

O LIMITE DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS: ENTENDIMENTO E PERSPECTIVAS

Raphael Silva Rodrigues¹
Rodrigo Almeida Magalhães²
Thiago Penido Martins³

Resumo

Devido a afetação do Recurso Especial nº 1.898.532 à sistemática dos recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça (Tema Repetitivo nº 1.079), o presente artigo tem por objetivo analisar se o limite de 20 (vinte) salários-mínimos é aplicável à apuração da base de cálculo de contribuições parafiscais, nos termos do artigo 4º da Lei nº 6.950/1981, com as alterações promovidas em seu texto pelos artigos 1º e 3º do Decreto-Lei 2.318/1986.

Palavras-chave: Direito Previdenciário; Custeio da Seguridade Social; Limitação da Base de Cálculo; Contribuições Parafiscais.

THE LIMIT ON THE BASIS FOR CALCULATING CONTRIBUTIONS TO THIRD PARTIES: UNDERSTANDING AND PROSPECTS

Abstract

Due to the allocation of Special Appeal No. 1.898.532 to the system of repetitive appeals by the Superior Court of Justice (Repetitive Theme No. 1.079), the purpose of this article is to analyze whether the limit of twenty (20) minimum wages is applicable to the calculation of the calculation basis of parafiscal contributions, pursuant to article 4 of Law 6950/1981, as amended by articles 1 and 3 of Decree-law 2318/1986.

Keywords: Social Security Law; Social Security Funding; Limitation of the Calculation Basis; Parafiscal Contributions.

1 INTRODUÇÃO

A contribuição social é a espécie tributária que mais vem ganhando relevância nas últimas décadas, sendo a sua instituição carregada de polêmicas no âmbito jurídico, político e social.

Do ponto de vista jurídico, doutrina e jurisprudência têm se debruçado para determinar os contornos da incidência de tal tributo, bem como envidando esforços para dirimir controvérsias sobre tais regras, havendo a publicação de diversos julgados com o

¹ Doutor e Mestre em Direito pela UFMG. Especialista em Direito Tributário pela PUC/MG. Professor Universitário. Membro integrante de Bancas Examinadoras de Concursos Públicos. Autor e coautor de livros, capítulos de livros e artigos de revistas científicas. Advogado.

² Doutor e Mestre em Direito pela PUC/MG. Professor do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu (Mestrado e Doutorado) da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Professor Titular do Centro Universitário Unihorizontes. Professor Associado da Universidade Federal de Minas Gerais. Advogado.

³ Doutor em Direito Privado pela PUC/MG. Mestre em Direito e Especialista em Direito pela FDMC/MG. Procurador Autárquico do Município de Belo Horizonte/MG. Foi Professor do Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Itaúna (2016/2020). Professor da Universidade do Estado de Minas Gerais.

intuito de pôr fim às lides entre os contribuintes e o Fisco.

Não há dúvidas de que a pandemia causada pelo Covid-19 vem gerando, até os dias atuais, relevantes impactos para as economias globais, incluindo o Brasil. Neste contexto, é importante que os gestores reavaliem as projeções e cenários econômicos futuros com o objetivo de optar por práticas tributárias que conduzam ao alcance da melhor eficiência financeira.

Com efeito, as empresas estão sofrendo os impactos da atual crise econômica que assola todo o País, o que vem afetando diretamente o seu fluxo de caixa e, por conseguinte, minando sua capacidade econômica.

Diante da ausência de caixa e de capital de giro, muitas empresas têm questionado perante o Poder Judiciário a possibilidade de recolhimento das contribuições de terceiros com a limitação, em relação à totalidade da sua folha de pagamento, da base de cálculo em 20 (vinte) salários-mínimos vigentes na forma da lei, de modo que esta forma de recolhimento da exação trará ao contribuinte (principalmente aqueles que possuem uma maior folha de pagamento) mais tranquilidade financeira para enfrentar momento no qual o seu faturamento tem sido drasticamente reduzido.

Com o advento da Lei nº 11.457/2007, as atividades referentes à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais vinculadas ao INSS (art. 2º), bem como as contribuições destinadas a terceiros e fundos, tais como SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE, INCRA, APEX, ABDI, a teor de expressa previsão contida no art. 3º, foram transferidas à Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da União, cuja representação, após os prazos estipulados no seu art. 16, ficou a cargo exclusivo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para fins de eventual questionamento quanto à exigibilidade das contribuições, ainda que em demandas que tenham por objetivo a restituição de indébito tributário.

Conforme será demonstrado, tal tese ganhou força no meio jurídico, principalmente, quando foi publicado o acórdão proferido pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça nos autos do Agravo Interno em Recurso Especial nº 1.570.980⁴, reconhecendo a limitação da base de cálculo das contribuições parafiscais cobradas sobre a folha de salários a 20 (vinte) salários-mínimos, nos termos do artigo 4º, parágrafo único, da Lei nº 6.950/1981, ainda vigente apesar de sucessivas alterações legislativas.

2 BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO TEMÁTICA

Como visto, o artigo 149 da Constituição Federal de 1988⁵ elenca as três espécies de contribuições sociais, denominadas pelo STJ como *contribuições parafiscais recolhidas pelo INSS por conta de terceiros*, sendo elas (i) as contribuições sociais em sentido estrito (Salário-Educação), (ii) contribuições de intervenção no domínio econômico (INCRA) e (iii) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas⁶.

⁴ Cf.: STJ, AgInt no REsp nº 1.570.980/SP, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Turma, DJ 03.03.2020.

⁵ “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

⁶ A verificação para quais as entidades se deve recolher e suas respectivas alíquotas de contribuição é feita através

As contribuições parafiscais de terceiros destinadas ao SEBRAE, INCRA, APEX, ABDI, “Sistema S” (SESI, SENAI, SESC SENAC, SENAT) e Salário-Educação sobre a folha de salários são submetidas às empresas vinculadas ao regime geral da previdência social.

Ocorre que a base de cálculo adotada pela Fisco para cálculo das contribuições de terceiros tem sido a totalidade da folha de salários das empresas, o que abarca todas as remunerações por ela suportadas em favor dos seus empregados segurados.

Todavia, as referidas contribuições, na forma do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 6.950/1981, deveriam ter a sua base de cálculo mensal limitada a 20 (vinte) salários-mínimos vigentes, restando indevida a atual base de cálculo adotada pela Receita Federal do Brasil na cobrança de tais exações.

A cobrança, sem a observância da limitação imposta pela Lei nº 6.950/1981, de um lado, onera de forma substancial os valores suportados pelos contribuintes e, de outro, proporciona o enriquecimento ilícito das entidades beneficiadas por tais contribuições.

Importante esclarecer que o referido art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 6.950/1981 não foi revogado pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 2.318/1986, posto que este último disciplina exclusivamente as contribuições sociais devidas pelo empregador diretamente à Previdência Social, o que não é o caso das contribuições em discussão, conforme será adiante explorado.

3 DA LIMITAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO EM 20 SALÁRIOS-MÍNIMOS VIGENTES IMPOSTA PELA LEI Nº 6.950/1981

As contribuições destinadas a terceiros, no caso específico, as contribuições sociais destinadas ao SEBRAE, INCRA, APEX, ABDI, “Sistema S” (SESI, SENAI, SESC SENAC, SENAT) e Salário-Educação, são atualmente exigidas pela Receita Federal do Brasil sobre o valor total das remunerações pagas ou creditadas mensalmente pela empresa, a qualquer título, aos segurados empregados, sem qualquer limitação.

Ocorre que a Lei nº 6.950/1981, em seu art. 4º, parágrafo único, definiu que os valores máximos devidos pela empresa acerca das contribuições para terceiros, devem ser limitados a (20) vinte salários-mínimos, *in verbis*:

Art. 4º O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no art. 5º da Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

Parágrafo único – O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros.

Ressalta-se que o referido dispositivo se encontra plenamente válido e vigente, não havendo motivos para que não seja observado pelo Fisco, sendo de rigor, portanto, o reconhecimento do direito de os contribuintes procederem ao recolhimento das exações mencionadas anteriormente com o referido limite da base de cálculo.

Importante esclarecer que o Decreto-Lei nº 2.318/1986, que em seu art. 3º passou

a atividade e código do estabelecimento obtido através do Fundo de Previdência e Assistência Social (“FPAS”).

a prever: “Art. 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981”, não revogou o limite de 20 (vinte) salários-mínimos para o cálculo das contribuições de terceiros previstas no parágrafo único do art. 4º da Lei nº 6.950/1981.

Isto porque o art. 3º acima citado apenas se aplica às contribuições sociais devidas pelo empregador diretamente à Previdência Social.

Em reforço a tal conclusão destaca-se que a vigência da limitação das contribuições de terceiros pode ser conferida site do planalto, de modo que o sítio eletrônico oficial não traz qualquer revogação de dispositivo na Lei nº 6.950/1981 (BRASIL, 1981). Ou seja, o que o Decreto-Lei nº 2.318/1986 fez foi retirar os efeitos do art. 4º, caput, da Lei nº 6.950/1981, que limitava a base de cálculo das contribuições da previdência social.

O limite estabelecido pela lei para as contribuições de terceiro continua em vigor e não pode ser ignorado pelas seguintes razões fático-jurídicas:

- (i) uma lei se presume válida e em vigor até que outra a revogue expressamente ou tacitamente;
- (ii) toda a legislação regente do tema, claramente, distingue contribuições previdenciárias daquelas denominadas de terceiros ou parafiscais;
- (iii) a limitação de até 20 (vinte) salários-mínimos foi objeto de revogação por lei posterior, a qual, expressamente, somente se aplica em face das contribuições previdenciárias (art. 3º do Decreto-Lei nº 2.318/1986) e não em face das contribuições de terceiros;
- (iv) se há dispositivo legal que revoga expressamente determinado tema para uma contribuição, mas não a faz para as demais, significa dizer que não há revogação por extensão;
- (v) de outro lado, eventual revogação tácita pressuporia uma incompatibilidade entre os dispositivos legais, o que definitivamente não ocorre no presente caso entre o disposto no art. 4º, parágrafo único da Lei nº 6.950/1981 e no art. 3º do Decreto-Lei nº 2.318/1986;
- (vi) as leis que estipularam a limitação da base de cálculo para contribuições de terceiros continuam em vigor, inexistindo menção de revogação (expressa ou tácita); e
- (vii) sendo uma temática específica sobre a limitação da base de cálculo para terceiros, somente uma revogação expressa ou tácita com clara mudança no regramento da base de cálculo poderia permitir a sua inaplicabilidade, o que inexistente até o momento.

Exatamente neste sentido, aliás, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça diversas vezes, como por exemplo, no REsp nº 953.742/SC, cujo resumo do julgamento é a seguir transcrito:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. CONVÊNIO SAÚDE. **LIMITE DO SALÁRIO-DE CONTRIBUIÇÃO**. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. ART. 515, DO CPC. VALORES PAGOS A TÍTULO DE ALUGUÉIS DE IMÓVEIS PARA USO DE EMPREGADOS E PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. QUESTÕES FÁTICAS APRECIADAS PELA ORIGEM. SÚMULA 7/STJ. VIOLAÇÃO DO §2º, DO ART. 25, DA LEI N. 8.870/94. ENFOQUE CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME DO TEMA NA VIA ESPECIAL.

1. Recursos especiais interpostos pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e por Seara Alimentos S/A, com fulcro na alínea “a” do art. 105, III, da Constituição Federal de 1988, contra acórdão proferido pelo egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

[...]

Recuso especial do INSS:

[...]

3. No período do lançamento que se discute nos autos, tem aplicação o art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/81, que limita o recolhimento do salário de contribuição de vinte vezes o valor do salário-mínimo para o cálculo da contribuição de terceiros.

4. Apelo especial do INSS não provido.

Recurso especial da empresa:

[...]

5. Recurso especial da empresa parcialmente conhecido e não provido. (REsp 953.742/SC, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJe 10.03.2008, grifo nosso).

O STJ manteve o seu posicionamento favorável à limitação do pagamento das contribuições em questão no REsp nº 1.439.511, sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin, e no REsp nº 1.570.980, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Veja-se:

[...]

A irrisignação merece prosperar, pois **em caso semelhante esse Tribunal Superior entendeu que o art. 3º do Decreto-Lei 2.318/1986 não alterou o limite de 20 salários-mínimos do art. 4º, parágrafo único, da Lei 6.950/1981 (base de cálculo das contribuições parafiscais arrecadas por conta de terceiros), pois esse artigo apenas dispõe sobre as contribuições sociais devidas pelo empregador diretamente à Previdência Social.**

[...]

É o voto.

Cabível, portanto, o acolhimento do apelo, no ponto, **para afastar as**

contribuições sobre a remunerações pagas além do limite máximo do salário de contribuição.

Em face do exposto, NEGO provimento ao recurso especial do INSS.

Diante do exposto, nos termos do art. 557, 1º - A do CPC, dou provimento ao Recurso Especial, e fixo, com base no art. 20, 4º, do CPC, os honorários advocatícios sem 5% sobre o valor da condenação. (STJ, REsp 1.439.511/SC, Relator Ministro Herman Benjamin, DJe 25.06.2014, grifo nosso)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DEVIDA A TERCEIROS. LIMITE DE VINTE SALÁRIOS MÍNIMOS. ART. 40. DA LEI 6.950/1981 NÃO REVOGADO PELO ART. 30. DO DL 2.318/1986. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

1. Trata-se de Recurso Especial interposto pela RHODIA BRASIL LTDA., com fulcro na alínea c do art. 105, III da Constituição Federal, contra acórdão do egrégio Tribunal Regional Federal da 3a. Região, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO. ARTIGO 557, CPC. AÇÃO ORDINÁRIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DEVIDA A TERCEIROS. LIMITE DE VINTE SALÁRIOS MÍNIMOS. MATÉRIA ASSENTADA PELO EXCELSO PRETÓRIO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. PRECEDENTES. AGRAVO IMPROVIDO. (fls. 246).

2. Os Embargos de Declaração opostos foram parcialmente acolhidos tão somente para corrigir erro material constante da ementa.

3. Nas razões do Apelo Nobre, a parte recorrente defende que o acórdão recorrido dissentiu do entendimento de outros Tribunais, segundo o qual o limite máximo da base de cálculo de 20 salários mínimos para as contribuições dos terceiros, previsto no art. 3o. da Lei 6.950/1981, não foi revogado pelo art. 4º do DL 2.318/1986.

4. Com Contrarrazões, seguiu-se juízo positivo de admissibilidade recursal.

5. É o breve relatório.

6. A pretensão recursal encontra apoio na jurisprudência consolidada desta Corte Superior, segundo a base de cálculo das contribuições para fiscais recolhidas por conta de terceiros fica restrito ao limite máximo de 20 salários-mínimos, nos termos do parágrafo único, do art. 4º da Lei 6.950/1981, o qual não foi revogado pelo art. 3º do DL 2.318/1986, que se disciplina as contribuições sociais devidas pelo empregador diretamente à Previdência Social. A propósito, cita-se o seguinte julgado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 II, DO CPC. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. CONVÊNIO SAÚDE. LIMITE DO SALÁRIO-DE- CONTRIBUIÇÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. ART. 515, DO CPC. VALORES PAGOS A TÍTULO DE ALUGUÉIS DE IMÓVEIS PARA USO DE EMPREGADOS E PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. QUESTÕES FÁTICAS APRECIADAS

PELA ORIGEM. SÚMULA 7/STJ. VIOLAÇÃO DO § 2º, DO ART. 25, DA LEI N. 8.870/94. ENFOQUE CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME DO TEMA NA VIA ESPECIAL.

[...]

3. No período do lançamento que se discute nos autos, tem aplicação o art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/81, que limita o recolhimento do salário-de-contribuição de vinte vezes o valor do salário-mínimo para o cálculo da contribuição de terceiros.

[...]

4. Apelo especial do INSS não provido.

5. Recurso especial da empresa parcialmente conhecido e não-provido. (REsp. 953.742/SC, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJe 10.3.2008).

7. No mesmo sentido, seguindo a mesma orientação são as seguintes decisões monocráticas: REsp. 1241362/SC, Rel. Min. ASSULETE MARGALHÃES, DJe 8.11.2017; REsp. 1.439.511/SC, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe de 25.6.2014.

8. Ante o exposto, **dá-se provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, a fim de reconhecer que a base de cálculo da contribuição de terceiros fique limitada a 20 salários mínimos, na forma prevista no art. 4º da Lei 6.950/1981.** Invertem-se os ônus sucumbenciais, ficando os honorários advocatícios fixados em 5% sobre o valor da condenação. (REsp 1.570.980/SP, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 02.08.2019, grifo nosso).

Nesta esteira, colaciona-se trecho da decisão monocrática proferida nos autos do REsp nº 1.241.362/SC:

[...] A autora visa, em suma, o reconhecimento judicial de que as contribuições devidas a título de salário-educação e ao INCRA devem ser recolhidas de acordo com a Lei nº 6.950, de 1981, com a correspondente anulação de Notificação de Lançamento de Débito Fiscal e de decisões administrativas proferidas em sentido contrário. **Bem andou o juiz singular quando fundamentou a questão no fato de que o Decreto-Lei 2.318/89 revogou apenas o caput do art. 4º da lei 6.950, de 1981, permanecendo íntegro o disposto no seu parágrafo único. Assim, aplica-se o limite de 20 vezes o maior salário mínimo vigente no País para o salário de contribuição ao INCRA e ao salário-educação no período a que se refere o Lançamento que se discute. Isso porque, conforme se depreende do citado parágrafo único, estes tributos têm natureza jurídica de contribuição parafiscal.** Prevê o dispositivo em comento “Art. 4º – O limite máximo de salário-de-contribuição, previsto no artigo 5º da lei 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo vigente no País.” (revogado pelo Decreto-lei 2.318/89) “Parágrafo único. O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros.” (em pleno vigor a época do lançamento). (grifo nosso).

Este tem sido, inequivocamente, o entendimento jurisprudencial, conforme aresto que se transcreve na íntegra:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL DEVIDA AO SENAI. Será calculada sobre a importância da contribuição geral devida pelos empregadores ao SENAI a contribuição adicional de 20%, na forma do art. 1º do Decreto-Lei 4048/42, a que se refere o art. 6º daquele diploma legal. II – **A contribuição geral, base de cálculo encontra-se regulada no art. 1º do Decreto nº 1867/81 e incide até o limite máximo das exigências das contribuições previdenciárias e este limite corresponde a 20 vezes o maior salário mínimo vigente no País (art. 4º, Lei 6.950/81)** III – Apelação improvida, sentença confirmada.”

Cabível, portanto, o acolhimento do apelo, no ponto, para afastar as contribuições sobre as remunerações pagas além do limite máximo do salário-de-contribuição.

Em face do exposto, NEGOU provimento ao recurso especial do INSS” No mesmo sentido, confira-se a decisão no REsp 1.439.511/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Dje de 25/06/2014.

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, II, do RISTJ, nego provimento ao Recurso Especial.” (STJ, RECURSO ESPECIAL Nº 1.241.362/SC – 2011/0044039-2 – Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, 08.11.2017, grifo nosso)

Ainda que a título ilustrativo, convém salientar que neste sentido também pode se encontrar acórdãos de diversos Tribunais Regionais Federais, os quais acolheram a tese de que o art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 6.950/81 é o dispositivo legal que estabeleceu o limite máximo para base de cálculo das contribuições para-fiscais, senão veja-se:

AGRAVO INTERNO. TRIBUTÁRIO. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. CARÁTER TRIBUTÁRIO DA EXAÇÃO. AUSÊNCIA DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA ANTERIORIDADE. BASE DE CÁLCULO. LIMITE. REVOGAÇÃO APENAS PARA CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS PELAS EMPRESAS. CONTRIBUIÇÕES A TERCEIROS. LIMITE PRESERVADO. DECISÃO MANTIDA. AGRAVO IMPROVIDO.

[...] 7. No tocante à arrecadação, nos termos do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 6.950/81, foi estabelecido limite máximo para base de cálculo das contribuições para-fiscais. No entanto, sobreveio o Decreto-Lei nº 2.318/86, com disposição que retirou o limite para o cálculo da contribuição da empresa. Assim, ocorreu expressa revogação do limite apenas para as contribuições previdenciárias devidas pelas empresas, preservando-se o limite somente para as contribuições a terceiros. Neste sentido, correta a r. sentença apelada, ao ressaltar que, a Lei nº 9.426/96 constitui-se no diploma regulador específico do salário-de-contribuição, de modo que a Lei nº 6.950/81, que cuidava unicamente de alterar a legislação previdenciária, não

se pode sobrepor aos ditames da nova lei, posterior e específica, até porque suas disposições, na questão em foco, são eminentemente conflitantes com a nova regra.

8. A decisão monocrática recorrida encontra-se adrede fundamentada. De qualquer sorte a matéria debatida nos autos já foi devidamente dirimida, sendo, inclusive objeto da Súmula nº 732 do Supremo Tribunal Federal e do RE nº 660.993-RG (DJe 22/02/2012), apreciado no regime da repercussão geral. 9. Não há elementos novos capazes de alterar o entendimento externado na decisão monocrática. 10. Agravo interno improvido. (TRF3 – APELAÇÃO CÍVEL – 1917527/SP, 0009810-15.2011.4.03.6104, Relator(a) DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, SEXTA TURMA, Data do Julgamento 13.12.2018, e-DJF3 Judicial 1 DATA: 11.01.2019, grifo nosso)

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. **TETO DE VINTE SALÁRIOS-MÍNIMOS. COMPENSAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO DO INDÉBITO.** SUMCUMBÊNCIA RECÍPROCA.

1. Cinge-se a controvérsia a aferir se o parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/1981 - que aplicou o limite máximo do salário-de contribuição de vinte salários mínimos (estabelecido no caput) às contribuições parafiscais à conta de terceiros – foi revogado pelos termos do artigo 3º do Decreto-Lei 2.318/1986.

2. A prescrição do artigo 3º do Decreto-Lei 2.318/1986 não pretende a regência do recolhimento de contribuições parafiscais, mas, sim, modular a incidência do caput do artigo 4º da Lei 6.950/1981. Desta forma, o comando tão-somente destaca as contribuições patronais da regra geral anteriormente estabelecida, conforme ressalva expressa constante de seu texto.

3. A derrogação tácita pressupõe antinomia entre prescrições normativas, comumente solucionada pelo critério temporal. Sucede que o regramento específico do salário-de-contribuição, enquanto conceito de direito previdenciário, em nada conflita com a referência de seu anterior limite para regramento de matéria diversa, como o cálculo do teto contributivo de CIDE, assim entendida a contribuição ao INCRA.

4. Insubsistente a alegação de que a revogação do caput do artigo 4º importa a derrogação, por arrastamento, de seus parágrafos, incisos ou alíneas, por questões de linguagem e estrutura dogmática. É que não se pode tomar aprioristicamente a relação de subordinação orgânica – própria da validade desse tipo de raciocínio - entre o caput e a integralidade dos comandos a ele vinculados, pois, até mesmo pela dinâmica do processo legislativo, a observação empírica revela frequentes exceções. É o caso dos autos, em que o liame entre o caput e o parágrafo único (que, frise-se tratam de assuntos distintos), é de cunho meramente objetivo e funcional, pertinente tão-somente ao valor positivado, do que resulta a autonomia entre as disposições.

[...]

7. Apelo parcialmente provido. (TRF3, AC 0012994- 76.2011.4.03.6104, Relator Des. Fed. Carlos Muta, DJe 15.07.2016, grifo nosso)

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. COISA JULGADA. INEXISTÊNCIA. INCRA E SALÁRIO-EDUCAÇÃO. LIMITE DA BASE DE CÁLCULO. HONORÁRIOS.

1. Os efeitos da coisa julgada atingem apenas os lançamentos administrativos objetos de apreciação judicial, não fazendo coisa julgada em relação a outros lançamentos, mesmo versando estes sobre a mesma matéria.

2. A base de cálculo das contribuições parafiscais recolhidas pelo INSS por conta de terceiros se submete ao limite de 20 salários-mínimos, por força do parágrafo único, do art. 4º da Lei 6.950/81. O art. 3º do Decreto-Lei n.º 2.318/86 não logrou alterar tal limite, pois dispõe apenas sobre as contribuições sociais devidas pelo empregador diretamente à Previdência Social.

3. A fixação dos honorários advocatícios em 10% do valor da causa implica redução da verba honorária arbitrada pelo Juízo a quo. Sentença mantida, sob pena de reformatio in pejus.” (TRF4, APELREEX 1999.04.01.049035-4, PRIMEIRA TURMA, Relator JOEL ILAN PACIORNIK, D.E. 22.09.2010, grifo nosso).

Tanto a jurisprudência do STJ, quanto dos Tribunais Regionais Federais, indica que o art. 3º do Decreto-Lei n.º 2.318/1986 destacou as contribuições da regra geral que fixa o limite das contribuições em 20 (vinte) salários-mínimos, mantendo-a, contudo, quanto às demais contribuições, aí incluídas aquelas destinadas a terceiros.

Assim, é possível concluir que o dispositivo legal que prevê o limite do salário de contribuição parafiscais encontra-se plenamente em vigor, vez que inexistente revogação expressa e grande parte da jurisprudência entende de modo favorável aos contribuintes, no sentido de haver limite expresso determinado pela Lei nº 6.950/81. Em outras palavras, não há que se falar em revogação do referido limite pelo advento do Decreto Lei nº 2.318/86, mas mera modulação.

Em razão do aumento considerável de casos envolvendo a matéria e devido à necessidade de unificação da controvérsia, o STJ afetou o Recurso Especial nº 1.898.532 à sistemática dos recursos repetitivos⁷, por meio do Tema Repetitivo nº 1.079.

Ressalta-se que, embora tenha havido a determinação de suspensão dos processos até julgamento final, tal fato não impede o ajuizamento de novas ações sobre a

⁷ Processual civil. Recurso especial. Código de processo civil de 2015. Aplicabilidade. Proposta de afetação como representativo da controvérsia. Tributário. “Contribuições parafiscais”. Base de cálculo. Apuração. Aplicação do teto de 20 (vinte) salários mínimos. Lei nº 6.950/1981 e Decreto-Lei nº 2.318/1986.1. Delimitação da questão de direito controvertida: definir se o limite de 20 (vinte) salários mínimos é aplicável à apuração da base de cálculo de “contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros”, nos termos do art. 4º da Lei nº 6.950/1981, com as alterações promovidas em seu texto pelos arts. 1º e 3º do Decreto-Lei nº 2.318/1986. 2. Recurso especial submetido à sistemática dos recursos repetitivos, em afetação conjunta com o REsp n. 1.905.870/PR. (ProAfR no REsp 1.898.532/CE, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 15.12.2020, DJe 18.12.2020).

matéria, especialmente com o objetivo de resguardar o direito de o contribuinte recuperar os valores pagos a maior nos últimos cinco anos, contados da data do ajuizamento da demanda.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em face do cenário ainda não definitivo da jurisprudência sobre a limitação imposta pelo artigo 4º, parágrafo único, da Lei nº 6.950/81 para determinação da base de cálculo das contribuições de terceiros e enquanto não julgado o Recurso Especial nº 1.898.532, é considerável a chance de questionamento por parte do Fisco no caso de o contribuinte calcular essas contribuições com base no referido limite, por conta própria e sem o amparo de uma autorização judicial.

Sendo assim, pela análise empreendida para a elaboração do presente artigo e como medida de adoção de uma postura mais conservadora em sede de eventual judicialização da matéria, é possível alcançar as seguintes considerações finais:

- (i) o Decreto-Lei nº 2.318/1986 não revogou o dispositivo propriamente dito, mas apenas retirou os seus efeitos sobre determinadas contribuições;
- (ii) o parágrafo único do art. 4º da Lei nº 6.950/1981, que trata das contribuições de terceiros, vigora com plenos efeitos, seja porque o Decreto-Lei nº 2.318/1986 não regulamenta referidas contribuições, seja em razão de inexistir revogação do *caput* do artigo, sendo impossível se falar em derrogação do parágrafo único;
- (iii) afirmar o contrário esbarraria em uma impossibilidade jurídica, a teor do art. 7º da Lei Complementar nº 95/1998, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal de 1988, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona;
- (iv) isso porque o escopo do Decreto-Lei nº 2.318/1986 foi assim ementado: “*Dispõe sobre fontes de custeio da Previdência Social e sobre a admissão de menores nas empresas*”. Ou seja, não poderia referido ato do Poder Legislativo, que ingressou no plano normativo para dispor sobre o custeio da Previdência Social, estabelecer regramentos sobre contribuições que não guardam qualquer ligação com o objeto do ato;
- (v) pode-se afirmar, portanto, que é legítimo o recolhimento das contribuições parafiscais a terceiros destinadas ao SEBRAE, INCRA, APEX, ABDI, “Sistema S” (SESI, SENAI, SESC SENAC, SENAT) e Salário-Educação com a limitação da base de cálculo mensal em 20 (vinte) salários-mínimos vigentes sobre a totalidade da folha de pagamento do contribuinte, nos termos do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 6.950/1981.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005.

BALERA, Wagner. **A Seguridade Social na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 ago. 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.138, de 30 de dezembro de 1986**. Dispõe sobre as fontes de custeio da Previdência Social e sobre a admissão de menores nas empresas. Brasília, DF: Presidência da República, [1986]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del2318.htm. Acesso em: 01 ago. 2020.

BRASIL. **Lei nº 6.950, de 04 de novembro de 1981**. Altera a Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960, fixa novo limite máximo do salário-de-contribuição previsto na Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1981]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6950.htm. Acesso em: 01 ago. 2020.

HORVATH JÚNIOR, Miguel. **Direito Previdenciário**. 10. ed. compl. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Curso de Direito Previdenciário**. 3. ed. São Paulo: LTr, 2010.

Data de submissão: 09 mar. 2023. Data de aprovação: 02 ago. 2023