

A TRIBUTAÇÃO DA LICENÇA SEM VENCIMENTOS: UM OLHAR SOBRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

THE TAXATION OF UNPAID LEAVE PERIODS OF STATE PUBLIC SERVANTS IN THE LIGHT OF CONTRIBUTORY PENSION PLANS



Maurine Morgan Pimentel Feitosa¹

RESUMO: O presente artigo aborda a tributação dos períodos de licença sem vencimentos dos servidores públicos estaduais à luz da contributividade do sistema previdenciário, conjugada com os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Considerando o forte contencioso em torno do tema, propõe-se maior uniformidade no tratamento legislativo da questão, diante dos precedentes analisados.

PALAVRAS-CHAVE: Servidor público. Licença sem vencimentos. Contribuição previdenciária. Princípio da capacidade contributiva.

ABSTRACT: The present article addresses the taxation of unpaid leaves, in addition to the ability-to-pay principle and the prohibition of confiscation. Considering the strong litigation surrounding the issue, greater uniformity is proposed in the legislative treatment of the matter, given the precedents analyzed.

KEYWORDS: Public Servants. Unpaid Leave. Social Security Contribution. Ability-to-Pay Principle.

SUMÁRIO: Introdução. 1. Do tratamento legislativo da licença sem vencimentos. 1.1 Síntese dos argumentos utilizados para a defesa da inconstitucionalidade das leis. 1.2 Síntese dos argumentos favoráveis à constitucionalidade das leis. 2. Os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. 3. Conclusão. Referências.

¹ Procuradora do Estado do Rio de Janeiro. Professora da Escola Superior de Advocacia Pública (ESAP). Possui graduação em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro. É mestre e doutoranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

SUMMARY: Introduction. 1. Legislative treatment of unpaid leaves. 1.1 Synthesis of the arguments used to defend the unconstitutionality of laws. 1.2 Synthesis of arguments in favor of the constitutionality of laws. 2. The ability-to-pay principle and the prohibition of confiscation 3. Conclusion. References.

Introdução

O período referente à licença sem vencimentos de servidor público tem ensejado expressivo contencioso, sobretudo no que se refere ao seu tratamento tributário. As legislações de diferentes entes federativos, via de regra, contêm previsão de que, caso o servidor decida computar o período da licença sem vencimentos para fins previdenciários, deve recolher a sua própria contribuição previdenciária, assim como a cota patronal.

Considerando que, pelo somatório das contribuições previdenciária, pessoal e patronal, as alíquotas podem ultrapassar o patamar de 40% (quarenta por cento), parte significativa do contencioso gira em torno de alegações de que as legislações impugnadas, do ponto de vista tributário, poderiam representar violação aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Nesse sentido, verifica-se que estão em jogo princípios e valores de estatura constitucional, que, mais do que meramente sopesados, devem ser analisados de forma conjunta e abrangente. De um lado, tem-se o caráter contributivo da Previdência Social, que pressupõe o financiamento pelos segurados, consistindo em característica básica do sistema previdenciário brasileiro². De outro, impõe-se que a tributação seja adequadamente calibrada, respeitando-se os seus limites máximos e as possibilidades de pagamento do contribuinte, à luz dos artigos 150, IV e 145, § 1º, CRFB/1988.

Diante dos valores jurídicos em questão, o presente artigo busca, a partir do estudo comparado de leis de diferentes entes federativos, analisar a tributação dos servidores de licença sem vencimentos à luz do princípio da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, propondo possíveis caminhos a serem trilhados pelos entes políticos.

Para se atingir tal objetivo, inicia-se pelo exame de algumas leis e do tratamento jurídico conferido por alguns tribunais de justiça à questão, para, em seguida, enfrentar-se os contornos que a doutrina e a jurisprudência do STF vêm conferindo aos princípios tributários

² IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 14. ed. Niterói: Impetus, 2009, p. 28.

ora abordados. Ao final, são sintetizadas as conclusões desenvolvidas no trabalho, com o objetivo de assegurar maior segurança jurídica e de diminuir o contencioso em torno do tema.

1. Do tratamento legislativo da licença sem vencimentos

Como já se adiantou, diversas leis apresentam previsão no sentido de que, no caso de servidor em licença sem vencimentos, cabe a ele pagar a sua contribuição previdenciária, além da cota patronal, caso queira permanecer vinculado ao Regime Próprio de Previdência naquele período. A *ratio* que permeia tais legislações reside no fato de que, como não há direito subjetivo à licença sem vencimentos e o regime previdenciário é contributivo, o ônus para pagamento da cota patronal não deveria ser imposto ao Poder Público.

Tanto nas esferas estaduais como municipais, proliferam-se leis com tais previsões, que, como se exporá, no âmbito do contencioso judicial, são enfrentadas de maneira pouco uniforme nos diferentes tribunais de justiça brasileiros, que ora decidem pela sua inconstitucionalidade, ora mantêm a sua validade no ordenamento jurídico. A União, a seu turno, não apresenta previsão de teor equivalente, como se infere da leitura conjugada da lei 8.112/1990 e da Instrução Normativa SGP/SEDGG/ME n° 34/2021.³

A título de exemplo das diferentes abordagens que vêm sendo dadas pelo Poder Judiciário à questão, faz-se referências às leis do Estado de Minas Gerais⁴, do Município de São José dos Campos⁵, do Município de Florianópolis⁶ e do Estado do Rio Grande do Sul⁷.

³ Art. 16, Instrução Normativa SGP/SEDGG/ME n° 34/2021. Cabe ao servidor em licença para tratar de interesses particulares o recolhimento das contribuições previdenciárias para fins de manutenção da vinculação ao regime próprio do Plano de Seguridade Social, no mesmo percentual devido pelos servidores em atividade.

⁴ Art. 31, LC 64/2002. O segurado ativo que, para atender a interesse próprio, deixar de perceber vencimento temporariamente deverá recolher as contribuições mensais previstas nos arts. 29 e 30, durante o tempo do afastamento.

Parágrafo único (redação original). O tempo a que se refere o “caput” deste artigo será contado para efeito de aposentadoria.

⁵ Art. 5°, § 5°, Lei 4.220/92. O segurado que, por qualquer motivo, deixar de receber, temporariamente, remuneração pelos cofres municipais será obrigado a recolher suas contribuições até o 5° dia útil do mês subsequente, inclusive a parte correspondente à contribuição do órgão a que estiver vinculado. (Redação dada pela Lei n° 8567, de 22 de dezembro de 2011)

⁶ Art. 4°, § 4°, LC Municipal 349/09. Para manter a qualidade de segurado do RPPS/Florianópolis nos casos de afastamento ou de licenciamento dos cargos ou das funções exercidos sem remuneração ou subsídio, o segurado *deverá obrigatoriamente efetuar o recolhimento mensal das suas contribuições previdenciárias e da parte patronal*, estabelecidas no art. 12 desta Lei Complementar. [Grifos nossos].

⁷ Art. 8°, Lei Estadual 7.672/82. O segurado que, por qualquer motivo previsto em lei, sem perda de sua condição de servidor público, interromper o exercício de suas atividades funcionais sem direito à remuneração, será obrigado a comunicar o fato, por escrito, ao Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul, no prazo de 30 (trinta) dias do afastamento e do retorno, sob pena de suspensão do exercício de seus direitos previdenciários. (Redação dada pela Lei Complementar n.º 14.967/16).

Todas guardam em comum a previsão de que o servidor em licença sem vencimentos deve pagar a contribuição patronal. Contudo, enquanto as duas primeiras leis foram declaradas inconstitucionais pelo Poder Judiciário, em sede de controle concentrado ou não, as duas últimas foram chanceladas. Ademais, não se pode deixar de pontuar que, por vezes, a diferença de tratamento jurídico da matéria ocorre no interior de um mesmo tribunal de justiça.

Nos subitens seguintes, passa-se a discorrer sobre o conjunto de argumentos utilizados em cada um dos blocos de decisões, como meio de traçar um panorama sobre a matéria e possíveis perspectivas para os entes federativos que ainda não tiveram a constitucionalidade de suas leis apreciada.

1.1. Síntese dos argumentos utilizados para a defesa da inconstitucionalidade das leis

Iniciando-se a análise pelo Estado de Minas Gerais, identificam-se diversos acórdãos do Judiciário local que reiteradamente afastam o dever de o servidor realizar o recolhimento referente à contribuição patronal, sob o fundamento central de violação ao princípio da solidariedade.⁸ Ademais, o Órgão Especial da Corte mineira declarou a inconstitucionalidade do art. 31 LC 64/2002 – que contém a previsão de tributação do servidor afastado para atender a interesse próprio – em sede de controle difuso de constitucionalidade, nos termos seguintes:

EMENTA: AÇÃO ORIGINÁRIA DE MANDADO DE SEGURANÇA. ILEGITIMIDADE PASSIVA INOCORRENTE. LICENÇA PARA TRATAR DE INTERESSES PARTICULARES. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO SERVIDOR. RECOLHIMENTO DEVIDO. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL.RESPONSABILIDADE DO ENTE PÚBLICO. RECOLHIMENTO PELO SERVIDOR INDEVIDO.SEGURANÇA PARCIALMENTE CONCEDIDA. [...] 2. É devido o recolhimento de contribuição previdenciária do servidor durante o período de licença sem remuneração para tratar de interesses particulares, uma vez que mantém o vínculo com a Administração Pública e o período de afastamento é contado para fins de aposentadoria. 3. A disposição contida no art. 31 da Lei Complementar nº 64, de 2002, do Estado de Minas Gerais, que obriga o servidor afastado sem remuneração a recolher a contribuição previdenciária patronal é inconstitucional, porque transfere responsabilidade do ente público e fere o princípio da solidariedade. 4. Segurança concedida em parte, rejeitada uma preliminar. (MS

§ 1º Em qualquer das hipóteses previstas no “caput”, o segurado ficará sujeito ao recolhimento das contribuições previdenciárias, tanto as de sua competência *quanto as da competência do ente público*, nos percentuais estabelecidos em lei, visando à manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial do Regime Próprio de Previdência Social – RPPS/RS. (Incluído pela Lei Complementar n.º 14.967/16). [Grifos nossos].

⁸ TJMG – Apelação cível nº 5149472-51.2018.8.13.0024, rel. Des. Leite Praça, Décima Nona Câmara Cível, Julgamento 12/11/2020, DJe 16/11/2020.

Do inteiro teor do acórdão, verifica-se que a argumentação utilizada se baseou no art. 40, § 10, CRFB/1988, que veda a contagem de tempo de contribuição fictício e no princípio da solidariedade em matéria previdenciária. No que se refere à vedação de contagem de tempo ficto, o voto condutor do acórdão destacou que, como a legislação mineira impõe que o tempo da licença sem vencimentos seja computado para fins de aposentadoria, necessariamente deverá haver o recolhimento previdenciário respectivo.

Em acréscimo, com fundamento na solidariedade, a Corte mineira defendeu que tanto os segurados como os entes federativos devem contribuir com o sistema previdenciário, pelo que, mesmo no período referente à licença sem vencimentos, não seria possível que os servidores arcassem com a cota patronal.

Portanto, verifica-se que a abordagem desse precedente foi feita com base na compulsoriedade do recolhimento de contribuição, determinado pela lei estadual mineira, não se enfrentando se haveria violação aos princípios da capacidade contributiva e do não confisco, que são o objeto central deste artigo.

Essa observação se mostra relevante tendo em vista que outros entes federativos, como é o caso do Estado de São Paulo, embora também prevejam que o servidor em licença sem vencimentos deve recolher a cota patronal, admitem que o tempo de contribuição não seja contado para fins de aposentadoria, caso o segurado não realize o recolhimento.⁹ Dessa forma, ao que parece, a invocação do art. 40, § 10, CRFB/1988 não poderia ser feita para entes que disciplinam hipóteses de não recolhimento, considerando que, nesses casos, não haveria sequer a contagem do tempo de licença para fins previdenciários.

⁹ Artigo 8º, Decreto 52.859/2008. Quando não se tratar de hipótese indicada no artigo 7º deste decreto e ressalvada a opção de que trata o § 1º deste artigo, o servidor afastado ou licenciado do cargo efetivo, sem direito à remuneração, terá suspenso o seu vínculo com o RPPS enquanto durar o afastamento ou a licença, não lhe assistindo, neste período, os benefícios do mencionado regime.

§ 1º - *O servidor licenciado ou afastado sem remuneração poderá optar pela manutenção da vinculação ao RPPS.*

§ 2º - *A manutenção do vínculo com o RPPS dependerá do recolhimento mensal, pelo servidor, da respectiva contribuição e da contribuição do Estado.*

§ 3º - O recolhimento de que trata o § 2º deste artigo:

1. observará os mesmos percentuais e incidirá sobre a totalidade da base de cada contribuição, como se o servidor estivesse no exercício de suas atribuições;
2. deverá ser efetuado até o segundo dia útil após a data do pagamento das remunerações dos servidores públicos. [Grifos nossos].

Ainda no que se refere ao Tribunal de Justiça de Minas Gerais, ao analisar dispositivo da legislação do Município de Contagem,¹⁰ o Órgão Especial mineiro, em sede de arguição de inconstitucionalidade, reiterou os argumentos utilizados no precedente anteriormente referido, acrescentando que o fato gerador do tributo é a existência de vínculo funcional, que permanece durante a licença sem vencimentos. Segue a ementa do acórdão, *verbis*:

EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL - INCIDENTE DE ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - ARTIGO 16, DA LEI COMPLEMENTAR N.º 05/2005, DO MUNICÍPIO DE CONTAGEM - CONCESSÃO DE LICENÇA A SERVIDOR, SEM DIREITO À PERCEPÇÃO DE REMUNERAÇÃO - NECESSIDADE DE RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, PELO SEGURADO, PARA FINS DE APOSENTADORIA - PREVISÃO LEGAL DE QUITAÇÃO DAS PARCELAS DEVIDAS POR ELE, COMO TAMBÉM DAQUELAS QUE SÃO DE OBRIGAÇÃO DO ENTE FEDERATIVO - VIOLAÇÃO DO ARTIGO 40 DA CR/88 - AFRONTA AO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE - DECLARAÇÃO PARCIAL DE NULIDADE - INCIDENTE ACOLHIDO.

Afastando-se o servidor, sem direito à percepção de vencimentos, com manutenção do vínculo funcional, deve continuar efetuando o pagamento de contribuição previdenciária, para fins de aposentadoria, porquanto vedado cômputo fictício, nos moldes do artigo 40, caput, e §10, da Constituição da República.

- O fato gerador do tributo é a existência do vínculo funcional, que não se desfaz com o licenciamento do servidor para tratar de assuntos particulares, mantendo-se inabaláveis as normas que regem o regime previdenciário, de caráter contributivo e solidário, a orientar que sejam efetuadas contribuições do servidor e do ente público a que esteja ligado, exigindo-se de cada qual a sua.

- Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade acolhido. (TJMG - Arguição de inconstitucionalidade nº 1.0000.17.040301-8/004, rel. Des. Amorim Siqueira, Órgão Especial, Julgamento 11/05/2020, DJe 14/05/2020).

Portanto, uma vez mais, verifica-se que a argumentação utilizada deu ênfase ao art. 40, § 10, CRFB/1988. No entanto, diferentemente da imposição trazida pela legislação estadual, a lei complementar do Município de Contagem utilizou a expressão “poderá contar o respectivo tempo de afastamento ou licenciamento para fins de aposentadoria”, pelo que parece se remeter a uma possibilidade, e não a uma obrigação legal. Dessa forma, como pontuado, a referência ao art. 40, § 10, CRFB/1988 não parece se mostrar adequada, por desconsiderar que, à luz da literalidade do dispositivo impugnado, não haveria uma imposição, mas uma faculdade.

Cabe pontuar, ainda, que, em precedente antigo oriundo do Estado de Minas Gerais, em sede de mandado de segurança, no qual servidor estadual requeria o direito de não recolher a contribuição patronal durante o período de licença sem vencimentos, a Primeira Turma do

¹⁰ Art. 16, LC 5/2005. O servidor afastado ou licenciado do cargo, sem remuneração ou subsídio, poderá contar o respectivo tempo de afastamento ou licenciamento para fins de aposentadoria, mediante o recolhimento concomitante das contribuições previdenciárias estabelecidas nos incisos I e II do art. 13 desta Lei.

STJ concedeu a segurança. Do inteiro teor do acórdão, verifica-se que o voto vencedor se reporta a parecer do Ministério Público Federal, no qual são assinalados o caráter contributivo e solidário do sistema previdenciário, assim como a vedação à tributação confiscatória, que resultaria da legislação impugnada. Segue a ementa do acórdão, na qual a ênfase é conferida ao caráter impositivo da lei mineira, que determina que o período de licença é contado para fins de aposentadoria, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DE SERVIDOR PÚBLICO. GOZO DE LICENÇA PARA TRATAMENTO DE ASSUNTOS PARTICULARES.

1. Hipótese em que o recorrente pretende ver reconhecido o direito de não recolher a contribuição previdenciária durante o período de licença para tratamento de assuntos particulares, cancelando-se, em consequência, os documentos de arrecadação já expedidos.

2. No exercício da prerrogativa prevista no § 1º do art. 149 da Constituição Federal, o Estado de Minas Gerais editou a Lei Complementar Estadual 64/2002, impondo ao servidor legalmente licenciado, ainda que sem vencimentos, não apenas o recolhimento da contribuição do segurado, mas também da contribuição patronal.

3. Quanto à primeira, não resta dúvida de que a sua exigência está adequada ao comando do art. 40 da Constituição Federal, que assegura aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial.

4. *Vale destacar, ademais, como bem salientou o ilustre representante do Parquet, que o impetrante, embora afastado sem remuneração, "não perdeu o vínculo funcional para com a Administração Estadual". Ressaltou, ainda, que "o período de licença é incluído na contagem de tempo de serviço para efeito de aposentadoria do servidor", tal como previsto no parágrafo único do art. 31 da Lei Complementar Estadual 64/2002.*

5. Na sistemática atual, segundo a abalizada doutrina de Hely Lopes Meirelles, "não há mais tempo de serviço, porém de contribuição, sendo vedada qualquer forma de contagem de tempo de contribuição fictício (art. 40, § 10). Disso resulta que nenhum outro tempo que não seja o de contribuição poderá ser contado para fins de aposentadoria ou pensão, ou, melhor, dentro do regime peculiar de previdência social do servidor titular de cargo vitalício ou efetivo" ("Direito Administrativo Brasileiro", 31ª edição, atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho - São Paulo: Malheiros, 2006, pág. 456).

6. Assim, preservado o vínculo com a Administração, inclusive com a manutenção de todos os benefícios previdenciários, e garantida a contagem do tempo de serviço para efeito de aposentadoria, é dever do servidor proceder ao recolhimento da respectiva contribuição previdenciária, à alíquota de 11% sobre "a remuneração de contribuição atribuída ao cargo efetivo no mês do afastamento ou a oriunda de título declaratório, reajustada nas mesmas épocas e de acordo com os mesmos índices aplicados aos vencimentos do mesmo cargo em que se deu o afastamento" (arts. 26, § 4º, e 28 da Lei Complementar Estadual 64/2002).

7. Não procede, igualmente, a afirmação do impetrante de que, por também exercer a profissão de advogado particular, teria o direito de escolher o melhor regime de previdência e o respectivo salário de contribuição, tendo em vista a declaração de inconstitucionalidade do art. 137 da Lei Complementar 65, do Estado de Minas Gerais, ocorrida no julgamento da ADI 3.043/MG, ocasião na qual a Corte Suprema deixou assentado que "o § 1º do artigo 134 da Constituição do Brasil repudia o

desempenho, pelos membros da Defensoria Pública, de atividades próprias da advocacia privada" (Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, DJ de 27.10.2006).

8. Consoante o parecer do Ministério Público Federal: "O sistema previdenciário instituído pelas Emendas Constitucionais nº 3/93 e nº 20/98 possui caráter contributivo e solidário, a dizer que a responsabilidade pelo custeio das aposentadorias e da seguridade social daqueles vinculados a esse sistema há de ser compartilhado entre os empregados e empregadores, que devem arcar com as respectivas contribuições, nos limites das alíquotas definidas em lei. (...) *Nada há no sistema previdenciário instituído pelas Emendas Constitucionais nº 3/93 e nº 20/98 que autorize a transferência de responsabilidade dos encargos previdenciários do Estado para o servidor, em qualquer hipótese, sendo certo que o disposto no art. 31 da Lei Complementar Estadual nº 64/2002 - obrigando o servidor a recolher a contribuição patronal – constitui evidente afronta ao princípio da solidariedade em que se fundamenta o aludido sistema previdenciário.*"

9. Recurso em mandado de segurança parcialmente provido, para se declarar, apenas em relação ao impetrante e a partir da impetração (Súmula 271/STF), a inexigibilidade da cobrança da contribuição patronal prevista no art. 30 da Lei Complementar 64/2002, durante o prazo em que esteve afastado do exercício do seu cargo, em decorrência do gozo de licença para tratamento de assuntos particulares. (STJ - RMS 20.561/MG, rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, Julgamento 20/11/2008, DJe 09/02/2009). [Grifos nossos].

Passando-se ao Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, verifica-se que o Órgão Especial declarou a inconstitucionalidade, em sede de controle de constitucionalidade difuso, de lei do Município de São José dos Campos, já referida, que prevê genericamente que o segurado que "por qualquer motivo" deixe de receber remuneração, deve arcar com a contribuição patronal correspondente.

A argumentação da Corte paulista, assim como verificado em relação ao Tribunal de Justiça de Minas Gerais, concedeu ênfase ao princípio da solidariedade em matéria previdenciária, previsto no art. 40, CRFB/1988, conforme se infere da emente seguinte, *verbis*:

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. Expressão "inclusive a parte correspondente à contribuição do órgão a que estiver vinculado", constante da parte final do § 5º do artigo 5º da Lei n. 4.220/92, do Município de São José dos Campos. Dispositivo legal que impõe ao servidor público municipal que não esteja percebendo seus vencimentos o pagamento da contribuição previdenciária devida pelo Município. Violação ao princípio da solidariedade característico do regime próprio da previdência social. Precedentes do E. STF e deste C. Órgão Especial. *Violação ao artigo 40 da Constituição Federal. Inconstitucionalidade verificada.* Arguição de inconstitucionalidade acolhida. (TJSP - Arguição de inconstitucionalidade nº 0011706-19.2019.8.26.0000, rel. Des. Moacir Pires, Órgão Especial, Julgamento 09/10/2019, DJe 17/10/2019). [Grifos nossos].

Ademais, o voto condutor do acórdão, que foi seguido à unanimidade pelo Órgão Especial, reportou-se a anteriores precedentes da Corte, acerca de leis municipais que continham previsão análoga em relação àquela do Município de São José dos Campos. Contudo, via de regra, ao analisar a legislação do Estado de São Paulo, que estabelece uma opção para o servidor, e não uma imposição, o Tribunal de Justiça vem mantendo a aplicação da legislação paulista.¹¹

Finalmente, no que se refere à jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro anterior à modificação levada a cabo pela Reforma da Previdência estadual,¹² faz-se referência a julgamento em que Câmara Cível¹³ adotou o entendimento de que, à luz do princípio da solidariedade social, o recolhimento da contribuição patronal seria indevido. De outro lado, embora a ementa faça menção à vedação à tributação confiscatória, tal fundamento não foi desenvolvido no voto condutor. Segue o seu inteiro teor, *verbis*:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO ORDINÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO EM LICENÇA SEM VENCIMENTOS. FAZENDA ESTADUAL QUE COBRA A INTEGRALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA EM DESFAVOR DO SERVIDOR. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DA PARCELA DEVIDA PELO CONTRIBUINTE E AQUELA DE RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO ENTE ESTADUAL. DECISÃO ALVEJADA QUE DEFERE, EM PARTE, A TUTELA DE URGÊNCIA PARA SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DA PARCELA PATRONAL. MANUTENÇÃO. VEDAÇÃO DO ESTADO EM TRANSFERIR AO SERVIDOR O ÔNUS DO ADIMPLEMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. ARTIGO 19 DA LEI Nº 3.189/99, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 5.260/08, QUE DEVE SER INTERPRETADA À LUZ DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 40 DA CARTA MAGNA. EFEITO CONFISCATÓRIO. LICENÇA SEM VENCIMENTO QUE SE DÁ POR ATO DISCRICIONÁRIO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. PRECEDENTES. MANUTENÇÃO DA TUTELA DE URGÊNCIA CONCEDIDA PELO R. JUÍZO DE ORIGEM. DECISÃO NÃO TERATOLÓGICA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 59 DESTE EGRÉGIO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. IMPOSSIBILIDADE DE ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NESTA FASE PERFUNCTÓRIA.

¹¹ A título de exemplo, segue o julgamento seguinte: TJSP - Apelação cível 0039882-92.2009.8.26.0053, rel. Des. Aroldo Viotti, 11ª Câmara de Direito Público, Julgamento 28/01/2014, DJe 10/02/2014.

¹² A Reforma da Previdência estadual foi feita pela EC 90/2021 e pela LC 195/2021. Através deste último diploma legislativo, modificou-se o sistema de tributação da licença sem vencimentos, nos termos do art. 18, LC 195/2021.

¹³ Nesse acórdão, a Câmara analisou legislação que estabelecia para o servidor o período de graça de 1 (um) ano, após o qual o recolhimento de contribuição previdenciária (pessoal e patronal) se tornava compulsório. É o quanto consta do texto seguinte, posteriormente alterado pela lei 7.628/2017:

Art. 19, lei 3189/99 Estado do Rio de Janeiro (com a redação da lei 5260/2008). O segurado em gozo de licença sem remuneração, *salvo opção expressa*, contribuirá para o regime jurídico próprio e único de previdência dos membros e servidores públicos estatutários estaduais durante o período de afastamento, recolhendo a contribuição, inclusive a patronal, diretamente ao RIOPREVIDÊNCIA, por meio de documento próprio de arrecadação.

§1º - Durante o período de licença sem remuneração, permanece o vínculo com o regime jurídico próprio e único de previdência social, independente do recolhimento da contribuição.

§2º - *Realizada a opção a que se refere o caput, o não recolhimento da contribuição previdenciária por prazo superior a 12 (doze) meses importa a suspensão do exercício dos direitos previdenciários.*

§3º - O período da licença sem remuneração será computado como tempo de contribuição para fins de aposentadoria, caso seja realizado o devido recolhimento. [Grifos nossos].

INEXISTÊNCIA DE DECLARAÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI ESTADUAL. MERA ADEQUAÇÃO DOS FATOS CONCRETOS À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. NÃO INCIDÊNCIA DA CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO PREVISTA NA SÚMULA VINCULANTE Nº 10 DO STF. PRECEDENTES DO EGRÉGIO ÓRGÃO ESPECIAL DO TJRJ E DO EXCELSO STF. IMPERIOSA MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA. RECURSO DESPROVIDO. (TJRJ - Agravo de instrumento nº 0048697-86.2019.8.19.0000, rel. Des. Francisco de Assis Pessanha Filho, Décima Quarta Câmara Cível, Julgamento 30/10/2019, DJe 31/10/2019). [Grifos nossos].

Mais recentemente, a matéria foi apreciada pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça que, em sede de arguição de inconstitucionalidade, à luz dos princípios da solidariedade social, da razoabilidade e da proporcionalidade, assim como da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, decidiu pela inconstitucionalidade da legislação estadual de 2008, com efeitos *ex nunc*, a contar da publicação do acórdão.¹⁴

No que se refere especificamente à capacidade contributiva, discorreu-se que a sua aplicação se estende a todos os tributos, e não apenas a impostos, pelo que impor o pagamento a uma alíquota de 42% (quarenta e dois por cento) seria uma violação à justiça fiscal e representaria carga confiscatória, considerando que o servidor não está recebendo a sua remuneração.

Portanto, da análise do conjunto de precedentes descritos neste item, infere-se que o principal argumento utilizado para justificar a impossibilidade de que a contribuição patronal seja custeada pelo servidor em licença sem vencimentos consistiu no princípio da solidariedade, com algumas referências ao art. 40, § 10, CRFB/1988, sobretudo no que se refere ao Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Contudo, argumentos de ordem tributária não foram, via de regra, desenvolvidos ou foram apenas brevemente mencionados, com algumas exceções pontuais, como exposto anteriormente.

1.2. Síntese dos argumentos favoráveis à constitucionalidade das leis

Para além do conjunto de acórdãos referidos no item anterior, também foram apurados julgamentos em sentido diametralmente oposto, que cancelaram a constitucionalidade de leis contendo a previsão de que cabe ao servidor custear a contribuição patronal, referente ao período da licença sem vencimentos.

¹⁴ TJRJ - Arguição de inconstitucionalidade nº 0108325-03.2019.8.19.0001, rel. Des. Maria Helena Pinto Machado, Órgão Especial, Julgamento 13/06/2022, DJe 15/06/2022.

Nesse sentido, ao analisar lei do Município de Florianópolis, já mencionada neste item, o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, em sede de representação de inconstitucionalidade, manteve a sua constitucionalidade, ponderando, entre outros argumentos, que a licença sem vencimentos atende a exclusivo interesse do servidor público, pelo que não seria razoável impor à coletividade a obrigação de pagamento da contribuição respectiva. Segue a ementa do julgado, *verbis*:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 4º, § 4º, DA LEI COMPLEMENTAR N. 349/2009, DO MUNICÍPIO DE FLORIANÓPOLIS. REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA. SUPOSTA AFRONTA À NORMA DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL DE CARÁTER REMISSIVO À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IRRELEVÂNCIA. PRELIMINARES DE INCOMPETÊNCIA DESTES TRIBUNAL DE JUSTIÇA E DE IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO REJEITADAS. *SERVIDOR PÚBLICO AFASTADO POR LICENÇA SEM REMUNERAÇÃO OU SUBSÍDIO PARA TRATAR DE ASSUNTO DE SEU EXCLUSIVO INTERESSE. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO MENSAL DE SUA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E A DA PARTE PATRONAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE PREVISTO NO ART. 40, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL (ABSORVIDO, SEGUNDO TÉCNICA DA REMISSÃO, PELO ART. 4º, DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL). INEXISTÊNCIA DE COLISÃO DIRETA OU REFLEXA ÀS NORMAS CONSTITUCIONAIS. ATENDIMENTO AOS FINS A QUE A LEI SE DESTINA. RAZOABILIDADE. PEDIDO IMPROCEDENTE.*

"- Com a técnica de remissão normativa, o Estado-membro confere parametricidade às normas que, embora constantes da Constituição Federal, passam a compor, formalmente, em razão da expressa referência a elas feita, o 'corpus' constitucional dessa unidade política da Federação, o que torna possível erigir-se, como parâmetro de confronto, para os fins a que se refere o art. 125, § 2º, da Constituição da República, a própria norma constitucional estadual de conteúdo remissivo" (STF - Rcl n. 5690 AgR/RS, Rel. Ministro Celso de Mello), exurgindo daí a competência deste Tribunal de Justiça.

O § 4º do art. 4º da Lei Complementar n. 349/2009, do Município de Florianópolis, *não ofende o princípio da solidariedade* (art. 40, caput, da CF, absorvido pela técnica da remissão pelo art. 4º, da CE), e nenhum outro princípio constitucional, *porque a lei local pode repassar ao servidor público, nos casos de afastamento ou licença sem remuneração ou subsídio, para tratar de assuntos de seu exclusivo interesse, a responsabilidade pelo recolhimento mensal da sua contribuição previdenciária e da cota patronal, porque não é justo nem razoável que o ente federativo continue arcando com tal encargo enquanto o servidor público, sem qualquer contrapartida, cuida de seus interesses particulares.* (TJ-SC - ADI 80000962220188240900, rel. Des. João Henrique Blasi, Órgão Especial, Julgamento 21/11/2018, DJe 22/02/2019). [Grifos nossos].

Sob essa perspectiva, como a licença sem vencimentos atende apenas ao interesse do próprio servidor afastado, o voto condutor do acórdão assinalou expressamente que o princípio da solidariedade resta preservado, não havendo que se cogitar de sua vulneração ou de outras normas constitucionais.

O Tribunal de Justiça de Santa Catarina também apresenta outros julgados em que esclarece que o servidor em licença sem vencimentos, à luz da legislação municipal impugnada,

tem a faculdade de permanecer ou não vinculado ao regime previdenciário, pelo que o ônus do pagamento da contribuição não pode ser transferido ao Poder Público, *verbis*:

SERVIDOR PÚBLICO MUNICIPAL – LICENÇA SEM VENCIMENTOS – EXIGÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS – ILEGALIDADE – FACULDADE QUANTO À MANUTENÇÃO DA QUALIDADE DE SEGURADO DURANTE O AFASTAMENTO – CONCESSÃO DA ORDEM RATIFICADA.

1. É constitucional a cobrança da cota patronal de contribuição previdenciária em face do servidor que está em gozo de licença sem vencimentos, desde que este opte por permanecer vinculado ao regime próprio de previdência social dos servidores municipais de Florianópolis. Entendimento do Órgão Especial deste Tribunal no julgamento da ADI 8000096-22.2018.8.24.0900. Isso, todavia, não torna obrigatória a manutenção da qualidade de segurado do IPREF.

2. Os §§ 3º e 4º do art. 4º da Lei Complementar Municipal 349/2009 facultam ao servidor licenciado para tratar de interesse particulares o recolhimento das contribuições previdenciárias para o IPREF, de modo que é possível afastar sua exigência nesse ínterim, acarretando conseqüentemente a perda da qualidade de segurado e a impossibilidade de cômputo do período como tempo de contribuição.

3. Recurso desprovido. (TJSC - Apelação n. 0304506-67.2019.8.24.0023, rel. Des. Hélio do Valle Pereira, Quinta Câmara de Direito Público, j. 13/04/2021). [Grifos nossos].

Além do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul possui entendimento no qual enfatiza que a licença sem vencimentos atende o interesse exclusivo do servidor e, diante dessa premissa, não seria possível cogitar-se de violação ao princípio da solidariedade. Segue ementa de decisão nesse sentido, *verbis*:

CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUNAL DE JUSTIÇA. NORMAS REMISSIVAS. COMPETÊNCIA. "[...] PREVIDENCIÁRIO. ART. 11, LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL N. 14.967/16. ART. 8º, §§ 1º E 2º, LEI ESTADUAL N. 7.672/82. SERVIDORES AFASTADOS, SEM REMUNERAÇÃO, DE FUNÇÃO PÚBLICA. ASSUNÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INTEGRALMENTE. **OPÇÃO VOLUNTÁRIA. INTERESSE EXCLUSIVO DO SERVIDOR. AUSÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

“Não se apresenta inconstitucional o art. 11, Lei Complementar Estadual n. 14.967/16 que, introduzindo os §§ 1º e 2º ao art. 8º, Lei Estadual n. 7.672/82, remeteu ao servidor afastado da função pública e, por isso, *sem remuneração do erário, responder pela contribuição previdenciária integralmente, já que se trata de mera opção, estabelecida no interesse exclusivo do funcionário público*, para fins de contagem de tempo de contribuição e aposentadoria.

“O caráter solidário da previdência social, *ao reverso do que pretende impetrante*, justifica com que sofram maior carga de contribuição quem apenas irá contar com a possibilidade de computar tempo para a aposentação, embora sem prestar serviços ao Estado e dele nada receber”. (TJRS – ADI n. 70077121473, Tribunal Pleno, rel. Des. Armínio José Abreu Lima da Rosa, julgamento 25/06/2018, DJe 03/07/2018). [Grifos nossos].

Com base nesses pressupostos, segue, exemplificativamente, decisão pela viabilidade do repasse da contribuição patronal ao servidor, *verbis*:

RECURSO INOMINADO. SEGUNDA TURMA RECURSAL DA FAZENDA PÚBLICA. SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL EM LICENÇA INTERESSE PARTICULAR. *VIABILIDADE DO REPASSE DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL DE 28 % AO SEGURADO, DURANTE O GOZO DA LICENÇA INTERESSE*. APLICAÇÃO DO ART. 8º, § 1º, DA LEI ESTADUAL Nº 7.672/82. *ENTENDIMENTO FIRMADO PELO ÓRGÃO ESPECIAL DESTE TJ/RS NO JULGAMENTO DE IMPROCEDÊNCIA DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 70077121473*. SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA REFORMADA. RECURSO INOMINADO PROVIDO, POR MAIORIA. (TJRS - Recurso Cível, Nº 71009451451, Segunda Turma Recursal da Fazenda Pública, rel. Juiz Mauro Caum Gonçalves, Redator Juiz Daniel Henrique Dummer, Julgamento 27-07-2020, DJe 03/08/2018).

No entanto, não se pode deixar de pontuar que tal posicionamento não é unânime no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, cabendo assinalar que, em recurso apreciado pelo STF sobre a matéria, em que a parte agravante era o Estado do Rio Grande do Sul, a Corte decidiu que a matéria representava ofensa reflexa à Constituição:

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Direito Tributário. Servidor público estadual. Recolhimento de contribuição previdenciária. Cota patronal. Licença sem remuneração. Legislação local. Ofensa reflexa. Precedentes. 1. Inadmissível, em recurso extraordinário, o reexame da legislação local. Incidência da Súmula nº 280/STF. 2. Agravo regimental não provido, com imposição de multa de 1% (um por cento) do valor atualizado da causa (art. 1.021, § 4º, do CPC). 3. Havendo prévia fixação de honorários advocatícios pelas instâncias de origem, seu valor monetário será majorado em 10% (dez por cento) em desfavor da parte recorrente, nos termos do art. 85, § 11, do Código de Processo Civil, observados os limites dos §§ 2º e 3º do referido artigo e a eventual concessão de justiça gratuita. (STF - ARE 1.249.292 AgR, rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, Julgamento 22/05/2020, DJe 29/06/2020).

Finalmente, no que se refere ao Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, há precedente que decidiu pela constitucionalidade da lei estadual, fazendo referência ao fato de que a lei 5260/2008 previu um período de opção para o servidor. Segue, a título de exemplo, a ementa seguinte:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. Servidora estadual que usufruiu de licença sem vencimentos para fins de acompanhamento de cônjuge por cerca de três anos. Autora que, em seguida, foi surpreendida por cobrança de vultoso valor pela RIOPREVIDÊNCIA, em decorrência de ter permanecido, por anos, sem *recolher a contribuição previdenciária e a contribuição patronal*. Norma expressa do artigo 19 da Lei Estadual n. 3.189/1999 que determina o necessário recolhimento de tais contribuições por todos os servidores, exceto aqueles que tenham expressamente optado por regime de não contribuição. Servidora que pretende, em sede de tutela antecipada, esquivar-se de possíveis descontos em sua remuneração para fins de quitação do débito previdenciário. Impossibilidade de se admitir, em cognição sumária, a ilegitimidade do ato administrativo. Alegação da Agravante de que não fora cientificada acerca da necessidade de expressa opção pelo regime de não contribuição, o que não lhe assiste argumentar, já que a ninguém é dado alegar o

desconhecimento da lei em seu favor. Probabilidade do direito que não resta evidenciada nesta fase processual, impossibilitando a tutela pretendida. RECURSO NÃO PROVIDO. (TJ-RJ - AI 0079397-45.2019.8.19.0000, Vigésima Terceira Câmara Cível, rel. Des. Celso Silva Filho, Julgamento 28/04/2020, DJe 05/05/2020). [Grifos nossos].

Do conjunto de acórdãos referidos neste item, verifica-se que o princípio da solidariedade recebeu abordagem oposta em relação ao conjunto de julgamentos referidos anteriormente. Sob essa ótica, considerando que a licença sem vencimentos se presta a atender o interesse do próprio servidor, seria impróprio perquirir qualquer violação ao art. 40, CRFB/1988. Ademais, diante de leis que admitiram a possibilidade de ausência de cômputo do período referente à licença sem vencimentos, não foram feitas maiores considerações em relação ao art. 40, § 10, CRFB/1988.

No âmbito específico do STF, como pontuado em relação ao Estado do Rio Grande do Sul, verifica-se que, de uma maneira geral,¹⁵ as decisões monocráticas e de Turmas¹⁶ não conhecem os recursos extraordinários interpostos, sob o fundamento central de que haveria a necessidade de reanálise de provas e da legislação local, o que encontraria óbice nas Súmulas 279 e 280, respectivamente.

2. Os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco

Da análise realizada no item anterior, parece possível concluir que a questão central referente ao recolhimento da contribuição patronal pelo servidor em licença sem vencimentos é de ordem tributária, e não previdenciária. Isso porque, sob o estrito prisma do Direito Previdenciário, o princípio da solidariedade foi utilizado como um argumento genérico, aplicável a qualquer das duas correntes defendidas. De outro lado, como se expôs, no que se refere a legislações que não preveem necessariamente a contagem do tempo referente à licença

¹⁵ Adotando posição divergente em relação aos demais Ministros da Corte, cabe pontuar decisões monocráticas do Min. Luís Roberto Barroso, que entende pela inconstitucionalidade da imposição de pagamento da contribuição patronal ao servidor em licença sem vencimentos, por violação ao princípio da solidariedade, cf.: STF - RE 1.069.234-MG, Min. Roberto Barroso, Julgamento 29/03/2019, DJe 30/03/2019; ARE 1.090.806/MG, Min. Roberto Barroso, Julgamento 30/04/2019, DJe 06/05/2019.

¹⁶ Seguem, exemplificativamente, algumas decisões de não conhecimento: STF - RE 1.282.934/MG, Min. Luiz Fux, Julgamento 27/08/2020, DJe 31/08/2020; STF - ARE 868.111/MG, rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, Julgamento 14/04/2015, DJe 06/05/2015; STF - ARE 1.153.904/MG, rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, Julgamento 01/03/2019, DJe 29/03/2019.

sem vencimentos, mas abrem margem para uma opção do servidor, mediante pagamento, a discussão quanto aos contornos do art. 40, § 10, CRFB/1988 não se colocaria.

Dessa forma, o principal argumento a ser desenvolvido, ao que parece, é se o servidor em licença sem vencimentos teria a sua capacidade contributiva violada com a obrigação imposta pelas legislações estaduais referidas. Para tanto, impõe-se verificar como a jurisprudência dos Tribunais Superiores vem conferindo densidade normativa ao disposto nos artigos 145, § 1º, CRFB/1988 e 150, IV, CRFB/1988, que consagram, respectivamente, o respeito ao princípio da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, que são princípios de justiça fiscal.¹⁷

Com relação ao primeiro princípio, a despeito de discussões doutrinárias acerca da sua aplicação restrita a impostos¹⁸ ou à generalidade dos tributos,¹⁹ vem prevalecendo no STF a visão de que a capacidade contributiva tem ampla aplicação em matéria tributária, como se pode inferir do precedente que julgou a taxa de fiscalização da CVM, *verbis*:

EMENTA: TAXA DE FISCALIZAÇÃO DOS MERCADOS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS - COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - LEI Nº 7.940/89 - LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL - PRECEDENTES FIRMADOS PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO IMEDIATO DE OUTRAS CAUSAS VERSANDO O MESMO TEMA PELAS TURMAS OU JUÍZES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, COM FUNDAMENTO NO LEADING CASE (RISTF, ART. 101) - AGRAVO IMPROVIDO. A TAXA DE FISCALIZAÇÃO DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, INSTITUÍDA PELA LEI Nº 7.940/89, É CONSTITUCIONAL. - A taxa de fiscalização da CVM, instituída pela Lei nº 7.940/89, qualifica-se como espécie tributária cujo fato gerador reside no exercício do Poder de polícia legalmente atribuído à Comissão de Valores Mobiliários. A base de cálculo dessa típica taxa de polícia não se identifica com o patrimônio líquido das empresas, incorrendo, em consequência, qualquer situação de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 145, § 2º, da Constituição da República. *O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia.* Precedentes. A EXISTÊNCIA DE PRECEDENTE FIRMADO PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL AUTORIZA O JULGAMENTO IMEDIATO DE CAUSAS QUE VERSEM O MESMO TEMA (RISTF, ART. 101). - A declaração de

¹⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988. p. 41.

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2, p. 321-323. Segundo leciona Ricardo Lobo Torres, o princípio da capacidade contributiva se aplica apenas aos impostos, de tal modo que as taxas e contribuições se subordinam a outros princípios, como o custo/benefício e a solidariedade. De todo modo, ainda que não de forma positiva, o autor admite que considerações concernentes à riqueza do contribuinte sejam aferidas sob perspectiva negativa.

¹⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A capacidade contributiva como manifestação da justiça fiscal no Estado Social e Democrático de Direito. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio. (Org.). *Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014. p. 33-34. O autor destaca que a capacidade contributiva deriva da igualdade e, como tal, deve ser aplicada independentemente de previsão expressa na Constituição, não se restringindo aos impostos.

constitucionalidade ou de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, emanada do Plenário do Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida por maioria qualificada, aplica-se aos novos processos submetidos à apreciação das Turmas ou à deliberação dos Juízes que integram a Corte, viabilizando, em consequência, o julgamento imediato de causas que versem o mesmo tema, ainda que o acórdão plenário - que firmou o precedente no "*leading case*" - não tenha sido publicado, ou, caso já publicado, ainda não haja transitado em julgado. Precedentes. É que a decisão plenária do Supremo Tribunal Federal, proferida nas condições estabelecidas pelo art. 101 do RISTF, vincula os julgamentos futuros a serem efetuados, colegialmente, pelas Turmas ou, monocraticamente, pelos Juízes desta Corte, ressalvada a possibilidade de qualquer dos Ministros do Tribunal - com apoio no que dispõe o art. 103 do RISTF - propor, ao Pleno, a revisão da jurisprudência assentada em matéria constitucional. Precedente. (STF - RE 216.259 AgR / CE, rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, Julgamento 09/05/2000, DJe 19/05/2000).

Dentro dessa ordem de ideias, o princípio da capacidade contributiva também se estenderia às contribuições, previstas no art. 149, § 1º, 195, I e II, CRFB/1988, o que decorre do recente julgamento realizado pelo Plenário do STF, acerca da validade de lei do Estado de Goiás, que aumentou a alíquota de contribuição previdenciária dos servidores estaduais.²⁰ Contudo, a essa altura, cabe perquirir o seu exato conteúdo, a fim de que seja possível aferir se a carga tributária imposta aos servidores estaria ou não respeitando os seus limites.

A capacidade contributiva apresenta uma dimensão objetiva, que denota que a tributação deve atingir um signo presuntivo de riqueza, e uma dimensão subjetiva, que designa os limites mínimo (mínimo existencial) e máximo (confisco) que podem ser validamente suportados pelo contribuinte.²¹

Ou seja, o princípio da capacidade contributiva e da vedação ao confisco estão intimamente interligados, de modo que o segundo tem por objetivo impedir o exagero, evitando-se os efeitos de uma tributação desmedida.²²

De outro lado, observa-se que a jurisprudência do STF, ao delimitar os contornos do princípio do não confisco, afere a totalidade da carga tributária, por ente federativo, e não individualmente a alíquota de cada tributo. Ademais, a análise dos mencionados princípios não é feita em abstrato, mas à luz das vicissitudes do caso concreto.

Nesse sentido, cabe pontuar precedente em que foram questionados dispositivos da lei 10.684/2003, que majoraram a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), devida por empresas prestadoras de serviço, sob o fundamento de carga tributária

²⁰ STF - ARE nº 875.958/GO, Tribunal Pleno, rel. Min. Luís Roberto Barroso, Sessão virtual de 08/10/2021 a 19/10/2021, DJe 11/02/2022.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 357-358. O autor leciona que, na sua dimensão objetiva, a capacidade contributiva se aplica apenas a impostos, ostentando a dimensão de regra. Contudo, no que se refere à sua dimensão subjetiva, a capacidade contributiva estende-se a todos os tributos, apresentando dimensão principiológica.

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, Cit., p. 363.

confiscatória. Ao examinar a normativa impugnada, o STF assinalou, por meio do voto condutor do Min. Dias Toffoli, que o incremento isolado de uma contribuição “não seria suficiente para atestar o efeito confiscatório propalado pela autora, porquanto, apesar do maior sacrifício do lucro presumido do sujeito passivo do tributo, não se originou óbice irrazoável ao exercício de sua atividade”. Segue a ementa do acórdão, *verbis*:

Ação direta de inconstitucionalidade. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Artigos 22 e 29, III, da Lei nº 10.684/03. Aumento da base de cálculo do tributo para as empresas prestadoras de serviço. Violação dos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação do confisco ou da anterioridade. Não ocorrência. Improcedência da ação. [...]

6. *Tendo em conta a totalidade da carga tributária suportada pelo contribuinte, o incremento isolado de uma contribuição não seria suficiente para atestar o efeito confiscatório propalado, porquanto, apesar do maior sacrifício da renda do sujeito passivo do tributo, não se impôs óbice irrazoável ao exercício de sua atividade.* 7. Ação que se julga improcedente. (STF - ADI 2.898/DF, rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgamento 10/10/2018, DJe 03/12/2018). [Grifos nossos].

No mesmo sentido, o Min. Celso de Mello fez as seguintes considerações, na ADC 8 MC/DF, de outubro de 1999²³:

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. [Grifos nossos].

Portanto, a abordagem conferida pelo STF, *in concreto*, para os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, é o de que a carga confiscatória deve ser aferida a partir da totalidade da tributação que um determinado ente impõe ao contribuinte, e não através do aumento isolado de um único tributo.

Nessa linha, não parece possível que a legislação de um determinado ente federativo seja aprioristicamente considerada violadora dos mencionados princípios, caso contenha a

²³ STF – ADC 8 MC/DF, rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, Julgamento 13/10/1999, DJ 22/10/1999.

previsão de que o servidor público em licença sem vencimentos que optar pela contagem do tempo de licença para fins previdenciários deve pagar o valor correspondente à contribuição patronal.

De outro lado, não se deve perder de vista que, em matéria estritamente de tributos, ao menos até o presente momento, o STF interpreta os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco sem traçar propriamente parâmetros matemáticos, diferentemente de outras Cortes Constitucionais.²⁴ Essa observação apresenta relevância, na medida em que esse não é o cenário verificado no campo específico das multas tributárias.

No que se refere a estas exações, a jurisprudência do STF vem progressivamente fixando balizas matemáticas, acima das quais os referidos princípios estariam vulnerados. Dessa forma, multas moratórias superiores a 20%²⁵ ou 30%²⁶ e multas por descumprimento de obrigações tributárias²⁷ superiores a duas vezes o valor do tributo vêm sendo interpretadas pela Corte como confiscatórias.

Embora a construção teórica levada a cabo para multas não se estenda a tributos e, a rigor, não haja percentuais *a priori* que possam ser tidos por inconstitucionais, parece relevante uma observação adicional. As contribuições constituem modalidade tributária que, nas últimas décadas, passaram ao largo de uma normativa geral mais detalhada, via lei complementar.

Ainda que a competência para legislar sobre previdência dos servidores públicos seja concorrente, seria desejável, do ponto de vista estritamente tributário, que uma lei nacional estipulasse parâmetros para fins de tributação de servidores em licença sem vencimentos, como aqueles que são elencados nas alíneas do art. 146, III, CRFB/1988, sobretudo no que se refere a bases de cálculo e até mesmo de alíquotas mínimas e máximas que podem ser cobradas de tais servidores.

²⁴ No caso do Direito alemão, o Tribunal Constitucional Federal já decidiu utilizar o parâmetro de 50% (cinquenta por cento), no que se refere ao imposto sobre o patrimônio, com base no posicionamento doutrinário de Paul Kirchhof. Nesse sentido, ao discorrer sobre o julgamento, Klaus Tipke assinala que a Corte entendeu que “os rendimentos de capital somente poderiam ser tributados pelo imposto sobre o patrimônio e por outros impostos de tal modo que metade remanesça com o contribuinte”, cf.: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 46-47.

²⁵ Tais parâmetros podem ser extraídos, exemplificativamente, dos acórdãos seguintes: STF - AI 727.872 AgR/RS, rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, Julgamento 28/04/2015, DJe 18/05/2015.

²⁶ STF - RE 523.471 AgR/MG, rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, Julgamento 06/04/2010, DJe 23/04/2020.

²⁷ STF - RE 748.257 AgR/SE, rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, Julgamento 06/08/2013, DJe 20/08/2013; STF - AI-482.281-AgR/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, Julgamento 30/06/2009, DJe 21/8/2009.

Não por outra razão, o art. 40, § 22, X, CRFB/1988, na redação dada pela EC 103/2019, prevê a edição de lei complementar federal para instituir normas gerais de organização para os regimes próprios de previdência, que disponha, entre outros aspectos, sobre “parâmetros para apuração da base de cálculo e definição de alíquota de contribuições ordinárias e extraordinárias”. Portanto, uma maior uniformidade no tratamento do tema pressupõe a atuação do legislador complementar federal, de modo a atender o mandamento constitucional.

3. Conclusão

Diante de todo o exposto, considerando a jurisprudência pouco uniforme no tratamento tributário da licença sem vencimentos, sobretudo no que se refere à obrigação de o servidor recolher a contribuição patronal, parece recomendável que os entes federativos trabalhem de forma conjunta na tentativa de elaboração de sistematização sobre o tema, inclusive através da edição de lei complementar nacional, nos termos do art. 146, CRFB/1988 e do art. 40, § 22, X, CRFB/1988.

Até que eventual legislação de caráter uniformizador seja editada, parece recomendável que os entes políticos avaliem a conveniência de evitar textos legais que imponham necessariamente a contagem de tempo de contribuição referente ao período da licença sem vencimentos, diante do conjunto de precedentes mencionados (item 2.1), em que é feita referência aos artigos 40, caput e 40, § 10, CRFB/1988.

A tentativa de se conferir maior uniformidade no tratamento da matéria tem o objetivo de assegurar segurança aos servidores públicos, menor contencioso judicial e maior previsibilidade arrecadatória, evitando-se os riscos de perda de receita, através de decisões judiciais que venham a condenar os entes federativos a restituir contribuições previdenciárias. De todo modo, os entes devem estar permanentemente atentos para a preservação dos princípios da capacidade contributiva e da vedação à tributação confiscatória, à luz da evolução da jurisprudência do STF sobre a matéria.

Referências

BRASIL. Instrução Normativa SGP/SEDGG/ME nº 34, de 24 de março de 2021. Estabelece orientações aos órgãos e entidades integrantes do Sistema de Pessoal Civil da Administração Federal - Sipec quanto aos procedimentos a serem observados para a concessão de licenças para acompanhamento de cônjuge ou companheiro, para atividade política e para tratar de interesses particulares, de que trata a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, edição 57, seção 1, p. 42, 25 de março de 2021. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-sgp/sedgg/me-n-34-de-24-de-marco-de-2021-310348947>

_____. STF – ADC 8 MC/DF, rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, Julgamento 13/10/1999, DJ 22/10/1999.

_____. STF – AI 727.872 AgR/RS, rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, Julgamento 28/04/2015, DJe 18/05/2015.

_____. STF – AI-482.281-AgR/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, Julgamento 30/06/2009, DJe 21/8/2009.

_____. STF – ARE 868.111/MG, rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, Julgamento 14/04/2015, DJe 06/05/2015.

_____. STF – ARE nº 875.958/GO, Tribunal Pleno, rel. Min. Luís Roberto Barroso, Sessão virtual de 08/10/2021 a 19/10/2021, DJe 11/02/2022.

_____. STF – ARE 1.090.806/MG, Min. Roberto Barroso, Julgamento 30/04/2019, DJe 06/05/2019.

_____. STF – ARE 1.153.904/MG, rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, Julgamento 01/03/2019, DJe 29/03/2019.

_____. STF – RE 523.471 AgR/MG, rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, Julgamento 06/04/2010, DJe 23/04/2020.

_____. STF – RE 748.257 AgR/SE, rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, Julgamento 06/08/2013, DJe 20/08/2013.

_____. STF – RE 1.069.234-MG, Min. Roberto Barroso, Julgamento 29/03/2019, DJe 30/03/2019

_____. STF – RE 1.282.934/MG, Min. Luiz Fux, Julgamento 27/08/2020, DJe 31/08/2020.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 14ª ed. Niterói: Impetus, 2009.

MINAS GERAIS. Lei Complementar 64, de 25 de março de 2002. Institui o Regime Próprio de Previdência e Assistência Social dos servidores públicos civis do Estado e dá outras providências. Belo Horizonte, MG, 25 de março de 2002. Disponível em: <https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa-nova-min.html?tipo=LCP&num=64&ano=2002>

_____. TJMG – Apelação cível nº 5149472-51.2018.8.13.0024, rel. Des. Leite Praça, Décima Nona Câmara Cível, Julgamento 12/11/2020, DJe 16/11/2020.

_____. Lei Complementar nº 5, de 12 de julho de 2005. Dispõe sobre a reestruturação do regime próprio de previdência dos servidores públicos do município de contagem – RPPS e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado*. Contagem, MG, 12 de julho de 2005.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A capacidade contributiva como manifestação da justiça fiscal no Estado Social e Democrático de Direito. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio. (Org.). Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014. p. 1-55.

RIO DE JANEIRO. Emenda Constitucional nº 90, de 05 de outubro de 2021. Modifica os artigos 83, 88 e 89, revoga os incisos xx e xxvii do art. 77, o art. 78, o § 2º do art. 82, os incisos IX e XX do art. 83, o § 10 do art. 91 e o art. 286 da Constituição Estadual, em razão da edição da emenda à Constituição Federal nº 103/2019, adiciona ao ADCT os artigos 99, 100 e 101, e dá outras providências. *Assembleia Legislativa do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro, RJ, 05 de outubro de 2021. Disponível em: <https://gov-rj.jusbrasil.com.br/legislacao/1297618654/emenda-constitucional-90-2021-rio-de-janeiro-rj>

_____. Lei Complementar 195, de 05 de outubro de 2021. Dispõe sobre as aposentadorias do regime próprio de previdência social dos servidores civis ocupantes de cargos de provimento efetivo, nos termos do artigo 89 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, em razão da edição da Emenda Constitucional à Constituição Federal nº 103/2019 e da outras providências. *Assembleia Legislativa do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro, RJ, 05 de outubro de 2021. Disponível em: <https://gov-rj.jusbrasil.com.br/legislacao/1297618911/lei-complementar-195-21-rio-de-janeiro-rj>

_____. Lei nº 3.189, de 22 de fevereiro de 1999. Institui o fundo único de previdência social do Estado do Rio de Janeiro – Rioprevidência e dá outras providências. *Assembleia Legislativa do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro, RJ, 22 de fevereiro de 1999. Disponível em: https://www.rioprevidencia.rj.gov.br/cs/groups/public/documents/document/cnbf/mdi2/~edisp/rp_026299.pdf

_____. TJRJ - Arguição de inconstitucionalidade nº 0108325-03.2019.8.19.0001, rel. Des. Maria Helena Pinto Machado, Órgão Especial, Julgamento 13/06/2022, DJe 15/06/2022.

RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 7.672, de 18 de junho de 1982. Dispõe sobre o Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul. *Diário Oficial do Estado*. Porto Alegre, RS, 18 de junho de 1982. Disponível em: http://www.ipe.rs.gov.br/upload/1334337640_LEI%20N%207672_IPE_ATUALIZADA.pdf

SANTA CATARINA. Lei Complementar nº 349, de 27 de janeiro de 2009. Dispõe sobre a organização do regime próprio de previdência dos servidores municipais de Florianópolis e adota outras providências. *Diário Oficial do Estado*. Florianópolis, SC, 27 de janeiro de 2009. Disponível em: <http://leismunicipa.is/hmonp>

SÃO PAULO. Decreto nº 52.859, de 02 de abril de 2008. Regulamenta a Lei Complementar nº 1.012, de 5 de julho de 2007. *Diário Oficial do Estado*. São Paulo, SP. Poder executivo, seção 1, p. 118, 03 de abril de 2008. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/norma/76663>

_____. Lei nº 4.220, de 08 de julho de 1992. Dispõe sobre a criação do instituto de previdência do servidor municipal e dá outras providências. *Câmara Municipal de São José dos Campos*. São José dos Campos, SP, 08 de julho de 1992. Disponível em: https://camarasempapel.camarasjc.sp.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html_impresao/L42201992.html

_____. TJSP – Apelação cível 0039882-92.2009.8.26.0053, rel. Des. Aroldo Viotti, 11ª Câmara de Direito Público, Julgamento 28/01/2014, DJe 10/02/2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2.

Recebido em: 07.01.2022

Avaliação: 22.08.2022

Avaliação: 04.02.2022

Avaliação: 09.12.2021

Avaliação: 17.12.2021

Avaliação: 04.02.2022