



**AS CONTRIBUIÇÕES DO SISTEMA S SOB A ÓTICA DA INTERPRETAÇÃO
RESTRITIVA DO DECRETO N. 2.318/86**

**THE S SYSTEM CONTRIBUTIONS UNDER THE VIEW OF THE DECREE 2.318/86
AND ITS RESTRICTIVE INTERPRETATION**

Gustavo Sarot Mendes¹
Felipe Augusto Rodrigues Ambrosio²

RESUMO

Este artigo analisa a limitação da base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros, que financiam o Sistema S, no teto de 20 (vinte) salários mínimos. O art. 4º da Lei n. 6.950/1981 define a limitação de 20 salários mínimos vigentes para a base de cálculo das contribuições previdenciárias e a terceiros. Porém, as contribuições que são destinadas para a Previdência Social passaram a não mais ter a limitação de teto, nos termos do art. 3º, Decreto n. 2.318/86, com expressivos impactos nos encargos mensais das empresas. Assim, a Fazenda Pública passou a entender que o dispositivo mais recente revogou a previsão da Lei nº 6.950 igualmente em relação às contribuições em favor de terceiros. Disso, advieram decisões do STJ favoravelmente pelo limite de 20 salários mínimos a tais tributos. Pende atualmente de julgamento o Tema 1079/STJ que definirá, com eficácia vinculante, se essas contribuições podem ser calculadas sobre a folha de pagamento ou devem ter a sua base limitada a 20 salários mínimos. O trabalho possui metodologia qualitativa com abordagem dedutiva, e enquanto a técnica de pesquisa, documentação bibliográfica, legislativa, jurisprudencial e estudo de caso, este sobre o REsp 1.570.980/SP. Conclui-se que, para além de impactar o orçamento de entidades paraestatais que promovem serviços públicos de elevada importância, a interpretação de que a limitação da base de cálculo das contribuições paraestatais não configura ilegalidade vem se somar à uma lista de precedentes do tribunal da cidadania, influenciando de forma direta e incisiva na arrecadação do erário público.

Palavras-Chave: contribuições; folha de pagamento; sistema S.

¹Graduação em Direito da Universidade do Contestado - UNC - Campus Mafra. Santa Catarina. Brasil. E-mail: gustavo.mendes@aluno.unc.br.

²Mestre em Ciência Jurídica pela Universidade Estadual do Norte do Paraná (UENP). Professor da Universidade do Contestado. Campus Mafra. Santa Catarina. Brasil. Advogado. E-mail: felipe.ambrosio@professor.unc.br.

ABSTRACT

This article analyzes the limitation of the calculated base of contributions destined to third parties, which finance the S System, in the ceiling of 20 (twenty) minimum. O art. 4 of Law n. 6,950/1981 defines the limitation of 20 minimum rates in effect for the basis for monitoring social security contributions and contributions to third parties. However, the contributions that are destined to Social Security are no longer limited by a ceiling, pursuant to art. 3, Decree n. 2,318/86, with significant impacts on corporate tax burdens. Thus, the Public Treasury came to understand that the most recent provision revoked the provisions of Law No. 6,950 also in relation to contributions in favor of third parties. As a result, STJ decisions favorably imposed a limit of 20 minimum wages on such taxes. Theme 1079/STJ is currently pending judgment, which will define, with binding effect, whether these contributions can be transferred on the payroll or must have their base limited to 20 minimum. The work has a qualitative methodology with a deductive approach, and while the research technique, bibliographic, legislative, jurisprudential and case study documents, this one on REsp 1.570.980/SP. It is concluded that, in addition to impacting the budget of parastatal entities that promote public services of high importance, the interpretation that the limitation of the information base of parastatal contributions does not constitute illegality is added to a list of precedents of the citizenship court directly and incisively influencing the collection of public funds.

Keywords: contributions; payroll; S system.

Artigo recebido em: 26/09/2022

Artigo aceito em: 09/12/2022

Artigo publicado em: 03/12/2024

Doi: <https://doi.org/10.24302/acaddir.v6.4470>

1 INTRODUÇÃO

As contribuições são espécies tributárias de matriz constitucional, caracterizadas pela efetiva atuação como instrumento da União na Ordem Social, conforme previsão do art. 149, *caput*, da Constituição Federal de 1988. Já sobre o gênero contribuições, o mesmo dispositivo constitucional, em conjunto com os art. 195 e art. 240, prevê a existência de três espécies, sendo as sociais, as de intervenção no domínio econômico e as de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Ocorre que, na Justiça Federal atualmente acredita-se que a base de cálculo das contribuições tributárias dos serviços sociais autônomos estaria limitada a 20 salários mínimos, com base na Lei nº 6.950/81, que há 40 anos estabeleceu a previsão no parágrafo único do art. 4º. Mas, limitar as contribuições do *Sistema S* ao

teto de 20 salários mínimos para fins de base de cálculo se revela como uma questão controversa que continua sendo discutida na Justiça. No entanto, os argumentos predominantes aprovam a limitação citada anteriormente, podendo reduzir drasticamente a carga tributária para muitas empresas, principalmente aquelas com altos salários em sua folha de pagamento.

E assim, tratando de normativas, o já mencionado art. 4º da Lei nº 6.950/1981 definiu a limitação de 20 salários mínimos vigentes para a incidência das contribuições previdenciárias e a terceiros. Porém, ocorre que anos depois, o Decreto-Lei nº 2.318/1986 supostamente anulou o teto de incidência anterior para as contribuições previdenciárias, e mesmo o texto legal sendo explícito ao expor que a revogação do teto se aplicava exclusivamente para a “contribuição da empresa para a previdência social”, a Receita e o sistema SEFIP (Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), que gera a GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social), reunindo informações destinadas ao FGTS e à Previdência Social, desconsideraram a limitação de 20 salários mínimos para as contribuições parafiscais.

Sendo assim, as empresas que detém valor de folha de pagamento superior a 20 salários mínimos deixaram de contar com o teto e tiveram que calcular as contribuições parafiscais sobre o montante total das remunerações.

No entanto, em 2020 o Superior Tribunal de Justiça (STJ) reacendeu esta discussão ao decidir favoravelmente pelo limite de 20 salários mínimos no julgamento do Recurso Especial nº 1.570.980/SP.

Nessa senda, é com base no parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/1981, e em julgamento recente do STJ, que empresas de todo o Brasil vem pretendendo limitar a 20 salários mínimos a base de cálculo das contribuições tributárias devidas ao Sistema S. Por sua vez, em razão do elevado número de ações judiciais sobre a temática, o STJ afetou o Recurso Especial nº 1.898.532 à sistemática dos recursos repetitivos, sob Tema nº 1.079.

Desde que o STJ tomou o posicionamento no julgamento do REsp 1.570.980/SP, o entendimento que vem sendo priorizado é o da aplicação do teto de 20 salários mínimos para fins de cálculo das contribuições parafiscais. No entanto, essa decisão só será definitiva quando o Tema Repetitivo 1079 for julgado.

Desta forma, questiona-se: quais os reflexos da interpretação restritiva do Decreto n. 2.318/86, pela jurisprudência, no recolhimento das contribuições do Sistema S pelas empresas e na arrecadação do Estado.

O objetivo geral do presente artigo é apresentar o sistema de contribuição do Sistema S no prisma jurídico brasileiro; sendo que os objetivos específicos versam inicialmente acerca da tributação e do Sistema S por meio de uma abordagem histórica e conceitual; para posteriormente analisar as entidades e as contribuições, com foco nas contribuições destinadas ao Sistema S, e, por fim, abordar a divergência de entendimento sobre as contribuições destinadas ao terceiro setor.

A metodologia utilizada para elaborar o presente artigo é qualitativa com método de abordagem dedutivo, fundamentada em pesquisas teóricas, sendo a pesquisa baseada na documentação bibliográfica, legislativa, jurisprudencial e também no estudo de caso do REsp 1.570.980/SP

2 TRIBUTAÇÃO E O SISTEMA S: ANÁLISE HISTÓRICA E CONCEITOS

Inicialmente é importante conceituar o tributo e enfatizar que a tributação ocorre mediante o poder que o Estado tem de tributar. A cobrança dos tributos é imprescindível para que o Estado se mantenha financeiramente e arrecade fundos para garantir sua manutenção.

O recolhimento de tributos é necessário para que o Estado possa oferecer uma série de serviços sociais e infraestrutura aos contribuintes. É de onde vem o capital para que o país possa girar e o governo possa garantir aos cidadãos o cumprimento de suas necessidades. Então, o modo de tributar está intimamente relacionado ao desenvolvimento econômico e ao papel do Estado em estimular e financiar as políticas aplicadas a sociedade.

Desse modo, a legislação brasileira conceitua o tributo no Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 3º: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

E nesse sentido, ao relacionar o tributo como uma prestação pecuniária prevista em lei, Luis Eduardo Schoueri (2022, p. 155) diz que:

Vê-se que a ‘definição’ do Código Tributário Nacional traz, sobretudo, exigências relativas ao escopo, instituição e cobrança de tributos, em vez de definir o que tributo é, para fins do direito brasileiro. No que concerne a elementos de definição, extrai-se do art. 3º do CTN, no máximo, que tributo é prestação pecuniária de natureza compulsória. De resto, esse texto legal não define tributo, mas antes veicula ordens, proibições ou permissões que, enquanto tais, compõem o regime jurídico brasileiro do tributo. Parte dessas ordens, proibições ou permissões, inclusive, já consta do próprio texto constitucional (ex. a obrigatoriedade de instituição de tributo em lei).

Ou seja, compete ao Estado instituir ou majorar tributos e não pode instituí-los senão através de lei específica que o determine, bem como será necessário respeitar o princípio da anterioridade nonagesimal para que entre em vigência a legalidade para se cobrar tal prestação pecuniária.

2.1 CONCEITUANDO O “SISTEMA S”

De acordo com o Senado Federal, o Sistema S é a denominação utilizada para se referir as organizações de entidades paraestatais que oferecem treinamento profissional, assistência social, consultoria, pesquisa e assistência técnica, e seus nomes se iniciam com a letra S (BRASIL, 2022).

Sendo assim, as entidades que compõem o Sistema S são: Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai); Serviço Social do Comércio (Sesc); Serviço Social da Indústria (Sesi); Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (Senac); Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar); Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (Sescoop); e Serviço Social de Transporte (Sest) (BRASIL, 2022).

Importante mencionar que, de acordo com a Confederação Nacional da Indústria, a CNI, o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial, o SENAI, tem atualmente 136 centros de educação profissional e serviços tecnológicos e 830 mil vagas de qualificação profissional. No Serviço Social da Indústria, o SESI, há 150 escolas com 217 mil vagas de educação básica. Na área assistencial as entidades atendem por volta de 1,9 milhão de beneficiários (TONI, 2022).

Conforme reconheceu o Supremo Tribunal Federal, em julgado na decisão n.º 789.874/DF no ano de 2014, presentes no cenário brasileiro desde a década de 1940, as entidades integrantes do denominado Sistema ‘S’ resultaram de iniciativa estatal destinada a desenvolver a prestação de certos serviços de elevado valor social. Conferiu-se a entidades sindicais dos setores econômicos a responsabilidade de criar,

organizar e administrar entidades com natureza jurídica de direito privado destinadas a executar serviços de amparo aos trabalhadores (BRASIL, 2014).

Como fonte financiadora desses serviços, atribui-se às empresas vinculadas a cada um dos setores econômicos envolvidos a obrigação de recolher uma contribuição compulsória, incidente sobre suas folhas de pagamento (BRASIL, 2014).

2.2 A CRIAÇÃO DO SISTEMA S

A criação das instituições do Sistema S remontam aos anos 1940. A primeira estabelecida, em 1942 no governo de Getúlio Vargas, foi o Senai. O objetivo era melhorar a educação profissional para fortalecer e desenvolver a indústria nacional. Quatro anos depois, no governo de José Linhares, sucessor de Vargas, com o mesmo conceito surge o Senac para desenvolver o comércio. No mesmo ano, são criados ainda o Sesi e o Sesc, completando o primeiro grupo de instituições do Sistema S (FERRARI, 2020).

Apenas décadas mais tarde, após a promulgação da Constituição de 1988, as demais instituições foram criadas. A primeira instituição dessa nova leva foi o Sebrae (1990), seguido por Senar (1991), Sest e Senat (1993). A última delas, o Sescop, foi instituído por uma MP em 2001 (FERRARI, 2020).

Assim, as contribuições sociais destinadas a entidades sociais foram criadas na década de 40, com objetivo de beneficiar empregados vinculados a determinadas atividades econômicas e atender à execução das políticas das entidades. A partir de então surge o “Sistema S” (OLIVEIRA, 2014), que é composto pelas entidades paraestatais citadas anteriormente, também são denominadas como Terceiro Setor e que não fazem parte da administração pública.

São consideradas entes de cooperação porque atuam ao lado do Estado, realizando sua finalidade institucional que é a prestação de serviço privado de interesse público, valendo-se eficiência do modelo privado (OLIVEIRA, 2014).

Caliendo (2022, p. 473) conceitua o Sistema S citando que:

As contribuições para o financiamento dos ‘Serviços Sociais Autônomos’ são denominadas de contribuições sociais gerais e servem para custear o Sistema ‘S’, composto de diversos entes, tais como: Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai), Serviço Social da Indústria (Sesi), Serviço

Nacional de Aprendizagem Comercial (Senac), Serviço Social do Comércio (Sesc), Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (Senat), Serviço Social do Transporte (Sest) e do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar).

Esses serviços são prestados por 'entes de cooperação' com a administração pública, que não integram a administração pública direta ou indireta. Possuem natureza de pessoas jurídicas de direito privado, contudo o seu financiamento decorre de contribuições sociais, de caráter claramente tributário, que demarcam a sua natureza sui generis.

Assim, de acordo com Nohara (2020) a retração do aparelho estatal provocou a necessidade de realização de parcerias específicas com entidades que desenvolvem atividades de interesse público mediante incentivos fiscais e institutos novos como contratos de gestão com organizações sociais (OS) e termos de parceria com as organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIP).

A criação das entidades do Sistema S representa uma experiência vitoriosa e, diga-se mais, imprescindível para as necessidades sociais do país. São exemplos de absoluto sucesso há mais de 70 anos.

Questão primordial que cabe registro para conhecimento do tema é que essas instituições são entidade de natureza privada. Esta natureza está inserida no seu próprio arcabouço jurídico, pois decorre da legislação que as criou, estabelecendo que os serviços sociais possuam personalidade jurídica de direito privado.

É importante o reconhecimento dessa singularidade, pois por não integrar administração pública, essas entidades são suas parceiras. E os seus padrões de eficiência derivam, em grande parte, de sua natureza privada, a qual estimula ações empreendedoras, frutos de um dinamismo que é próprio de dirigentes egressos da classe empresarial e que agem sob o espírito da livre iniciativa, desde os princípios inseridos na Carta da Paz Social.

3 AS ENTIDADES E AS CONTRIBUIÇÕES

Focando nos interesses das empresas, visto que atuam na formação de mão de obra qualificada e oferece serviços as indústrias e ao comércio em geral, as entidades que compõem o Sistema S recebem contribuições do Governo Federal.

Ao falar de contribuições, vale ressaltar que são de competência da União e estão fundamentadas do art. 149 da Constituição Federal de 1988 que cita:

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 (BRASIL, 1988).

De acordo com esse dispositivo, é possível observar que as contribuições são criadas com o objetivo de atender a uma determinada finalidade e caso ocorra a extinção ou o não cumprimento da função pela qual fora instituída, ela perde a razão pela qual deve ser cobrada.

Sendo o Sistema S criado com o objetivo de suprir a lacuna de mão de obra qualificada e de fornecer assistência a grupos profissionais, sem ter fins lucrativos e colaborando com o Poder Público, são a ele devidas as chamadas contribuições parafiscais.

Com isso, para Berwig (2019, p. 116), é através dessas características exclusivas do Terceiro Setor, que se pode vincular as entidades a uma paraestatal. Sobre isso ele expõe que:

Segundo a lógica da reforma administrativa, a criação da figura das organizações sociais buscou construir um instrumento que permitisse a transferência para elas de algumas atividades exercidas pelo poder público e que seriam executadas com maior eficiência, portanto, pelo setor privado, independentemente de concessão ou permissão. Trata-se de uma nova forma de parceria, na qual se valoriza o chamado terceiro setor – serviços de interesse público prestados por entidades não governamentais. Esta lógica prevê ainda a intenção de exercer um maior controle sobre estas entidades que recebem verbas orçamentárias para a consecução de fins assistenciais. Pela instituição desta lógica de prestação não estatal de atividades de interesse público não privativas do Estado, percebe-se uma transferência dos deveres que anteriormente eram prestados diretamente pelo Estado a Organizações Não Governamentais – ONGs – mediante financiamento público. A perspectiva que se coloca é que o Estado se retira de setores essenciais, passando a execução destas atividades a estas organizações de caráter privado. Trata-se, como afirma Bresser-Pereira, da constituição de uma nova forma de compreender a distinção entre público e privado: o público não estatal, quando uma instituição privada constituída por particulares se responsabiliza pela concretização das atividades que são de interesse da própria sociedade.

Ressalta-se que as entidades paraestatais podem ser conceituadas como entidades promovidas pelo Estado, apesar de não fazerem parte da administração pública indireta. A elas se designa o desenvolvimento de tarefas de interesse social, razão pela qual se explica a promoção pelo Poder Público, que em compensação deve

exercer controle. A expressão entidade paraestatal tem o significado de algo que não se confunde com o Estado, porque anda lado a lado, paralelamente ao Estado (MACEDO, 2019).

Assim, há uma sobreposição conceitual entre terceiro setor, como tudo o que não é governamental ou estatal, e setor paraestatal. Toda instituição paraestatal executa um serviço paralelo ao Estado, recebendo um fomento para isso, seguindo regras e procedimentos que em alguma medida obedecem aos princípios da despesa pública (TONI, 2022).

Não resta dúvidas que as entidades paraestatais possuem um tratamento amplamente diferenciado e ainda se beneficiam da imunidade tributária conforme o artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal que aplica o benefício as entidades que atuam proporcionando educação e à assistência social sem ter lucro prestando esses serviços (BRASIL, 1988).

Bom, mas em consonância com os benefícios que essas entidades recebem também existem as obrigações que por elas devem ser prestadas, visto que são custeadas com apoio de dinheiro público. As entidades estão vinculadas aos princípios gerais da Administração Pública e devem prestação de contas junto ao Tribunal de Contas da União. Sobre essa questão o TCU esclareceu:

Cumprasse assinalar que a jurisprudência do Tribunal acerca da natureza jurídica e do conjunto normativo a ser observado pelas entidades integrantes do conhecido ‘Sistema S’ é pacífica no sentido de que se trata de entidades paraestatais de colaboração, de natureza privada, não integrantes da Administração Pública direta ou indireta. Entretanto, estão elas sujeitas aos princípios gerais que regem a gestão de recursos públicos, uma vez que são entidades arrecadoras de contribuições parafiscais, de recolhimento compulsório por parte de determinados contribuintes inseridos no âmbito do serviço social autônomo, sendo, portanto, entidade que, embora de natureza privada, está sujeita ao controle exercido por esta Corte (BRASIL, 2009).

Então, por utilizarem recursos públicos, as entidades parafiscais além de prestarem contas ao TCU também estão sujeitas a auditoria desse órgão por demanda de terceiros e suas respectivas movimentações internas podem ser denunciadas.

3.1 CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO SISTEMA S

As contribuições destinadas ao Sistema S, também são chamadas de “contribuições de terceiros”. Conforme disposto anteriormente, em conformidade com o art. 149 da Constituição Federal, resta claro que as contribuições que são destinadas aos serviços sociais autônomos possuem natureza tributária. Sobre isso, Di Pietro (2022, p. 673) expõe sobre a vinculação das contribuições e as atividades de interesse público oferecidas por empresas paraestatais:

Essas entidades não prestam serviço público delegado pelo Estado, mas atividade de interesse público (serviços não exclusivos do Estado). Exatamente por isso, são incentivadas pelo Poder Público. A atuação estatal, no caso, é de fomento e não de prestação de serviço público. Por outras palavras, a participação do Estado, no ato de criação, se deu para incentivar a iniciativa privada, mediante subvenção garantida por meio da instituição compulsória de contribuições parafiscais destinadas especificamente a essa finalidade. Não se trata de atividade que incumbisse ao Estado, como serviço público, e que ele transferisse para outra pessoa jurídica, por meio do instrumento da descentralização. Trata-se, isto sim, de atividade privada de interesse público que o Estado resolveu incentivar e subvencionar.

Vale ressaltar o recolhimento destinado a terceiros, realizado sobre o total da folha de pagamento das empresas privadas deverá ser destinado a entidade atuante no ramo relacionado à sua atividade. Ou seja, as contribuições incidentes sobre as indústrias serão devidas ao SESI e ao SENAI. Sobre isso, Paulsen e Velloso (2019, p. 355) elucidam seu entendimento:

Não se admite a superposição contributiva, ao menos não sobre a mesma base econômica. Se as indústrias contribuem ao Sesi/Senai sobre a totalidade da sua folha de pagamento, não podem ser coagidas a contribuir ao Sesc/Senac, nem mesmo se tiverem por atividade secundária a comercialização de mercadorias.

De acordo com Paulsen e Velloso (2019), para que se exijam contribuições a serviços sociais de setores distintos, é importante que, além do desempenho das atividades correspondentes, haja previsão legal expressa tributando as atividades secundárias e segmentando a base imponible, de modo a evitar a superposição contributiva.

Ainda conforme disposto na página virtual do Senado Federal, as alíquotas aplicadas para calcular o recolhimento das contribuições são de 1% a 2,5% sobre o

valor do total da folha de pagamento paga pela empresa, variando conforme a entidade paraestatal que receberá o subsídio (BRASIL, 2022).

4 A DIVERGÊNCIA DE ENTENDIMENTO SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO TERCEIRO SETOR

Inicialmente vale citar o disposto no art. 240 da Constituição Federal, que vem expor que as contribuições devidas a terceiros possuem como base de cálculo o total da folha de salários, configurando exceção ao art. 195 da CF/88. Leia-se na integra que “ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical” (BRASIL, 1988).

Porém, em 1981 a Lei nº 6.950, em seu art. 4º, parágrafo único, estabeleceu que as contribuições devidas ao Sistema S teriam como teto máximo para base de cálculo do recolhimento o limite de 20 (vinte) salários mínimos vigentes, dispondo o seguinte:

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 (BRASIL, 1981).

O Decreto-Lei nº 1.867 de 1981, em seu artigo 1º, foi claro ao apontar que as contribuições calculadas sobre a folha de pagamento em favor das verbas destinadas a terceiros devem incidir até o limite máximo de exigência das contribuições:

Art. 1º. As contribuições compulsórias dos empregadores calculadas sobre a folha de pagamento e recolhidas pelo Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social - IAPAS em favor do Serviço Social da Indústria - SESI, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, Serviço Social do Comércio - SESC e Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC passarão a incidir até o limite máximo de exigência das contribuições previdenciárias, mantidas as mesmas alíquotas e contribuintes (BRASIL, 1981).

Mas, em 1986 o art. 3º do Decreto-lei nº 2.318 deu início a todo esse debate que já se alastra por mais de duas décadas ao trazer o entendimento de que: “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 (BRASIL, 1986).

Com isso, foi iniciada a discussão sobre o fato de que a vigência do texto disposto no art. 3º do Decreto Lei n. 2.318/86 teria revogado expressamente o art. 4º da Lei nº 6.950/81, que trouxe a legalidade para a limitação da base de cálculo para o recolhimento (SANTOS; SCABORA, 2021).

Obviamente que Fazenda Nacional, ao tratar o tema, apoiou que o art. 3º do Decreto-lei n. 2.318/86 revogasse a limitação ao teto de 20 (vinte) salários mínimos. Porém, os contribuintes não aceitaram o entendimento contrário ao direito que havia sido adquirido anteriormente e mantiveram a discussão sobre a redação do art. 3º do Decreto-lei n. 2.318/86, alegando que o dispositivo teria revogado o limite da base de cálculo apenas para contribuições destinadas ao financiamento do sistema de seguridade social, não se estendendo sua aplicação para as contribuições parafiscais (SANTOS; SCABORA, 2021).

Ocorre que o artigo 3º do Decreto-Lei n. 2.318/86 foi taxativo ao revogar o limite de 20 salários mínimos apenas para as contribuições sociais devidas diretamente à Previdência Social, mantendo, assim, o disposto no parágrafo único do art. 4º, relativo às contribuições parafiscais, arrecadadas por conta das terceiras entidades (BRASIL, 1986).

O dispositivo legal é claro ao dispor que para efeito de cálculo da contribuição à Previdência Social o salário-de-contribuição não está sujeito ao limite previsto pelo art. 4º da Lei n. 6.950/1981, nada dispondo acerca das contribuições parafiscais previstas no seu parágrafo único (BRASIL, 1981).

Deve-se atentar que o artigo 4º da Lei n. 6.950/1981 possui previsões distintas, acerca da Previdência Social no *caput*, e a respeito das contribuições parafiscais no parágrafo único. Logo, tendo o artigo 3º do Decreto-Lei n. 2.318/89 feito menção tão somente às contribuições da Previdência Social previstas no *caput*, não há falar em revogação tácita da limitação de 20 salários quanto às contribuições parafiscais (SANTOS; SCABORA, 2021).

Foi proferida decisão no âmbito do REsp n. 1.825.326/SC de 2021, de Relatoria da Ministra Regina Helena Costa, reconhecendo que “a base de cálculo da contribuição parafiscal recolhida por conta de terceiro está limitada a 20 (vinte) salários-mínimos” (BRASIL, 2021). Referido julgado reafirma a jurisprudência pacífica do STJ, presente também em outras decisões proferidas em 2017 pela ministra Assusete Magalhães no REsp 1.241.362/SC (BRASIL, 2021).

É neste mesmo sentido o entendimento da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, que ao julgar o Agravo Interno em Recurso Especial n. 1.570.980/SP, limitou a 20 salários mínimos a base de cálculo do salário-educação e das contribuições destinadas ao “Sistema S”, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DEVIDA A TERCEIROS. LIMITE DE VINTE SALÁRIOS MÍNIMOS. ART. 4. DA LEI 6.950/1981 NÃO REVOGADO PELO ART. 3. DO DL 2.318/1986. INAPLICABILIDADE DO ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. Com a entrada em vigor da Lei 6.950/1981, unificou-se a base contributiva das empresas para a Previdência Social e das contribuições parafiscais por conta de terceiros, estabelecendo, em seu art. 4., o limite de 20 salários-mínimos para base de cálculo. Sobreveio o Decreto 2.318/1986, que, em seu art. 3., alterou esse limite da base contributiva apenas para a Previdência Social, restando mantido em relação às contribuições parafiscais. 2. Ou seja, no que diz respeito às demais contribuições com função parafiscal, fica mantido o limite estabelecido pelo artigo 4., da Lei no 6.950/1981, e seu parágrafo, já que o Decreto-Lei 2.318/1986 dispunha apenas sobre fontes de custeio da Previdência Social, não havendo como estender a supressão daquele limite também para a base a ser utilizada para o cálculo da contribuição ao INCRA e ao salário-educação. 3. Sobre o tema, a Primeira Turma desta Corte Superior já se posicionou no sentido de que a base de cálculo das contribuições parafiscais recolhidas por conta de terceiros fica restrita ao limite máximo de 20 salários-mínimos, nos termos do parágrafo único do art. 4. da Lei 6.950/1981, o qual não foi revogado pelo art. 3. do DL 2.318/1986, que disciplina as contribuições sociais devidas pelo empregador diretamente à Previdência Social. Precedente: REsp. 953.742/SC, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJe 10.3.2008. 4. Na hipótese dos autos, não tem aplicação, na fixação da verba honorária, os parâmetros estabelecidos no art. 85 do Código Fux, pois a legislação aplicável para a estipulação dos honorários advocatícios será definida pela data da sentença ou do acórdão que fixou a condenação, devendo ser observada a norma adjetiva vigente no momento de sua publicação. 5. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento (BRASIL, 2020).

Deste modo, vigora a aplicação do parágrafo único do artigo 4º da Lei n.º 6.950/1981, com a conseqüente limitação da base de cálculo das contribuições parafiscais destinadas a terceiros a 20 salários mínimos.

Percebe-se, assim, que mesmo diante dos impasses legislativos ao longo dos anos, o Superior Tribunal de Justiça tem colacionado decisões no sentido de limitar a base de cálculo da contribuição parafiscal recolhida por conta de terceiro está em 20 salários-mínimos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No estudo em tese, foram abordadas as contribuições previdenciárias do Sistema S sob a ótica da interpretação restritiva do Decreto n. 2.318/86. Conforme exposto, a Lei n. 6.950/81, em seu artigo 4º, fixou o limite de 20 (vinte) salários mínimos vigentes no país como um teto para a incidência das contribuições devidas a terceiros, com alíquotas variando de acordo com o Código FPAS ao qual o contribuinte é vinculado em função de sua atividade.

Portanto, o artigo 3º do Decreto-lei n. 2.318/86, ao afirmar de forma expressa que as contribuições devidas à Previdência Social se sujeitam ao limite de vinte vezes o salário mínimo, em sentido diverso da previsão relativa às contribuições em favor de terceiros da Lei n. 6.950, não revogou este último. Nesse sentido, a limitação apenas não se aplica às contribuições destinadas à Previdência Social, integrante do sistema de seguridade social.

Ou seja, entendemos que as contribuições parafiscais estão sujeitas à referida limitação, ainda que partilhem da mesma base de cálculo das demais contribuições sociais, não havendo contrariedade ou revogação do art. 4º da Lei n. 6.950/81 pelo art. 3º do Decreto-Lei n. 2.318/86, eis que ambos os dispositivos disciplinam a base de cálculo de duas contribuições diferenciadas constitucionalmente em razão de sua destinação, seja ao sistema de seguridade social, seja às entidades paraestatais.

A determinação do art. 4º da Lei n. 6.950/81 não contraria a Constituição Federal ou o ordenamento restante, mas, ao contrário, os complementa. Tanto assim o é que, em decisão recente, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao analisar a matéria e julgar o Recurso Especial n. 1.570.980 /SP, reconheceu que a base de cálculo das chamadas contribuições parafiscais está limitada ao teto de 20 (vinte) salários mínimos vigentes no país; ou seja, entendeu a Corte Superior pela manutenção e higidez da redação do Artigo 4º da Lei n. 6.950/81.

Diante disso, evidencia-se um desnível entre a arrecadação de ambas as modalidades de contribuições, eis que aquelas destinadas a terceiros possuem a base de cálculo limitada ao máximo de 20 (vinte) salários mínimos vigentes no país, ao passo em que as contribuições recolhidas em favor do sistema de seguridade social não possuem tal restrição. Os impactos econômicos e sociais dessa determinação legal são nítidos, sobretudo no orçamento das entidades integrantes do Sistema S – que se constituem as principais destinatárias das contribuições devidas a terceiros – do FNDE e do INCRA, responsáveis pela maior parte dos serviços públicos prestados por essa espécie de entidade.

Como mencionado, mediante o julgamento do Tema 1079/STJ será definido, sob a sistemática de recursos repetitivos, se as contribuições destinadas a terceiros podem ser calculadas sobre a folha de pagamento ou devem ter a sua base limitada a 20 salários mínimos.

Casos de temática tributária, os quais por excelência possuem repercussões na esfera econômica e financeira do Estado, não raramente são objeto de modulação de efeitos pelos tribunais superiores, a exemplo do julgamento da exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em que a Fazenda Nacional pleiteia a postergação dos efeitos da decisão (Recurso Extraordinário n. 574.706/PR), sob o Tema 69 da Repercussão Geral, STF.

A problemática em voga envolve, além dos amplos impactos sociais e econômicos, o instituto da segurança jurídica e o próprio controle de constitucionalidade e legalidade exercido pelos tribunais no Brasil. Justamente por isso, nos termos do próprio artigo 927, § 3. do Código de Processo Civil, a modulação de efeitos depende de excepcional interesse social.

Embora tais premissas orientem a decisão dos magistrados, ao mesmo tempo revelam um nível de ambiguidade semântica incompatível com a estabilidade que se espera e se necessita no Direito Tributário, quanto mais diante de sua influência na economia do país.

Para além de impactar o orçamento de entidades paraestatais que, efetivamente, promovem serviços públicos de elevada importância, com destaque para capacitação profissional, alfabetização, auxílio-social e reforma agrária, a interpretação de que a limitação da base de cálculo das contribuições paraestatais

não configura ilegalidade vem se somar à uma lista de precedentes do tribunal da cidadania influenciando de forma direta e incisiva na arrecadação do erário público.

REFERÊNCIAS

BERWIG, Aldemir. **Direito administrativo**. Ijuí: Ed. Unijuí, 2019.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 mai. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 2.318, de 30 de dezembro de 1986**. Dispõe sobre fontes de custeio da Previdência Social e sobre a admissão de menores nas empresas. Brasília, DF: 1986. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del2318.htm. Acesso em: 04 mai. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 8.621, de 10 de janeiro de 1946**. Dispõe sobre a criação do Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial e dá outras providências. Brasília, DF: 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del8621.htm. Acesso em: 04 mai. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 9.853, de 13 de setembro de 1946**. Atribui à Confederação Nacional do Comércio o encargo de criar e organizar o Serviço Social do Comércio e dá outras providências. Brasília, DF: 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del9853.htm. Acesso em: 04 mai. 2022.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 04 mai. 2022.

BRASIL. **Lei n. 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: 1981. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6950.htm. Acesso em: 04 mai. 2022.

BRASIL. **Lei n. 8.029, de 12 de abril de 1990**. Dispõe sobre a extinção e dissolução de entidades da administração Pública Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8029cons.htm. Acesso em: 04 mai. 2022.

BRASIL. **Lei n. 8.315, de 23 de dezembro de 1991**. Dispõe sobre a criação do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar) nos termos do art. 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília, DF: 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8315.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%208.315%2C%20DE%2023%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201991.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20cria%C3%A7%C3%A3o%20do,Ato%20das%20Disposi%C3%A7%C3%B5es%20Constitucionais%20Transit%C3%B3rias. Acesso em: 04 mai. 2022.

BRASIL. **Lei n. 8.706, de 14 de setembro de 1993**. Dispõe sobre a criação do Serviço Social do Transporte - SEST e do Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT. Brasília, DF: 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1989_1994/L8706.htm. Acesso em: 04 mai. 2022.

BRASIL. Receita Federal. **Repasse da Arrecadação de Contribuições Destinadas às Outras Entidades e Fundos**. 2022. Disponível em: <http://https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/arrecadacao-de-contribuicoes-destinadas-aos-servicos-sociais-autonomos>. Acesso em: 22 abr. 2022.

BRASIL. Senado Federal. Sistema S. **Senado Notícias**, 2022. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/sistema-s>. Acesso em: 06 dez. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal De Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.570.980/SP, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 17 fev. 2020, **DJe** de 3 mar. 2020. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&numero_registro=201901982838. Acesso em: 04 mai. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 789.874 DF**. Relator: Ministro Teori Zavascki. Plenário. Publicado em: 17/09/2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7273390>. Acesso em: 07 dez. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **TC 008.399/2004-9**. Ata 53/2009. Relator: Ministro Augusto Sherman Cavalcanti. Plenário. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tcu/317608096/inteiro-teor-317608168>. Acesso em: 27 mai. 2022.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 35. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

FERRARI, Murillo. Entenda o que é o Sistema S, pivô de esquema investigado pela Lava Jato no RJ. **CNN**, 09 de setembro de 2020. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/nacional/entenda-o-que-e-o-sistema-s-pivo-de-esquema-investigado-pela-lava-jato-no-rj/>. Acesso em: 07 dez. 2022.

MACEDO, Cibele Sofré. **Fiscalização das organizações sociais**. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia em Direito). Universidade Santo Amaro - UNISA, São Paulo, 2019. 39 f. Disponível em: <http://dspace.unisa.br/bitstream/handle/123456789/493/Fiscaliza%c3%a7%c3%a3o%20das%20organiza%c3%a7%c3%b5e%20sociais.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 07 dez. 2022.

NOHARA, Irene. **Direito administrativo**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

OLIVEIRA, Maria Nilda Ney Pereira de. Contratação de pessoal pelo “Sistema S” e entendimentos dos tribunais. **Repositório IDP**, 2014. 18 p. Disponível em: https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/1424/1/Artigo_MARIA%20NILDA%20NEY%20PEREIRA%20DE%20OLIVEIRA.pdf. Acesso em: 06 dez. 2022.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições no sistema tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira dos; SCABORA, Filipe Casellato. Limitação da base de cálculo das contribuições devidas a terceiros. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. 2021. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/434/198>. Acesso em: 07 dez. 2022.

TONI, Jackson de. Políticas públicas, governança orçamentária e o setor paraestatal. **IPEA**, 2022. Disponível em: <https://mapaosc.ipea.gov.br/arquivos/posts/9815-220503publicacaopreliminarcap15.pdf>. Acesso em: 07 dez. 2022.