

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

HELENA TUCCIO TEIXEIRA

RA00208753

A LEGALIDADE DA LIMITAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES
PARAFISCAIS

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Regina Helena Costa

MONOGRAFIA JURÍDICA

SÃO PAULO

2022

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

HELENA TUCCIO TEIXEIRA

RA00208753

A LEGALIDADE DA LIMITAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES
PARAFISCAIS

Área de Orientação: Direito Tributário

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Regina Helena Costa

Turma: DIR-MONO2

SÃO PAULO

2022

Sumário

1. INTRODUÇÃO	4
2. CONCEITO DE CONTRIBUIÇÃO SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO FEDERAL.	8
3. AS CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS.	11
4. A DISCIPLINA CONFERIDA À MATÉRIA PELA LEI Nº 6.950/81.....	14
5. A ALTERAÇÃO LEGISLATIVA PROMOVIDA PELO DECRETO-LEI Nº 2.318/86.	15
6. FORMAS DE REVOGAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS NO DIREITO BRASILEIRO	19
7. ANÁLISE DA APARENTE REVOGAÇÃO TÁCITA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 4º DA LEI Nº 6.950/81 REALIZADA PELO DECRETO-LEI Nº 2.318/86	24
8. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA	26
8.1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”):.....	28
8.2. A jurisprudência do Tribunal Regional Federal da Primeira Região (“TRF-1”):	29
8.3. A jurisprudência do Tribunal Regional Federal da Terceira Região (“TRF-3”):	32
8.4. A jurisprudência do Tribunal Regional Federal da Quarta Região (“TRF- 4”):	35
8.5. Análise do posicionamento dos Tribunais Pátrios sobre a matéria:..	36
9. CONCLUSÕES	38
10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.	40

1. INTRODUÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso presta-se a analisar a possibilidade, ou não, de remanescer no ordenamento jurídico pátrio o parágrafo único da Lei Federal nº 6.950, de 04 de novembro de 1981, que instituiu a limitação da base de cálculo das contribuições de terceiros, também denominadas de contribuições parafiscais devidas às terceiras entidades ou apenas contribuições parafiscais, em 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo vigente no país.

Essas contribuições são aquelas devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado às terceiras entidades, tais como o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (“INCRA”), o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (“SENAI”), o Serviço Social da Indústria (“SESI”), o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (“SENAC”), o Serviço Social do Comércio (“SESC”) e o Serviço Brasileiro de Apoio às Pequenas e Médias Empresas (“SEBRAE”).

No decorrer dos últimos anos, ganhou força no Poder Judiciário, inicialmente no âmbito da Justiça Federal da Quarta Região e posteriormente em outras regiões, alcançando, inclusive, ao Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), a tese de que seria possível limitar, ao valor máximo correspondente 20 (vinte) vezes o valor do maior salário-mínimo vigente no país, a base de cálculo das contribuições devidas às terceiras entidades por força do que disposto na Lei Federal nº 6.950/81.

Inicialmente, cumpre salientar que esses tributos são considerados como contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, ou seja, compõem o “Sistema S” e são incluídas no conceito de contribuições especiais¹.

Assim, em regra, todas as pessoas jurídicas de direito público e privado, estão obrigadas ao recolhimento das contribuições devidas às terceiras entidades, em razão de suas funções sociais, exceto em caso de imunidades genéricas ou específicas previstas na Constituição Federal ou de isenções previstas na legislação infraconstitucional.

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11ª ed., São Paulo: SaraivaJur, 2022, pp. 238/239.

Essas contribuições possuem diversos objetivos, a depender da entidade a que se destinam, mas todas têm a finalidade comum de gerar recursos para que seja possível a concretização dos direitos sociais previstos no artigo 6º, *caput*, da Lei Maior, tais como a educação, saúde, lazer, alimentação, trabalho, moradia, transporte, segurança, previdência social, assistência aos desamparados, entre outros².

Considerando que promover esses direitos é uma obrigação constitucional, o recolhimento desses tributos por parte das pessoas jurídicas é forma de garantir o que disposto no parágrafo único do referido dispositivo legal, ou seja, que todo brasileiro em situação de vulnerabilidade social tenha direito a uma renda básica familiar, garantida pelo poder público³.

Dessa forma, buscando tratar tanto das contribuições previdenciárias quanto das contribuições às terceiras entidades, foi editada a Lei Federal nº 6.950/81, que estipulou, em seu artigo 4º, que o limite máximo para as contribuições previdenciárias devidas pelas pessoas jurídicas seria de 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no país. O parágrafo único desse mesmo artigo estendeu essa limitação às contribuições parafiscais recolhidas em favor das terceiras entidades⁴.

Essas contribuições são incidentes sobre o salário de contribuição, i.e., a folha de salários das pessoas jurídicas. Logo, mesmo que a folha de pagamentos corresponda a montante superior ao valor de 20 (vinte) vezes o valor do maior salário-mínimo vigente no país, apenas esse valor, como teto que é, seria considerado para incidência das contribuições de terceiros, por força do disposto no parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81.

Contudo, em 30 de novembro de 1986, ou seja, apenas 05 (cinco) anos após ter sido instituída a referida limitação, foi editado o Decreto-Lei nº 2.318, que trata

² Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

³ Art. 6º (...) Parágrafo único. Todo brasileiro em situação de vulnerabilidade social terá direito a uma renda básica familiar, garantida pelo poder público em programa permanente de transferência de renda, cujas normas e requisitos de acesso serão determinados em lei, observada a legislação fiscal e orçamentária.

⁴ 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.

especificamente sobre as fontes de custeio da Previdência Social e sobre a admissão de menores nas empresas privadas.

O artigo 3º desse dispositivo legal modificou expressamente o teto de recolhimento apenas e tão somente das contribuições previdenciárias, revogando o limite de vinte vezes o valor do maior salário-mínimo vigente no país incidente sobre o salário de contribuição, conforme imposto pelo artigo 4º da Lei nº 6.950/81⁵.

Dessa forma, por entender também pela revogação do limite da base de cálculo das contribuições devidas às terceiras entidades, previsto pelo parágrafo único do referido artigo 4º, o Fisco Federal passou a exigir essas contribuições considerando sua incidência sobre a totalidade da folha de salários das pessoas jurídicas.

A revogação, segundo Maria Helena Diniz, é a:

“Cessação da existência da norma obrigatória. Assim sendo, ter-se-á permanência da lei quando, uma vez promulgada e publicada, começa a obriga indefinidamente até que outra a revogue. (...) A revogação é o gênero que contém duas espécies: a ab-rogação, que é a supressão total da norma anterior, por ter a nova lei regulado inteiramente a matéria, ou por haver entre ambas incompatibilidade explícita ou implícita; a derrogação, que torna sem efeito uma parte da norma; logo, a norma derogada não perde sua vigência, pois somente os dispositivos atingidos é que não mais terão obrigatoriedade”⁶.

No entanto, os contribuintes entendem que a limitação da base de cálculo das contribuições de terceiros ainda estaria vigente, uma vez que o Decreto-Lei nº 2.318/86 seria norma específica, que versaria apenas sobre as contribuições previdenciárias, de modo que não teria o condão de revogar norma geral sobre as demais contribuições a cargo pelas pessoas jurídicas, contemplada pela Lei Federal nº 6.950/81.

Ainda, compreendem que seria possível a subsistência do parágrafo único do artigo 4º da referida Lei mesmo que o *caput* tivesse sido revogado, pois as determinações seriam independentes, ou seja, o limite da base de cálculo das

⁵ Art 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981.

⁶ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico Universitário*. 3ª ed., atual. e aum., São Paulo: Saraiva, 2017. p. 533

contribuições de terceiros não dependeria da limitação da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Diante disso, diversos contribuintes ajuizaram, no decorrer dos últimos anos, ações perante o Poder Judiciário para discutir a possibilidade de limitação da base de cálculo das contribuições devidas às terceiras entidades e, recentemente, a tese foi submetida ao crivo do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), que a julgará sob a temática dos recursos repetitivos, com o objetivo de uniformizar a jurisprudência conflitante dos Tribunais Regionais Federais.

É evidente que cabe tanto ao Fisco quanto aos contribuintes defender a tese mais favorável aos seus interesses particulares, de modo que implique em um recolhimento a maior ou a menor de tributo, e ambos os entendimentos possuem pontos defensáveis. No entanto, considerando o ordenamento jurídico pátrio em sua integridade e as normas aplicáveis à aplicação, interpretação e revogação das normas jurídicas, cabe analisar qual posicionamento se mostraria como mais acertado.

O cerne da tese analisada no presente trabalho é, em verdade, a forma de revogação tácita das Leis no Direito Brasileiro, de acordo com a disciplina conferida pela Lei de Introdução das Normas ao Direito Brasileiro (“LINDB” – Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942), uma vez que, em momento algum, o Decreto-Lei nº 2.318/86 se referiu expressamente à revogação do limite da base de cálculo das contribuições parafiscais.

Além disso, será examinada a interpretação que os Tribunais Regionais Federais e o Superior Tribunal de Justiça vêm conferindo à essa discussão, especialmente considerando que a matéria foi submetida ao julgamento pela sistemática dos recursos repetitivos pelo STJ.

Assim, nos próximos capítulos serão exploradas as contribuições devidas às terceiras entidades, bem como as leis acima mencionadas, com o objetivo de concluir pela possibilidade, ou não, de ainda subsistir no ordenamento jurídico brasileiro a limitação da base de cálculo de tais contribuições.

2. CONCEITO DE CONTRIBUIÇÃO SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

Antes de adentrar especificamente à conceituação e à análise das contribuições parafiscais devidas às terceiras entidades, cabe delimitar o conceito de contribuições trazido pelo Direito Brasileiro, sua delimitação constitucional, peculiaridades e hipóteses de incidência.

A Constituição Federal elenca, ao longo de seus dispositivos, cinco espécies de tributos, quais sejam: (i) impostos; (ii) taxas; (iii) contribuições; (iv) contribuições de melhoria; e (v) empréstimos compulsórios.

A própria Lei Maior estipula uma classificação para esses tributos, ao estabelecer regimes jurídicos diversos, com regras e princípios específicos, aplicáveis a cada uma das espécies tributárias.

Para identificar qual a espécie de tributo prevista por determinada norma infraconstitucional, cabe ao aplicador do Direito encontrar seu elemento decisivo de classificação na hipótese de incidência tributária, isto é, no núcleo da norma jurídica, que traz a situação fática passível de tributação.

Dessa forma, independentemente da nomeação empregada pelo legislador quando da edição de norma que contemple a hipótese de incidência de um tributo, será essa hipótese, em verdade, que determinará a classificação do tributo.

Assim, a título de exemplo, no caso de ser publicada uma lei que trate de uma taxa, mas que tenha características de contribuição, este tributo deverá ser tido como contribuição e serão aplicadas todas as características e especificidades inerentes a ela, independentemente da nomenclatura conferida a ele pelo legislador ordinário.

Em todas as espécies tributárias, seu aspecto material, composto pela hipótese de incidência, ou consiste numa atividade do Poder Público ou num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal⁷. Assim, temos, aqui, duas classificações distintas de tributos: (i) aqueles vinculados a uma atuação estatal; e (ii) aqueles não vinculados a uma atuação estatal, a depender se a hipótese

⁷ Geraldo Ataliba. *Hipóteses de Incidência Tributária*. 6ª ed., Malheiros Editores: São Paulo, 2019, p. 130.

de incidência descreve ou não um fato qualquer que esteja relacionado a uma atuação do Poder Público.

Como exemplo de tributos não vinculados, temos os impostos, em que o legislador elege como hipótese de incidência tributária um ato com caráter econômico realizado pelo contribuinte, que, caso preenchidos todos os requisitos e critérios legais, será passível de tributação.

Já os tributos vinculados são as taxas, contribuições e contribuições de melhoria, pois o legislador vinculou o nascimento da obrigação tributária a uma atuação estatal, a uma atividade específica do governo tributante que pode ser diretamente referida ao contribuinte, como ocorre na prestação de um serviço, ou apenas indiretamente referida ao contribuinte.

Nesse último caso estão inseridas as contribuições, tratadas pelo artigo 149 da Constituição Federal, uma vez que é necessário que exista um termo intermediário entre a atuação estatal e o obrigado, conforme ensina Geraldo Ataliba:

“Nas contribuições, pelo contrário, não basta a atuação estatal. Só há contribuição quando, entre a atuação estatal e o obrigado, a lei coloca um termo intermediário, que estabelece a referibilidade entre a própria atuação e o obrigado. Daí o distinguir-se a taxa da contribuição pelo caráter (direto ou indireto) da referibilidade entre a atuação e o obrigado.

Na contribuição medeia, entre a atuação e o obrigado, uma circunstância, um fato intermediário. É mediante esse fato ou circunstância que se estabelece a referibilidade entre a atuação estatal e o obrigado, o que nos leva a reconhecer que essa referibilidade é mediata, em contraste com o que se passa na taxa.

Na contribuição, ou se tem uma atuação estatal que produz um efeito, o qual (efeito) se conecta com alguém (que é, pela lei, posto na posição de sujeito passivo), ou, pelo contrário, se tem uma pessoa (que afinal será sujeito passivo) que desenvolve uma atividade ou causa uma situação que requer, exige, provoca ou desencadeia uma atuação estatal”⁸.

⁸ Geraldo Ataliba. *Hipóteses de Incidência Tributária*. 6ª ed., Malheiros Editores: São Paulo, 2019, p. 147.

Ainda, a União Federal detêm competência para a instituição de contribuições para que estas funcionem como instrumentos da atuação deste ente federativo, de modo a perseguir as finalidades constitucionalmente delimitadas para estes tributos⁹.

Portanto, o que se verifica nas contribuições é que a atuação estatal não está diretamente referida ao contribuinte, a conexão nessa relação é indireta e se dá mediante um fato, que acarreta em uma valorização de um bem do contribuinte. Esse termo intermediário – a valorização – é fato necessário para incidência das contribuições.

Assim, caso seja prestado um serviço ou realizada uma obra, por exemplo, em que o legislador disponha que há conexão indireta entre esse ato do Poder Público e o obrigado, de modo a ensejar a incidência da contribuição, não será possível exigir do contribuinte o tributo que seria devido se esse termo intermediário não ocorrer.

Tanto o é que nessa espécie tributária, a base imponible, que se mostra como a perspectiva mensurável da hipótese de incidência, é exatamente uma medida da circunstância intermediária ou uma combinação da atuação estatal com essa referida circunstância.

Utilizemos como exemplo dessa situação a contribuição de melhoria, que, para sua incidência, pressupõe a realização de uma obra pública – ação do Poder Público – que implique em valorização imobiliária – termo intermediário -, sendo a contribuição incidente sobre o montante da referida valorização. Na hipótese de a obra não conferir nenhuma valorização ao imóvel do obrigado, ou mesmo implicar em desvalorização desse imóvel, não será possível a incidência da contribuição de melhoria, pois não ocorreu o termo intermediário.

As contribuições, de acordo com a Constituição Federal, podem ser sociais, de melhoria, de intervenção no domínio econômico ou instituídas no interesse de categorias profissionais e econômicas, e são, em regra, de competência exclusiva da União Federal.

No entanto, de acordo com o § 1º do artigo 149 da Lei Maior, os Estados-membros detêm competência para instituir a contribuição destinada ao custeio dos

⁹ Regina Helena Costa. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 9ª ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 162.

sistemas de assistência e previdência de seus servidores públicos, e os Municípios e o Distrito Federal, além da competência para instituir essa mesma contribuição dos Estados, podem também utilizar contribuições para custear o serviço de iluminação pública, conforme dispõe o artigo 149-A da referida Lei.

No entanto, apesar de existirem diversas categorias de contribuições, a Constituição Federal trata das hipóteses de incidência das contribuições sociais (artigo 195, inciso I e § 8º) e das contribuições de melhoria (artigo 145, inciso III), e, com relação às demais, apenas traz as finalidades a que podem atender (artigos 212, § 5º, 239, *caput* e § 4º, e 240), sem delimitar expressamente sua hipótese de incidência.

Desse modo, cabe ao legislador infraconstitucional estabelecer os fatos geradores e os critérios temporal, espacial, pessoal e quantitativo das contribuições, sem que esteja vinculado a fatos determinados, como ocorre nos impostos, por exemplo.

Deve apenas ser observada a característica intrínseca da contribuição, isto é, que haja uma atuação estatal vinculada ao obrigado por meio de um termo intermediário, necessário para que haja o nascimento da obrigação tributária. Se assim não o for, nos termos do que aduzido alhures, mesmo que o legislador denomine aquela espécie de tributo de contribuição, ela não poderá ser assim considerada, uma vez que faltaria seu elemento essencial, i.e., o termo intermediário.

Tendo isso em vista, cumpre analisar uma subespécie das contribuições, as contribuições parafiscais.

3. AS CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS.

A parafiscalidade é um instituto de Direito Tributário que, segundo Geraldo Ataliba, significa:

“Atribuição, pela lei, da capacidade de serem sujeito ativo de tributos – que arrecadam em benefício de suas próprias finalidades – pessoas diversas da

União, Estados e Municípios (autarquias, empresas estatais delegadas de serviço público, entes paraestatais”¹⁰.

Em que pese a competência tributária, prevista no artigo 145 da Constituição Federal, ser indelegável, de modo que apenas a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir e majorar tributos, a capacidade tributária ativa, ou seja, a possibilidade de fiscalizar e arrecadar tributos é passível de ser delegada a outras entidades, para que utilizem as receitas auferidas em suas próprias finalidades, e, aqui, haverá a parafiscalidade.

É, inclusive, forma de facilitar a arrecadação e destinação dos tributos, uma vez que a pessoa que aplicará em suas atividades aqueles valores recolhidos pelo contribuinte aos cofres públicos está praticando tanto a cobrança quanto a fiscalização dos sujeitos passivos, sem que haja a necessidade de repasse, pelos entes tributantes, da receita auferida por eles para cada uma dessas entidades.

Portanto, tendo em vista a definição acima colacionada, as contribuições parafiscais são aquelas criadas por lei pela União Federal, que detém competência para tanto, nos termos do artigo 149 da Constituição Federal, para que sejam arrecadadas por pessoas diversas dela, ou seja, o INCRA, SESC, SENAC, SENAI, SESI e SEBRAE, integrantes do denominado “Sistema S”, para que os valores auferidos sejam aplicados na consecução de suas atividades.

Conclui-se, então, que essas contribuições são devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, e foram instituídas como forma de fornecer recursos para que as referidas terceiras entidades possam promover os direitos sociais, previstos no artigo 6º, *caput*, da Lei Maior, i.e., o direito à educação, saúde, lazer, alimentação, trabalho, moradia, transporte, segurança, entre outros.

Há, aqui, a prestação de um serviço estatal mediatamente referido ao obrigado, pois não é a pessoa jurídica que irá fruir diretamente dos serviços prestados por essas entidades, mas estará contribuindo com a consecução dos direitos sociais.

¹⁰ Geraldo Ataliba. *Hipóteses de Incidência Tributária*. 6ª ed., Malheiros Editores: São Paulo, 2019, p. 189.

Assim, passemos à análise de cada uma das contribuições devidas às terceiras entidades e suas finalidades:

A contribuição devida ao INCRA (Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária), de responsabilidade de todas as pessoas jurídicas de direito privado, independentemente do setor em que atuem, objetiva a promoção da reforma agrária e da colonização e seu produto destina-se a programas e projetos vinculados a esses objetivos e suas atividades complementares. A alíquota, em regra, é de 2,5%, incidente sobre a base de cálculo, podendo ter um adicional de 0,2% sobre o total da remuneração paga ou creditada pelas empresas aos empregados e avulsos.

Já no caso do SENAI (Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial), seu objetivo é promover a educação profissional, de modo a atender o setor industrial, e a alíquota da contribuição devida a esta terceira entidade é de 1% da remuneração total paga pelas pessoas jurídicas de direito privado que atuem no setor industrial aos empregados.

O SESI (Serviço Social da Indústria), por sua vez, aplica as contribuições parafiscais, que possuem alíquota de 1,5% sobre o total da remuneração paga pelas pessoas jurídicas de direito privado que atuem no setor industrial aos seus empregados e avulsos, na organização e administração de escolas de aprendizagem industrial, transporte e comunicações.

Ainda, o SENAC (Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial) busca financiar atividades de organização e administração de escolas de aprendizagem comercial, e a contribuição devida a ele possui alíquota de 1% incidente sobre o total da remuneração paga pelas pessoas jurídicas de direito privado que estejam inseridas nessa atividade aos seus empregados e avulsos.

O SESC (Serviço Social do Comércio) aplica as contribuições, devidas em um percentual de 1,5% sobre o total da remuneração paga ou creditada pelas pessoas jurídicas inseridas nessa atividade aos empregados e avulsos que lhe prestem serviços, em programas que contribuam para o bem-estar social dos empregados, suas famílias e empresas relacionadas.

Por fim, o SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Pequenas e Médias Empresas) aplica a contribuição de 0,3% incidente sobre o total da remuneração paga

pelas pessoas jurídicas aos seus empregados em programas de apoio ao desenvolvimento das Empresas de Pequeno Porte (EPP) e Microempresas.

Portanto, está claro que, em que pese essas entidades não terem como finalidade a prestação de um serviço diretamente às pessoas jurídicas que estão obrigadas ao recolhimento das contribuições de terceiros, a atividade prestada por elas está mediatamente vinculada a esses obrigados.

Isso porque o INCRA, o SESI, o SENAI, o SESC e o SENAC visam assegurar os direitos sociais e fundamentais garantidos pela Constituição Federal e que dependem da contribuição de todos, e as pessoas jurídicas que contribuem com essas entidades são indiretamente beneficiadas, uma vez que seus funcionários podem participar de programas de educação profissional, atividades de organização e administração de escolas de aprendizagem comercial, programas que contribuam para o bem-estar social dos empregados e de suas famílias, entre outros.

4. A DISCIPLINA CONFERIDA À MATÉRIA PELA LEI Nº 6.950/81

Conforme brevemente mencionado nos capítulos anteriores, a Lei Federal nº 6.950/81 foi editada com o objetivo de fixar novo limite máximo do salário-de-contribuição, inicialmente previsto na Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976. Essa última norma legal tinha por finalidade autorizar o reajustamento de benefícios previdenciários em alguns casos específicos tratados em seu corpo, bem como alterar os valores máximos de incidência da contribuição previdenciária e parafiscal.

Assim, em suma, a Lei nº 6.332/76 trata **(i)** da forma de custeio da Previdência Social; **(ii)** do prazo de carência para que os segurados desse sistema possam usufruir da assistência médica; **(iii)** do momento em que aqueles segurados sujeitos ao regime celetista poderão começar a receber sua aposentadoria; e **(iv)** da base de cálculo das contribuições parafiscais e previdenciárias.

Diante disso, conforme visto anteriormente, restou estipulado, pelo artigo 4º da referida Lei nº 6.950/81, que o limite máximo para as contribuições previdenciárias devidas pelas pessoas jurídicas seria de 20 (vinte) vezes o valor do maior salário-mínimo vigente no país. O parágrafo único desse mesmo dispositivo legal estendeu

essa limitação às contribuições parafiscais recolhidas em favor das terceiras entidades, *verbis*:

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

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

Uma vez que essas contribuições são incidentes sobre o salário-de-contribuição, correspondente à folha de pagamento, a disposição promovida em 1981 possibilitou que, mesmo que o montante total dessa folha fosse superior a 20 (vinte) salários-mínimos vigentes no país, as contribuições previdenciárias e parafiscais deveriam incidir apenas até o teto instituído pelo artigo 4º, *caput* e parágrafo único, da Lei nº 6.950/81, e o restante da folha de salários que fosse superior a esse valor não estaria sujeito à incidência dessas contribuições.

Cumprido salientar, desde logo, que a Lei ora em comento possui regras de caráter geral, ou seja, não se presta a tratar apenas das contribuições previdenciárias ou somente das contribuições devidas às terceiras entidades, mas de ambas conjuntamente. Essa é uma das características fundamentais para que seja possível analisar a viabilidade de revogação das disposições contidas na Lei nº 6.950/81 pelo Decreto-Lei nº 2.318/86, conforme será mais detidamente analisado nos capítulos a seguir.

5. A ALTERAÇÃO LEGISLATIVA PROMOVIDA PELO DECRETO-LEI Nº 2.318/86.

Conforme dito alhures, o Decreto-Lei nº 2.318/86 foi editado com o objetivo de tratar especificamente sobre as fontes de custeio da Previdência Social e sobre a admissão de menores nas empresas.

Para tanto, e com o objetivo de fomentar o custeio do Sistema de Seguridade Social, aumentando a arrecadação promovida pelo Poder Público, o artigo 3º desse dispositivo legal revogou expressamente o limite de 20 (vinte) vezes o maior salário-

mínimo vigente no país para efeitos do cálculo da contribuição para a Previdência Social. Veja-se:

“Art. 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981.”

Assim, de acordo com esse dispositivo legal, as contribuições previdenciárias deveriam incidir sobre a totalidade da folha de salários daqueles que estão obrigados a recolhê-la, e não sobre o valor máximo de 20 (vinte) salários-mínimos vigentes no país.

Percebe-se que esse artigo em nada menciona o teto das contribuições devidas às terceiras entidades ou mesmo o parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81.

Não houve, em momento algum, a revogação expressa desse limite, apenas o entendimento de que o supramencionado parágrafo único não poderia subsistir sem o seu *caput* e, por isso, deixaria de existir qualquer limitação à base de cálculo, i.e., o salário-de-contribuição, das contribuições parafiscais.

Ainda, importa mencionar que a figura legislativa do Decreto-Lei não mais existe no ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que, com o advento da Constituição Federal de 1988, foi substituído pela Medida Provisória.

Esta modalidade de Decreto era prevista pelo artigo 58 da Constituição Federal de 1967, predecessora da Constituição Cidadã, cujo texto era o seguinte:

“Art. 58 - O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não resulte aumento de despesa, poderá expedir decretos com força de lei sobre as seguintes matérias:

I - segurança nacional;

II - finanças públicas.

Parágrafo único - Publicado, o texto, que terá vigência imediata, o Congresso Nacional o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias, não podendo emendá-lo; se, nesse prazo, não houver deliberação o texto será tido como aprovado.”

Portanto, o Decreto-Lei representa, de acordo com Michel Temer, uma “exceção ao princípio de que ao Legislativo incumbe editar atos que obriguem”¹¹. Tal premissa advém diretamente da Teoria da Tripartição dos Poderes, idealizada por Montesquieu, segundo a qual os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário possuem funções bem definidas e distintas uns dos outros, possuindo autonomia, mas também atuando em um sistema de freios e contrapesos, de modo que cabe a cada um controlar os outros dois Poderes, para que não interfiram nas áreas de atuação uns dos outros e para que não haja a possibilidade de ascensão de quaisquer formas de autoritarismo por parte dessas esferas.

Assim, cada Poder possui funções típicas, que o caracterizam e o individualizam, mas também detêm funções atípicas, que não são principais e envolvem as funções típicas dos outros poderes, sem descaracterizar seus atributos primordiais.

Dessa forma, a função legislativa é tipificada pela expedição de atos gerais e normalmente abstratos, que inovam a ordem jurídica, mas, como funções atípicas, o Poder Legislativo pode realizar investigações e julgamentos, como ocorre nas Comissões Parlamentares de Inquérito (“CPI”), bem como praticar atos administrativos na organização e execução de seus serviços.

Já a função administrativa, como função típica, desenvolve-se mediante comandos infralegais e, excepcionalmente, infraconstitucionais, expedidos na intimidade de uma estrutura hierárquica, com o objetivo de promover a satisfação de interesses essenciais, observando-se a supremacia do interesse público, mas também pode, em suas funções atípicas, prolatar decisões em Processos Administrativos, bem como editar normas que inovem o ordenamento jurídico pátrio, tais como Medidas Provisórias.

Por fim, a função jurisdicional é aquela que o Estado exerce por meio de decisões que resolvem controvérsias com força de coisa julgada, ou seja, que, em regra, não podem ser modificadas. Entretanto, atipicamente, os órgãos que integram o Poder Judiciário podem legislar internamente, como ocorre, por exemplo, com a

¹¹ TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 22ª ed., 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 153.

edição dos Regimentos Internos dos Tribunais, bem como realizar atividades administrativas para organização e execução plena de suas atividades¹².

Tendo isso em conta, em que pese o Decreto-Lei ser editado pelo Chefe do Poder Executivo, ou seja, o Presidente da República, ele possuía força de Lei, representando função atípica emanada da Administração Pública, e deveria ser aprovado pelo Congresso Nacional em um prazo máximo de 60 (sessenta) dias.

Esse instituto possui grande similaridade com o que prevê o artigo 62 da Constituição Federal de 1988, que instituiu a Medida Provisória no ordenamento jurídico brasileiro, a qual detém força de lei e é editada pelo Presidente da República em casos de urgência ou de relevante interesse nacional.

Apesar de a Constituição Cidadã, por meio da Emenda Constitucional nº 32/2001, elencar diversas matérias que não podem ser tratadas por Medida Provisória, bem como conferir a essa categoria normativa diversos requisitos para que possa ser editada e eventualmente aprovada pelo Congresso Nacional, o que não existia na Constituição de 1967, o princípio e a razão de essa medida existir é a mesma do Decreto-Lei.

Tendo isso em vista, Maria Helena Diniz expõe com maestria a função e hierarquia dessas normas no ordenamento jurídico pátrio:

“Medida Provisória. 1. Direito constitucional. Norma expedida pelo Presidente da República, no exercício de competência constitucional, estando no mesmo escalão hierárquico da lei ordinária, embora não seja lei. (...)”¹³.

Diante disso, é evidente que o Decreto-Lei nº 2.318/86 possuía e ainda possui força de Lei no Direito Brasileiro, uma vez que, em que pese não ser possível a edição de novos Decretos-Lei, apenas de Medidas Provisórias, aqueles que ainda perduram no conjunto de normas vigentes não perderam suas qualidades intrínsecas.

Dessa forma, de um ponto de vista da hierarquia das normas, o Decreto-Lei ora em comento está em pé de igualdade com a Lei Federal nº 6.950/81, sendo possível

¹² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 34ª ed., São Paulo: Malheiros, 2019, pp. 32/36.

¹³ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico Universitário*. 3ª ed. atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 410.

que inove o ordenamento jurídico e discipline a base de cálculo das contribuições previdenciárias e a forma de custeio da Previdência Social, revogando a normativa contida na referida Lei.

Entretanto, como será mais detidamente analisado adiante, este Decreto-Lei é norma específica, destinada a tratar apenas do custeio do Sistema Previdenciário, de modo que cabe analisar se poderia, materialmente, revogar o teto do salário-de-contribuição das contribuições devidas às terceiras entidades.

6. FORMAS DE REVOGAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS NO DIREITO BRASILEIRO

No Direito Brasileiro, é plenamente possível a revogação de uma norma jurídica por outra, de modo a cessar a sua vigência, mas isso só poderá ocorrer se forem observados certos requisitos, estipulados especialmente para garantir a segurança jurídica do ordenamento normativo. Essa é a disciplina do artigo 2º da Lei de Introdução das Normas ao Direito Brasileiro:

“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.”

Portanto, a partir da simples leitura do dispositivo acima, percebe-se que, salvo em casos de vigência temporária – i.e., aquela norma que contém um prazo estabelecido pelo legislador para vigorar no ordenamento jurídico, ou que se exaure assim que o objetivo a que se propõe seja alcançado¹⁴ –, uma norma vigorará até que seja modificada ou revogada por outra. Essa revogação pode ser expressa, quando

¹⁴ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico Universitário*. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 384.

informar claramente que está revogando norma anterior, ou tácita, quando for incompatível ou regular inteiramente a matéria objeto da lei anterior.

Além disso, se a lei nova estabelecer disposições gerais ou mesmo especiais, além daquelas já previstas em norma anterior, e que apenas realizem adições à disciplina conferida à matéria por disposições já vigentes no ordenamento jurídico brasileiro, a norma anterior não será revogada.

Ainda, mesmo que a nova lei perca a vigência ou seja revogada, a anterior não retomará sua vigência, a não ser que exista expressa disposição normativa nesse sentido e, nesse caso, estaremos diante do instituto da reprivatização.

Em regra, pelo princípio da continuidade, uma lei possui caráter permanente e permanecerá em vigor até que seja revogada. No Direito Brasileiro, em que há a supremacia da lei escrita, o costume, a jurisprudência, o regulamento, o decreto, a portaria, um simples aviso ou mesmo o desuso não detêm força para revogá-la¹⁵.

A revogação retira a força obrigatória da lei, a sua eficácia, então só poderá ser efetivada por outra lei, seja ela de mesma hierarquia ou de hierarquia superior. A título de exemplo, quando editada, a Constituição Federal de 1988 revogou, além da Constituição anterior, leis infraconstitucionais que estavam em desacordo com ela, mesmo que tacitamente, e pôde fazê-lo por se tratar de norma de hierarquia superior.

Contudo, as leis que são editadas em desconformidade com a Constituição Federal não têm o condão de revogá-la e são tidas como inconstitucionais, pois, além de deverem observar aquilo que previsto pela Lei Maior, possuem posição hierárquica inferior.

O mesmo se dá com as Leis Ordinárias, que podem ser revogadas por Leis Complementares, mas não podem revogar essas Leis, salvo se a matéria também puder ser tratada por Lei Ordinária, em razão do patamar hierárquico diferenciado no qual estão inseridas.

Outrossim, para que uma lei seja revogada, é necessário que a norma que a pretende revogar seja emanada do mesmo órgão que a elaborou, ou que detenha hierarquia superior, como visto acima. Diante disso, não é possível que um decreto

¹⁵ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro – Parte Geral*. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2016. pp. 63/64.

revogue uma lei, mas esta pode revogá-lo. Além disso, não é possível que uma Lei Municipal revogue uma Lei Estadual, ou mesmo que uma Lei Estadual revogue uma Lei Federal e vice-versa, ante o princípio federativo.

Contudo, como as Leis Municipais se submetem, além da Constituição Federal, à Constituição do Estado em que estão inseridas, pode ocorrer de uma Lei editada por determinado Município ser tida como inválida por não observar os parâmetros da Constituição Estadual.

Nesse sentido, existem duas modalidades de revogação das normas jurídicas¹⁶:

- (i) Quanto à sua extensão, a revogação pode ser **(a)** total, também denominada de ab-rogação, na qual suprime-se a norma anterior integralmente, ou **(b)** parcial, chamada de derrogação, quando se atinge apenas uma parte da norma anterior, e o restante permanece em vigência; e
- (ii) Quanto à sua execução, a revogação pode ser **(a)** expressa, quando a nova lei declarar expressamente a perda de vigência da lei anterior, ou **(a)** tácita, quando, apesar de não haver disposição específica sobre a revogação, mostrar-se incompatível com a Lei que disciplinava a matéria anteriormente ou regular inteiramente tal matéria.

Diante disso, percebe-se que é possível que o Decreto-Lei nº 2.318/86 revogue a Lei nº 6.950/81, pois aquele detém força de Lei, apesar de ser emanado do Poder Executivo, e ambas as normas são federais.

Ainda, a revogação perpetrada pelo Decreto-Lei foi **(i)** parcial, uma vez que se restringiu apenas ao artigo 4º, *caput*, da mencionada Lei e o restante dela permaneceu em vigor, bem como foi **(ii)** expressa, visto que mencionou claramente que o limite previsto na normativa antecedente, com relação à contribuição para a seguridade social, não seria mais aplicado.

Contudo, o Decreto-Lei em comento nada menciona acerca do teto de contribuição aplicado aos valores destinados às terceiras entidades, tais como o INCRA, SESC, SESI, SENAI, entre outros.

¹⁶ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro – Parte Geral*. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2016. pp. 64/68.

Por isso, há quem entenda que a revogação do teto do salário-de-contribuição aplicável às contribuições parafiscais ocorreu tacitamente, inclusive em razão de, supostamente, não ser possível a subsistência do parágrafo único após a revogação de seu *caput*, enquanto há quem defenda que este limite ainda estaria em vigor, uma vez que o Decreto-Lei nº 2.318/81 não teria poderes para revogá-lo, ou mesmo a intenção de fazê-lo.

Importa ter em mente, desde logo, que “o que caracteriza a revogação tácita é a incompatibilidade das disposições novas com as já existentes. Na impossibilidade de coexistirem normas contraditórias, aplica-se o critério da prevalência da mais recente (...)”¹⁷. Assim, a existência dessa incompatibilidade conduz à revogação tácita das normas no ordenamento jurídico brasileiro.

É evidente que, em casos de revogação tácita das normas anteriores por lei nova, é necessária certa interpretação e atenção por parte do aplicador do Direito.

Isso porque, em que pese a LINDB determinar que o legislador deve indicar as leis ou disposições que revoga quando da inovação no ordenamento jurídico, “há um descuido do legislador nesse sentido, cabendo ao intérprete, perante essa omissão, solucionar as hipóteses de revogação tácita ou implícita”¹⁸.

Assim, há certa insegurança jurídica em analisar a derrogação de determinada lei ou ato normativo quando não há menção expressa e nem incompatibilidade expressiva com a norma nova. Dessa forma, ao não mencionar se houve, ou não, a revogação do parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81, o Decreto-Lei nº 2.381/86 abriu margem para interpretação do aplicador do Direito.

Nada impede que coexistam normas gerais e especiais que tratem exatamente sobre a mesma matéria, desde que não possuam qualquer incompatibilidade. É plenamente possível, portanto, a revogação apenas do teto do salário-de-contribuição aplicável às contribuições destinadas à Previdência Social, da mesma forma que é viável a revogação do limite referente às contribuições devidas às terceiras entidades, uma vez que foram tratados conjuntamente.

¹⁷ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro – Parte Geral*. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2016. p. 66.

¹⁸ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: Parte Geral*. v.1. 22ª ed., São Paulo: Grupo GEN, 2022, p. 105.

Portanto, ante à omissão do legislador, caberá à Doutrina e à Jurisprudência uniformizar o entendimento e orientar os aplicadores da Lei, no sentido de aplicar, ou não, o limite de 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no país às contribuições parafiscais.

Cumpra analisar, ainda, a forma de revogação das normas de caráter geral por normas de caráter especial.

Isso porque, como argumentado anteriormente, a Lei nº 6.950/81 detém caráter geral, uma vez que trata mais amplamente do teto da base de cálculo das contribuições previdenciárias e das contribuições de terceiros, regulamentando a Lei Federal nº 6.332/76, que autoriza o reajustamento adicional dos benefícios previdenciários especificados por ela, bem como altera os tetos de contribuição e os dispositivos da Lei Federal nº 6.136/74, que incluiu o salário-maternidade no sistema da Previdência Social.

Já o Decreto-Lei nº 2.318/86 dispõe apenas sobre as formas de custeio da Previdência Social, sem tratar, em momento algum, das contribuições parafiscais devidas às terceiras entidades, inclusive ao INCRA e o salário-educação.

É evidente, então, que se trata de matéria mais específica, voltada apenas para as contribuições previdenciárias, e não para as contribuições em geral.

Nesse sentido, analisando o tema da revogação de leis gerais por leis especiais, Paulo Nader ensina que:

“A lei nova, todavia, deixa de revogar a anterior quando uma delas se referir a disposições gerais e outra a disposições especiais A regra legal, contida no § 2º do supracitado artigo [artigo 2º da Lei de Introdução das Normas ao Direito Brasileiro], corresponde ao preceito clássico “*Lex posterior generalis non derogat legi priori specialis*” (a lei geral posterior não derroga a especial anterior). Tal princípio, todavia, deve ser entendido com cautela, pois o sentido da lei nova pode ser o de revogação da disposição especial”¹⁹.

Percebe-se, portanto, que, como regra geral, quando existir lei nova tratando de uma matéria específica, ela não terá o condão de revogar tacitamente a lei geral

¹⁹ NADER, Paulo. *Curso de Direito Civil – Vol. 1 – Parte Geral*, 11ª ed., São Paulo: Grupo GEN, 2018, p. 56.

anterior, e o mesmo ocorrerá quando for editada lei geral que busque revogar lei especial anterior.

No entanto, de acordo com o entendimento de Nader, o princípio *Lex posterior generalis non derogat legi priori speciali* deve ser tomado com cautela exatamente por ser plenamente possível que a lei nova revogue expressamente a disposição anterior, e que seja editada com essa finalidade específica.

Nesse caso, como já aduzido anteriormente, é plenamente possível que seja realizada a revogação da lei anterior no ordenamento jurídico vigente, como ocorreu com o *caput* do artigo 4º da Lei nº 6.950/81, uma vez que o artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86, em que pese se tratar de lei especial, revogou expressamente o limite de 20 (vinte) salários-mínimos incidente sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

No entanto, resta analisar se ocorreu a revogação tácita do parágrafo único do supramencionado artigo 4º, ou se permanece vigente no ordenamento jurídico pátrio a limitação da base de cálculo das contribuições devidas às terceiras entidades.

7. ANÁLISE DA APARENTE REVOGAÇÃO TÁCITA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 4º DA LEI Nº 6.950/81 REALIZADA PELO DECRETO-LEI Nº 2.318/86

O Mestre da Hermenêutica, Carlos Maximiliano, ao tratar da revogação tácita das normas no Direito Brasileiro, especialmente em razão de incompatibilidade, ressalta que o intérprete e aplicador da Lei devem se atentar à necessidade de buscar a conciliação de dispositivos aparentemente contraditórios, pois a impressão inicial de incompatibilidade poderá alterar-se com a constatação, após um estudo mais aprofundado, de uma compatibilidade total ou parcial entre as disposições legais.

Assim, para ele, “é dever do aplicador comparar e procurar conciliar as disposições várias sobre o mesmo objeto, e do conjunto, assim harmonizado, deduzir o sentido e alcance de cada uma”²⁰.

²⁰ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 356.

No caso ora em análise, é evidente a revogação expressa do limite aplicável às contribuições previdenciárias, contudo, surge o questionamento se esse limite teria sido revogado – ressalta-se, tacitamente – também em relação ao parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81, que dependia diretamente da disposição contida no *caput* de tal dispositivo legal.

De acordo com a lição de Maximiliano, é importante conciliar as diversas disposições sobre o tema e verificar se é possível conciliá-las, de modo que aquelas que não foram revogadas expressamente continuem a subsistir no ordenamento jurídico pátrio.

Em que pese o limite de 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente aplicável à base de cálculo das contribuições de terceiros ter sido aplicado em decorrência ao limite das contribuições previdenciárias, aquele se tornou independente.

Isso porque a própria natureza das contribuições parafiscais é fundamentalmente diferente das contribuições previdenciárias.

Enquanto essas são recolhidas pela própria União Federal com o objetivo de fomentar o custeio do Sistema Previdenciário, aquelas são recolhidas pelas terceiras entidades, tais como o SESC, SESI, SENAI, SENAC, INCRA, entre outros, a partir da delegação da capacidade tributária ativa da União Federal, para que sejam fornecidos recursos para as atividades prestadas por essas entidades, de modo a promover os direitos sociais previstos no artigo 6º da Constituição Federal.

Assim, não há qualquer interligação entre essas contribuições, pois possuem finalidades e sujeitos ativos distintos. Dessa forma, considerando sua interdependência, o limite de 20 (vinte) salários-mínimos aplicável à base de cálculo das contribuições de terceiros tornou-se independente, autônomo, e poderia subsistir como tal no ordenamento jurídico brasileiro, sem que sua vigência fosse condicionada à do limite aplicável à base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Outrossim, o artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86 revogou expressamente o limite da base de cálculo das contribuições previdenciárias, e esse dispositivo foi proposto com o objetivo de tratar apenas da forma de custeio da Previdência Social, no qual as contribuições devidas às terceiras entidades em nada interferem.

Portanto, não há, aqui, qualquer incompatibilidade entre a lei nova – específica – e a lei anterior de caráter geral que ensejasse a revogação tácita do parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81.

Assim, retomando o entendimento do Mestre da Hermenêutica, colacionado acima, na hipótese de inexistir qualquer contradição ou incompatibilidade entre a normativa anterior e aquela já existente, mesmo que uma delas possuísse caráter geral e a outra especial, não haveria revogação tácita da lei anterior, uma vez que ambas as disposições legais podem coexistir em harmonia no conjunto de normas brasileiro.

É evidente, em razão da própria revogação expressa do artigo 4º, *caput*, da referida Lei Federal, que existe incompatibilidade com o Decreto-Lei nº 2.318/86 e que essa limitação do salário-de-contribuição não pode subsistir após a edição da nova norma, mas, considerando a autonomia de seu parágrafo único, o limite previsto para a base de cálculo das contribuições parafiscais não pode ser automaticamente derogado.

Importa ressaltar que a independência do mencionado parágrafo único não se dá no âmbito formal, pois, se assim o fosse, poderia ser um artigo único e autônomo, sem a necessidade de estar inserido no artigo 4º da Lei Federal nº 6.950/81. Essa autonomia decorre, como mencionado anteriormente, da matéria ali exposta, que em nada depende ou decorre das contribuições previdenciárias e de qualquer limite previsto para a sua base de cálculo.

Diante disso, é patente a legalidade da limitação da base de cálculo das contribuições de terceiros em 20 (vinte) vezes o valor do maior salário-mínimo vigente no país.

8. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A legalidade ou ilegalidade da limitação da base de cálculo das contribuições devidas às terceiras entidades ao valor de 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo

vigente no país foi submetida a julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça por meio do rito dos Recursos Repetitivos.

Em dezembro de 2020, foram afetados a tal sistemática os Recursos Especiais n^{os} 1.898.532/CE e 1.905.870/PR, ambos sob relatoria da Professora e Ministra Regina Helena Costa e que compõem o Tema Repetitivo n^o 1.079/STJ, o qual, até o momento da conclusão da presente Monografia, ainda não havia sido julgado definitivamente.

Antes que tivesse sido determinada a suspensão do processamento de todos os processos pendentes que tratem dessa mesma matéria, foram proferidas diversas decisões pelos Tribunais Regionais Federais, as quais mostram-se conflitantes, uma vez que há Turmas e há Tribunais que entendem pela possibilidade de limitação da base de cálculo das contribuições parafiscais a 20 (vinte) vezes o valor do maior salário-mínimo vigente no país, e há aqueles que entendem que esse limite não mais poderia subsistir após a revogação do *caput* do artigo 4^o da Lei n^o 6.950/81 pelo artigo 3^o do Decreto-Lei n^o 2.318/86.

Assim, serão analisadas as decisões proferidas por alguns desses Tribunais, de modo a destrinchar o entendimento majoritário de suas Turmas, seja ele favorável ao Fisco, seja ele favorável ao contribuinte.

Em todos os Tribunais cuja jurisprudência foi abaixo analisada, a pesquisa de seus julgados foi efetuada a partir de busca por palavras e expressões que compunham a ementa das decisões, quais sejam: “limitação”, “base de cálculo” “20 salários mínimos” e “contribuições parafiscais” ou “contribuições de terceiros”.

A partir dessa pesquisa de palavras e expressões, analisei os resultados retornados pelos Tribunais de forma cronológica, selecionando tanto decisões e acórdãos proferidos mais recentemente, quanto aqueles prolatados assim que a tese chegou ao conhecimento do Judiciário para que se pronunciasse sobre o tema, entre 2019 e 2020.

Além disso, no caso dos Tribunais Regionais Federais da Primeira, Terceira e Quarta Regiões, limitei a pesquisa também aos Recursos de Apelação, Remessas Necessárias e Agravos de Instrumento. Vejamos.

8.1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”):

Em que pese o STJ ter afetado a matéria ao julgamento pelo rito dos recursos repetitivos, por meio do Tema nº 1.079, este Tribunal já teve a oportunidade de analisar a matéria, no Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.570.980/SP, sob relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Nessa ocasião, restou decidido pela legalidade da limitação da base de cálculo das contribuições de terceiros. Veja-se:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DEVIDA A TERCEIROS. LIMITE DE VINTE SALÁRIOS MÍNIMOS. ART. 40 DA LEI 6.950/1981 NÃO REVOGADO PELO ART. 30 DO DL 2.318/1986. 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. 4o., o limite de 20 salários-mínimos para base de cálculo. Sobreveio o Decreto 2.318/1986, que, em seu art. 3o., 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 4o., 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. 4o. da Lei 6.950/1981, o qual não foi revogado pelo art. 3o. 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.

(AgInt no REsp n. 1.570.980/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 17/2/2020, DJe de 3/3/2020)".

Assim, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que o Decreto-Lei n° 2.318/86 teria revogado tão somente o *caput* do artigo 4° da Lei n° 6.950/81, restando vigente o seu parágrafo único, pois aquele novo dispositivo legal propôs-se a tratar da forma de custeio da Previdência Social, e não das contribuições devidas as terceiras entidades, entre elas o INCRA e o Salário-Educação.

8.2. A jurisprudência do Tribunal Regional Federal da Primeira Região (“TRF-1”):

O TRF-1, por sua vez, possui o entendimento majoritário de que a limitação da base de cálculo das contribuições parafiscais em 20 (vinte) vezes o valor do maior salário-mínimo vigente no país não teria sido revogado pelo Decreto-Lei n° 2.318/86, uma vez que este se prestava a tratar apenas das contribuições destinadas ao financiamento do Sistema Previdenciário, como pode-se ver:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO SISTEMA S, AO INCRA E DO SALÁRIO EDUCAÇÃO. BASE DE CÁLCULO LIMITADA A 20 (VINTE) SALÁRIOS MÍNIMOS. IMPOSSIBILIDADE.

1. O art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/81 previa que 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 e seu parágrafo único dispunha que o limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros. Posteriormente, foi editado o Decreto-Lei n. 2.318/86 a apontar que o salário de contribuição a cargo da empresa (art. 69, V, da Lei n. 3.807/60) não mais se sujeitava àquela limitação, tendo permanecido incólume a citada restrição em relação às contribuições para terceiros prevista no mencionado art. 4º. 2. Com a entrada em vigor da Lei n. 8.212/91,

que trouxe nova normatização sobre a seguridade social e seu plano de custeio, inclusive no que se refere ao salário de contribuição e os seus limites máximos e mínimos, ficaram revogadas todas as disposições em contrário, conforme dispõe o art. 105 da citada lei, dentre os quais, pode ser apontado o art.4º, caput e parágrafo único, da Lei n. 6.950/81 Precedentes desta Corte e do TRF3 (AMS 1007387-14.2019.4.01.3300, DESEMBARGADOR FEDERAL HERCULES FAJOSSES, TRF1 - SÉTIMA TURMA, PJe 03/06/2020 PAG. e AI 5025773-73.2019.4.03.0000, Desembargadora Federal GISELLE DE AMARO E FRANCATRF3 - 1ª Turma, e - DJF3 de 20/02/2020). Ausência de plausibilidade jurídica da tese colocada pela parte recorrente. 3. Agravo de instrumento não provido.”

(AG 1033546-63.2020.4.01.0000, DESEMBARGADORA FEDERAL GILDA SIGMARINGA SEIXAS, TRF1 - SÉTIMA TURMA, PJe 12/01/2021 PAG.)

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO SISTEMA S, AO INCRA E DO SALÁRIO EDUCAÇÃO. BASE DE CÁLCULO LIMITADA A 20 (VINTE) SALÁRIOS MÍNIMOS. IMPOSSIBILIDADE.

1. O art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/81 previa que 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 e seu parágrafo único dispunha que o limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros. Posteriormente, foi editado o Decreto-Lei n. 2.318/86 a apontar que o salário de contribuição a cargo da empresa (art. 69, V, da Lei n. 3.807/60) não mais se sujeitava àquela limitação, tendo permanecido incólume a citada restrição em relação às contribuições para terceiros prevista no mencionado art. 4º. 2. Com a entrada em vigor da Lei n. 8.212/91, que trouxe nova normatização sobre a seguridade social e seu plano de custeio, inclusive no que se refere ao salário de contribuição e os seus limites máximos e mínimos, ficaram revogadas todas as disposições em contrário, conforme dispõe o art. 105 da citada lei, dentre os quais, pode ser apontado o art.4º, caput e parágrafo único, da Lei n. 6.950/81 Precedentes desta Corte e do TRF3 (AMS 1007387-14.2019.4.01.3300, DESEMBARGADOR FEDERAL HERCULES FAJOSSES, TRF1 - SÉTIMA TURMA, PJe 03/06/2020 PAG. e AI 5025773-73.2019.4.03.0000, Desembargadora Federal GISELLE DE AMARO E FRANCATRF3 - 1ª Turma, e - DJF3 de 20/02/2020). Reforma da sentença que concedeu a segurança que se impõe. 3. Apelação da impetrante não provida.”

(AMS 1029955-42.2020.4.01.3800, DESEMBARGADORA FEDERAL GILDA SIGMARINGA SEIXAS, TRF1 - SÉTIMA TURMA, PJe 12/01/2021 PAG.)

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO SISTEMA S, AO INCRA E DO SALÁRIO EDUCAÇÃO. BASE DE CÁLCULO LIMITADA A 20 (VINTE) SALÁRIOS MÍNIMOS. IMPOSSIBILIDADE.

1. O art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/81 previa que 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 e seu parágrafo único dispunha que O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros. Posteriormente, foi editado o Decreto-Lei n. 2.318/86 a apontar que o salário de contribuição a cargo da empresa (art. 69, V, da Lei n. 3.807/60) não mais se sujeitava àquela limitação, tendo permanecido incólume a citada restrição em relação às contribuições para terceiros prevista no mencionado art. 4º. 2. Com a entrada em vigor da Lei n. 8.212/91, que trouxe nova normatização sobre a seguridade social e seu plano de custeio, inclusive no que se refere ao salário de contribuição e os seus limites máximos e mínimos, ficaram revogadas todas as disposições em contrário, conforme dispõe o art. 105 da citada lei, dentre os quais, pode ser apontado o art.4º, caput e parágrafo único, da Lei n. 6.950/81 Precedentes desta Corte e do TRF3 (AMS 1007387-14.2019.4.01.3300, DESEMBARGADOR FEDERAL HERCULES FAJOSSES, TRF1 - SÉTIMA TURMA, PJe 03/06/2020 PAG. e AI 5025773-73.2019.4.03.0000, Desembargadora Federal GISELLE DE AMARO E FRANCATRF3 - 1ª Turma, e - DJF3 de 20/02/2020). Reforma da sentença que concedeu a segurança que se impõe. 3. Remessa oficial e apelação da União (Fazenda Nacional) providas para, reformando a sentença, denegar a segurança.”

(AMS 1002062-31.2020.4.01.4300, JUIZ FEDERAL KLAUS KUSCHEL (CONV.), TRF1 - SÉTIMA TURMA, PJe 28/10/2020 PAG.)

Cumprе salientar, no entanto, que este Tribunal entende que a revogação do limite ora em análise teria ocorrido posteriormente à edição do Decreto-Lei nº 2.318/86, por meio da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe exaustivamente acerca da organização da Seguridade Social e institui seu plano de custeio.

Assim, segundo o TRF-1, a partir da edição da Lei nº 8.212/91 passou a existir incompatibilidade entre ela e o parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81 e, por isso, este seria revogado tacitamente.

Considerando que o presente Trabalho de Conclusão de Curso presta-se a analisar apenas a possibilidade de revogação, pelo Decreto-Lei supramencionado, do limite de 20 (vinte) salários-mínimos vigentes para a base de cálculo das contribuições parafiscais, não será aprofundada a possibilidade de revogação de tal limitação pela Lei nº 8.212/91.

8.3. A jurisprudência do Tribunal Regional Federal da Terceira Região (“TRF-3”):

O TRF-3, por sua vez, possui decisões conflitantes, e seu posicionamento majoritário foi sendo alterado ao longo dos anos em que essa tese vem sendo discutida.

Inicialmente, foram prolatados Acórdãos que entendiam pela vigência da limitação da base de cálculo das contribuições de terceiros, com exceção apenas ao Salário-Educação, que possui regramento próprio e específico. Essas decisões aplicavam, inclusive, o precedente do STJ transcrito no tópico 8.1 acima.

No entanto, após a afetação da matéria ao julgamento em sede de Recursos Repetitivos pelo STJ, este Tribunal Regional Federal vem analisando apenas pedidos de tutela de urgência recursal ou de efeito suspensivo aos recursos e compreendendo, na expressiva maioria das decisões, pela ausência de plausibilidade do direito alegado pelos contribuintes.

Portanto, quando das primeiras decisões proferidas acerca da Tese aqui analisada, o TRF-3 entendia pela possibilidade de ainda existir, no ordenamento jurídico, o limite de 20 (vinte) salários-mínimos aplicado à base de cálculo das contribuições parafiscais, com exceção do Salário-Educação. Entretanto, mudou seu posicionamento e, atualmente, vem decidindo de forma desfavorável ao contribuinte:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. TEMA 1.079 STJ. SUSPENSÃO NACIONAL. ANTECIPAÇÃO DA TUTELA. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DA PROBABILIDADE DO DIREITO.

1. O Superior Tribunal de Justiça afetou a matéria em discussão no presente feito à sistemática dos recursos repetitivos e determinou a suspensão nacional dos processos que versem sobre a questão vinculada ao Tema 1.079: Definir se o limite de 20 salários mínimos é aplicável à apuração da base de cálculo de 'contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros', nos termos do artigo 4º da Lei 6.950/1981, com as alterações promovidas em seu texto pelos artigos 1º e 3º do Decreto-Lei 2.318/1986.

2. A suspensão nacional de processos afetados ao rito dos repetitivos (artigo 1.037, II, CPC), embora inviabilize o julgamento de mérito até solução pela instância superior, não veda o exame de tutelas de urgência (Resp 1.750.656, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17/05/2021).

3. Nada obstante, a concessão da medida pretendida exige a concomitância dos requisitos específicos previstos no artigo 300, CPC.

4. A Terceira Turma desta Corte, apreciando a controvérsia específica em questão, firmou entendimento no sentido da inviabilidade da concessão da tutela provisória, tendo em vista a ausência da probabilidade do direito invocado pelo contribuinte. (Des. Fed. NELTON DOS SANTOS, SuspApel 5008724-82.2020.4.03.0000, j 07/05/2021; Des. Fed. LUIS CARLOS HIROKI MUTA, AI 5006345-37.2021.4.03.0000, j. 17/12/2021).

5. Agravo de instrumento improvido.”

(TRF 3ª Região, 3ª Turma, AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 5009124-28.2022.4.03.0000, Rel. Desembargador Federal CONSUELO YATSUDA MOROMIZATO YOSHIDA, julgado em 25/08/2022, Intimação via sistema DATA: 29/08/2022)

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DEVIDA A TERCEIROS. INCRA. SEBRAE. SENAI. SESI. LIMITE PARA A BASE DE CÁLCULO DE VINTE SALÁRIOS MÍNIMOS. ART. 4º. DA LEI 6.950/1981 NÃO REVOGADO PELO ART. 3º. DO DL 2.318/1986. REsp 1.570.980/SP. SÁLARIO EDUCAÇÃO. REGRAMENTO PRÓPRIO QUE PREVÊ ALÍQUOTA EXPRESSA, DISPOSTA NO ART. 15 DA LEI Nº 9.424/96, DE 2,5% (DOIS E MEIO POR CENTO) SOBRE O TOTAL DE REMUNERAÇÕES PAGAS OU

CREDITADAS AOS EMPREGADOS. IMPOSSIBILIDADE DE LIMITAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO A VINTE SALÁRIOS MÍNIMOS. RECURSO DE APELAÇÃO DESPROVIDO. REMESSA NECESSÁRIA PARCIALMENTE PROVIDA.

O cerne da presente controvérsia gravita em torno do pleito da impetrante de ver reconhecido o direito de efetuar o recolhimento das contribuições destinadas a terceiros (salário-educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE), limitado a vinte salários mínimos, bem como o direito de compensar as quantias indevidamente recolhidas, nos cinco anos anteriores ao ajuizamento da demanda. Da interpretação do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 6.950/81, depreende-se que o legislador estabeleceu limite máximo de 20 salários mínimos para a base de cálculo das contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros. Assim, na parte que exceder a base de cálculo supracitada, deve ser afastada a exigência de tais tributos. Precedente: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no REsp 1.570.980/SP. O Salário-Educação possui regramento próprio que prevê alíquota expressa, disposta no art. 15 da Lei nº 9.424/96, de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, assim definidos no art. 12, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 – não se aplicando a limitação da base de cálculo a 20 salários-mínimos. Apelação da União não provida. Reexame necessário provido em parte.”

(TRF 3ª Região, 3ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5002695-41.2019.4.03.6114, Rel. Desembargador Federal NELTON AGNALDO MORAES DOS SANTOS, julgado em 16/04/2020, Intimação via sistema DATA: 22/04/2020)

“DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS. INCRA, SEBRAE, SESI E SENAI. ARTIGO 4º, PARÁGRAFO ÚNICO, LEI 6.950/1981. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. LEI ESPECÍFICA. ARTIGO 15 DA LEI 9.424/1996.

1. O limite de vinte salários mínimos na apuração da base de cálculo de contribuições destinadas a terceiros, nos termos do artigo 4º, parágrafo único, da Lei 6.950/1981, é aplicável na medida em que a revogação de tal regra pelo artigo 3º do Decreto-lei 2.318/1986 somente foi dirigida às contribuições previdenciárias propriamente ditas, sujeitando-se, assim, as demais à regência geral da limitação estabelecida.

2. Excepciona-se da limitação, por igual, o salário-educação, regido pela Lei 9.424/1996, pois o respectivo artigo 15 dispõe, expressamente, que a exação é exigível à alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, afastando, por constituir lei especial e dispor em sentido contrário da regra geral, a aplicação do limite de vinte salários mínimos previsto no artigo 4º, parágrafo único, da Lei 6.950/1981.

3. No quadro exposto, o limite de vinte salários mínimos na apuração da base de cálculo não pode ser aplicado para as contribuições previdenciárias propriamente ditas nem para a contribuição ao salário-educação, porém tem incidência para as demais contribuições destinadas a terceiros.

4. Agravo de instrumento parcialmente provido.”

(TRF 3ª Região, 3ª Turma, AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 5031444-77.2019.4.03.0000, Rel. Desembargador Federal LUIS CARLOS HIROKI MUTA, julgado em 24/07/2020, Intimação via sistema DATA: 28/07/2020)

8.4. A jurisprudência do Tribunal Regional Federal da Quarta Região (“TRF-4”):

Por fim, o TRF-4, no qual teve início e ganhou força a discussão aqui analisada, acerca da possibilidade e legalidade da limitação da base de cálculo das contribuições devidas às terceiras entidades em 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no país, possui entendimento completamente desfavorável ao contribuinte, conforme consta das ementas colacionadas abaixo:

“Tributário. Mandando de segurança. Contribuições devidas a terceiros. Limitação. 20 salários mínimos. art. 4º da lei 6.950/81. Revogação. A limitação de 20 salários mínimos, prevista no parágrafo único do art. 4º da Lei nº 6.950/81, também foi revogada junto com o caput do mesmo artigo, pelo Decreto-Lei nº 2.318/86, uma vez que não é possível subsistir em vigor o parágrafo, estando revogado o artigo correspondente.”

(TRF4, AC 5003362-03.2020.4.04.7201, PRIMEIRA TURMA, Relator ROGER RAUPP RIOS, juntado aos autos em 10/06/2020)

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÕES. LIMITE PREVISTO NO ART. 4º DA LEI Nº 6.950/81. INAPLICABILIDADE. DISPOSITIVO REVOGADO PELO DECRETO-LEI Nº 2.318/86. 1. A limitação de 20 salários mínimos, prevista no parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81, foi revogada juntamente com o caput do artigo 4º, pelo Decreto-Lei nº 2.318/86, pois não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente. 2. Sentença mantida.”

(TRF4, AC 5000066-64.2020.4.04.7203, SEGUNDA TURMA, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, juntado aos autos em 07/07/2020)

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS EM FAVOR DE TERCEIROS LIMITE PREVISTO NO ART. 4º DA LEI Nº 6.950/81. INAPLICABILIDADE. DISPOSITIVO REVOGADO PELO DECRETO-LEI Nº 2.318/86. A limitação de 20 salários mínimos, prevista no parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81, foi revogada juntamente com o caput do artigo 4º, pelo Decreto-Lei nº 2.318/86, pois não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.”

(TRF4, AC 5000542-32.2020.4.04.7000, SEGUNDA TURMA, Relatora CARLA EVELISE JUSTINO HENDGES, juntado aos autos em 09/09/2020)

Segundo este Tribunal Regional Federal, o *caput* do artigo 4º da Lei nº 6.950/81 foi revogado pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86 – o que não se questiona – e, assim, não seria possível a subsistência do parágrafo único daquele artigo 4º, que estende a limitação conferida às contribuições previdenciárias também às contribuições parafiscais, sem que o *caput* estivesse vigente. Assim, não seria possível limitar a base de cálculo das contribuições de terceiros a 20 (vinte) salários-mínimos.

8.5. Análise do posicionamento dos Tribunais Pátrios sobre a matéria:

Percebe-se, a partir das decisões acima colacionadas e analisadas, que há uma tendência dos Tribunais Regionais Federais de entenderem pela impossibilidade de

subsistência do parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81 no ordenamento jurídico pátrio, mesmo que essa conclusão se dê a partir de interpretações diferentes de um mesmo fato.

O TRF-1 entende que não teria ocorrido a revogação do limite de 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente para as contribuições parafiscais com o advento do Decreto-Lei nº 2.318/86, mas sim em razão da disciplina conferida à matéria pela Lei nº 8.212/91, que dispõe completa e exaustivamente sobre a forma de custeio da Seguridade Social.

Para este Tribunal, portanto, haveria a possibilidade de subsistência do parágrafo único do mencionado artigo 4º mesmo após a revogação expressa de seu *caput*, mas este limite seria incompatível com Lei mais genérica editada posteriormente, em 1991, e, por isso, teria sido revogado tacitamente.

O TRF-3, em que pese inicialmente ter entendido pela possibilidade de subsistência do referido parágrafo único após a revogação do limite referente às contribuições previdenciárias, vem alterando seu entendimento e se amoldando às conclusões também do TRF-4, no sentido de que não seria possível a subsistência de um parágrafo único no ordenamento jurídico sem que estivesse vigente seu *caput*.

O STJ, na oportunidade em que teve de se manifestar sobre o tema antes de sua afetação ao julgamento pelo rito dos recursos repetitivos e a suspensão dos demais processos que tratem sobre a mesma matéria em âmbito nacional, sedimentou seu entendimento no sentido de que o Decreto-Lei nº 2.318/86, mais específico, teria revogado tão somente o *caput* do artigo 4º da Lei nº 6.950/81, restando vigente o seu parágrafo único, pois trataria de matéria mais genérica não abarcada pelo novo dispositivo legal.

Existem diversas interpretações e orientações que podem ser adotadas quando da análise do tema, seja pela manutenção do referido limite da base de cálculo das contribuições de terceiros ou seja pela possibilidade de revogação do referido limite de 20 (vinte) salários-mínimos em razão de **(i)** incompatibilidade com as disposições trazidas pelo Decreto-Lei nº 2.318/86; **(ii)** impossibilidade de subsistência de um parágrafo único sem seu *caput*, mesmo que trate de disposições autônomas e independentes; ou mesmo **(iii)** porque o limite foi revogado pela própria Lei nº 8.212/91.

É evidente que a orientação à qual se filiar o Superior Tribunal de Justiça será determinante para os Tribunais Regionais Federais, por força do próprio artigo 927, inciso III, do Código de Processo Civil, que determina a observância, pelos juízes e tribunais, das decisões proferidas em sede de recursos repetitivos²¹.

No entanto, tendo em vista a prolação de decisões conflitantes pelos Tribunais que demonstram a gama de entendimentos possíveis para essa matéria, a conclusão que será adotada pelo Poder Judiciário ainda é incerta, uma vez que o próprio STJ poderá adotar posição diversa do que aquela constante do Acórdão prolatado no Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.570.980/SP, sob relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, transcrito no tópico 8.1 acima.

9. CONCLUSÕES

Diante do acima exposto, foi possível tecer as seguintes conclusões:

- (i) As contribuições parafiscais são devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado às terceiras entidades, quais sejam, INCRA, SENAI, SESI, SENAC, SESC e SEBRAE, estando excluído o Salário-Educação, que é tratado por lei própria;
- (ii) No Direito Brasileiro, as normas jurídicas podem ser revogadas, perder sua eficácia, de forma expressa ou tácita, por norma de mesma hierarquia ou hierarquia superior e que seja editada pelo mesmo órgão que elaborou a norma que se pretende revogar. A revogação tácita é caracterizada pela incompatibilidade das disposições novas com as já existentes, e prevalecerá a mais recente.
- (iii) As leis que possuem caráter específico não têm o condão de revogar tacitamente lei geral anterior, e o mesmo ocorre quando for editada lei

²¹ “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: (...) III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;”

geral que busque revogar lei especial anterior, desde que não sejam elaboradas com essa finalidade específica.

- (iv) A Lei Federal nº 6.950/81, que previu em seu artigo 4º, *caput*, a limitação em 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo vigente para a base de cálculo das contribuições previdenciárias e estendeu esse limite para as contribuições parafiscais por meio do parágrafo único, possui caráter geral;
- (v) O artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86 revogou expressamente o limite constante do *caput* do artigo 4º supramencionado, mas, por se tratar de lei específica que se presta a delimitar a forma de financiamento da Seguridade Social, não teria o condão de revogar tacitamente o limite da base de cálculo das contribuições de terceiros;
- (vi) Em que pese o parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81 estar vinculado ao seu *caput*, replicando o limite ali previsto para as contribuições parafiscais, tratam-se de disposições autônomas e independentes, i.e., a limitação da base de cálculo das contribuições de terceiros pode subsistir plenamente mesmo que tenha sido revogado o limite referente à base de cálculo das contribuições previdenciárias, de modo que não há qualquer empecilho para a permanência deste parágrafo no ordenamento jurídico pátrio após a revogação do próprio artigo 4º;
- (vii) Os Tribunais Pátrios possuem decisões conflitantes sobre a matéria. O STJ manifestou-se no sentido de que o limite de 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no país ainda seria aplicável às contribuições parafiscais, enquanto o TRF-1 entende que este teria sido revogado não pelo Decreto-Lei nº 2.318/86, mas sim pela Lei nº 8.212/91. O TRF-3, que anteriormente era favorável à tese aqui analisada, alterou seu posicionamento, coadunando com o entendimento do TRF-4, no sentido de que não seria possível a subsistência do parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81 sem o seu *caput*;

- (viii) Considerando a grande possibilidade de interpretações sobre a matéria e as diversas decisões conflitantes que vêm sendo proferidas pelos Tribunais Regionais Federais, o posicionamento que será adotado pelo Poder Judiciário ainda é incerto, mas é evidente que o entendimento do STJ, em sede de julgamento de recursos repetitivos, será determinante;
- (ix) Assim, entendo pela possibilidade de subsistência da limitação da base de cálculo das contribuições de terceiros no ordenamento jurídico pátrio, uma vez que o Decreto-Lei nº 2.318/86, lei especial, teria revogado apenas o limite referente às contribuições previdenciárias, não tendo o condão de revogar tacitamente previsão contida em lei geral.

10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., 18ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2019.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 34ª ed., São Paulo: Malheiros, 2019.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Consitucional 99, de 14.12.2017. São Paulo: Malheiros, 2017.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 9ª ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico Universitário*. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 2017.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro – Parte Geral*. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2016.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1988.

NADER, Paulo. *Curso de Direito Civil – Vol. 1 – Parte Geral*, 11ª ed., São Paulo: Grupo GEN, 2018.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 22ª ed., 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: Parte Geral*. v.1. 22ª ed., São Paulo: Grupo GEN, 2022.