

PARECER

CONSULENTES

ASSOCIAÇÃO DOS JUÍZES DO RIO GRANDE DO SUL – AJURIS E
UNIÃO GAÚCHA EM DEFESA DA PREVIDÊNCIA SOCIAL E PÚBLICA

OBJETO

LEI COMPLEMENTAR DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL Nº. 13.758/11.
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SERVIDORES ESTADUAIS.
DIFERENCIAÇÃO ENTRE OS REGIMES FINANCEIROS DE REPARTIÇÃO SIMPLES E
DE CAPITALIZAÇÃO.

SUMÁRIO

1. A CONSULTA. 2. O PARECER. 2.1. INTRODUÇÃO. 2.2. PROGRESSIVIDADE
INDIRETA. 2.3. INCONSTITUCIONALIDADE DA BASE DE CÁLCULO E
CONSEQÜENTE INSUBSISTÊNCIA DA ALÍQUOTA. 2.4. VIOLAÇÃO AO DEVER DE
PREVISÃO LEGAL DA FORMA DE ACOMPANHAMENTO E FISCALIZAÇÃO DOS
RECURSOS PROVENIENTES DE CONTRIBUIÇÕES. 2.5. DESIGUALDADE ENTRE OS
SERVIDORES ESTADUAIS. 2.6. VIOLAÇÃO AO DEVER DE EQUIVALÊNCIA ENTRE
CONTRIBUIÇÃO E BENEFÍCIO. 2.7. EFEITO CONFISCATÓRIO. 2.8. VIOLAÇÃO
AO DEVER ESTATAL DE COBRIR INSUFICIÊNCIAS FINANCEIRAS. 3.
CONCLUSÕES.



1. A CONSULTA

1.1 As Consulentes são entidades que defendem interesses de servidores do Estado do Rio Grande do Sul, os quais contribuem para o Regime Próprio de Previdência Social desse mesmo Estado.

1.2 Recentemente, foi publicada a Lei Complementar Estadual nº. 13.758/11, alterando a forma de contribuição para a Previdência do Estado. Estabeleceu-se um Regime Financeiro de Repartição Simples, ao qual estarão submetidos os servidores públicos que ingressaram no serviço público estadual até a entrada em vigor da referida Lei Complementar; e um Regime Financeiro de Capitalização, para os servidores que o fizerem a partir do início da sua vigência.

1.3 Para o primeiro regime – de Repartição Simples – a contribuição previdenciária será de 14% sobre o total do salário de contribuição, previstas deduções diferenciadas na base de cálculo, tendo como parâmetro o valor limite estabelecido para benefícios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS); a contribuição do Estado será o dobro daquela descontada do servidor; e não há especificação quanto à forma de acompanhamento e fiscalização da destinação às verbas recolhidas. No segundo regime – de Capitalização – os segurados recolherão 11% sobre a remuneração ou subsídio efetivamente recebido; a contribuição do Estado será idêntica àquela do servidor e há criação de um Fundo Previdenciário (FUNDOPREV), ao qual serão destinados os recursos arrecadados.

1.4 Diante desse quadro, honram-me as Consulentes com pedido de emissão de parecer questionando a constitucionalidade da contribuição previdenciária instituída pela Lei Complementar nº. 13.758/11.



2. O PARECER

2.1 INTRODUÇÃO

2.1.1 A Lei Complementar nº. 13.758, publicada em 18 de julho deste ano, trata do Regime Próprio de Previdência Social do Rio Grande do Sul. O projeto de Lei Complementar Estadual nº. 189/11, que lhe deu origem, foi justificado pelo Poder Executivo como sendo *“uma solução estrutural para a Previdência Estadual”*, a fim de *“reverter um quadro histórico”* de déficit e promover o *“estancamento do passivo previdenciário”*.

2.1.2 Para tanto, segregou os contribuintes em função do seu ingresso no serviço público, se antes ou após a vigência da própria Lei Complementar, criando regimes financeiros diferenciados para cada um dos grupos de servidores.

2.1.3 Com efeito, os servidores públicos que ingressaram na carreira estadual até a entrada em vigor dessa Lei Complementar estarão sujeitos às regras do Regime Financeiro de Repartição Simples.

2.1.4 Para esse regime, o projeto de Lei Complementar Estadual nº. 189/11, enviado pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo, previa alíquotas progressivas de 11% sobre a remuneração menor ou igual ao limite do Regime Geral da Previdência Social,¹ e de 16,5% sobre a parcela da remuneração que excedesse tal limite.

¹ A Portaria Interministerial nº 407, de 14 de julho de 2011, estabeleceu o limite máximo do salário-de-benefício em R\$ 3.691,74 (art. 2º), a partir de 1º de janeiro de 2011. À época do projeto de lei, o teto era de R\$ 3.689,66 (art. 2º da Portaria Interministerial nº 115, de 03 de março de 2011).

2.1.5 A Lei Complementar nº. 13.758/11 foi aprovada, no entanto, prevendo uma alíquota de 14% sobre o total do salário de contribuição, deduzidos 21,43% sobre a *base de cálculo* para os servidores cujo salário de contribuição seja até o limite estabelecido para os benefícios do RGPS, 21,43% do *valor limite* estabelecido para os benefícios do RGPS para os servidores cujo salário de contribuição seja maior (até duas vezes) que o estabelecido na primeira hipótese, e sem a possibilidade de dedução para os servidores cujo salário de contribuição seja superior ao dobro do limite estabelecido para os benefícios do RGPS. Isso quer dizer que aqueles cujo salário de contribuição seja de, no máximo, R\$ 3.691,74 poderão descontar 21,43% sobre todo o montante; já os servidores cujo salário de contribuição seja maior do que R\$ 3.691,74 (até o dobro), aplicarão o desconto de 21,43% somente sobre esse limite, mas não sobre o restante; e, finalmente, aqueles cujo salário de contribuição seja superior a R\$ 7.383,48 não poderão realizar nenhuma redução na base de cálculo.

2.1.6 Essas considerações demonstram que, ainda que o percentual de dedução seja o mesmo para as duas primeiras categorias, a sua aplicação é diferente de acordo com o valor do salário de contribuição, o que acarreta uma possibilidade de dedução inferior (ou até mesmo a sua impossibilidade) àqueles com salários de contribuição mais elevados.

2.1.7 Os servidores públicos que ingressarem na carreira estadual a partir da entrada em vigor da Lei Complementar em comento farão parte do Regime Financeiro de Capitalização, recolhendo 11% sobre a remuneração ou subsídio efetivamente recebido. Para a implementação desse sistema, foi instituído o FUNDOPREV. Diferentemente do que ocorre no regime de Repartição Simples, em que o Estado contribui com o dobro da contribuição descontada do servidor, neste outro sistema a contribuição estadual é idêntica àquela efetuada pelo segurado. Quer dizer, além das diferenças de alíquota, base de cálculo e da previsão de um fundo para um e não para outro

regime, o Estado ainda contribui de forma diferenciada dependendo do sistema adotado.

2.1.8 Conforme mencionado, o FUNDOPREV foi criado apenas para servir ao Regime Financeiro de Capitalização. Não há, contudo, nenhuma – repita-se, nenhuma – previsão legislativa sobre a forma de acompanhamento e fiscalização da aplicação dos recursos arrecadados pelo regime de Repartição Simples à finalidade constitucional de custeio da previdência.

2.1.9 Essa falta de previsão legislativa, aliada à justificativa governamental para a nova exação – o projeto de Lei Complementar nº. 189/11 compunha o Plano de Sustentabilidade Financeira do governo estadual, elaborado para conter a *crescente evolução das despesas previdenciárias e reverter um quadro histórico deficitário* – dá margem à sua utilização no combate ao déficit estatal acumulado, e não no custeio da previdência social.

2.1.10 Esclareça-se, desde logo, que o Poder Executivo tem competência para adotar medidas destinadas a garantir o equilíbrio financeiro do Estado. No entanto, isso só pode ser feito dentro do poder previsto nas regras constitucionais de competência e de acordo com os princípios que diretamente as conformam. Isso não ocorre, entretanto, com a atuação estatal aqui examinada, como será demonstrado.

2.1.11 Apresentada a nova legislação, passa-se a examinar a sua compatibilidade com a Constituição de 1988, especialmente para demonstrar que a Lei Complementar nº. 13.758/11 institui contribuição previdenciária aos servidores estaduais, sob o Regime Financeiro de Repartição Simples, de forma progressiva, insuficiente na previsão da forma de acompanhamento e de fiscalização da destinação dos recursos arrecadados, desigual e com efeito confiscatório.

2.2 PROGRESSIVIDADE INDIRETA

2.2.1 Duas considerações devem ser feitas quanto ao tema da progressividade.

2.2.2 A primeira delas é que a *progressividade depende de expressa autorização constitucional*. Se a progressividade está prevista pela Constituição Federal para alguns tributos, como o imposto de renda, é porque, na ausência de previsão, ela não está autorizada. Entendimento diverso faria com que a autorização expressa de progressividade perdesse totalmente o seu sentido normativo.

2.2.3 Pois bem, esse entendimento foi consolidado pelo Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade:²

CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - SERVIDORES EM ATIVIDADE - ESTRUTURA PROGRESSIVA DAS ALÍQUOTAS: A PROGRESSIVIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SUPÕE EXPRESSA AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL. RELEVO JURÍDICO DA TESE.

- Relevo jurídico da tese segundo a qual **o legislador comum, fora das hipóteses taxativamente indicadas no texto da Carta Política, não pode valer-se da progressividade na definição das alíquotas pertinentes à contribuição de seguridade social devida por servidores públicos em atividade**. Tratando-se de

² Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Celso de Mello, julgado em 30.09.1999, DJ 12.04.2002. Também em outra ocasião, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a progressividade só pode ser estabelecida com fundamento em previsão constitucional expressa. Trata-se do julgamento da inconstitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU antes da Emenda Constitucional nº 29/00 (Recurso Extraordinário nº 153771, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Carlos Velloso, Relator para Acórdão: Ministro Moreira Alves, julgado em 20.11.1996, DJ 05.09.1997) e do reconhecimento da legitimidade de lei editada após a alteração constitucional (Recurso Extraordinário nº 423768, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 01.12.2010, DJe-086). Sobre o tema: ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 383-387.

matéria sujeita a estrita previsão constitucional - CF, art. 153, § 2º, I; art. 153, § 4º; art. 156, § 1º; art. 182, § 4º, II; art. 195, § 9º (contribuição social devida pelo empregador) - inexistente espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição. (grifos)

2.2.4 A segunda consideração essencial ao deslinde deste caso é que o efeito progressivo pode ser alcançado de mais de uma forma.

2.2.5 Em primeiro lugar, ele pode ser produzido pela majoração de alíquotas em função do aumento da base de cálculo. Essa forma de progressividade estava prevista no projeto de Lei Complementar nº. 189/11 apresentado pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo: para o regime de Repartição Simples, foram previstas alíquotas progressivas de 11% e de 16,5%.

2.2.6 A esse respeito, é indispensável destacar que o projeto de Lei Complementar nº. 189/11 contrariava explicitamente precedente vinculante da Corte Suprema, não apenas constante da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010, já referida, como também da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 8, assim ementada, na parte relativa ao caso ora analisado:

CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - SERVIDORES EM ATIVIDADE - ESTRUTURA PROGRESSIVA DAS ALÍQUOTAS: A PROGRESSIVIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SUPÕE EXPRESSA AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL. RELEVO JURÍDICO DA TESE.

- **Relevo jurídico** da tese segundo a qual o legislador comum, fora das hipóteses **taxativamente** indicadas no texto da Carta Política, **não pode** valer-se da **progressividade** na definição das alíquotas pertinentes à contribuição de seguridade social devida por servidores públicos **em atividade**.

Tratando-se de matéria sujeita a **estrita** previsão constitucional - CF, art. 153, § 2º, I; art. 153, § 4º; art. 156, § 1º; art. 182, § 4º, II, art. 195, § 9º (contribuição social devida pelo empregador) - **inexiste espaço de liberdade decisória** para o Congresso Nacional, **em tema de progressividade tributária**, instituir alíquotas progressivas **em situações não autorizadas** pelo texto da Constituição. (grifos da decisão).³

2.2.7 Note-se que as mencionadas decisões, existentes e vigentes ao tempo da votação da Lei Complementar nº 189/11, não só foram proferidas em controle concentrado de constitucionalidade (com efeitos *erga omnes*, portanto) como abrangeram o mesmo problema ora examinado, a saber, progressividade em contribuição previdenciária de servidores públicos. O Poder Executivo e o Poder Legislativo, portanto, já tinham conhecimento deste óbice constitucional, pois ele já se encontrava claramente consolidado pela jurisprudência. Para tanto, basta ver a jurisprudência então existente:

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal **é firme** no sentido de que **a instituição de alíquota progressiva para contribuição previdenciária de servidores públicos fere o texto da Constituição Federal**. (grifo nosso)⁵

Para as contribuições sociais destinadas ao custeio da previdência, **a adoção de alíquotas progressivas depende de autorização constitucional expressa**. 'Progressividade' não se limita ao escalonamento do cálculo do tributo em função do tempo, mas também abrange a exasperação da carga tributária com base na capacidade contributiva, na seletividade, na essencialidade ou na função social da propriedade (grifo nosso).⁶

³ Medida Cautelar em Ação Declaratória de Constitucionalidade 8-8, Tribunal Pleno, Relator Ministro Celso de Mello, DJ. 04.04.2003.

⁵ Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 581500, STF, Segunda Turma, Relator: Ministro Ayres Britto, julgado em 08.02.2011, DJe-090.

⁶ Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 396411, STF, Segunda Turma, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 31.08.2010, DJe-217.

2.2.8 Em segundo lugar, deve-se reconhecer que se pode alcançar efeito progressivo não somente pela majoração de alíquotas. O mesmo efeito pode ser produzido pela variação da base de cálculo. Exatamente este o caso da Lei Complementar nº. 13.758/11, que estabeleceu uma alíquota de 14% sobre uma base de cálculo dedutível em razão do salário de contribuição dos integrantes do regime de Repartição Simples, como se percebe dos seus artigos 11 e 12:

Art. 11. A contribuição previdenciária mensal descontada dos segurados civis ativos, inativos e pensionistas do Estado do Rio Grande do Sul, contribuintes do Regime Financeiro de Repartição Simples é fixada em 14%.

Parágrafo único. Aplica-se a alíquota prevista neste artigo aos inativos e aos pensionistas na forma dos §§ 18 e 21 do art. 40 da Constituição Federal.

Art. 12. A base de cálculo para aplicação da alíquota prevista no artigo anterior será o total do salário de contribuição dos servidores ativos, observadas as seguintes deduções:

I - 21,43% (vinte e um inteiros e quarenta e três centésimos) aplicados sobre a base de cálculo para os servidores cujo salário de contribuição corresponder a até o valor limite estabelecido para os benefícios do Regime Geral de Previdência Social – RGPS – de que trata o art. 201 da Constituição Federal;

II - 21,43% (vinte e um inteiros e quarenta e três centésimos) aplicado sobre o valor limite estabelecido para os benefícios do RGPS de que trata o art. 201 da Constituição Federal para os servidores cujo salário de contribuição seja maior que o estabelecido no inciso I deste artigo e até duas vezes aquele valor.

2.2.9 Sendo assim, para os servidores que recebem até R\$ 3.691,74 (limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS) haverá dedução sobre toda a base de cálculo, mas para quem recebe acima desse valor (até duas vezes) a dedução será somente sobre o limite estabelecido para os benefícios do RGPS. Ou seja, alguém cujo salário de contribuição seja de R\$ 1.000,00 deduzirá 21,43% desse valor; mas outrem que recebe R\$ 6.000,00 deduzirá 21,43% apenas sobre R\$ 3.691,74. E para o servidor cujo salário de contribuição seja superior a R\$7.383,48 (duas vezes o limite), não haverá dedução.



2.2.10 Logo se vê que o percentual de dedução não foi escolhido aleatoriamente: ele gera o mesmo efeito progressivo produzido pela variação de alíquotas de 11% e 14%. Exemplifique-se. O desconto de 21,43% sobre qualquer valor até o limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS, à alíquota de 14%, equivale a uma alíquota de 11% sem que haja desconto. Por exemplo: alguém cujo salário de contribuição seja R\$ 1.000,00 contribuirá, à alíquota de 11%, sem qualquer desconto, com R\$ 110,00; e, à alíquota de 14%, deduzidos 21,43% da base de cálculo, com R\$ 109,99. Conseqüentemente, o efeito produzido pela forma de dedução prevista é que o servidor cujo salário de contribuição seja superior a tal limite (até duas vezes), recolherá 11% sobre R\$ 3.691,74 e 14% sobre o que ultrapassar esse valor, correspondendo a carga de tributária a 12,5% do salário de contribuição. E mais, para alguém cujo salário de contribuição seja superior ao dobro daquele limite, a alíquota será de 14% sobre todo o montante. Quer dizer, a redução da base de cálculo produz o mesmo efeito da majoração da alíquota: tributa progressivamente, e não proporcionalmente, mais na medida em que aumenta o valor do salário de contribuição.

2.2.10 No entanto, o Supremo Tribunal Federal já se posicionou sobre a matéria, decidindo que a alíquota única, com variação da base de cálculo, produz o mesmo efeito progressivo:⁷

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE IMÓVEL TERRITORIAL E URBANA. IPTU. PROGRESSIVIDADE. **ALÍQUOTA ÚNICA. VARIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO** CONFORME A ESSENCIALIDADE OU A FRIVOLIDADE DO BEM (TIPOS DE IMÓVEL PRECÁRIO, POPULAR, MÉDIO, FINO E LUXO). ÍNDICE PRÓPRIO PARA MENSURAR A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DAR DIMENSÃO EXTRAFISCAL À EXAÇÃO. UTILIZAÇÃO ANTES DA EC 29/2000. **IMPOSSIBILIDADE**. 1. Esta Corte interpretou os arts. 145, § 1º, 156, § 1º e 182, §§ 2º e 4º da Constituição,

⁷ Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 583.636, STF, Segunda Turma, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 06.04.2010, DJe-076.

na redação anterior à Emenda Constitucional 29/2000, para fixar que a utilização da técnica de tributação progressiva para o Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana - IPTU somente era cabível para assegurar a eficácia da função social da propriedade, atendidos os requisitos estabelecidos em Plano Diretor compatível com lei federal (cf. o RE 394.010-AgR, rel. min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 28.10.2004 e o RE 153.771, red. p/ acórdão min. Moreira Alves, Pleno, DJ de 05.09.1997). Súmula 668/STF. 2. **O efeito extrafiscal ou a calibração do valor do tributo de acordo com a capacidade contributiva não são obtidos apenas pela modulação da alíquota. O escalonamento da base de cálculo pode ter o mesmo efeito.** 3. Ao associar o tipo de construção (precário, popular, médio, fino e luxo) ao escalonamento crescente da avaliação do valor venal do imóvel, a Lei 3.326/1996 do Município de Campo Grande passou a graduar o valor do tributo de acordo com índice hábil à mensuração da frivolidade ou da essencialidade do bem, além de lhe conferir mais matizes para definição da capacidade contributiva. Impossibilidade, nos termos do texto constitucional anterior à inovação trazida pela EC 29/2000. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

2.2.11 As considerações anteriores permitem concluir que a forma de dedução legalmente prevista cria uma *progressividade indireta*, a qual também é proibida, pela mesma razão exposta anteriormente: a falta de permissão constitucional expressa.

2.2.12 Diante disso, a Lei Complementar nº. 13.758/11 é inconstitucional, quanto ao regime de Repartição Simples, por instituir contribuição previdenciária progressiva, sem que essa progressividade esteja permitida constitucionalmente.

2.2.13 Tal conclusão não se altera com a tentativa de utilização da solidariedade como fundamento para a progressividade, pela singela razão de que a Constituição Federal, apesar de mencioná-la, adotou a técnica de indicação expressa dos critérios de dimensionamento dos



tributos, sem autorização para o uso do mecanismo da progressividade no caso das contribuições.⁸

2.3 INCONSTITUCIONALIDADE DA BASE DE CÁLCULO E CONSEQÜENTE INSUBSISTÊNCIA DA ALÍQUOTA

2.3.1 Não se argumente que, declarada inconstitucional a redução da base de cálculo, permaneceria válida a alíquota única. Isso porque, tendo sido a alíquota instituída relativamente a uma base de cálculo específica, a declaração de inconstitucionalidade da base de cálculo provoca conjuntamente a inconstitucionalidade da alíquota fixada na mesma lei.

2.3.2 E isso ocorre independentemente de sua previsão em artigos distintos da legislação, como acontece no caso em análise, em que o artigo 11 trata da alíquota de 14% e o artigo 12 dispõe sobre a base de cálculo.

2.3.3 Essa conclusão é alcançada, em primeiro lugar, a partir da teoria das normas. Sob esse ponto de vista, é correto afirmar, de um lado, que cada dispositivo (texto normativo) não corresponde a uma norma (sentido normativo do texto), porque as normas não são os textos, nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos.¹¹ Isso significa, para o caso em pauta, que os artigos 11 e 12 são dispositivos por meio dos

⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 390-394.

¹¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 30.

quais se reconstrói uma só norma de tributação: a norma que institui a contribuição social progressiva. De outro lado, pode-se asseverar que, para cada um dos dispositivos, não corresponde uma norma, mas, em vez disso, que cada dispositivo, no seu sentido mínimo, corresponde a meros fragmentos de uma só norma (*frammenti di norma*).¹² Isso quer dizer, para o caso em exame, que os sentidos mínimos dos artigos 11 e 12 são meros fragmentos da referida norma de tributação.

2.3.4 Em segundo lugar, do ponto de vista da teoria do ordenamento jurídico, pode-se afirmar que os dispositivos ou fragmentos normativos, como partes integrantes de um todo, mantêm entre si uma relação de coerência substancial analítica: a existência de um elemento é condição conceitual para a existência do segundo, e vice-versa. Relativamente ao exame ora feito, isso denota a relação de interdependência material recíproca entre os (sentidos mínimos dos) dispositivos de tal modo que um não pode ser explicado sem o outro: a base de cálculo não pode ser aplicada sem a alíquota e vice-versa.¹³

2.3.5 Em terceiro lugar, sob a ótica da estrutura da norma tributária, há uma interdependência recíproca entre alíquota e base de cálculo, porque o montante a ser pago se caracteriza por ter certo valor “*que só pode ser determinado mediante a combinação de dois critérios numéricos: a base impositiva e a alíquota*”.¹⁴

2.3.6 As considerações precedentes demonstram que entre os artigos 11 e 12 há uma interdependência tal que seu entendimento só pode ser feito em bloco, nunca separadamente: a alíquota prevista no

¹² GUASTINI, Riccardo. *Teoria e Dogmatica delle Fonti*. Milano: Giuffrè, 1998. p. 33. Idem. *Le fonti del diritto e l'interpretazione*. Milano: Giuffrè, 1993. p. 25.

¹³ PECZENIK, Aleksander. *On law and Reason*. Dordrecht: Kluwer, 1989. p. 167. ALEXY, Robert. *Juristische Begründung*. In: BEHRENDTS, Okko et alli (Org.). *Rechtsdogmatik und praktische Vernunft*. Göttingen: Vandenhoeck e Ruprecht, 1989. p. 103.

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 114.

artigo 11 incide sobre a base de cálculo prevista no artigo 12, e não sobre outra que venha a substituí-la.

2.3.7 Sendo assim, o fato de alíquota e base de cálculo estarem em artigos diferentes não pode levar à inconstitucionalidade de um e a manutenção de outro, devido à sua relação de interdependência. Tem-se, portanto, uma inconstitucionalidade decorrente: o artigo 11 da Lei Complementar nº. 13.758/11, sendo fragmento da norma tributária que só adquire sentido enquanto conectado sintaticamente com o artigo 12, não subsiste autonomamente sem a base à qual faz referência.

2.3.8 Além disso, a finalidade objetivada tanto no projeto de Lei Complementar Estadual nº. 189/11 quanto na Lei Complementar nº. 13.758/11 foi a de instituir um regime diferenciado para os servidores, com diferenças de carga tributária, seja por meio da progressividade direta (constante do projeto), seja pela progressividade indireta (constante da Lei Complementar).

2.3.9 Ora, se a finalidade da lei é estabelecer um regime diferenciado e progressivo, a atuação do Poder Judiciário jamais poderá alterar essa finalidade mediante a decretação de nulidade de parte da lei. Assim já decidiu o Supremo Tribunal Federal, do seguinte modo:

No caso, não se pode aplicar a interpretação conforme a Constituição por não se coadunar essa com a **finalidade inequivocamente colimada pelo legislador**, expressa literalmente no dispositivo em causa, e que dele ressalta pelos elementos da interpretação lógica."¹⁵

“As determinações fundamentais do legislador, as apreciações e os objetivos das regulamentações legislativas não podem ser violados. Não pode a uma lei clara ser dado um sentido

¹⁵ Representação nº 1417/DF, STF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, julgada em 09.12.87, DJ 15.04.88, p. 08397.

oposto, nem pode o objetivo do legislador ser falseado ou elidido num ponto essencial”.¹⁶

2.3.10 Isso significa que, para não ultrapassar a competência do Poder Legislativo, a interpretação conforme a Constituição deve manter ao máximo aquilo que o legislador desejou. Trata-se do chamado princípio da manutenção da norma (*Grundsatz der Normerhaltung*). Caso contrário, o Tribunal não faria uma interpretação conforme, mas uma correção constitucional da lei, para a qual, porém, não possui competência. Assim também o Supremo Tribunal Federal:

“De outra parte, seria forçar a interpretação conforme, que tem os seus limites e **não vai ao ponto de transmutar esta Casa em legislador.**”¹⁷

2.3.11 Logo, o sentido e a finalidade da lei não podem ser adulterados, pois, do contrário, a interpretação feita pelo Poder Judiciário, em vez de ser um meio de consideração do Poder Legislativo, se transformaria num instrumento de sua inviabilização.

2.3.12 Esse limite é também aceito pelo Supremo Tribunal Federal, conforme se constata pela leitura do seguinte julgado:

“A interpretação conforme à Constituição implica naturalmente uma posição muito ativa e quase criadora do controle constitucional e de verdadeira autonomia das entidades que a promovem em face dos órgãos legislativos. Não pode, no entanto, deixar de estar sujeita a um requisito de razoabilidade: ela terá de se deter aí onde o preceito legal, interpretado conforme à Constituição, fique privado de função útil **ou onde, segundo o entendimento comum, seja incontestável que o**

¹⁶ Referência a trecho de obra do jurista Klaus Schlaich no voto do Relator, Ministro Moreira Alves, na Representação nº 1417/DF, STF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, julgada em 09.12.87, DJ 15.04.88, p. 08397.

¹⁷ Voto do Ministro Carlos Ayres Britto na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3046/SP, STF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, julgada em 15.04.04, DJ 28.05.04, p. 00492.

legislador ordinário acolheu critérios e soluções opostos aos critérios e soluções do legislador constituinte.” (os sublinhados são do Relator; os demais grifos são nossos)¹⁸

2.3.13 A interpretação conforme a Constituição pode conduzir à declaração de inconstitucionalidade de parte da lei, já que nem sempre a nulidade de uma parte da norma conduz a sua invalidade total. No entanto, isso ocorrerá quando, de acordo com o sentido objetivo da regra, a norma objeto de manutenção não tenha uma significação autônoma, o que ocorre, especialmente, quando o dispositivo afetado é parte de uma regulação global que perderia seu sentido e a sua justificação se fosse retirada uma de suas partes. É o que se verifica quando o dispositivo nulo é de tal modo entrelaçado com os demais que eles constroem uma unidade indissolúvel, que não pode ser decomposta nos seus componentes individuais, como ocorre no caso do presente parecer.

2.3.14 Essas limitações com relação à manutenção de parte de norma são igualmente estabelecidas pelo Supremo Tribunal Federal, da seguinte forma:

“É a aplicação do princípio tradicional, observado no direito constitucional americano - e que se funda, em última análise, na circunstância de que os Tribunais, a pretexto do controle de constitucionalidade, não devem transformar-se em legisladores, assim enunciado na obra clássica de LÚCIO BITTENCOURT (O Controle Jurisdicional da Constitucionalidade das Leis, pág. 126):

‘Quando, portanto, uma parte da lei é inconstitucional, esse fato não autoriza os tribunais a declarar também ineficaz a parte restante - that fact does not authorize the courts to declare the remainder void also - A MENOS QUE TODAS AS PRESCRIÇÕES SEJAM CONEXAS, DEPENDENTES UMA DE OUTRA, ATUANDO JUNTAS PARA O MESMO FIM, OU DE TAL MODO ASSOCIADAS NO SEU SENTIDO, QUE SE DEVA

¹⁸ Voto do Relator, Ministro Moreira Alves, na Representação nº 1417/DF, STF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, julgada em 09.12.87, DJ 15.04.88, p. 08397, citando Jorge Miranda, *Manual de Direito Constitucional*, tomo II, 2ª ed., nº 57, p. 233-234.

LEGITIMAMENTE PRESUMIR QUE A LEGISLATURA NÃO ADOTARIA UMA DESACOMPANHADA DE OUTRA - the legislature would not have passed one without the other'. (os sublinhados e as maiúsculas são do Relator; demais grifos são nossos)¹⁹

“O mesmo ocorre quando Corte dessa natureza, aplicando a interpretação conforme à Constituição, declara constitucional uma lei com a interpretação que a compatibiliza com a Carta Magna, pois, nessa hipótese, há uma modalidade de inconstitucionalidade parcial (a inconstitucionalidade parcial sem redução do texto - Teilnichtingerklärung ohne Normtextreduzierung), o que implica dizer que o Tribunal Constitucional elimina - e atua, portanto, como legislador negativo - as interpretações por ela admitidas, mas inconciliáveis com a Constituição. **Porém, a interpretação fixada, como única admissível, pelo Tribunal Constitucional, não pode contrariar o sentido da norma, inclusive decorrente de sua gênese legislativa inequívoca, porque não pode Corte dessa natureza atuar como legislador positivo, ou seja, o que cria norma nova.**” (os sublinhados são do Relator; demais grifos são nossos)²⁰

“1. Impugnação isolada apenas de **partes de um sistema legal, interligadas ao seu conjunto**, torna inviável o conhecimento da ação direta de inconstitucionalidade, dado que, reconhecida a inconstitucionalidade parcial de alguns preceitos, os outros perdem o seu sentido.”²¹

2.3.15 As considerações precedentes, no ponto que aqui interessa, demonstram que a declaração de inconstitucionalidade de lei ou a sua manutenção não pode contrariar o objetivo inequívoco da lei. Se o sentido normativo da norma interpretada for novamente definido e a finalidade legal afastada em pontos essenciais, não mais se estará

¹⁹ Voto do Relator, Ministro Moreira Alves, na Representação nº 1417/DF, STF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, julgada em 09.12.87, DJ 15.04.88, p. 08397.

²⁰ Voto do Relator, Ministro Moreira Alves, na Representação nº 1417/DF, STF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, julgada em 09.12.87, DJ 15.04.88, p. 08397.

²¹ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2174/DF, STF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Maurício Corrêa, julgada em 14.04.02, DJ 07.03.03, p. 00033.

apenas interpretando, mas legislando de modo diferente daquele que o Poder Legislativo objetivamente pretendeu legislar.

2.3.16 As ponderações anteriores também atestam que só se pode declarar a inconstitucionalidade de um fragmento de uma norma se ele tiver um significado autônomo. Não havendo sentido que subsista à nulidade de uma parte da norma, em virtude do entrelaçamento semântico dos fragmentos normativos, o conjunto de dispositivos deve ser declarado inconstitucional. É precisamente o que ocorre no caso deste parecer: a legislação, desde o projeto até o texto finalmente aprovado, pretendeu, claramente, estabelecer uma tributação progressiva, primeiro pelas alíquotas depois pelas reduções de base de cálculo, não podendo o Poder Judiciário alterar esse objetivo inequívoco da legislação pela declaração de inconstitucionalidade de um só dos seus dispositivos, ainda mais quando eles são conexos e atuam juntos para a promoção do objetivo legal.

2.3.17 Diante do exposto, conclui-se ser inconstitucional, em sua totalidade, o regime de Repartição Simples instituído pela Lei Complementar nº. 13.758/11. Vale dizer, havendo inconstitucionalidade da base de cálculo, a alíquota que lhe é aplicável também deve ser declarada inconstitucional.

2.4 VIOLAÇÃO AO DEVER DE PREVISÃO LEGAL DA FORMA DE ACOMPANHAMENTO E FISCALIZAÇÃO DOS RECURSOS

2.4.1 A Constituição optou, no caso das contribuições, pela técnica de normatização da *delimitação de comportamentos vinculados a finalidades*.

2.4.2 É decisivo, portanto, para a instituição das contribuições, que elas atendam a finalidades estatais específicas, razão pela qual se

exige que a lei instituidora traga expressa a *destinação legal do produto da arrecadação*.²²

2.4.3 No caso das contribuições previdenciárias de servidores estaduais, a permissão constitucional é de que o Estado institua contribuição, cobrada de seus servidores, *para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário próprio* (art. 149, § 1º).

2.4.4 Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a *“contribuição de seguridade social, devida por servidores públicos em atividade, configura modalidade de contribuição social, qualificando-se como espécie tributária de caráter vinculado, constitucionalmente destinada ao custeio e ao financiamento do regime de previdência dos servidores públicos titulares de cargo efetivo”*.²³

2.4.5 Nessa mesma esteira, a Constituição do Estado do Rio Grande do Sul dispõe, expressamente:

Art. 38 - O servidor público será aposentado:

(...)

§ 8º - Os recursos provenientes das contribuições de que tratam os parágrafos anteriores serão destinados **exclusivamente a integralizar os proventos de aposentadoria, tendo o acompanhamento e a fiscalização dos servidores na sua aplicação, na forma da lei complementar.** (grifos)

2.4.6 Desse modo, a contribuição previdenciária dos servidores estaduais deve ser destinada ao custeio do regime previdenciário próprio desses servidores. E a forma de acompanhamento e fiscalização da

²² ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 272.

²³ Medida Cautelar na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 8, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Celso de Mello, julgado em 13.10.1999, DJ 04.04.2003.

destinação dos recursos a essa finalidade específica deve estar estabelecida em lei complementar, a fim de garanti-la. É o que estabelecem a Constituição Federal, implicitamente, e a Constituição Estadual, expressamente.

2.4.7 Apesar disso, a Lei Complementar nº. 13.758/11 não traz, quanto ao regime de Repartição Simples, nenhuma disposição acerca do acompanhamento e da fiscalização dos recursos arrecadados, para garantir que sejam destinados à finalidade constitucionalmente estabelecida.

2.4.8 Com efeito, do art. 4º ao art. 10, a Lei trata do Fundo Previdenciário instituído para implementar o Regime Financeiro de Capitalização. No que concerne ao FUNDOPREV, a legislação estabelece, por exemplo, que sua gerência seja feita pelo Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul (IPERGS), que todos os valores a ele destinados sejam depositados em conta específica e exclusiva e que a utilização dos valores a ele pertencentes para outros fins não previdenciários é vedada.

2.4.9 No entanto, no que diz respeito ao Regime de Repartição Simples, o mesmo zelo e especificidade não foram adotados pela legislação. No que diz respeito a esse ponto, a Lei Complementar nº. 13.758/11 contém apenas o seguinte dispositivo:

Art. 21 Em até sessenta dias, o Estado **regulamentará** o Regime Próprio de Previdência Social, em conformidade com o disposto nesta Lei Complementar e na Lei Federal n.º 9.717/1998.

2.4.10 Isso significa, em primeiro lugar, que a forma de acompanhamento e fiscalização da destinação dos recursos será objeto de regulamento executivo. Ora, se a Lei Complementar nº. 13.758/11 não prevê a forma de acompanhamento e fiscalização da destinação dos recursos arrecadados pelo Regime de Repartição Simples e determina, no seu art. 21, que o Estado regulamente o Regime Próprio de

Previdência Social em até sessenta dias, a matéria que deveria constar, por expressa determinação constitucional, da lei complementar, será regulamentada por mero instrumento infralegal, em violação ao art. 38 da Constituição do Estado do Rio Grande do Sul. A violação à Constituição Estadual é frontal: ela proíbe a delegação e a Lei Complementar em referência delegou ao Poder Executivo matéria reservada à Lei Complementar.

2.4.11 Em segundo lugar, a omissão da legislação em regular a administração dos recursos arrecadados pelo Regime de Repartição Simples, aliada à justificativa da legislação de cobrir um quadro deficitário histórico, cria um cenário que possibilita a conclusão de que, no futuro, os valores pagos a título de contribuição previdenciária poderão ser utilizados em despesas gerais do Estado, ainda que a Constituição Estadual vede expressamente essa utilização. E essa seria uma situação incompatível também com a Constituição Federal.

2.4.12 Lembre-se, a esse respeito, que se não for garantida a afetação jurídica dos recursos arrecadados à realização de finalidades estatais específicas,²⁴ a “contribuição” de que trata a Lei Complementar nº. 13.758/11 não poderá ser considerada verdadeiramente uma contribuição, mas um *imposto*. Essa desvirtuação da espécie tributária utilizada é reforçada pelas demais características do tributo instituído: justificativa de custear despesas gerais do Estado e progressividade de acordo com a capacidade contributiva presumida.

2.4.13 Não há, todavia, competência constitucional para a criação de um imposto sobre a situação tratada neste parecer. A instituição de um imposto é inconstitucional por ter base de cálculo igual a do

²⁴ Sobre a afetação jurídica à realização de fins específicos como elemento conceitual das contribuições, que as distingue dos impostos, e sobre a persecução da finalidade especificada pela norma atributiva de competência como requisito de validade, ver: PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 45 e ss.

imposto sobre a renda, o que é vedado pela Constituição (art. 195, § 4º c/c art. 154, I). Vale dizer, no caso das contribuições sociais, o próprio artigo 195, § 4º, remete ao artigo 154, I, que veda a utilização dos mesmos fatos geradores e bases de cálculo próprios dos impostos.²⁵

2.5 DESIGUALDADE ENTRE OS SERVIDORES ESTADUAIS

2.5.1 A partir da redação dada pela Emenda Constitucional nº. 41/03, a Constituição permite que lei de iniciativa do Poder Executivo limite os benefícios do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) ao teto do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), desde que o ente federado institua um *regime de previdência complementar* (art. 40, § 14).

2.5.2 A Lei Complementar nº. 13.758/11 promoveu uma distinção entre os servidores estaduais com base no momento do seu ingresso no serviço público, se antes ou após a vigência da Lei Complementar, criando regimes financeiros diferentes para cada um desses grupos de segurados.

2.5.3 A distinção criada pela Lei Complementar nº. 13.758/11, no entanto, não está amparada pelas alterações constitucionais previstas pela Emenda Constitucional nº. 41/03.

2.5.4 A nova sistemática será aplicada aos servidores que ingressarem na carreira pública após a data da publicação do ato de instituição do correspondente regime de Previdência complementar, mas depende de prévia e expressa opção do servidor que tiver ingressado no serviço público até a data da publicação da referida lei para ser a ele aplicado (art. 40, § 16).

²⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 271.

2.5.5 A Constituição permite, nesse caso, o tratamento diferenciado de servidores públicos de acordo com o momento do seu ingresso na carreira, se antes ou após a instituição do regime de previdência complementar. Nessa hipótese, o regime próprio será o mesmo, a diferença será a limitação do valor dos benefícios para aqueles que ingressarem no funcionalismo público após a adoção do regime de previdência complementar e a faculdade de aderirem a ele para incrementarem seus benefícios.

2.5.6 Porém, o Estado do Rio Grande do Sul não adotou o regime de previdência complementar.²⁶

2.5.7 Muito embora se possa alegar que o Regime Financeiro de Capitalização previsto na Lei Complementar nº. 13.758/11 tem algumas características em comum com um regime de previdência complementar, ele não pode ser identificado como tal. As suas semelhanças dizem respeito à segregação de contribuintes de acordo com seu ingresso na carreira pública, se antes ou depois da própria lei que institui o regime previdenciário, à adoção do regime de capitalização,²⁷ e à previsão de um fundo ao qual são destinados os recursos arrecadados. As semelhanças, contudo, terminam por aí.

2.5.8 O referido Regime Financeiro de Capitalização não é um regime de previdência complementar porque não é autônomo em relação ao RPPS (art. 202), não é facultativo (art. 202) e não foi instituído por intermédio de entidades fechadas de previdência complementar (art. 40, § 15). Ademais, no regime de previdência

²⁶ O Projeto de Lei nº 393/2008, que autorizava a instituição de Regime de Previdência Complementar para os servidores públicos estaduais titulares de cargo efetivo, foi arquivado em 23.12.2010.

²⁷ O art. 18, § 1º da Lei Complementar nº 109/01, que dispõe sobre o Regime de Previdência Complementar, prevê a obrigatoriedade do regime financeiro de capitalização para os benefícios de pagamento em prestações que sejam programadas e continuadas.

complementar, é vedado o aporte de recursos pelo Estado, “salvo na qualidade de patrocinador, situação na qual, em hipótese alguma, sua contribuição normal poderá exceder a do segurado” (art. 202, § 3º); enquanto que em relação ao regime próprio a Constituição não prevê nenhuma limitação da contribuição do ente público (art. 40).²⁸

2.5.9 A segregação entre os servidores pelo momento do seu ingresso na carreira, portanto, foi aceita pela Constituição no caso da adoção de regime complementar de previdência, com todas as suas particularidades. Considerando, no entanto, que a Lei Complementar nº. 13.758/11 adotou um regime *próprio* de previdência social, não há que se falar em autorização constitucional para a segregação pretendida.

2.5.10 Em segundo lugar, é importante ressaltar que a sistemática da Lei Complementar nº. 13.758/11 não se sustenta com base no argumento de que a distinção seria uma exigência da adoção do fundo de capitalização.

2.5.11 A Constituição permite que os entes federados constituam fundos integrados com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento de proventos de aposentadorias concedidas aos respectivos servidores (art. 249).

2.5.12 O regime de capitalização, que se utiliza da formação desses fundos, distingue-se do regime de repartição simples porque neste os benefícios são pagos com os recursos advindos das contribuições dos servidores dos respectivos entes ainda em atividade;

²⁸ A Lei nº 9.717/98, que estabelece as regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos, prevê que a contribuição estatal aos regimes próprios de previdência social a que estejam vinculados seus servidores não poderá ser inferior ao valor da contribuição do servidor ativo, nem superior ao dobro desta contribuição.

ao passo que naquele constituem-se reservas ao longo da vida ativa do indivíduo, que serão posteriormente utilizadas para o pagamento dos seus próprios benefícios.²⁹

2.5.13 Devido a essas peculiaridades dos fundos capitalizados, não se mostra possível a mera transição de um regime de repartição simples a um de capitalização, porque ela implicaria a necessidade de grandes aportes de recursos estatais.³⁰

2.5.14 Ainda que se admitisse essa diferenciação, por razões de eficiência administrativa e de ajuste do equilíbrio econômico do Estado, a sistemática da Lei Complementar nº. 13.758/11 não resistiria ao exame da igualdade.

2.5.15 A Constituição consagra o princípio da igualdade no seu art. 150, II, ao vedar a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. O princípio da igualdade exige, portanto, que sujeitos em situação equivalente sejam tratados igualmente.³¹ Para verificar se duas ou mais pessoas estão ou não em situação de equivalência, é preciso eleger um critério no qual será pautada a distinção, quer dizer, dois sujeitos só podem ser considerados iguais ou diferentes em relação a um critério de diferenciação. E esse critério de distinção deve ser adequado à promoção de uma finalidade legítima perseguida pelo Poder Público.

2.5.16 Desse modo, é necessário identificar a finalidade da distinção e o critério de diferenciação utilizado.

²⁹ DEL BLANCO, Dânae [et. al.]. *Previdência de servidores públicos*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 11-12.

³⁰ DEL BLANCO, Dânae [et. al.]. *Previdência de servidores públicos*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 13.

³¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 40 e ss.

2.5.17 No caso de distribuição dos encargos tributários, a finalidade da distinção promovida é verificar quem deve arcar com os custos da previdência, ou seja, eleger os contribuintes que irão financiar a seguridade social. Para alcançar essa finalidade, o critério de diferenciação adequado não pode ser o ingresso no funcionalismo público antes ou após a Lei Complementar, mas *ser ou não servidor estadual*. Sendo servidor estadual e, portanto, segurado, o montante por ele arrecadado também não pode depender do momento de ingresso do servidor no funcionalismo público, mas do valor das prestações securitárias.³²

2.5.18 As considerações anteriores permitem concluir que todos os servidores estaduais devem ser tratados igualmente, independentemente do momento do seu ingresso na carreira pública, porque todos contribuem para financiar a seguridade social com base no valor das prestações securitárias.³³ Desse modo, ainda que eles contribuam para regimes diferenciados, a alíquota e a base de cálculo não podem ser diferentes para cada grupo, do contrário, sujeitos em situação equivalente seriam tratados desigualmente.³⁴

³² Sobre o tema: “Nas contribuições de seguridade social, por exemplo, devem ser considerados aspectos do sistema que elas almejam financiar. Dentre tais aspectos, sobressai a responsabilidade do sujeito passivo pelo plexo de benefícios que é chamado a custear. Para elucidar esse fato, é válido trazer à baila o caso das contribuições dos segurados. Elas devem apresentar traços sinalagmáticos, sendo graduadas em função do valor das prestações securitárias que ensejarão” (PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 84).

³³ Lembrando, aqui, que não há teto de benefícios para uns e não para outros servidores, como ocorreria se o Estado tivesse adotado o regime de previdência complementar.

³⁴ No mesmo sentido: “a alíquota de contribuição previdenciária cobrada dos servidores que estarão vinculados ao fundo capitalizado deverá ser a mesma aplicada aos servidores que permanecem no sistema de repartição simples, dada a impossibilidade de se tratar diferentemente servidores que se encontram na mesma situação”. DEL BIANCO, Dânae [et. al.]. *Previdência de servidores públicos*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 29.

2.5.19 É o que ocorre com a legislação ora analisada. Como visto anteriormente, serão criadas quatro categorias de contribuintes. A primeira delas - dos servidores do Regime de Capitalização - contribuirá com 11% sobre o salário de contribuição. A segunda - dos servidores do Regime de Repartição Simples cujo salário de contribuição seja inferior ou igual ao limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS - contribuirá à alíquota de 14%, mas, diante do desconto de 21,43% na base de cálculo, recolherá o equivalente a uma alíquota de 11% sem que haja desconto. A terceira, por sua vez, - dos servidores do Regime de Repartição Simples cujo salário de contribuição exceda o limite do RGPS (até duas vezes) - contribuirá à alíquota de 11% até referido valor e à alíquota de 14% sobre o excedente. E a quarta, sendo as duas últimas colocadas em situação de desigualdade entre si e em relação às duas primeiras, - dos servidores do Regime de Repartição Simples cujo salário de contribuição exceda ao dobro do limite do RGPS - contribuirá à alíquota de 14% sobre todo o montante.

2.5.20 A Lei Complementar nº. 13.758/11 criou, portanto, uma *desigualdade* entre os regimes financeiros e, conseqüentemente, entre os segurados. Isso porque o critério utilizado para determinar se o segurado faz parte de um ou de outro regime (data de seu ingresso no funcionalismo público) não é adequado para a promoção da finalidade que justifica a instituição de contribuições (financiamento da seguridade social).

2.5.21 Assim, ainda que o argumento de conter as crescentes despesas previdenciárias e de reverter um quadro histórico deficitário fosse legítimo para a instituição de dois regimes financeiros *próprios* diferenciados, a finalidade de extinguir déficits estatais históricos não é legítima no que tange à instituição e cobrança de contribuições, bem como à concessão de benefícios, razão pela qual não pode justificar a segregação promovida entre os servidores.

**2.6 VIOLAÇÃO AO DEVER DE EQUIVALÊNCIA
ENTRE CONTRIBUIÇÃO E BENEFÍCIO**

2.6.1 A criação de alíquotas diferenciadas, de 11% e de 14%, sem contraprestação adicional de benefício ou cálculo atuarial que as justifique, também viola a devida equivalência entre contribuição e prestação estatal.

2.6.2 A justificativa da instituição de contribuições funda-se na teoria da equivalência. De acordo com ela, deve ser respeitado o caráter contraprestacional da contribuição, isto é, o “preço justo” do tributo reside na correspondência entre a tributação e as despesas públicas necessárias à proteção da pessoa ou do seu patrimônio.³⁵

2.6.3 Em termos práticos, exige-se que o Poder Público demonstre a necessidade dessa instituição e a adequação entre o montante arrecadado e as despesas previdenciárias. Daí por que a Constituição impõe que os entes tributantes, ao instituir contribuição para financiar seu regime previdenciário próprio, observem “critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial” (art. 40).

2.6.4 Nas palavras do Supremo Tribunal Federal, “à regra segundo a qual nenhum benefício da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total [art. 195, § 5º], corresponde a relativa à exigibilidade de causa suficiente para a majoração, sob pena desta última discrepar do móvel que lhe é próprio, ligado ao equilíbrio atuarial entre as contribuições e benefícios, implicando, aí sim, um adicional sobre a renda do trabalhador”.³⁶

³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 138.

³⁶ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 790, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 26.02.1993, DJ 23.04.1993.

2.6.5 Sendo assim, é inconstitucional a criação de nova contribuição cuja lei instituidora não seja acompanhada dos respectivos estudos financeiro e atuarial, como ocorre no caso em tela.

2.7 EFEITO CONFISCATÓRIO

2.7.1 Ao instituir a contribuição previdenciária cuja alíquota de 14% incide sobre o salário de contribuição dos servidores, o legislador terminou por atingi-los excessivamente, o que viola a proibição de tributo com efeito de confisco.

2.7.2 O Sistema Tributário Nacional tem dispositivo específico que garante o direito à propriedade e à liberdade por meio da proibição da instituição de tributo com efeito de confisco:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
IV — utilizar tributo com efeito de confisco;

2.7.3 A proibição de tributo com efeito de confisco é uma manifestação específica da proibição de excesso. Ela fundamenta-se na idéia de que todos os direitos e princípios fundamentais, ainda que possam ser restringíveis, não podem ser atingidos no seu núcleo essencial, sendo esse núcleo definido como aquela parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental.³⁷ Daí por que o princípio da dignidade humana não pode ser restringido excessivamente, funcionando como limite à tributação do mínimo existencial, que atingiu o núcleo dos direitos de propriedade, liberdade, igualdade e, especialmente, dignidade humana.

³⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 403.

2.7.4 Sendo assim, a proibição da tributação com efeito de confisco determina o limite superior da instituição de tributos. Em outras palavras, a carga tributária não pode ter efeito confiscatório no sentido da criação de encargos patrimoniais ou comportamentais excessivos.

2.7.5 O fundamental ao ponto é perceber que a carga tributária não diz respeito a um tributo isoladamente considerado, mas ao valor resultante das “*múltiplas incidências tributárias*”, como demonstra a seguinte decisão do Supremo Tribunal Federal:³⁸

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, 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**, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). **A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar**, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. **Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, 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 contribuinte.** - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a

³⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 334.

atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.³⁹

2.7.6 Nesse sentido, é decisiva a posição do Supremo Tribunal Federal: a totalidade da carga tributária, e não cada incidência isoladamente considerada, deve ser observada para a identificação do efeito confiscatório.

2.7.7 Diante dessas considerações, tem efeito confiscatório a contribuição previdenciária instituída à alíquota de 14% sobre o salário de contribuição, violando o artigo 150, IV, da Constituição. Essa conclusão é alcançada justamente pela consideração da totalidade da carga tributária. Além do imposto sobre a renda à alíquota de 27,5%, a partir da Lei Complementar nº. 13.758/11 os funcionários públicos passarão a ter que pagar mais 14% sobre os seus rendimentos a título de contribuição.⁴⁰ Ou seja, ainda que haja descontos, a carga tributária direta pode atingir mais de 40% do salário dos funcionários públicos, isso sem considerar os tributos indiretos. Tal carga tributária é evidentemente confiscatória, ainda mais se considerado fato de que a mudança foi abrupta, sem regras de transição.

2.8 VIOLAÇÃO AO DEVER ESTATAL DE COBRIR INSUFICIÊNCIAS FINANCEIRAS

2.8.1 A justificativa da segregação dos contribuintes e criação de regimes previdenciários diferenciados é de que um deles – o de Repartição Simples – servirá para cobrir o déficit histórico estadual.

³⁹ Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Celso de Mello, julgado em 30.09.1999, DJ 12.04.2002.

⁴⁰ Sem esquecer-se do recolhimento facultativo de 3,1% ao IPE-Saúde: a Lei Complementar nº 12.066/04 criou o Fundo de Assistência à Saúde (FAS/RS) justo ao Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul (IPERS) cuja receita será constituída, dentre outros, pela contribuição mensal dos servidores estaduais correspondente a 3,1% do salário de contribuição (art. 2º, I).

Além de todas as considerações já feitas a esse respeito, há, ainda, mais um argumento que pesa contra tal exação.

2.8.2 Esse argumento diz respeito à violação ao dever estatal de cobrir insuficiências financeiras decorrentes da diferença entre o custeio e o pagamento dos benefícios.

2.8.3 Esse dever decorre dos próprios textos normativos que tratam da matéria. No caso da legislação estadual, há sucessivas previsões legais no sentido de que *“eventual diferença entre o valor necessário ao pagamento das aposentadorias e pensões e o valor das contribuições previdenciárias correspondentes ao mês anterior, em decorrência de recolhimentos insuficientes para o pagamento dos benefícios, será objeto de transferência de recursos do Estado, a cargo das dotações orçamentárias próprias do respectivo Poder ou órgão”*.⁴¹ Na esteira das disposições anteriores, o artigo 17 da Lei Complementar nº. 13.758/11 prevê que o *“Estado continuará cumprindo a função de garantidor dos benefícios previdenciários aos servidores, tanto no Regime Financeiro de Repartição Simples quanto no Regime Financeiro de Capitalização, independentemente do resultado do FUNDOPREV”*.

2.8.4 Essas disposições estaduais estão amparadas na Lei nº. 9.717/98, que prevê regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. O artigo 2ºA, § 1º desse diploma impõe a responsabilidade aos entes federados pela *cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários*.⁴²

⁴¹ Art. 3º da Lei Complementar estadual nº 12.065/04 e art. 6º da Lei estadual nº 12.909/08.

⁴² “Isso significa que, se as contribuições previdenciárias estabelecidas em lei não forem suficientes para o pagamento dos benefícios previdenciários concedidos, o Tesouro do ente federativo deverá transferir ao RPPS recursos suficientes para

2.8.5 Isto é, qualquer déficit decorrente do pagamento de encargos previdenciários deverá ser arcado única e exclusivamente pelo Estado. Por isso, a segregação entre os contribuintes, com a imposição de alíquotas diferenciadas, tendo em vista a finalidade de cobrir as despesas com a complementação da “*diferença entre o valor necessário ao pagamento das aposentadorias e pensões e o valor das contribuições previdenciárias*” de períodos anteriores viola esse dever.

2.8.6 Sendo assim, ainda que a segregação dos contribuintes com a finalidade de extinguir déficits estatais fosse permitida – e não o é, como largamente demonstrado –, a sua cobrança violaria as legítimas expectativas dos contribuintes na função garantidora do Estado.

3. CONCLUSÕES

3.1 Todas as considerações anteriores permitem chegar às seguintes conclusões a respeito do caso posto neste parecer:

1) a Lei Complementar Estadual nº. 13.758/11 alterou a forma de contribuição para a Previdência do Estado do Rio Grande do Sul, estabelecendo dois regimes financeiros diferenciados – o *Regime Financeiro de Repartição Simples*, ao qual estarão submetidos os servidores públicos que ingressaram no serviço público estadual até a entrada em vigor de tal Lei Complementar; e o *Regime Financeiro de Capitalização*, para os servidores que o fizerem a partir de sua vigência – aos quais previu diferenças de alíquota, base de cálculo, forma de acompanhamento e fiscalização dos recursos e montante da contribuição estatal;

pagar todos os benefícios devidos naquele período. (...) Portanto, quaisquer que sejam os percentuais definidos para as contribuições previdenciárias cobradas dos servidores, sempre restará com o ente federativo a responsabilidade por suprir ao RPPS os recursos necessários ao pagamento dos benefícios” (DEL BIANCO, Dânae [et. al.]. *Previdência de servidores públicos*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 20).

2) há violação à proibição de progressividade, excetuada apenas por permissão constitucional expressa, já que as bases de cálculo variáveis sobre as quais incide uma alíquota única - previstas em substituição às alíquotas progressivas constantes do projeto de Lei Complementar nº. 189/11 - produzem o mesmo efeito progressivo da majoração de alíquotas, e essa progressividade indireta também é inválida, tendo em vista a ausência de permissão constitucional expressa;

3) a inconstitucionalidade das bases de cálculo variáveis leva necessariamente à insubsistência da alíquota, mesmo que alíquota e base de cálculo tenham sido previstas em artigos diferentes da mesma lei (arts. 11 e 12), devido à interdependência recíproca entre essas variáveis que quantificam o tributo, de forma que seu entendimento só pode ser feito em bloco, nunca separadamente;

4) há violação ao dever de estabelecer em lei complementar a forma de acompanhamento e de fiscalização da destinação dos recursos arrecadados, no que diz respeito ao regime de Repartição Simples, o que abre espaço para que as contribuições não sejam destinadas a objetivo estatal específico que, no caso, é o de custear, em benefício dos servidores estaduais, o seu regime previdenciário próprio, mas sim para extinguir déficit estatal histórico;

5) a "contribuição" instituída não pode ser desvirtuada a ponto de configurar um imposto porque não há competência constitucional para a criação desse novo tributo: ele seria inconstitucional por ter base de cálculo igual a do imposto sobre a renda, o que é vedado pela Constituição (art. 195, § 4º c/c art. 154, I);

6) há violação ao princípio da igualdade porque os servidores não podem ser diferenciados, tendo em vista a finalidade de

financiar a seguridade social, pelo critério do momento do seu ingresso na carreira pública, já que ele não é apto a promover referido fim;

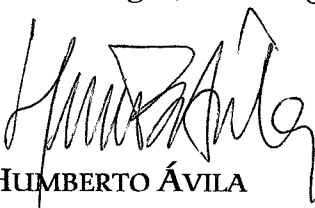
7) *há violação à exigência de preservação do equilíbrio financeiro e atuarial* em virtude da ausência de estudos elaborados pelo Poder Público para demonstrar a necessidade da instituição tributária e a adequação entre o montante arrecadado e as despesas previdenciárias (art. 40), bem como pela instituição de alíquotas diferenciadas sem contraprestação adicional de benefícios ou cálculo atuarial que as justifique;

8) considerando a totalidade da carga tributária que recai sobre os servidores públicos estaduais (IR e contribuição previdenciária, sem falar nos tributos indiretos e no IPE-Saúde), *tem efeito confiscatório* a contribuição previdenciária instituída à alíquota de 14% sobre o salário de contribuição, por criar encargos patrimoniais *excessivos*;

9) a segregação dos segurados para cobrir déficit histórico acumulado *viola o dever estatal de cobrir insuficiências financeiras decorrentes do sistema previdenciário próprio de seus servidores*, previsto na legislação no sentido de que as diferenças entre o valor dos benefícios e da arrecadação seria suprida pelos recursos do Estado, e não pela criação ou majoração das contribuições dos servidores.

Este é meu parecer, s.m.j.

Porto Alegre, 15 de agosto de 2011.


HUMBERTO ÁVILA