

Almeida: O debate sobre o limite das contribuições ao Sistema S

O debate do tema a respeito do limite de 20 salários mínimos da base de cálculo das contribuições tributárias devidas ao Sistema S é constitucional, e não somente ou meramente infraconstitucional. Assim, perpassa a fronteira da classificação das contribuições tributárias especiais da União e, igualmente, a questão da necessidade da recepção ou não de normas legais anteriores ao texto da Constituição, conforme o coteio analítico dos dispositivos que estabelecem os princípios constitucionais e benefícios fiscais.



De fato, vem-se sustentando na Justiça federal atualmente

que a base de cálculo das contribuições tributárias dos serviços sociais autônomos estaria limitada a 20 salários mínimos, com base na Lei nº 6.950/81, que há 40 anos estabeleceu no artigo 4º, parágrafo único, *in verbis*: "Artigo 4º — O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no artigo 5º da Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 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".

A literal citação ao artigo 5º Lei nº 6.332/76 refere-se a um limite máximo do salário-de-contribuição para o cálculo das contribuições destinadas ao Instituto Nacional de Previdência Social (INPS) a que corresponde a última classe da escala de salário-base de que trata o artigo 13 da Lei 5.890/1973, isto é, existiria à época um benefício fiscal de base de cálculo máxima de 20 vezes o salário mínimo para fins de apuração da contribuição previdenciária. Na sequência, o Decreto-Lei nº 2.318/1986 revogou esse limite de 20 salários mínimos. Senão, veja-se: "Artigo 3º — Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de 20 vezes o salário mínimo, imposto pelo artigo 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981".

Dessa forma, apesar de o artigo 3º revogar expressamente o benefício fiscal do artigo 4º da Lei nº 6.950/81, julgado do STJ em 2020 entendeu que vige ainda que sozinho o parágrafo único do citado dispositivo revogado, *in verbis* [\[1\]](#): *"Com a entrada em vigor da Lei 6.950/1981, unificou-se a base contributiva das empresas para a Previdência Social e das contribuições para fiscais por conta de terceiros, estabelecendo, em seu artigo 4º, o limite de 20 salários-mínimos para base de cálculo. Sobreveio o Decreto 2.318/1986, que, em seu artigo 3º, alterou esse limite da base contributiva apenas para a Previdência Social, restando mantido em relação às contribuições para fiscais. Ou seja, no que diz respeito às demais contribuições com função para fiscal, 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"*.

Registra-se que essa decisão do STJ foi restrita para limitar a base de cálculo a ser utilizada às contribuições do salário-educação (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação — FNDE), Incra, DPC e Faer, pois o pedido e a causa de pedir da empresa não trataram de contribuições tributárias devidas ao Sistema S. Por sua vez, em razão do elevado número de ações judiciais sobre a temática, o STJ afetou o Recurso Especial nº 1.898.532 à sistemática dos recursos repetitivos (tema nº 1.079). Nessa senda, é com base no parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/1981, e em julgamento recente do STJ, que empresas de todo o Brasil vem pretendendo limitar a 20 salários mínimos a base de cálculo das contribuições tributárias devidas ao Sistema S. Assim, passa-se a se demonstrar que a pretensão é constitucionalmente descabida. Para o enfrentamento do debate infraconstitucional, recomenda-se a leitura do artigo de Christiane Pantoja [\[2\]](#).

Desse modo, a partir da interpretação da CF/88, estabelece-se a seguinte classificação das contribuições especiais tributárias de competência da União: 1) *Contribuições sociais* (artigo 149 da CF/88), que se dividem em: a) contribuições ordinárias para a seguridade social (artigos 195, incisos I a IV, e 239, da CF/88); b) contribuições residuais para a seguridade social (artigo 195, §4º, da CF/88); e c) contribuições sociais gerais (artigos 212, § 5º, 240, da CF/88, e 62 do ADCT); 2) *Contribuição de intervenção no domínio econômico* (CIDE), que é prevista constitucionalmente nos artigos 149, 174, §2º e 177, §4º; 3) *Contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas*, também denominadas de contribuições corporativas (artigos 8º, inciso IV, 149 da CF/88).

Em relação às contribuições sociais, pode-se classificar da seguinte forma: 1) *Contribuições sociais ordinárias ou nominadas da seguridade social* (artigos 195, incisos I a IV, e 239, da CF/88): a) contribuição social do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei (artigo 195, I, "a", "b" e "c"); b) contribuição social do trabalhador e dos demais segurados da Previdência Social (artigo 195, II); c) contribuição social sobre a receita de concursos de prognósticos (artigo 195, III); d) contribuição social do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (artigo 195, IV); e) contribuição social para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) (artigo 239); 2) *Contribuições sociais residuais ou inominadas para a seguridade social* (artigo 195, §4º, da CF/88); 3) *Contribuições sociais gerais* (artigos 212, § 5º, 240, da CF/88, e 62 do ADCT).

Sendo assim, entende-se que as contribuições tributárias dos serviços sociais autônomos ou são contribuições sociais ou são contribuições de intervenção do domínio econômico. As contribuições de Sesi, Senai, Sesc, Senac, Senar, Sest, Senat são contribuições sociais com fundamento primordial no artigo 6º do texto constitucional e as contribuições de Sebrae, ABDI, Apex-Brasil e SESCOOP são contribuições de intervenção do domínio econômico com base conjuntamente no artigo 174, §2º e 179 da CF. Mas em nenhum momento pode-se dizer que constitucionalmente as contribuições tributárias dos serviços sociais autônomos são contribuições para fiscais. Decerto, verifica-se que a Constituição não dispõe que as entidades dos serviços sociais autônomos são enquadradas no conceito de entidade para estatal e, por consequência, as contribuições tributárias do Sistema S seriam consideradas para fiscais.

Como já se discutiu em outro momento [\[3\]](#), o conceito de entidade para estatal é altamente polêmico na doutrina e o parâmetro legal mais apto para a conceituação de entidade para estatal após Lei nº 6.950/1981 e após a Constituição de 1988 encontra-se expressamente previsto no artigo 84, §1º, da Lei nº 8.666/93, em que a norma conceitua servidor público para fins de enquadramento das sanções administrativas e penais. Decerto, equipara-se a servidor público aquele que exerce cargo, emprego ou função em entidade para estatal, *"assim consideradas, além das fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista, as demais entidades sob controle, direto ou indireto, do poder público"*.

Compreendem-se, portanto, por entidades para estatais as fundações públicas de Direito privado, as empresas públicas e as sociedades de economia mista, conforme preceitua o §1º do artigo 84 da Lei de Normas Gerais de Licitações Públicas, ainda vigente até 1º de abril de 2023 (artigo 193, inciso II, da Lei 14.133/2021).

A nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos (Lei 14.133/2021) não conceitua entidade para estatal, o que é igualmente certo, deixando-se aberto o trabalho para a doutrina, mas, outrossim, não muda a respeito dessa temática nenhum parâmetro legal da Lei 8.666/93. Assim sendo, entende-se que continua valendo o conceito já formulado de que as entidades para estatais não se enquadram como serviço social autônomo.

De toda sorte, realmente, a limitação da base de cálculo em 20 salários mínimos das contribuições tributárias devidas aos serviços sociais autônomos não resiste a um mínimo debate constitucional no confronto com os artigos 145, §1º, 150, II, 150, §6º, da CF e o artigo 41, §1º, do ADCT.

Disposto no artigo 145, §1º, da CF, o princípio constitucional da capacidade contributiva é um instrumento de solidificação da igualdade tributária, que opera como fator obrigatório de graduação da obrigação de pagar o tributo conforme as dimensões dos signos presuntivos de riqueza do contribuinte e deve ser visto sob duas perspectivas. Em primeiro lugar, o aspecto objetivo ou absoluto, que leva em conta as manifestações reais de riqueza do fato tributável, isto é, o legislador deve eleger as situações ou atividades que revelem a capacidade econômica do sujeito passivo. No caso, a folha de salários é constitucionalmente adequada. Em segundo lugar e bastante importante, o aspecto subjetivo ou relativo, que tem em conta as particularidades de cada sujeito passivo e tem aplicação direta com a capacidade contributiva *in concreto* da empresa contribuinte.

Na hipótese, é certo que não observa a capacidade contributiva subjetiva e a isonomia tributária a limitação da base de cálculo em 20 salários mínimos das contribuições tributárias devidas ao Sistema S, pois o sujeito passivo que tem maior ou grande capacidade de pagar (*ability to pay*) de forma proporcional injustamente paga muito menos do que sujeito passivo que possui menor aptidão para honrar com os seus compromissos tributários. No Direito Tributário constitucional, busca-se garantir a adequada mensuração da carga tributária que é imposta ao sujeito passivo e, nesse sentido, o benefício fiscal da Lei nº 6.950/1981 é inconstitucionalmente inadequado ou não recepcionado pelo Texto Magno de 88.

De fato, o limite estabelecido pelo parágrafo único do não vigente artigo 4º, da Lei 6.950/198, é um privilégio odioso ou tratamento discriminatório irrazoável, eis que estabelece um benefício fiscal para as empresas que tem maior capacidade contributiva sem pertinência aos interesses constitucionalmente protegidos, sobretudo a correlação lógica entre o tratamento tributário diferenciado (benefício fiscal de tributo social) e o elemento de discriminação tributária (limite de 20 salários mínimos), concretizando-se uma espécie grave de favoritismo para as grandes empresas em detrimento das pequenas. Há clara violação, assim, a igualdade ou isonomia em sentido econômico, uma vez que a limitação da base de cálculo utilizando como critério justificador restritivo o fato presuntivo de riqueza de 20 salários mínimos impede a graduação de tributo social de acordo com a capacidade contributiva da empresa e, ainda, dificulta sobremaneira a solidariedade tributária e a cooperação dos mais favorecidos financeiramente em benefício dos menos abastados.

Além disso, o parágrafo único, do artigo 4º da Lei 6.950/1981 fere conjuntamente o artigo 150, §6º, da CF e o artigo 41, §1º, do ADCT, pois, em razão da proteção a transparência fiscal, a Constituição Federal exige que qualquer redução de base de cálculo de contribuição social ou de Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) seja concedida mediante lei específica e que considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos fiscais que não forem confirmados por lei.

Logo, compreende-se que as contribuições tributárias devidas a Sesi, Senai, Senac, Sesc, Sebrae, Senat, Sest, Senar, SESCOOP, Abdi e Apex-Brasil não são consideradas contribuições paraísos, mas, sim, contribuições sociais (Sesi, Senai, Senac, Sesc, Senat, Sest, Senar) e Cides (SESCOOP, Sebrae, Abdi e Apex-Brasil). Além disso, o isolado parágrafo único, do revogado artigo 4º, da Lei 6.950/1981, não foi recepcionado pela Constituição de 1988, por ser frontalmente incompatível com os artigos 145, §1º, 150, II, 150, §6º, da CF e o artigo 41, §1º, do ADCT.

[1] AgInt no REsp 1.570.980/SP, 1ª Turma, DJe 3/3/2020. Precedente de igual teor: REsp. 953.742/SC, DJe 10.3.2008 Outros precedentes em decisões monocráticas: REsp 1241362/SC, DJe 8.11.2017 e REsp 1.439.511/SC, DJe de 25.6.2014.

[2] Base de cálculo de contribuições a Sesi e Senai não é limitada a 20 salários mínimos.



In: <https://www.conjur.com.br/2020-out-24/pantoja-base-calculo-contribuicoes-sesi-senai>. Acesso em: 16 de abril de 2021.

[3] Almeida, Edvaldo Nilo. O conceito de entidade paraestatal. In: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-14/edvaldo-almeida-conceito-entidade-paraestatal>. Acesso em 15 de abril de 2021.

Meta Fields