Art. 35. Revogam-se:

I - os seguintes dispositivos da Constituição Federal:

a) o § 21 do art. 40;

(...)

Art. 36. Esta Emenda Constitucional entra em vigor:

I - no primeiro dia do quarto mês subsequente ao da data de publicação desta Emenda Constitucional, quanto ao disposto nos arts. 11, 28 e 32;

II - **para os regimes próprios de previdência social dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios**, quanto à alteração promovida pelo art. 1º desta Emenda Constitucional no art. 149 da Constituição Federal e às revogações previstas na alínea "a" do inciso I e nos incisos III e IV do art. 35, na data de publicação de lei de iniciativa privativa do respectivo Poder Executivo que as refere integralmente;

III - **nos demais casos, na data de sua publicação.**

Parágrafo único. A lei de que trata o inciso II do **caput** não produzirá efeitos anteriores à data de sua publicação. (grifo nosso)

7. Os limites previstos no art. 150, inciso III, alíneas "b" e "c", doravante anterioridade do exercício e anterioridade mínima, respectivamente, impedem a instituição ou majoração de tributos dentro de prazos determinados. No caso da alínea "b", no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Na hipótese da alínea "c", antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea "b".

7.1 Por seu turno, a anterioridade prevista no art. 195, § 6º da Carta da República, doravante anterioridade especial, impede que as contribuições para financiamento do sistema de Seguridade Social sejam cobradas antes do interregno de noventa dias da publicação da lei que instituir ou modificar as referidas contribuições sociais, não havendo a necessidade de observar a anterioridade do exercício.

8. A revogação do § 21 foi promovida pela alínea "a" do art. 35 da EC transcrita acima, sendo que a vigência desta é a data de sua publicação, por determinação do inciso III do art. 36 da mesma emenda. Ressalte-se que o mesmo § 21 tem prazo de vigência diverso, na hipótese prevista no inciso II do mesmo art. 36, exclusiva para os regimes próprios dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

9. Dito isso, a dúvida suscitada pela consulente é se o prazo da anterioridade prevista no parágrafo 6º do art. 195 da Constituição se aplica ao presente caso.

10. A imunidade é matéria típica do texto constitucional, que suprime a competência tributária quando verificados certos pressupostos, situações ou circunstâncias. Modifica-se, portanto, por meio de emenda constitucional, e não por meio de lei específica.

11. No que tange à exigência do novo patamar da contribuição previdenciária, cabe ressaltar que o art. 36 da Emenda Constitucional nº 103, de 2019, estabeleceu a vigência do dispositivo ab-rogante da imunidade ora discutida na data da publicação do texto constitucional reformador.

12. A regra do art. 35, inciso I, alínea "a" por força do disposto no art. 36, inciso III, da Emenda Constitucional nº 103/2019, tem vigência a partir da publicação da referida emenda.

13. Assim, adota-se o entendimento de que a Emenda Constitucional nº 103, de 2019, entrou em vigor na data de sua publicação, em 13 de novembro de 2019, e pode ter sua cobrança iniciada a partir de tal data.

## Conclusão

14. Do exposto, soluciona-se a presente consulta para responder à consulente que o novo patamar de contribuição em razão da revogação do § 21 do art. 40 tem vigência a partir de 13 de novembro de 2019. Por força do disposto no art. 36, inciso III, a alteração com origem no art. 35, inciso I, alínea “a” da Emenda Constitucional nº 103, de 2019, tem vigência a partir da data de sua publicação.

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação para aprovação.

*Assinatura digital*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Copen

## Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

*Assinatura digital*

FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit