

A legitimidade ativa das entidades parafiscais na ação de cobrança da contribuição destinada ao Sistema S e a contradição jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça (STJ)

Gabriel Cardoso Rhee

Advogado graduado pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) cursando Especialização em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica (PUC/SP – COGEAE)

Resumo

O presente trabalho tem como finalidade analisar a relação jurídico-tributária das contribuições destinadas ao Sistema S. Para tanto, discorreu-se sobre o nascimento da relação jurídico-tributária e diferenciou-se a competência tributária da capacidade tributária ativa.

Analisou-se se a União Federal delegou a capacidade tributária ativa às entidades parafiscais, fazendo-se um retrospecto legislativo, no qual se verificou que se admitia a cobrança judicial pelas referidas entidades, contudo, com o advento da Lei nº 11.457/2007, as atividades de fiscalização e arrecadação foram centralizadas na Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da União, ou seja, as normas que conferiam legitimidade ativa para a cobrança judicial perderam sua eficácia e, portanto, a capacidade tributária ativa retornou à União.

Por fim, estudou-se o entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, no qual se constatou contrariedade. De um lado entende-se pela legitimidade ativa das contribuições parafiscais, entretanto, os julgamentos proferidos atualmente ainda se baseiam em jurisprudência com entendimento anterior à vigência da Lei nº 11.457/2007, de outro lado, o STJ entende pela ilegitimidade passiva das entidades parafiscais para figurar nas ações de repetição de indébito, após o advento da Lei nº 11.457/2007, por serem figuras estranhas à relação jurídico-tributária.

Conclui-se, finalmente, pela ilegitimidade ativa das entidades parafiscais na ação de cobrança de contribuição.

Palavras-chave: Contribuições parafiscais; Sistema S; ação de cobrança; legitimidade ativa.

Abstract

The present work aims to analyze if the entities part of the 'S System' are legally allowed to file a lawsuit to charge the social insurance contribution destined to the S System. At first, it was discussed main characteristics of the contribution and who can create it and who is allowed to inspect and to collect it.

It was examined the creation of laws and their succession, in which it was observed that the institutions had the power to file lawsuits to collect the contribution. However, with the advent of Law No. 11457/2007, the inspection and collection activities were centralized at the Federal Revenue of Brazil, a Union body, or, in other words, the rules that used to confer those institutions the legitimacy to file collection actions have lost their effectiveness.

Finally, it was studied the Superior Court of Justice (STJ) decisions, in which was found an existing contradiction. On the one hand, the STJ understands for the possibility of the S System to file lawsuits to collect the contributions, however this understanding is based on a time before the advent of Law No. 11.457/2007. On the other hand, the STJ understands that the S System just receive a part of what is collect by the Union and because of that it cannot be part on a lawsuit filed against it. Finally, the conclusion reached is for the lack of legitimacy of the S System in order to file collection action.

Keywords: Social insurance contribution; S System; collection action; active legitimacy.

Introdução

O sistema tributário brasileiro é um dos mais complexos do mundo. Segundo estudo elaborado pelo Banco Mundial¹, o tempo gasto calculando tributos alcança a marca de 1.501 horas por ano. A fim de se demonstrar a complexidade, toma-se como exemplo países vizinhos, como o Uruguai, no qual se gastam 163 horas por ano; a Argentina, com 312 horas por ano; e Chile, com 296 horas por ano.

No estudo foram considerados apenas os três principais tipos de imposto e contribuição: o imposto sobre o rendimento corporativo (IRPJ), o IVA (ou impostos sobre as vendas e sobre a circulação de bens e serviços) e os impostos sobre o trabalho (incluindo impostos sobre os salários e contribuições sociais). Contudo, o estudo levou em consideração somente os principais tributos, sendo certo que as empresas sofrem a incidência de diversos outros impostos, taxas e contribuições.

Além disso, segundo estudo elaborado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 até outubro de 2018, foram editadas aproximadamente 390 mil normas tributárias, o que equivale a 1,92 normas tributárias por hora/dia útil.

Não bastasse a complexidade tributária que assola a sociedade brasileira, o contribuinte ainda precisa enfrentar a gama de decisões judiciais, muitas vezes

¹ Doing Business 2020. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploretopics/paying-taxes>. Acessado em 29/03/2021.

contraditórias entre si. Não é por menos que Alfredo Augusto Becker se refere ao sistema tributário brasileiro como um “manicômio jurídico tributário”. (BECKER, 2007, p. 6)

Assim, ainda que o contribuinte zele com máximo esforço para que cumpra com suas obrigações tributárias, é comum o cenário de autuações fiscais, seja pelo entendimento equivocado do Fisco – afinal a complexidade também o assombra –, seja pelo real inadimplemento.

Importante destacar, ainda, que os tributos são devidos não só aos entes federativos competentes pela instituição do tributo, mas o ordenamento jurídico brasileiro admite a fiscalização e arrecadação por terceiros, especialmente em relação às contribuições.

É neste contexto de confusão legislativa e contradição jurisprudencial que se inserem as contribuições destinadas ao “Sistema S”. Não havendo o pagamento da contribuição, torna-se o contribuinte devedor, de modo que resta saber se seria a entidade pertencente ao Sistema S legítima para efetuar a cobrança do tributo ou não.

1. Contribuição destinada ao Sistema S

A Constituição Federal de 1988 dividiu, em seu artigo 145, os tributos em impostos, taxas e contribuição de melhoria. Independente da redação dada pelo referido artigo, prevalece a teoria quinquipartite, adotada pelo Supremo Tribunal Federal (STF)², a qual dispõe serem cinco as espécies tributárias: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e demais contribuições.

As contribuições destinadas ao Sistema S enquadram-se no último conceito, das demais contribuições, haja vista terem como hipótese de incidência uma atuação estatal indireta e mediata referida ao obrigado. (ATALIBA, 2016, p.147)

Segundo o Senado Federal, o Sistema S é atualmente composto pelo 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

² STF, RE nº 138.284-8-CE, Tribunal Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, 01 de julho de 1992, D.J. 28.08.1992

(SEST)³. Além dessas, Andrei Pitten Velloso inclui como integrantes do Sistema S as contribuições destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT), ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), à Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos (Apex-Brasil) e à Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI). (VELLOSO, 2019, p. 309)

Historicamente, as contribuições destinadas ao SENAI⁴, SESI⁵, SENAC⁶ e SESC⁷ foram criadas com o intuito de fomentar e aperfeiçoar as áreas industriais e comerciais, respectivamente, bem como contribuir para o bem-estar social dos trabalhadores. Essas contribuições foram recepcionadas pelo artigo 240 da Constituição Federal de 1988. Seguido à promulgação da Constituição, com a finalidade de fomentar outros setores, como o rural e o de transporte, bem como incentivar as cooperativas e as microempresas, novas contribuições foram criadas, como o SENAR⁸, o SESCOOP⁹, o SEST¹⁰ e o SENAT¹¹, o SEBRAE¹², a Apex-Brasil¹³ e a ABDI¹⁴.

Basicamente, as contribuições destinadas ao Sistema S têm como finalidade o incentivo e o aperfeiçoamento destas categorias profissionais, bem como visam o bem-estar do empregado destes setores.

Tais contribuições têm como fundamento de validade o artigo 149 da Constituição Federal¹⁵, o qual atribui à União a competência para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Apesar de o artigo 149, § 2º, III, da Constituição Federal estabelecer que a base de cálculo será o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação, salvo no caso de importação, que será o valor aduaneiro, as contribuições destinadas ao

³ Agência Senado. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/sistema-s>. Acessado em 19/01/2021.

⁴ Decreto-lei nº 4.048, de 22 de janeiro de 1942.

⁵ Decreto-lei nº 9.403, de 25 de junho de 1946.

⁶ Decreto-Lei nº 8.621, de 10 de janeiro de 1946.

⁷ Decreto-lei nº 9.853, de 13 de setembro de 1946.

⁸ Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991.

⁹ Medida Provisória nº 2.168-40, de 24 de agosto de 2001.

¹⁰ Lei nº 8.706, de 14 de setembro de 1993.

¹¹ Lei nº 8.706, de 14 de setembro de 1993.

¹² Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990.

¹³ Lei nº 10.668, de 14 de maio de 2003.

¹⁴ Lei nº 11.080, de 30 de dezembro de 2004.

¹⁵ 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.

Sistema S são cobradas em um percentual sobre a folha de salários, o que foi questionado perante o STF por meio do RE 603.624 (Tema 325), tendo sido concluído que a referida norma não seria taxativa, mas meramente exemplificativa – em contradição ao RE 559.937/RS, no qual se reconheceu a taxatividade da base de cálculo do PIS/COFINS-Importação –, admitindo-se outras bases de cálculo que não previstas no artigo.

Assim, é por meio dessas contribuições que a União atua, indireta e mediadamente, no interesse das categorias profissionais especificadas.

2. Nascimento da relação jurídica tributária

As contribuições destinadas a terceiros têm como fundamento de validade o artigo 149 da Constituição Federal, o que implica dizer, conforme exposto, que a União é o ente responsável para a sua instituição.

A lei que instituir a contribuição deve estabelecer todos os requisitos necessários a formar a regra-matriz de incidência tributária, ou seja, deve prever uma situação fictícia, denominada por Geraldo Ataliba como hipótese de incidência, (ATALIBA, 2016, p. 58) a se concretizar e que dará ensejo ao pagamento pecuniário. Nesse sentido leciona Roque Antonio Carrazza:

“Toda norma jurídica é composta de dois elementos; a saber: a) a *hipótese* (ou *antecedente*), que é a mera descrição de um ato, de um fato ou de uma situação jurídica; e, b) o *mandamento* (ou *consequente*), que prevê a instauração de uma relação jurídica, sempre que ocorrer o evento apontado na *hipótese*. (...)

Em apertada síntese, a norma jurídica imputa a um dado *antecedente*, certo *consequente*. (...)” (CARRAZZA, 2010, p. 18)

Acerca dos critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho afirma:

“(…) Na hipótese (*descriptor*), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (*prescritor*), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).” (CARVALHO, 2021, p. 265)

Além disso, os critérios da regra-matriz de incidência devem estar em harmonia entre si, haja vista que “há, pois, uma conexão necessária e inafastável entre a materialidade do tributo e seu sujeito passivo.”. (CARRAZZA, 2010, p. 162)

Importante destacar, ainda, que a regra-matriz de incidência tributária se trata de uma norma geral e abstrata. Segundo Tárek Moyses Moussalem, “a norma é geral quando o sujeito passivo é indeterminado” (MOUSSALEM, 2006, p. 89), ou seja, em razão de não se poder definir, com exatidão, o sujeito passivo da obrigação. Por sua vez, considera-se como abstrata a norma que “alude a uma classe de eventos, na qual se encaixarão infinitos acontecimentos concretos”. (CARVALHO, 2012, p. 137)

É por se tratar de norma geral e abstrata que Paulo de Barros Carvalho afirma que “*para o ponto de vista do direito*, os fatos da chamada realidade social serão simples eventos, enquanto não forem constituídos em linguagem jurídica própria.”. (CARVALHO, 2012, p. 145) Quando devidamente vertido na linguagem competente, os eventos sociais tomam a feição de fato jurídico (CARVALHO, 2021, p. 283), caracterizando uma norma individual e concreta e, dessa maneira, irradiando efeitos jurídicos.

Assim, não basta a simples previsão de uma situação hipotética em lei para que surja o vínculo obrigacional entre credor e devedor. A fim de que haja a incidência da norma tributária, faz-se necessário que a ocorrência da hipótese seja transcrita na linguagem competente.

Ao discorrer sobre a incidência da norma jurídica, Alfredo Augusto Becker defendia que esta era automática e infalível:

“Ora, com o acontecer dos fatos, vão se realizando (existindo no presente e no pretérito) um a um, os elementos previstos na composição da hipótese de incidência, quando todos os elementos se realizaram (existem no presente e no pretérito), a hipótese de incidência realizou-se e, então, automaticamente (imediate, instantânea e infalivelmente) aquele instrumento entra em dinâmica e projeta uma descarga (incidência) de energia eletromagnética (juridicidade) sobre a hipótese de incidência realizada.” (BECKER, 2007, p. 327)

Contudo, apesar do ensinamento transmitido, entende-se que a norma jurídica não incide automaticamente. Isto porque, conforme exposto, somente o fato jurídico é apto a irradiar efeitos jurídicos, ou seja, a fim de que um evento social exista no mundo jurídico, é necessário sua versão na linguagem competente. Neste

sentido, Gabriel Ivo afirma que “a incidência é realizada pelo homem. A norma não incide por força própria: é incidida.” (IVO, 2006, p. 62)

Em síntese, para efeitos tributários, uma lei (norma geral e abstrata) prevê uma situação hipotética em determinado local e espaço de tempo que, quando concretizada e vertida em linguagem competente (norma individual e concreta), dará nascimento ao vínculo obrigacional abstrato em que o sujeito passivo da obrigação tributária deverá entregar determinada quantia em dinheiro para o sujeito ativo da obrigação tributária. Este vínculo obrigacional que surge da enunciação do fato jurídico tributário é denominado por Paulo de Barros Carvalho como relação jurídica tributária. (CARVALHO, 2012, p. 218)

3. Competência tributária e capacidade tributária ativa

A Constituição Federal traz, em boa parte, normas de estrutura, ou, nas palavras do professor Paulo de Barros Carvalho, “normas que prescrevem como outras normas devem ser produzidas, modificadas ou extintas.” (CARVALHO, 2021, p. 60)

É nessa classificação que se encaixa a competência tributária, a qual é definida pelo professor Roque Antonio Carrazza como a “aptidão para criar, *in abstracto*, tributos.” (CARRAZZA, 2015, p. 593)

A Constituição Federal delineou a competência tributária entre os entes federativos, a saber: a União, aos Estados e aos Municípios.

Conforme exposto, a competência tributária para a instituição das contribuições foi conferida à União. Assim, cabe a este ente a sua instituição por meio de lei ordinária, a qual deverá conter todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária, ou seja, todos os elementos necessários a formar a regra-matriz de incidência tributária, de modo a perfazer o mínimo irreduzível do deôntico. (CARVALHO, 2013, p. 302)

Por sua vez, a competência tributária não se confunde com a capacidade tributária ativa, “que consiste na aptidão para arrecadar e fiscalizar a arrecadação de tributos.” (COSTA, 2020 p. 183)

Nesse sentido, o artigo 7º do Código Tributário Nacional¹⁶ (CTN), ao dispor que a competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, é claro ao diferenciar a competência tributária da capacidade tributária ativa.

A Ministra Regina Helena Costa define tal situação como parafiscalidade:

“Tal fenômeno consiste na *parafiscalidade*, já mencionada como a delegação, pela pessoa política, mediante lei, da capacidade tributária ativa a terceira pessoa – de direito público ou privado –, para que esta arrecade o tributo, fiscalize sua exigência e utilize-se dos recursos auferidos para a consecução de seus fins. A parafiscalidade somente será legítima se a pessoa delegatária perseguir interesse público, o que inclui autarquias, fundações públicas, empresas estatais e pessoas jurídicas de direito privado que busquem finalidade pública. Todas as espécies tributárias podem servir à parafiscalidade, embora, em nosso direito positivo, tal ocorra com maior frequência nas contribuições previstas no art. 149, CR.” (COSTA, 2020, p. 184)

Assim, conforme entendimento exposto, a competência tributária se distingue da capacidade tributária ativa, sendo esta delegável, desde que se faça por meio de lei.

Em regra, o ente político que institui o tributo é quem detém a aptidão para arrecadar e fiscalizar, ou seja, a competência e a capacidade tributária caminham juntas na maioria das vezes. Contudo, pode-se atribuir o poder arrecadatório e fiscalizatório a terceiros, desde que se faça mediante lei.

O artigo 149 da Constituição Federal é claro ao dispor que a competência para instituição de contribuições é exclusiva da União, ou, em outras palavras, é este o ente político responsável pela arrecadação e fiscalização das contribuições parafiscais, admitindo-se a transferência, por meio de lei, da capacidade ativa à terceiros.

Assim, sobre a capacidade tributária das contribuições destinadas ao Sistema S, discutir-se-á no próximo tópico.

¹⁶ Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

4. Legitimidade ativa

Com a concretização de uma situação prevista no antecedente da regramatriz de incidência tributária, devidamente vertida na linguagem competente, incidirá a norma jurídica tributária e, conseqüentemente, instaurar-se-á a relação jurídica tributária entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária. Pode ocorrer, contudo, de o sujeito passivo não cumprir com sua obrigação tributária.

Não ocorrendo o pagamento voluntário, pode, então, o sujeito ativo se valer da coercibilidade inata da relação jurídica (BECKER, 2007, p. 333) a fim de se coagir o sujeito passivo a adimplir a dívida tributária.

O artigo 119 do CTN¹⁷ define o sujeito ativo da obrigação como a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento. Luciano Amaro, contudo, tece críticas ao referido artigo em razão de que o sujeito ativo da obrigação tributária poder ser pessoa diferente do Estado. Afirma que “embora isso se dê em regra, sabemos que há diversas exceções, precisamente no campo das chamadas contribuições parafiscais.” (AMARO, 2019, p. 323)

A crítica efetuada pelo autor ao dispositivo tem por base a distinção entre competência e capacidade tributária ativa, haja vista que nem sempre o ente competente para a instituição do tributo será o mesmo a arrecadá-lo, desde que haja previsão legal delegando a capacidade ativa a terceiros.

No caso das contribuições destinadas ao Sistema S, cumpre destacar que a sua arrecadação, historicamente, era efetuada em favor dos Institutos de Aposentadoria e Pensões, órgãos de previdência social instituídos a partir da década 1930¹⁸. A título de exemplo, cita-se o artigo 4º, § 2º, do Decreto-Lei nº 4.048/1942¹⁹, que instituiu o SENAI, e o artigo 3º, § 2º, do Decreto-Lei nº 9.403/1946²⁰, que instituiu o SESI.

¹⁷ Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

¹⁸ Ministério da Economia, Secretaria Especial de Previdência e Trabalho. Disponível em: <https://www.gov.br/previdencia/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/periodo-de-1934-1959>. Acesso em 29/01/2021.

¹⁹ Art. 4º Serão os estabelecimentos industriais das modalidades de indústrias enquadradas na Confederação Nacional da Indústria obrigados ao pagamento de uma contribuição mensal para montagem e custeio das escolas de aprendizagem.

(...)

Fazendo breve retrospecto legislativo, o Decreto-Lei nº 72/1966 reuniu os institutos que serviam aos trabalhadores privados (IAPM, IAPC, IAPB, IAPI, IAPETEL, IAPTEC) em um único órgão, o Instituto Nacional de Previdência Social (INPS). Posteriormente, o Decreto nº 99.350/1990, com base no artigo 17 da Lei nº 8.029/1990²¹, fundiu o INPS ao Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social (IAPAS), órgão destinado a promover à arrecadação, fiscalização e cobrança das contribuições e demais recursos destinados à previdência e assistência social²², dando origem ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

Assim, conforme artigo 3º do Decreto nº 99.350/1990, o INSS passou a arrecadar as contribuições incidentes sobre a folha de salários, bem como gerir o Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS). A responsabilidade pela arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a terceiros também ficou a cargo do INSS, conforme artigo 94 da Lei nº 8.212/91²³.

Com o intuito de reorganização tributária da União, editou-se a Lei nº 11.098/2005, que transferiu as competências relativas à arrecadação, fiscalização e lançamento do INSS para o Ministério da Previdência Social, bem como criou a Secretaria da Receita Previdenciária para a execução destas atividades.

No entanto, percebeu-se a necessidade da centralização das atividades de administração tributária federais, de modo que se unificou, por meio da Lei nº 11.457/2007, a Secretaria da Receita Federal à Secretaria da Receita

§ 2º A arrecadação da contribuição de que trata este artigo será feita pelo Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários, sendo o produto posto à disposição do Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários.

²⁰ Art. 3º Os estabelecimentos industriais enquadrados na Confederação Nacional da Indústria (artigo 577 do Decreto-lei n.º 5. 452, de 1 de Maio de 1943), bem como aqueles referentes aos transportes, às comunicações e à pesca, serão obrigados ao pagamento de uma contribuição mensal ao Serviço Social da Indústria para a realização de seus fins.

(...)

§ 2º A arrecadação da contribuição prevista no parágrafo anterior será feita pelo Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários e também pelas instituições de previdência social a que estiverem vinculados os empregados das atividades econômicas não sujeitas ao Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários. Essa arrecadação será realizada pelas instituições de previdência social conjuntamente com as contribuições que lhes forem devidas.

²¹ Art. 17. É o Poder Executivo autorizado a instituir o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, como autarquia federal, mediante fusão do Instituto de Administração da Previdência e Assistência Social - IAPAS, com o Instituto Nacional de Previdência Social - INPS, observado o disposto nos §§ 2º e 4º do art. 2º desta lei.

²² Art. 13, I, da Lei nº 6.439, de 1º de setembro de 1977.

²³ Art. 94. O Instituto Nacional do Seguro Social-INSS poderá arrecadar e fiscalizar, mediante remuneração de 3,5% do montante arrecadado, contribuição por lei devida a terceiros, desde que provenha de empresa, segurado, aposentado ou pensionista a ele vinculado, aplicando-se a essa contribuição, no que couber, o disposto nesta Lei.

Previdenciária, dando origem à Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), que ficou conhecida, à época, como Super Receita.

O artigo 2º da Lei nº 11.457/2007 atribuiu à SRFB as atividades arrecadatórias relativas à tributação das contribuições sociais:

“Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1993, e das contribuições instituídas a título de substituição.”

Por sua vez, o artigo 3º da Lei nº 11.457/2007 estendeu à SRFB as atividades arrecadatórias também em relação às contribuições parafiscais:

“Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições destinadas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.”

Após o advento da referida lei, portanto, a competência para arrecadação das entidades parafiscais ficou a cargo da SRFB, conforme expõe Kiyoshi Harada:

“Como contribuições sociais de interesse das categorias econômicas ou profissionais as contribuições do Sistema S submetem-se integralmente aos princípios tributários prescritos na Constituição Federal e às normas gerais de tributação previstas no Código Tributário Nacional. Assim, elas têm como sujeito ativo a União, devendo ser fiscalizadas e cobradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB – obedecido o prazo quinquenal de decadência e prescrição, aplicando-se a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal. A partir da criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil e extinção da Secretaria da Previdência Social, o que se deu com o advento da Lei nº 11.457, de 16-3-2007, a competência para constituir e cobrar essas contribuições sociais passou a ser da SRFB, sendo que os processos em curso perante a extinta Secretaria da Previdência Social foram transferidos para a SRFB. A execução fiscal deverá ser proposta perante a Justiça Federal, não se aplicando ao caso o disposto na Súmula 516 do STF: “O SESI está sujeito à jurisdição da Justiça Estadual”. Entendemos que essa Súmula não tem aplicação em matéria tributária.” (HARADA, 2017, p. 245)

Importante destacar, ainda, que posição de sujeito ativo da obrigação tributária não se confunde com a do destinatário do produto da arrecadação, conforme leciona Leandro Paulsen:

“Assim, a condição de sujeito ativo da relação jurídico-tributária pode ser delegada pelo ente político titular da competência tributária, por lei, para outra pessoa jurídica de direito público, como uma autarquia.

Mas a posição de sujeito ativo não se confunde com a do destinatário do produto da arrecadação, ou seja, com a daquele a quem a lei destina os valores arrecadados. As pessoas jurídicas de direito privado, desde que exerçam função pública e sem fins lucrativos, podem ser destinatária do produto de determinadas contribuições instituídas justamente para tal fim, mas jamais integração a relação jurídico-tributária. Uma pessoa jurídica de direito público haverá de fiscalizar e cobrar o tributo, repassando-o, então, ao destinatário do seu produto. É o caso das contribuições devidas ao Senac e ao Senai, que atualmente têm a União como sujeito ativo. Relativamente a esta última contribuição, entendeu o STJ que: “Embora a fiscalização e a arrecadação da contribuição adicional em questão tenham sido atribuídas diretamente à entidade privada destinatária da contribuição (cf. art. 10 do Decreto n. 60.466/67), ainda assim se trata de tributo instituído pela União e exigível mediante lançamento, atribuição típica de autoridade administrativa federal (art. 142 do CTN). (...)” (PAULSEN, 2019, p. 215-216)

Ocorre que os regulamentos das entidades parafiscais autorizavam a cobrança de suas dívidas ativa, como o artigo 6º, parágrafo único, do Decreto nº 494/1962 (Regimento do SENAI); o artigo 11º, § 3º, do Decreto nº 57.375/96 (Regimento do SESI); o artigo 6º, § 3º, do Decreto nº 61.386/1967 (Regimento do SESC); o artigo 6º, § 3º, do Decreto nº 61.843/67; entre outros. Por possuírem redação praticamente idêntica, transcreve-se somente o dispositivo referente ao Regimento do SESI:

“Art. 11º As despesas do SESI serão custeadas por uma contribuição mensal das empresas das categorias econômicas da indústria, dos transportes, das comunicações e da pesca, nos termos da lei.

§ 1º a dívida ativa do Serviço Social da Indústria, decorrente de contribuições, multas ou obrigações contratuais quaisquer, será cobrada judicialmente pelas instituições arrecadadoras, segundo o rito processual dos executivos fiscais.

§ 2º No caso de cobrança direta pela entidade, a dívida considerar-se à suficientemente instruída com o levantamento do débito junto à empresa, ou com os comprovantes fornecidos pelos órgãos arrecadadores.

§ 3º A cobrança direta poderá ocorrer na hipótese de atraso ou recusa da contribuição legal pelas empresas contribuintes, sendo facultado em consequência, ao Serviço Social da Indústria, independentemente de autorização do órgão arrecadador, mas com seu conhecimento, efetivar a arrecadação por via amigável, firmando com o devedor os competentes acordos ou por via judicial, mediante ação executiva, ou a que, na espécie, couber.”

Depreende-se do dispositivo citado que a cobrança da dívida ativa era efetuada por meio de execução fiscal pela instituição arrecadadoras, IAPAS, à época, mas admitia-se a cobrança direta, amigável ou judicial, pelo SESI desde que autorizado pelo órgão arrecadador e com seu conhecimento.

Contudo, a Lei nº 11.457/2007 foi clara ao dispor que as atividades de planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições destinadas a terceiro ficou a cargo da Secretaria da Receita Federal, ou seja, há evidente conflito de normas.

O Decreto-Lei nº 4.657/42 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – LINDB), dispõe em seu artigo 2º sobre modificação e revogação de leis:

“Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.
§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.
§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.
§ 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.”

Depreende-se do artigo 2º, § 1º, da LINDB, que trata de critério temporal para solução de conflito entre normas, que a norma posterior revoga a anterior. Ao tratar dos critérios para a solução de antinomias no direito interno, Maria Helena Diniz afirma que “o critério cronológico (*“lex posterior derogat legi priori”*) (...) significa que de duas normas do mesmo nível ou escalão, a última prevalece sobre a anterior) (DINIZ, 1998, p. 34-35).

Considerando que o artigo 240 Constituição Federal recepcionou as contribuições destinadas ao Sistema S, não há que se falar em hierarquia da Lei em relação aos Decretos. Além disso, também não se fala no critério da especialidade, haja vista que ambas as normas são igualmente específicas. Assim, havendo incompatibilidade total entre as normas, utiliza-se o critério cronológico, de modo que deve prevalecer a norma posterior.

Além disso, os decretos que confeririam legitimidade ativa para as entidades parafiscais se mostram claramente sem eficácia por preverem que a cobrança se dará segundo o rito processual dos executivos fiscais.

A dívida ativa dos entes federativos é regulada pela Lei nº 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal – LEF), a qual estabelece, em seu artigo 2º, § 4º, que a Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional. Já o artigo 2º, § 3º, da LEF dispõe que a inscrição constitui ato de controle administrativo da

legalidade e deverá ser feito pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito, em linha com o artigo 142 do CTN.

Dessa maneira, além do critério cronológico para solução de antinomias, a revogação das regras estabelecidas pelos decretos também se evidencia pela especialidade da LEF.

5. Entendimento do STJ

A legitimidade ativa das entidades parafiscais na ação de cobrança é questão antiga nos tribunais. O STJ possui entendimento, desde 1998, pela possibilidade de ajuizamento de ação de cobrança pelo Sistema S. É o que se observa do julgamento do REsp 160.262/MT:

“SENAI. CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL. LEGITIMIDADE ATIVA. O SENAI TEM LEGITIMIDADE PARA PROMOVER AÇÃO DE COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL, INSTITUIDA NO ART. 6. DO DEC 4.048/42, DEVIDA PELAS EMPRESAS COM MAIS DE 500 EMPREGADOS, AO SENAI. DISTINÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO GERAL, PREVISTA NO ART. 4. DO REFERIDO DECRETO, QUE É COBRADA PELO INSS. ART. 10 DO DEC 60.466/67. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.” (REsp 160.262/MT, Rel. Ministro RUY ROSADO DE AGUIAR, QUARTA TURMA, julgado em 24/03/1998, DJ 01/06/1998, p. 137)

Na ocasião, o tribunal de origem havia decidido pela ilegitimidade ativa do SENAI com base no artigo 46 do Decreto nº 494/1962 (Regimento Interno do SENAI), que dispõe que a arrecadação será feita pelo Instituto ou Caixa de Aposentadoria e Pensões, no caso, o INSS. Além disso, complementa o raciocínio com base nos artigos seguintes, que dispõem acerca da dedução de despesas feitas com a arrecadação, evidenciando-se que a arrecadação era exclusiva do INSS.

Contudo, o Senai recorreu daquela decisão em razão de haver distinção entre a contribuição geral, prevista no artigo 4º do Decreto-lei nº 4.408/42, da contribuição adicional de 20%, prevista no artigo 6º do mesmo decreto.

Assim, tendo em vista a diferença entre as contribuições, o Ministro Relator Ruy Rosado de Aguiar deu provimento ao recurso do Senai, em razão de o artigo

10º do Decreto nº 60.466/67²⁴, vigente à época, atribuir capacidade ativa ao Senai para arrecadação da contribuição adicional, remetendo os autos ao Tribunal de origem para que decidisse a questão.

O entendimento proferido no REsp 160.262/MT foi replicado posteriormente em diversos julgamentos, como no REsp 771.556/RJ, AgRg no REsp 579.832/RJ, AgRg no REsp 1.179.431/SP. No entanto, em nenhum desses julgamentos foi aprofundada a questão, limitando-se a repetir o entendimento fixado anteriormente.

Contudo, no julgamento do REsp 735.728/PR, a Ministra Eliana Calmon estendeu a legitimidade ativa do SENAI também para a contribuição geral:

“TRIBUTÁRIO ? SENAI ? CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS ? FUNDAMENTO INATAcado ? INOBSERVÂNCIA DE PRESSUPOSTO RECURSAL GENÉRICO ? LEGITIMIDADE ATIVA ? TAXA SELIC ? APLICABILIDADE.

1. Restando inatacado fundamento adotado pelo Tribunal a quo, não se conhece da tese defendida no recurso especial por inobservância de pressuposto recursal genérico.

2. O SENAI, como pessoa jurídica titular da competência para exigir o pagamento da contribuição social de interesse das categorias profissionais ou econômicas prevista nos arts. 4º do Decreto-lei 4.048/42 e 1º do Decreto-lei 6.246/44, a par da atribuição de arrecadação e fiscalização cometida ao INSS com fulcro no art. 94 da Lei 8.212/91, tem legitimidade ativa ad causam para promover diretamente a ação de cobrança da respectiva contribuição, como previsto no art. 6º, parágrafo único do seu Regimento Interno.

3. Firmou-se no STJ o entendimento no sentido de que é aplicável a Taxa SELIC em débitos tributários pagos com atraso, diante da fundamentação legal presente no art. 13 da Lei nº 9.065/95.

2. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, improvido.” (REsp 735.278/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/06/2007, DJ 29/06/2007, p. 535)

A fim de chegar a essa conclusão, a Ministra fundamentou seu voto afirmando que a arrecadação da contribuição era inicialmente efetuada pelo IAPI e posteriormente pelo INSS, mas, apesar disso, concluiu pela legitimidade ativa do SENAI com base no artigo 119 do CTN e no artigo 6º, parágrafo único, do Regimento Interno do SENAI, o qual estabelece:

“Art. 6º A dívida ativa do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial, decorrente de contribuições, multas ou obrigações contratuais quaisquer,

²⁴ Art. 10. A taxa adicional de 20% (vinte por cento) devida ao Serviço Nacional de aprendizagem Industrial (SENAI) pelos estabelecimentos que tiverem mais de 500 (quinhentos) empregados, conforme dispõe o artigo 6º do Decreto-lei nº4.048, de 22 de janeiro de 1942, e o artigo 3º do Decreto-lei nº 6.245, de 5 de fevereiro de 1944, será recolhida diretamente ao SENAI, a quem incumbirá sua fiscalização.

poderá ser cobrada judicialmente pelas instituições arrecadoras, segundo o rito processual dos executivos fiscais.

Parágrafo único. No caso de cobrança direta pela entidade, a dívida considerar-se-á suficientemente instruída com o levantamento do débito junto à empresa, ou com os comprovantes fornecidos pelos órgãos arrecadores.”

Em sentido semelhante, decidiu o Ministro Mauro Campbell Marques no REsp 1.555.158/AL. Para o Ministro, as atribuições de fiscalização e arrecadação direta da contribuição, e, portanto, a legitimidade ativa do SESI, seria proveniente do artigo 11, § 2º, do Decreto 57.375/65²⁵ (Regimento Interno do SESI), norma análoga ao artigo 6º, parágrafo único, do Regimento Interno do SENAI.

A fim de fundamentar seu voto, no entanto, o Ministro colacionou jurisprudências citadas anteriormente neste trabalho que atribuem legitimidade ativa às entidades parafiscais somente em relação à contribuição adicional, não a contribuição geral.

Vê-se, portanto, que a questão da legitimidade ativa das entidades parafiscais, apesar de ser reprisada em diversos julgamentos como pacificada em razão da “farta jurisprudência”, como sempre consta das decisões, é, na verdade, controvertida desde sempre.

Importante destacar, ainda, que todas as decisões mencionadas até agora foram proferidas antes do advento da Lei nº 11.457/2007.

Após a criação da Super Receita pela Lei nº 11.457/2007, que centralizou as atividades arrecadatórias da União, inclusive em relação a terceiros, o STJ alterou seu entendimento sobre a legitimidade *ad causam* das entidades parafiscais:

No julgamento do REsp 1.583.458/SC, de Relatoria do Ministro Humberto Martins, o STJ entendeu pela ilegitimidade passiva *da causam* das entidades parafiscais:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 458 E 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. INCONFORMAÇÃO COM A TESE ADOTADA. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A TERCEIROS. LEI 11.457/2007. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. CENTRALIZAÇÃO.

²⁵ Art. 11 As despesas do SESI serão custeadas por uma contribuição mensal das empresas das categorias econômicas da indústria, dos transportes, das comunicações e da pesca, nos termos da lei.

(...)

§ 2º No caso de cobrança direta pela entidade, a dívida considerar-se à suficientemente instruída com o levantamento do débito junto à empresa, ou com os comprovantes fornecidos pelos órgãos arrecadores.

LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM DA FAZENDA NACIONAL. EXIGIBILIDADE DA EXAÇÃO. ACÓRDÃO DE CUNHO CONSTITUCIONAL.

1. Não há a alegada violação do art. 458 e 535 do CPC/73, uma vez que, fundamentadamente, o Tribunal de origem abordou as questões recursais, quais sejam, a legitimidade passiva do SEBRAE, da APEX-Brasil e da ABDI, bem como a inexigibilidade da contribuição às referidas entidades.

2. Na verdade, no presente caso, a questão não foi decidida conforme objetivava o recorrente, uma vez que foi aplicado entendimento diverso. Contudo, entendimento contrário ao interesse da parte não se confunde com ausência de fundamentação, menos ainda com omissão.

3. Com o advento da Lei 11.457/2007, as atividades referentes à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao 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 eventual questionamento quanto à exigibilidade das contribuições, ainda que em demandas que têm por objetivo a restituição de indébito tributário.

4. Quanto à exigibilidade das contribuições a terceiros, observa-se que o tema foi dirimido no âmbito estritamente constitucional, de modo a afastar a competência desta Corte Superior de Justiça para o deslinde do desiderato contido no recurso especial, pois a discussão sobre preceitos da Carta Maior cabe à Suprema Corte, ex vi do art. 102 da Constituição Federal.

5. O cunho eminentemente constitucional emprestado à demanda ressalta das próprias razões do especial, visto que os fundamentos do recurso aduzem tese de que, com o advento da Emenda Constitucional 33/2001, as leis, que anteriormente a este marco legitimavam a cobrança das contribuições, foram revogadas, enquanto as posteriormente editadas estariam eivadas de inconstitucionalidade.

Recurso especial conhecido em parte e improvido." (REsp 1583458/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/04/2016, DJe 15/04/2016)

Em seu voto, o Ministro Relator deixa explícito que após o advento da Lei nº 13.457/2007 as atividades referentes à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições destinadas à terceiros e fundos, tais como SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE, INCRA, APEX, ABDI, foram transferidas à Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da União, cabendo a sua representação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para questionamento quanto à exigibilidade das contribuições, ainda que tenham por objetivo a restituição de indébito tributário.

Diversos são os julgamentos do STJ nesse sentido, podendo-se apontar, também, o AgInt no REsp 1.605.531/SC, o REsp 1.698.012/PR, o REsp 1.762.952/PR etc.

Contudo, ainda havia decisões conflitantes, de modo que a questão foi levada para julgamento da 1ª Seção do STJ por meio do EREsp 1.619.954/SC, de Relatoria do Ministro Gurgel de Faria:

“PROCESSUAL CIVIL, FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. SERVIÇOS SOCIAIS AUTÔNOMOS. DESTINAÇÃO DO PRODUTO. SUBVENÇÃO ECONÔMICA. LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM. LITISCONSÓRCIO. INEXISTÊNCIA.

1. O ente federado detentor da competência tributária e aquele a quem é atribuído o produto da arrecadação de tributo, bem como as autarquias e entidades às quais foram delegadas a capacidade tributária ativa, têm, em princípio, legitimidade passiva ad causam para as ações declaratórias e/ou condenatórias referentes à relação jurídico-tributária.

2. Na capacidade tributária ativa, há arrecadação do próprio tributo, o qual ingressa, nessa qualidade, no caixa da pessoa jurídica.

3. Arrecadado o tributo e, posteriormente, destinado seu produto a um terceiro, há espécie de subvenção.

4. A constatação efetiva da legitimidade passiva deve ser aferida caso a caso, conforme a causa de pedir e o contexto normativo em que se apoia a relação de direito material invocada na ação pela parte autora.

5. Hipótese em que não se verifica a legitimidade dos serviços sociais autônomos para constarem no polo passivo de ações judiciais em que são partes o contribuinte e o/a INSS/União Federal e nas quais se discutem a relação jurídico-tributária e a repetição de indébito, porquanto aqueles (os serviços sociais) são meros destinatários de subvenção econômica.

6. Embargos de divergência providos para declarar a ilegitimidade passiva ad causam do SEBRAE e da APEX e, por decorrência do efeito expansivo, da ABDI.” (EResp 1619954/SC, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/04/2019, DJe 16/04/2019)

No caso apontado acima, o STJ discutia dois embargos de divergência interpostos contra acórdãos da Segunda Turma do STJ, a qual decidiu pela legitimidade das entidades parafigais para figurar no polo passivo, na condição de litisconsortes, de ação de inexigibilidade das contribuições destinadas ao SEBRAE e à APEX.

Na fundamentação de seu voto, o Ministro Relator Gurgel de Faria, após apontar inúmeros precedentes contraditórios entre si, evidenciando a clara divergência de entendimentos no STJ, inicia expondo que a legitimidade *ad causam* está ligada ao direito material discutido na ação judicial.

Em seguida, o Ministro afirma que nas ações que versem sobre a constitucionalidade e a legalidade das contribuições previstas no artigo 149 da Constituição Federal a União Federal possui a legitimidade *ad causam*, haja vista ser a detentora da competência tributária, mas, admite a legitimidade passiva da

pessoa jurídica a quem se transferiu a capacidade tributária ativa, nos termos do artigo 119 do CTN, como no caso do INSS ao arrecadar a contribuição previdenciária. Assim, conclui, inicialmente, que tanto o ente federado competente tributário como as autarquias e entidades a quem se delegou a capacidade tributária ativa têm legitimidade passiva *ad causam* para as ações declaratórias e/ou condenatórias.

Contudo, expõe que ao ser arrecadado o tributo e, em seguida, destinado o produto a terceiros, existe uma espécie de subvenção, de modo que não seria correto concluir que os valores recebidos pelos serviços autônomos possam ser devolvidos por estes.

Em sequência, o Ministro sustenta que com o advento da Lei nº 11.457/2007 as competências para planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais e nas contribuições devida a terceiros foi atribuída à SRFB, concluindo que a legitimidade *ad causam* depende do momento em que foi ajuizada a ação. No caso das contribuições destinadas a terceiros, afirma não haver legitimidade após a vigência da lei.

Por fim, afirma que o repasse da arrecadação caracteriza uma transferência de receita para as entidades, dispondo que apesar de sofrerem influência financeira, as entidades não têm interesse jurídico quanto à relação jurídico-tributária da qual se origina a base de cálculo dos valores repassados. Conclui, portanto, pela ilegitimidade do SEBRAE e da APEX para figurarem no polo passivo da ação de repetição de indébito.

Apesar de o referido julgamento tratar sobre a legitimidade passiva das entidades parafiscais, percebe-se que o Ministro foi enfático ao afirmar que os serviços sociais autônomos não integram a relação jurídica-tributária.

Ocorre que o STJ ainda vem aplicando entendimento anterior à vigência da Lei nº 11.457/2007 a fim de afirmar a legitimidade ativa das entidades integrantes do Sistema S, mas, em relação à legitimidade passiva, deixa claro que estas entidades não integram a relação jurídico-tributária. Em outras palavras, de um lado o contribuinte pode ser demandado tanto pelas entidades parafiscais como pela União, de outro, o contribuinte poderia ajuizar demanda somente em face da União, evidenciando-se grande contradição nos precedentes aplicados hoje nos julgamentos do STJ.

No ordenamento jurídico-tributário brasileiro, ao se realizar um fato previsto no antecedente da hipótese tributária, instaura-se uma relação entre o sujeito ativo e passivo, previsto no consequente da hipótese, em que o contribuinte se vê obrigado a pagar determinada quantia em favor do Fisco.

Dessa maneira, no polo ativo da relação jurídica tributária estará o ente competente para exigir a obrigação e no polo passivo estará aquele posto nesta situação por determinação legal. Contudo, ao haver pagamento indevido ou a maior, os polos ativo e passivo se invertem, assumindo o contribuinte a posição de credor no polo ativo e o Fisco, a posição de devedor no polo passivo. Ou seja, a legitimidade ativa e passiva são dois lados de uma mesma moeda, indissociáveis, portanto.

Conclui-se, portanto, que, assim como são ilegítimas para figurarem no polo passivo da ação de repetição de indébito por serem estranhas à relação jurídico-tributária, também não são as entidades parafiscais legítimas para figurarem no polo ativo da ação de cobrança em razão de continuarem fora do laço obrigacional.

Conclusão

Demonstrou-se por meio do presente trabalho que o ordenamento jurídico tributário é complexo e confuso, de modo que a regra é, basicamente, o litígio.

A litigiosidade já se inicia quando a Constituição Federal prevê a possibilidade de instituição de três tributos, mas a doutrina os divide em cinco, sendo um dos tributos possíveis as contribuições previstas no artigo 149, incluindo as destinadas ao Sistema S.

Tais contribuições são de competência exclusiva da União, ou seja, somente este ente político pode instituí-las, e têm como finalidade incentivar e fomentar os diversos setores profissionais em que atuam, bem como visam o bem-estar do empregado destes setores.

A contribuição é devida com base em um percentual aplicado na folha de salários paga ao empregado. Inicialmente, sua arrecadação era realizada em favor dos Institutos de Aposentadoria e Pensões, e foi transferida ao IAPAS, que, posteriormente, passou a atribuição do INSS. Contudo, com o advento da Lei nº 11.457/2007, a competência para planejar, executar, acompanhar e avaliar as

atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições destinadas a terceiros ficou a cargo da SRFB.

Os regulamentos das entidades parafiscais chegavam a prever a arrecadação direta das contribuições, podendo haver cobrança judicial, no entanto, após a vigência da Lei nº 11.457/2007, estas normas perderam sua eficácia em razão do critério cronológico para solução de conflito de normas, ou seja, a norma posterior revoga a anterior.

A revogação dos decretos fica evidente quando estes afirmam que a cobrança se dará por meio de execução fiscal, a qual é regulada pela Lei nº 6.830/80. Assim, também pela especialidade da LEF se demonstrou as suas revogações.

Ocorre que o STJ possui entendimento pela legitimidade ativa nas ações de cobrança com base em tais dispositivos que vem sendo aplicado mesmo após o advento da Lei nº 11.457/2007 e, em sentido oposto, entende que as entidades parafiscais não possuem legitimidade passiva nas ações de repetição de indébito por serem estranhos à relação jurídico-tributária, deixando evidente a contradição jurisprudencial.

Apesar de as entidades do Sistema S serem os destinatários legais das contribuições previstas no artigo 149 da Constituição Federal, estas entidades não integram a relação jurídico-tributária, ou seja, não possuem capacidade tributária ativa. Não possuindo capacidade tributária ativa, principalmente após a vigência da Lei nº 11.457/2007, que centralizou as atividades de planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições destinadas a terceiro na Secretaria da Receita Federal do Brasil, conclui-se, portanto, pela ilegitimidade ativa das entidades parafiscais nas ações de cobrança.

Referências

- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária – 6ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2016.
- AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro – 23ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 4ª ed. – São Paulo: Noeses, 2007.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Reflexões sobre a obrigação tributária. – São Paulo: Noeses, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. rev. atual. – São Paulo: Noeses, 2021.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 9ª ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, linguagem e método. 5ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2013.
- COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 10ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- DINIZ, Maria Helena. Conflito de normas. 3ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998.
- HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário – 26ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017. p. 245.
- IVO, Gabriel. Norma jurídica: Produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006.
- MARTINS, Ives Gandra. Contribuições sociais para o sistema “S” - constitucionalização da imposição por força do artigo 240 da Lei Suprema - recepção pela nova ordem do artigo 577 da CLT. Revista Dialética de Direito Tributário 57, São Paulo, 2000.
- MOUSSALEM, Tárek Moysés. Fontes no direito tributário. 2ª ed. – São Paulo: Noeses, 2006.
- PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 10ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- Pitten, P.L.V. A. Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. 9788553612932. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553612932/>. Acesso em: 19 Jan 2021.