



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2187625 - RJ(2024/0466210-3)

RELATORA : MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA
RECORRENTE : INTEGRAR - CONSTRUCAO & MONTAGEM
ADVOGADOS : FERNANDA NOGUEIRA LEMOS - SP458720
ROSILENE RAMOS DO ROSARIO - SP465620
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
INTERES. : SERV BRASILEIRO DE APOIO AS MICRO E PEQUENAS
EMPRESAS - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : THIAGO LUIZ ISACKSSON D'ALBUQUERQUE - DF020792
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DE SERVICOS - CNS - "AMICUS
CURIAE"
ADVOGADOS : ALEXANDER GUSTAVO LOPES DE FRANÇA - SP246222
AMANDA MELLEIRO DE CASTRO HOLL - SP267832
RICARDO OLIVEIRA GODOI - SP143250
SAUL TOURINHO LEAL - DF022941
INTERES. : CEBRASSE - CENTRAL BRASILEIRA DO SETOR DE SERVICOS -
"AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : CINTHIA BENVENUTO DE CARVALHO FERREIRA - SP286493
DANIELLE CHINELLATO - SP329967
DIOGO TELLES AKASHI - SP207534
MARCO ANTONIO INNOCENTI - SP130329
INTERES. : SEST SERVIÇO SOCIAL DO TRANSPORTE - "AMICUS CURIAE"
INTERES. : SENAT SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO
TRANSPORTE - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA - MG076640
LIVIA CAMPOS DANTAS NEMES - DF038598

EMENTA

Ementa. TRIBUTÁRIO. TEMA 1390. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. CONTRIBUIÇÕES A TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. LIMITE DE 20 SALÁRIOS MÍNIMOS.

I. CASO EM EXAME

1. Tema 1.390: recursos especiais (REsp n. 2.185.634, REsp n. 2.187.625, REsp n. 2.187.646 e REsp n. 2.188.421) representativos de controvérsia repetitiva relativa à aplicabilidade do limite de 20 (vinte) salários mínimos à apuração da base de cálculo de contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros, nos termos do art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2. Definir se o teto de 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo vigente no país previsto no art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981, se aplica às bases de cálculo das contribuições ao INCRA, salário-educação, DPC, FAER, SENAR, SEST, SENAT, SESCOOP, SEBRAE, APEX-Brasil e ABDI.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3. No Tema 1.079 (REsp n. 1.898.532 e REsp n. 1.905.870, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 13/3/2024), a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça estabeleceu que o teto de 20 (vinte) salários mínimos (art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981) não se aplica às contribuições devidas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC.

4. O voto da Min. Regina Helena Costa usou dois fundamentos, cada um suficiente para levar à conclusão adotada - o teto (I) não se aplicava às contribuições do empregador e aos adicionais a terceiros, por ser específico de exações que têm por base o salário-de-contribuição; (II) foi tacitamente revogado pelo Decreto-Lei n. 2.138/1986. O voto do Min. Mauro Campbell por outros fundamentos, concorreu para resultado semelhante - defendeu que o teto (I) se aplicou às contribuições destinadas aos adicionais a terceiros até 1/6/1989, data da entrada em vigor do art. 5º da Medida Provisória n. 63/89 (convertido no art. 3º da Lei n. 7.787/89), que passou a estabelecer a folha de pagamento como base de cálculo dessas contribuições; (II) teve a eficácia esvaziada, mas sem revogação de sua fonte normativa base (art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981), a partir da adoção da folha de salários como base de cálculo das contribuições do empregador à previdência social (arts. 1º e 5º, da Medida Provisória n. 63/89, convertidos nos arts. 1º e 3º, da Lei n. 7.787/89, combinados com o art. 14, da Lei n. 5.890/73).

5. As contribuições ao DPC, FAER, SEST e SENAT são uma mera destinação diversa da arrecadação, com a base de cálculo dada pela legislação das contribuições ao SESI, SENAI e SESC. A legislação de regência define que (a) as contribuições já existentes (SESI, SENAI e SESC) (b) terão novo destinatário da arrecadação (c) quando arrecadadas de contribuintes dedicados a determinadas atividades econômicas. Conforme orientação do STJ no Tema 1.079, o teto não se aplica.

6. As contribuições ao SEBRAE, APEX e ABDI têm a mesma base de cálculo das contribuições ao SESI, SENAI e SESC, sendo uma alíquota adicional sobre ela incidente. A legislação que cria essas três contribuições afirma que (a) as contribuições já existentes (SESI, SENAI e SESC) (b) passam a ter adicional de alíquota (c) para o destinatário da arrecadação especificado. Portanto, a base de cálculo é a mesma das contribuições ao SESI, SENAI e SESC. Conforme orientação do STJ no Tema 1.079, o teto não se aplica.

7. As contribuições ao salário-educação, SENAR e SESCOOP têm a base de cálculo dada pelas próprias leis de regência, sem se valer de referência à legislação de outros tributos. As leis são supervenientes à Lei n. 6.950/1981, que tratava do teto da base de cálculo, e a ela não fazem referência. Seguem a base de cálculo prevista no art. 195, I, da Constituição Federal, sem a limitação ou vinculação ao salário de contribuição. Assim, o teto não se aplica.

8. A contribuição ao INCRA tem a base de cálculo legalmente definida como a mesma da contribuição do empregador. A discussão travada no Tema 1.079 se aplica à contribuição ao INCRA, visto que ela esteve sujeita ao teto previsto no art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981. Logo, o teto foi revogado ou não se aplica.

9. Não há, neste momento, jurisprudência dominante afirmando a aplicabilidade do teto da base de cálculo às contribuições em questão. A orientação desfavorável aos contribuintes estabelecida no julgamento do Tema 1.079 do STJ passou a ser extrapolada, pelos Tribunais Regionais Federais, às contribuições em análise.

10. Tampouco é o caso de adotar o mesmo marco de modulação do Tema 1.079 do STJ. Daquela feita, manteve-se a adoção do entendimento favorável aos

contribuintes, "até a publicação do acórdão" (2/5/2024), mas "tão-só com relação às empresas que ingressaram com ação judicial e/ou protocolaram pedidos administrativos até a data do início do presente julgamento, obtendo pronunciamento (judicial ou administrativo) favorável". Não haveria razão para cogitar da aplicação da modulação às contribuições ao salário-educação, SENAR e SESCOOP, que têm a base de cálculo prevista pela própria lei de regência da contribuição. Em relação às contribuições ao DPC, FAER, SENAR, SEST, SENAT, SEBRAE, APEX, ABDI e ao INCRA, não há jurisprudência sólida favorável aos contribuintes.

IV. DISPOSITIVO E TESE

11. Tese: A base de cálculo das contribuições ao INCRA, salário-educação, DPC, FAER, SENAR, SEST, SENAT, SESCOOP, SEBRAE, APEX-Brasil e ABDI não é limitada a 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo vigente no país (art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981).

11. Caso concreto: negado provimento ao recurso especial.

Dispositivos relevantes citados: art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981.

Jurisprudência relevante citada: STJ, Tema 1.079, REsp n. 1.898.532 e REsp n. 1.905.870, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 13/3/2024.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Foi aprovada, por unanimidade, a seguinte tese jurídica no tema repetitivo 1390:

A base de cálculo das contribuições ao INCRA, salário-educação, DPC, FAER, SENAR, SEST, SENAT, SESCOOP, SEBRAE, APEX-Brasil e ABDI não é limitada a 20(vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no país (art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981).

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Marco Aurélio Bellizze, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Teodoro Silva Santos e Afrânio Vilela votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Francisco Falcão e Paulo Sérgio Domingues.

Brasília, 12 de fevereiro de 2026.

MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA

Relatora



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2187625 - RJ(2024/0466210-3)

RELATORA : MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA
RECORRENTE : INTEGRAR - CONSTRUCAO & MONTAGEM
ADVOGADOS : FERNANDA NOGUEIRA LEMOS - SP458720
ROSILENE RAMOS DO ROSARIO - SP465620
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
INTERES. : SERV BRASILEIRO DE APOIO AS MICRO E PEQUENAS
EMPRESAS - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : THIAGO LUIZ ISACKSSON D'ALBUQUERQUE - DF020792
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DE SERVICOS - CNS - "AMICUS
CURIAE"
ADVOGADOS : ALEXANDER GUSTAVO LOPES DE FRANÇA - SP246222
AMANDA MELLEIRO DE CASTRO HOLL - SP267832
RICARDO OLIVEIRA GODOI - SP143250
SAUL TOURINHO LEAL - DF022941
INTERES. : CEBRASSE - CENTRAL BRASILEIRA DO SETOR DE SERVICOS -
"AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : CINTHIA BENVENUTO DE CARVALHO FERREIRA - SP286493
DANIELLE CHINELLATO - SP329967
DIOGO TELLES AKASHI - SP207534
MARCO ANTONIO INNOCENTI - SP130329
INTERES. : SEST SERVIÇO SOCIAL DO TRANSPORTE - "AMICUS CURIAE"
INTERES. : SENAT SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO
TRANSPORTE - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA - MG076640
LIVIA CAMPOS DANTAS NEMES - DF038598

EMENTA

Ementa. TRIBUTÁRIO. TEMA 1390. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. CONTRIBUIÇÕES A TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. LIMITE DE 20 SALÁRIOS MÍNIMOS.

I. CASO EM EXAME

1. Tema 1.390: recursos especiais (REsp n. 2.185.634, REsp n. 2.187.625, REsp n. 2.187.646 e REsp n. 2.188.421) representativos de controvérsia repetitiva relativa à aplicabilidade do limite de 20 (vinte) salários mínimos à apuração da base de cálculo de contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros, nos termos do art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2. Definir se o teto de 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo vigente no país previsto no art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981, se aplica às bases de cálculo das contribuições ao INCRA, salário-educação, DPC, FAER, SENAR, SEST, SENAT, SESCOOP, SEBRAE, APEX-Brasil e ABDI.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3. No Tema 1.079 (REsp n. 1.898.532 e REsp n. 1.905.870, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 13/3/2024), a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça estabeleceu que o teto de 20 (vinte) salários mínimos (art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981) não se aplica às contribuições devidas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC.

4. O voto da Min. Regina Helena Costa usou dois fundamentos, cada um suficiente para levar à conclusão adotada - o teto (I) não se aplicava às contribuições do empregador e aos adicionais a terceiros, por ser específico de exações que têm por base o salário-de-contribuição; (II) foi tacitamente revogado pelo Decreto-Lei n. 2.138/1986. O voto do Min. Mauro Campbell por outros fundamentos, concorreu para resultado semelhante - defendeu que o teto (I) se aplicou às contribuições destinadas aos adicionais a terceiros até 1/6/1989, data da entrada em vigor do art. 5º da Medida Provisória n. 63/89 (convertido no art. 3º da Lei n. 7.787/89), que passou a estabelecer a folha de pagamento como base de cálculo dessas contribuições; (II) teve a eficácia esvaziada, mas sem revogação de sua fonte normativa base (art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981), a partir da adoção da folha de salários como base de cálculo das contribuições do empregador à previdência social (arts. 1º e 5º, da Medida Provisória n. 63/89, convertidos nos arts. 1º e 3º, da Lei n. 7.787/89, combinados com o art. 14, da Lei n. 5.890/73).

5. As contribuições ao DPC, FAER, SEST e SENAT são uma mera destinação diversa da arrecadação, com a base de cálculo dada pela legislação das contribuições ao SESI, SENAI e SESC. A legislação de regência define que (a) as contribuições já existentes (SESI, SENAI e SESC) (b) terão novo destinatário da arrecadação (c) quando arrecadadas de contribuintes dedicados a determinadas atividades econômicas. Conforme orientação do STJ no Tema 1.079, o teto não se aplica.

6. As contribuições ao SEBRAE, APEX e ABDI têm a mesma base de cálculo das contribuições ao SESI, SENAI e SESC, sendo uma alíquota adicional sobre ela incidente. A legislação que cria essas três contribuições afirma que (a) as contribuições já existentes (SESI, SENAI e SESC) (b) passam a ter adicional de alíquota (c) para o destinatário da arrecadação especificado. Portanto, a base de cálculo é a mesma das contribuições ao SESI, SENAI e SESC. Conforme orientação do STJ no Tema 1.079, o teto não se aplica.

7. As contribuições ao salário-educação, SENAR e SESCOOP têm a base de cálculo dada pelas próprias leis de regência, sem se valer de referência à legislação de outros tributos. As leis são supervenientes à Lei n. 6.950/1981, que tratava do teto da base de cálculo, e a ela não fazem referência. Seguem a base de cálculo prevista no art. 195, I, da Constituição Federal, sem a limitação ou vinculação ao salário de contribuição. Assim, o teto não se aplica.

8. A contribuição ao INCRA tem a base de cálculo legalmente definida como a mesma da contribuição do empregador. A discussão travada no Tema 1.079 se aplica à contribuição ao INCRA, visto que ela esteve sujeita ao teto previsto no art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981. Logo, o teto foi revogado ou não se aplica.

9. Não há, neste momento, jurisprudência dominante afirmando a aplicabilidade do teto da base de cálculo às contribuições em questão. A orientação desfavorável aos contribuintes estabelecida no julgamento do Tema 1.079 do STJ passou a ser extrapolada, pelos Tribunais Regionais Federais, às contribuições em análise.

10. Tampouco é o caso de adotar o mesmo marco de modulação do Tema 1.079 do STJ. Daquela feita, manteve-se a adoção do entendimento favorável aos

contribuintes, "até a publicação do acórdão" (2/5/2024), mas "tão-só com relação às empresas que ingressaram com ação judicial e/ou protocolaram pedidos administrativos até a data do início do presente julgamento, obtendo pronunciamento (judicial ou administrativo) favorável". Não haveria razão para cogitar da aplicação da modulação às contribuições ao salário-educação, SENAR e SESCOOP, que têm a base de cálculo prevista pela própria lei de regência da contribuição. Em relação às contribuições ao DPC, FAER, SENAR, SEST, SENAT, SEBRAE, APEX, ABDI e ao INCRA, não há jurisprudência sólida favorável aos contribuintes.

IV. DISPOSITIVO E TESE

11. Tese: A base de cálculo das contribuições ao INCRA, salário-educação, DPC, FAER, SENAR, SEST, SENAT, SESCOOP, SEBRAE, APEX-Brasil e ABDI não é limitada a 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo vigente no país (art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981).

11. Caso concreto: negado provimento ao recurso especial.

Dispositivos relevantes citados: art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981.

Jurisprudência relevante citada: STJ, Tema 1.079, REsp n. 1.898.532 e REsp n. 1.905.870, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 13/3/2024.

RELATÓRIO

MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA (RELATORA):

Trata-se de recurso especial afetado ao rito dos recursos repetitivos como representativo do Tema 1.390, para dirimir controvérsia assim delimitada:

Definir se o teto de 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo vigente no país previsto no art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981, se aplica às bases de cálculo das contribuições ao INCRA, salário-educação, DPC, FAER, SENAR, SEST, SENAT, SESCOOP, SEBRAE, APEX-Brasil e ABDI.

INTEGRAR - CONSTRUÇÃO & MONTAGEM interpôs recurso especial, com fundamento no art. 105, III, alínea "a", da Constituição Federal (fls. 385-401), contra o acórdão do Tribunal Regional Federal da Segunda Região que negou provimento a sua apelação em mandado de segurança, com a seguinte ementa (fls. 329-330):

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. TEMA 1079 STJ. LIMITE 20 SALÁRIOS MÍNIMOS. APLICÁVEL A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS ARRECADADAS POR CONTA DE TERCEIROS. APELAÇÃO DESPROVIDA.

1. Busca a apelante a reforma da sentença que julgou improcedente seu pedido "de não ser compelido ao recolhimento das contribuições destinadas a terceiros – INCRA, SEBRAE, SENAI, SENAC, SESI, SESC, SENAR, SEST, SENAT, SESCOOP e SALÁRIO-EDUCAÇÃO – com a utilização da folha de pagamento integral como base de cálculo das mencionadas exações e, por conseguinte, seja assegurado seu direito líquido e certo de

utilizar como base de cálculo de tais contribuições o limite de 20 (vinte) salários mínimos vigentes, nos exatos termos do artigo 4º, § único, da Lei nº 6.950/81, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, IV, do Código Tributário Nacional." A questão é objeto do Tema 1079 do STJ.

2. A matéria em questão, foi julgada recentemente, pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, sendo aprovada a tese do Tema 1.079 para "Definir se o limite de 20 (vinte) salários mínimos é aplicável à apuração da base de cálculo de "contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros", nos termos do art. 4º da Lei n. 6.950/1981, com as alterações promovidas em seu texto pelos arts. 1º e 3º do Decreto-Lei n. 2.318/1986. .", referente aos recursos afetados, REsp 1898532/CE e REsp 1905870/PR.

3. Verifica-se, que a 1ª Seção do STJ, seguindo o entendimento da Relatora, a Ministra Regina Helena Costa, no sentido de que os artigos 1º e 3º do Decreto-Lei 2318/1986 revogaram o caput e do parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/1981. Concluindo-se, assim, que não há limite de 20 salários-mínimos para empresas calcularem as contribuições a terceiros (ao Sistema S), fixando a seguinte tese: "i) o art. 1º do Decreto Lei n. 1.861/1981 (com a redação dada pelo Decreto-Lei n. 1.867/1981) determinou que as contribuições devidas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC passariam a incidir até o limite máximo das contribuições previdenciárias; ii) o art. 4º e parágrafo único, da superveniente Lei n. 6.950/1981, ao quantificar o limite máximo das contribuições previdenciárias, também definiu o teto das contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros, fixando-o em 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo vigente; iii) o art. 1º, I, do Decreto-Lei n. 2.318/1986, revogou expressamente a norma específica que estabelecia teto para as contribuições parafiscais devidas em favor do SENAI, SESI, SESC e SENAC, assim como seu art. 3º aboliu explicitamente o teto para as contribuições previdenciárias; e iv) a partir da entrada em vigor do art. 1º, I, do Decreto-Lei n. 2.318/1986, portanto, o recolhimento das contribuições destinadas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC não está submetido ao limite máximo de vinte salários mínimos." (REsp nº 1898532 / CE (2020/0253991-6, Data da publicação: 02/05/2024)

4. De acordo com entendimento dos Tribunais Superiores, para a aplicação de decisão proferida em REsp com repercussão geral, não é necessário o trânsito em julgado.

5. No mais, haja vista que os precedentes da Corte anteriores ao julgamento do repetitivo eram favoráveis ao contribuinte, a fim de privilegiar a segurança jurídica, a modulação dos efeitos do julgamento somente atingirão as empresas que "ingressaram com ação judicial e/ou protocolaram pedidos administrativos até a data do início do presente julgamento, obtendo pronunciamento (judicial ou administrativo) favorável, restringindo-se a limitação da base de cálculo, porém, até a publicação do acórdão".

6. Apelação desprovida.

Opostos embargos de declaração, foram acolhidos, para complementar a fundamentação do julgado (fls. 369-373):

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM APELAÇÃO. TEMA 1.079 STJ. REQUISITOS DO ARTIGO 1.022 DO CPC/2015. OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS SEM EFEITOS INFRINGENTES.

1. Os embargos de declaração, segundo a norma do art. 1.022 do CPC, são recurso de fundamentação vinculada, restrito a situações em que é manifesta a incidência do julgado em obscuridade, contradição ou omissão, admitindo-se também a utilização para a correção de inexactidões materiais e, ainda, com um pouco mais de liberalidade, para reconsideração ou reforma de decisões manifestamente equivocadas.

2. Noutro dizer, os aclaratórios têm alcance limitado, porquanto serve, tão somente, para remediar pontos que não estejam devidamente claros, seja em razão da falta de análise de um determinado aspecto considerado fundamental, seja por haver contradição ou obscuridade nos pontos já decididos, de tal sorte que o antecedente do desfecho decisório não se harmoniza com a própria decisão, que, com efeito, torna-se ilógica. Nesse sentido, os precedentes do e. STJ e desta Corte Regional: EDcl no AgRg no AR Esp 1.041.612/PR, Quinta Turma, Relator Ministro JOEL ILAN PACIORNIK, julgado em 19.4.2018, D Je 9.5.2018; E Dcl nos E Dcl no AgRg no AR Esp 491.182/DF, Terceira Turma, Relator Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, julgado em 27.2.2018, D Je 8.3.2018; ED-AC 0000678-24.2011.4.02.5113, Terceira Turma Especializada, Relator Desembargador Federal THEOPHILO ANTONIO MIGUEL FILHO, julgado em 21.5.2018, e-DJF2R 23.5.2018; ED-AC 0015152-65.2017.4.02.0000, Quarta Turma Especializada, Relator Desembargador Federal LUIZ ANTONIO SOARES, julgado em 15.5.2018, e-DJF2R 18.5.2018.

3. Deve ser reconhecida a omissão no que tange aos pedidos para a não exigência das contribuições destinadas ao Salário-Educação, SEBRAE, INCRA, SENAR, SEST, SENAT e SESCOOP quanto aos valores que ultrapassem o limite de 20 salários-mínimos para a base de cálculo das contribuições, com fulcro no artigo 4º da Lei n.º 6.950/81.

4. Em que pese o julgamento ter tratado somente das contribuições destinadas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC, haja vista a discussão ser anterior à Constituição de 1988, entendo que o mesmo raciocínio deve ser aplicado às demais contribuições de terceiros, como explicou a Ministra Relatora em seu Voto-Vista Regimental: "Ademais, a ausência de limitação da base contributiva dos quatro mais antigos serviços sociais autônomos - principal conclusão perseguida pelo julgamento em tela e sobre a qual os votos até agora proferidos são concordes - repercutirá, em tese, na apuração das contribuições de outras entidades parafiscais posteriores a 1988, cujos recursos são obtidos de forma indireta das bases de cálculo daquelas organizações (e. g., SEBRAE)."

5. Quanto à contribuições devidas ao INCRA, também não cabe a discussão acerca da limitação, considerando ser espécie de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, o que igualmente ocorre com a contribuição ao SEBRAE, como entende a Ministra Relatora que utilizou essa contribuição para apontar o afastamento da limitação a outras contribuições parafiscais.

6. Quanto ao SENAR, SEST, SENAT e SESCOOP, por também se tratarem de contribuições destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional se aplica o mesmo raciocínio desenvolvido no Tema 1079 do STJ.

7. No tocante ao Salário-Educação verifico que o mesmo tem regras próprias, já que a Lei 9.424/96 em seu artigo 15 prevê que a alíquota de 2,5% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, aos segurados empregados, e ainda que o artigo 1 da Lei 9.766/1998 rege que a contribuição social do Salário- Educação obedecerá aos mesmos prazos e contribuições aplicados às contribuições sociais e demais importâncias devidas a seguridade social, ressalvada a competência do

FNDE. Diante disso, resta claro que para efeito de cálculo da empresa referente ao Salário-Educação, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de 20 salários mínimos.

8. Não vislumbro qualquer omissão no que tange à suspensão do presente feito, haja vista que a modulação dos efeitos da decisão do recurso repetitivo, somente afetará as empresas que "ingressaram com ação judicial e/ou protocolaram pedidos administrativos até a data do início do presente julgamento, obtendo pronunciamento (judicial ou administrativo) favorável", o que não se aplica ao presente caso, já que a decisão do juízo a quo foi de improcedência do pedido.

9. Cumpre ressaltar que, conforme assentou a Corte Especial, "consideram-se prequestionados os fundamentos adotados nas razões de apelação e desprezados no julgamento do respectivo recurso, desde que, interposto recurso especial, sejam reiterados nas contrarrazões da parte vencedora" (STJ, EAREsp 227.767/RS, Corte Especial, por unanimidade, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, julgado em 17.06.2020, D Je 2 9.06.2020).

10. Embargos declaratórios acolhidos sem efeitos infringentes.

Em seu recurso especial, alegou que a decisão recorrida violou o art. 489, § 1º e o art. 1.022, parágrafo único, II, do CPC, por não ter enfrentado tese jurídica relevante, consistente na limitação do precedente - Tema 1.079 - às contribuições ao Sistema S. Sustentou que a decisão violou o art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981, ao deixar de aplicar o limite de base de cálculo às contribuições destinadas ao INCRA e ao salário-educação. Alegou que o art. 3º do Decreto-Lei n. 2.318/1986, que revogou o limite, aplica-se apenas ao cálculo da contribuição previdenciária. Afirmou que o art. 15 da Lei n. 9.424/1996, que estabelece a base de cálculo do salário-educação, deve ser lido em conjunto com a limitação. Pediu provimento do recurso especial, para desconstituir ou reformar a decisão recorrida.

A FAZENDA NACIONAL ofereceu resposta (fls. 408-411). Sustentou que a decisão recorrida é suficiente fundamentada. Alegou que as razões de decidir no Tema 1.079 se projetam às contribuições em discussão. Pediu o desprovimento do recurso especial.

A Procuradoria-Geral da República ofereceu parecer (fls. 434-438). Opinou pela afetação ao rito dos recursos especiais repetitivos.

A CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SERVIÇOS - CNS postulou ingresso como *amicus curiae* (fls. 446-453).

A Presidência da Comissão Gestora de Precedentes e de Ações Coletivas determinou a distribuição do REsp n. 2.185.634, o REsp n. 2.187.625, o REsp n. 2.187.646 e o REsp n. 2.188.421 como representativos da controvérsia.

A CEBRASSE – CENTRAL BRASILEIRA DO SETOR DE SERVIÇOS postulou ingresso como *amicus curiae* (fls. 563-567).

O SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS - SEBRAE postulou ingresso como assistente simples ou como *amicus curiae*

(fls. 634-693). Sustentou que as razões de decidir do Tema 1.079 se aplicam às demais contribuições. Acrescentou que a contribuição ao SEBRAE foi criada na vigência da atual Constituição, tratando-se de uma contribuição de intervenção no domínio econômico, em relação à qual não foi definido teto de base de cálculo. Pediu o estabelecimento de entendimento no sentido de que o teto da base de cálculo não se aplica às demais contribuições.

A CNS, a CEBRASSE e o SEBRAE foram admitidos como *amici curiae*.

Sobreveio decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça para afetar o REsp n. 2.185.634, o REsp n. 2.187.625, o REsp n. 2.187.646 e o REsp n. 2.188.421 como representativos da controvérsia.

A Procuradoria-Geral da República ofereceu parecer. Sustentou a extensão do entendimento firmado no Tema 1.079 às contribuições ao INCRA, Salário-Educação, DPC, FAER, SENAR, SEST, SENAT, SESCOOP, SEBRAE, APEX-Brasil e ABDI. Opinou pelo desprovimento do recurso especial.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ADVOCACIA TRIBUTÁRIA - ABAT foi admitida como *amicus curiae* nos autos do REsp 2.188.421.

O SEBRAE interpôs agravo interno contra a decisão que não o admitiu como assistente.

O SERVIÇO SOCIAL DO TRANSPORTE (SEST) e o SENAT SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO TRANSPORTE (SENAT) pediram ingresso como assistentes ou como *amici curiae*.

SEST e SENAT foram admitidos apenas como *amici curiae*.

SEST e SENAT ofereceram razões escritas. Destacaram que, pelas razões de decidir do Tema 1079, a controvérsia deve ser resolvida de forma desfavorável aos contribuintes. Afirmaram não ser cabível a modulação de efeitos da decisão neste caso.

É o relatório.

VOTO

MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA (RELATORA):

Os recursos especiais REsp n. 2.185.634, REsp n. 2.187.625, REsp n. 2.187.646 e REsp n. 2.188.421 foram afetados ao rito dos recursos repetitivos, para dirimir controvérsia relativa à aplicabilidade do limite de 20 (vinte) salários mínimos à apuração da base de cálculo de contribuições para-fiscais arrecadadas por conta de terceiros, nos termos do art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981.

I - DELIMITAÇÃO DA CONTROVÉRSIA

Os processos selecionados foram propostos por empregadores, discutindo a base de cálculo das contribuições a terceiros.

A controvérsia diz respeito à aplicabilidade, à base de cálculo das contribuições parafiscais, do teto de 20 (vinte) salários mínimos, previsto no art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981.

O Decreto-Lei n. 1.861/1981, estabelecia que as contribuições arrecadadas em favor dos terceiros SENAI, SESC e SENAC incidiriam "até o limite máximo de exigência das contribuições previdenciárias, mantidas as mesmas alíquotas e contribuintes":

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

Posteriormente, a Lei n. 6.950/1981 definiu em 20 (vinte) salários mínimos o teto do salário-de-contribuição (art. 4º, *caput*) e determinou a aplicação desse limite às "contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros" (parágrafo único):

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.

O Decreto-Lei n. 2.138/1986, por sua vez, revogou o teto previsto no art. 1º do Decreto-Lei n. 1.861/1981 (art. 1º) e afirmou que a contribuição da empresa não estava sujeita ao teto previsto no art. 4º, *caput*, da Lei n. 6.950/1981 (art. 3º):

Art 1º. Mantida a cobrança, fiscalização, arrecadação e repasse às entidades beneficiárias das contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), para o Serviço Social da Indústria (SESI) e para o Serviço Social do Comércio (SESC), ficam revogados:

I - o teto limite a que se referem os artigos 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.861, de 25 de fevereiro de 1981, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.867, de 25 de março de 1981;

[...]

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.

No Tema 1.079 (REsp n. 1.898.532 e REsp n. 1.905.870, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 13/3/2024), a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça estabeleceu que o teto em questão não se aplica às contribuições devidas ao SENAI, Sesi, Sesc e Senac, fixando a seguinte tese:

- i) o art. 1º do Decreto-Lei n. 1.861/1981 (com a redação dada pelo Decreto-Lei n. 1.867/1981) determinou que as contribuições devidas ao SENAI, Sesi, Sesc e Senac passariam a incidir até o limite máximo das contribuições previdenciárias;
- ii) o art. 4º e parágrafo único, da superveniente Lei n. 6.950/1981, ao quantificar o limite máximo das contribuições previdenciárias, também definiu o teto das contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros, fixando-o em 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo vigente;
- iii) o art. 1º, I, do Decreto-Lei n. 2.318/1986, revogou expressamente a norma específica que estabelecia teto para as contribuições parafiscais devidas em favor do SENAI, Sesi, Sesc e Senac, assim como seu art. 3º aboliu explicitamente o teto para as contribuições previdenciárias; e
- iv) a partir da entrada em vigor do art. 1º, I, do Decreto-Lei n. 2.318/1986, portanto, o recolhimento das contribuições destinadas ao SENAI, Sesi, Sesc e Senac não está submetido ao limite máximo de vinte salários mínimos.

No julgado, o voto da Min. Regina Helena Costa, usou dois fundamentos, cada um suficiente para levar à conclusão adotada. Entendeu que o teto (I) não se aplicava às contribuições do empregador e aos adicionais a terceiros, por ser específico de exações que têm por base o salário-de-contribuição; (II) foi tacitamente revogado pelo Decreto-Lei n. 2.138/1986.

Sobre o primeiro fundamento, a Seção assentou que o teto era específico para as contribuições que tinham por base o salário-de-contribuição - não seria o caso das "contribuições parafiscais patronais", as quais "tinham – e ainda têm – base impositiva distinta, vale dizer, a folha salarial". Transcrevo:

v.i. Alcance normativo do parágrafo único do art. 4º da Lei n. 6.950/1981: inaplicabilidade do teto de vinte salários mínimos às contribuições parafiscais patronais

A Lei n. 6.950/1981 foi editada para alterar a Lei n. 6.332/1976, que, por sua vez, dispunha acerca de benefícios e tetos de contribuições previdenciárias.

A leitura conjunta do art. 4º da Lei n. 6.950/1976 e seu parágrafo único com o art. 5º da Lei n. 6.332/1976, revela que o escopo normativo do primeiro diploma foi estabelecer um limite para o cálculo das contribuições recolhidas pelo então INPS por conta de terceiros, e incidentes sobre o salário-de-contribuição.

Significa dizer, portanto, que a norma do parágrafo único, reverente ao comando principal encartado na cabeça do artigo, referia-se às contribuições parafiscais então recolhidas à Previdência Social, cuja base de cálculo fosse o salário-de-contribuição.

Tradicionalmente, tal grandeza servia – como ainda serve – de parâmetro econômico para o cálculo de contribuições a cargo dos segurados empregados, consoante anota Geraldo Ataliba:

Quanto à contribuição do empregado, reveste, sem dúvida alguma, o caráter genérico de exação vinculada. Porque, efetivamente, este não pode ser compelido à prestação, se não existir instituição previdenciária em funcionamento [...] Quer dizer: a exigência tributária é vinculada à existência de órgão previdenciário.

[...]

A base de cálculo do tributo está na própria importância do salário ou remuneração recebida. (Ob. cit., pp. 24-25 - destaquei)

Desse modo, a expressão "contribuições parafiscais", a que aludia o parágrafo único, remetia a várias exações, dentre as quais, conforme apontado, as contribuições vertidas pelos empregados aos Institutos e Caixas de Pensões e Aposentadorias (mais tarde, ao INPS), e aos sindicatos (antigo imposto sindical), os quais incidiam sobre o salário-de-contribuição.

Segue-se, assim, que as contribuições parafiscais patronais, vale dizer, devidas pelas empresas e destinadas aos serviços sociais autônomos, não se submetiam ao limite imposto pelo art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981, porquanto tinham – e ainda têm – base impositiva distinta, vale dizer, a folha salarial.

Sobre o segundo fundamento, o acórdão assentou que o teto foi abolido com a revogação tácita do art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981. O "art. 3º do Decreto-Lei de 1986, ao abolir a aplicação do teto, trouxe disposição posterior e contrária, e, por conseguinte, incompatível com o conteúdo do *caput* do art. 4º da Lei n. 6.950/1981". Transcrevo:

v.ii. Revogação do parágrafo único do art. 4º da Lei n. 6.950/1981

Para além da efetiva abrangência normativa do parágrafo único do art. 4º da Lei n. 6.950/1981, o painel da legislação examinada revela ainda que, por força do disposto no art. 1º do Decreto-Lei n. 1.861/1981, as contribuições para o SENAI/SESI e SENAC/SESC voltaram a se submeter ao mesmo teto aplicável às contribuições previdenciárias.

Esse, por sua vez, quantificado em vinte salários mínimos, constava do art. 4º, *caput*, da Lei n. 6.950/1981, o que indexava o recolhimento das contribuições para os apontados serviços sociais autônomos ao regramento legal da base de cálculo das exações previdenciárias.

Por seu turno, o Decreto-Lei n. 2.318/1986, além de manter a cobrança das contribuições para tais entidades e determinar, explicitamente, a revogação de disposições em contrário (art. 6º): i) revogou, de modo expresse, pelo seu art. 3º, o limite máximo para as contribuições previdenciárias fixado no *caput* do art. 4º da Lei n. 6.950/1981; e ii) ao tratar, nominalmente, desses serviços, revogou, pelo seu art. 1º, I, a regra (teto) encartada no parágrafo único do art. 4

°, vale dizer, extinguiu a extensão desse limite às contribuições parafiscais, outrora prevista no Decreto-Lei n. 1.861/1981.

Com efeito, o art. 3º do Decreto-Lei de 1986, ao abolir a aplicação do teto de vinte salários mínimos, trouxe disposição posterior e contrária, e, por conseguinte, incompatível com o conteúdo do caput do art. 4º da Lei n. 6.950/1981, dedicado a disciplinar, unicamente, o limite máximo.

Portanto, numa perspectiva sistemática, seria de lógica duvidosa admitir a coexistência da supressão do teto para as contribuições parafiscais com a preservação da limitação e do próprio parágrafo único, cujo texto, aliás, ao se reportar ao "limite a que se refere o presente artigo", evidencia a acessoriedade. Noutro giro, em meu sentir, não é legítimo, in casu, ter por revogado o dispositivo para uma finalidade, e não para outra, considerando suas vinculações, e, sobretudo, porque ambos se ancoram no elemento principal – ou na regra matriz – do caput: o limitador.

Logo, a existência ou inexistência do limite da base de cálculo das contribuições ao "Sistema S" é questão dicotômica, sem espaço para alternativas.

De fato, cuida-se de questão relacionada à técnica redacional empregada pelo legislador, que optou por dispor, no art. 1º do Decreto-Lei n. 2.318/1986, sobre a revogação da legislação anterior que impunha o teto às contribuições ao SENAI/SESI e ao SENAC/SESC, e, adiante, no art. 3º, tratar da revogação do limite da contribuição à Previdência Social, sem nada excetuar quanto ao parágrafo único, aspecto esse acertadamente capturado pelo parecer ministerial:

No caso, assim, a edição do art. 3º do DL 2.318 privou o art. 4º da Lei 6.950 de toda validade, ao nada dele ressaltar. Afinal, como nota Kelsen, mesmo quando a lei posterior se refere à anterior, não se tem aí a manutenção de pedaços de normas, mas apenas um expediente de legislação simplificada, ou seja, a forma encurtada de se editar norma por inteiro nova com conteúdo parcialmente alterado. Portanto, a falta de ressalva do parágrafo único do art. 4º fez com que desaparecesse. O teto das contribuições, ordenado pela lei velha, desapareceu com a lei nova, à falta de sua repetição: o antigo limite perdeu sua referência textual e normativa. (fl. 338e - destaquei)

Deveras, interpretação diversa atentaria, também, contra a teleologia que informou o diploma de 1986, manifestamente editado para fomentar os serviços sociais autônomos, por meio do incremento de suas receitas.

Cabe acrescentar que o exame contextualizado do Decreto-Lei n. 2.318/1986 revela a orientação que norteia todos os seus artigos, consistente em onerar o setor produtivo em favor da previdência e da assistência sociais, mediante a instituição de novas obrigações, a saber: i) o art. 1º, ao extinguir o teto das contribuições ao SENAI/SESI e ao SENAC/SESC, alargou a base de cálculo dessas exações; ii) o art. 2º, por sua vez, elevou em 2,5% a alíquota da contribuição previdenciária devida por entidades do sistema financeiro; iii) já o art. 3º, conforme anotado, aboliu o limite máximo para recolhimento da contribuição previdenciária patronal; e iv) por fim, o art. 4º criou, para as empresas e às suas expensas, a obrigação de admitir menores entre 12 e 18 anos, como medida de inclusão social e aperfeiçoamento profissional.

Nesse panorama, sob a ótica da evolução histórica e do encadeamento normativo, a finalidade visada pelo Decreto-Lei n. 2.318/1986 foi, efetivamente, a de extinguir o teto para ambas as contribuições, para as quais se buscou, em momentos da cronologia legislativa, a equivalência.

Foi apresentado voto que, por outros fundamentos, concorreu para resultado semelhante. O Min. Mauro Campbell defendeu que o teto (I) se aplicou às contribuições destinadas aos adicionais a terceiros até 1/6/1989, data da entrada em vigor do art. 5º da Medida Provisória n. 63/89 (convertido no art. 3º da Lei n. 7.787/89), que passou a estabelecer a folha de pagamento como base de cálculo dessas contribuições; (II) teve a eficácia esvaziada, mas sem revogação de sua fonte normativa base (art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981), a partir da adoção da folha de salários como base de cálculo das contribuições do empregador à previdência social (arts. 1º e 5º, da Medida Provisória n. 63/89, convertidos nos arts. 1º e 3º, da Lei n. 7.787/89, combinados com o art. 14, da Lei n. 5.890/73).

Além de chegar ao mesmo resultado, o voto do Min. Mauro Campbell propunha que a tese fosse abrangente de todas as contribuições a terceiros, conforme terceiro item de sua proposta:

3ª) O teto limite de 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no país previsto no art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/81, não se aplica para as bases de cálculo das contribuições ao SESI, SENAI, SESC, SENAC, Salário-Educação, INCRA, DPC, FAER, SEBRAE, SENAR, SEST, SENAT, SESCOOP, APEX-Brasil, ABDI e a todas as contribuições parafiscais das empresas de cuja base de cálculo não participe o conceito de "salário de contribuição".

A maioria, no entanto, preferiu não avançar na análise das contribuições arrecadadas para os demais terceiros, atendendo-se, na formulação da tese, às contribuições discutidas nos recursos representativos - SENAI, SESI, SESC e SENAC.

Portanto, os Tribunais Regionais Federais foram instados a analisar se os fundamentos determinantes da decisão do tema repetitivo se projetam às demais contribuições a terceiros. Cumprindo seu papel de interpretar a legislação e de observar os precedentes, observaram aquilo que têm por fundamentos determinantes do Tema 1.079.

Resta ao Superior Tribunal de Justiça dirimir, em grau especial e com efeitos obrigatórios, a questão federal, estabelecendo a orientação a ser observada quanto à base de cálculo das contribuições a terceiros.

As contribuições a terceiros - INCRA, salário-educação, DPC, FAER, SENAR, SEST, SENAT, SESCOOP, SEBRAE, APEX-Brasil e ABDI - têm características comuns, que permitem a análise agregada.

A contribuição ao INCRA foi criada para incidir "sobre o total dos salários pagos", como um adicional da "contribuição devida por todos os empregadores aos institutos e

caixas de aposentadoria e pensões" (art. 6º, § 4º, da Lei n. 2.613/1955). Passou a incidir "sobre a mesma base utilizada para o cálculo das contribuições de previdência" (art. 35 da Lei n. 4.863/1965), e, posteriormente, "sobre a mesma base utilizada para o cálculo das contribuições de previdência", mas "não podendo o cálculo incidir sobre importância que exceda de 10 (dez) vezes o salário-mínimo mensal de maior valor vigente no País" (art. 14 da Lei n. 5.890/1973). O teto da base de cálculo foi elevado a vinte salários mínimos pelo art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981. Portanto, segue a base de cálculo da contribuição do empregador à previdência social, atualmente o "total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma" (art. 22 da Lei n. 8.212/1991). A contribuição foi mantida em vigor pelo art. 3º do Decreto-Lei n. 1.146/1970 e sofreu mudança de alíquota pelo art. 15, II, da LC n. 11/1971. Transcrevo:

Lei n. 2.613/1955:

Art 6º É devida ao S.S.R. a contribuição de 3% (três por cento) sobre a soma paga mensalmente aos seus empregados pelas pessoas naturais ou jurídicas que exerçam as atividades industriais adiante enumeradas:

[...]

§ 4º A contribuição devida por todos os empregadores aos institutos e caixas de aposentadoria e pensões é acrescida de um adicional de 0,3% (três décimos por cento) sobre o total dos salários pagos e destinados ao Serviço Social Rural, ao qual será diretamente entregue pelos respectivos órgãos arrecadadores.

Lei n. 4.863/1965:

Art 35. A partir da vigência da presente Lei as contribuições arrecadadas pelos Institutos de Aposentadoria e Pensões das empresas que lhes são vinculadas, e destinadas a outras entidades ou fundos, serão calculadas sobre a mesma base utilizada para o cálculo das contribuições de previdência, estarão sujeitas aos mesmos limites, prazos, condições e sanções e gozarão dos mesmos privilégios a elas atribuídos, inclusive no tocante à cobrança judicial, a cargo do respectivo instituto.

Lei n. 5.890/1973

Art 14. As contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional de Previdência Social das empresas que lhes são vinculadas, e destinadas a outras entidades ou fundos, serão calculadas sobre a mesma base utilizada para o cálculo das contribuições de previdência, estarão sujeitas aos mesmos prazos, condições e sanções e gozarão dos mesmos privilégios a ele atribuídos, inclusive no tocante à cobrança judicial, não podendo o cálculo incidir sobre importância que exceda de 10 (dez) vezes o salário-mínimo mensal de maior valor vigente no País.

Decreto-Lei n. 1.146/1970:

Art 3º É mantido o adicional de 0,4% (quatro décimos por cento) a contribuição previdenciária das empresas, instituído no § 4º do artigo 6º da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955, com a modificação do artigo 35, § 2º, item VIII, da Lei número 4.863, de 29 de novembro de 1965. Vide Lei Complementar nº 11, de 1971

LC n. 11/1971:

Art. 15. Os recursos para o custeio do Programa de Assistência ao Trabalhador Rural provirão das seguintes fontes:

[...]

II - da contribuição de que trata o art. 3º do Decreto-lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, a qual fica elevada para 2,6% (dois e seis décimos por cento), cabendo 2,4% (dois e quatro décimos por cento) ao FUNRURAL.

Lei n. 8.212/1991:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei n. 9.876/1999)

A contribuição ao salário-educação atualmente tem por base de cálculo 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", na forma do art. 15, da Lei n. 9.424/1996:

Art 15. O Salário-Educação, previsto no art. 212, § 5º, da Constituição Federal e devido pelas empresas, na forma em que vier a ser disposto em regulamento, é calculado com base na alíquota 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.

Em termos históricos, o salário-educação foi criado pela Lei n. 4.440/1964, que previa um cálculo atuarial para apuração de seu valor:

Art. 1º é instituído o salário-educação devido pelas empresas vinculadas à Previdência Social, representado pela importância correspondente ao custo do ensino primário dos filhos dos seus empregados em idade de escolarização obrigatória e destinado a suplementar as despesas públicas com a educação elementar.

Art. 2º O custo atuarial do ensino primário, para os efeitos do artigo 1º desta lei, será calculado sob a forma de quota percentual, com base no salário-mínimo local, arredondando este para múltiplo de mil seguinte.

Art. 3º O salário-educação será estipulado pelo sistema de compensação do custo atuarial, cabendo a todas as empresas recolher, para esse fim, ao Instituto ou Instituições de Aposentadoria e Pensões a que estiverem

vinculados. Em relação a cada empregado, qualquer que seja o seu estado civil e o número de seus filhos, a contribuição que for fixada em correspondência com o valor da quota percentual referida no art. 2º.

§ 1º A contribuição de que trata este artigo corresponderá a percentagem incidente sobre o valor do salário-mínimo multiplicado pelo número total de empregados da empresa, observados os mesmos prazos de reconhecimento, sanções administrativas e penais e demais dados estabelecidos com relação às contribuições destinadas ao custeio da Previdência Social.

De forma semelhante à contribuição ao INCRA, passou a incidir "sobre a mesma base utilizada para o cálculo das contribuições de previdência" (art. 35 da Lei n. 4.863/1965), e, posteriormente, "sobre a mesma base utilizada para o cálculo das contribuições de previdência", mas "não podendo o cálculo incidir sobre importância que exceda de 10 (dez) vezes o salário-mínimo mensal de maior valor vigente no País" (art. 14 da Lei n. 5.890/1973).

O teto contributivo foi afastado, adotada a apuração "com base em alíquota incidente sobre a folha do salário de contribuição", mas sem aplicação da "limitação da base de cálculo da contribuição", prevista no art. 14 da Lei n. 5.890/1973, por força do Decreto-Lei 1.422/1975:

Art. 1º - O salário-educação, previsto no Art.178 da Constituição, será calculado com base em alíquota incidente sobre a folha do salário de contribuição, como definido no Art. 76 da Lei número 3.807, de 26 de agosto de 1960, com as modificações introduzidas pelo Decreto-Lei número 66, de 21 de novembro de 1966, e pela Lei número 5.890, de 8 de junho de 1973, não se aplicando ao salário-educação o disposto no Art. 14, "in fine", dessa Lei, relativo à limitação da base de cálculo da contribuição.

A contribuição à Diretoria de Portos e Costas do Ministério da Marinha - DPC tem a mesma base de cálculo das contribuições ao SESI, SENAI e SESC, tendo a lei modificado o destino da arrecadação (art. 1º, da Lei n. 5.461/1968):

Art. 1º As contribuições de que tratam o art. 1º do Decreto-lei número 6.246, de 5 de fevereiro de 1944, e o art. 23 da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966, arrecadadas das empresas particulares, estatais, de economia mista e autárquicas, quer federais, estaduais ou municipais, de navegação marítima, fluvial ou lacustre; de serviços portuários; de dragagem e de administração e exploração de portos, serão destinadas à aplicação nas atividades ligadas ao ensino profissional marítimo, a cargo da Diretoria de Portos e Costas do Ministério da Marinha, de acordo com a Lei nº 1.658, de 4 de agosto de 1952.

A contribuição ao Fundo Aeroviário tem a mesma base de cálculo das contribuições ao SESI, SENAI, SESC, tendo a lei apenas modificado o destino da arrecadação (art. 1º do Decreto-Lei n. 1.305/1974):

Art. 1º As contribuições de que tratam o artigo 1º, do Decreto-lei nº 6.246, de 5 de fevereiro de 1944, e o artigo 24, da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966, na remuneração decorrente do Decreto-lei nº 20, de 14 de setembro de 1966, arrecadadas das empresas privadas, públicas, de economia mista e autárquicas, quer federais, estaduais ou municipais, de transporte aéreo regular, não regular, de táxi aéreo e de serviços aéreos especializados; de telecomunicações aeronáuticas; de implantação, administração, operação e exploração da infra-estrutura aeroportuária, e de serviços auxiliares; de fabricação, reparos e manutenção, ou de representação, de aeronaves, suas peças e acessórios, e de equipamentos aeronáuticos, serão destinadas à aplicação nas atividades ligadas ao ensino profissional aeronáutico de tripulantes, técnicos e especialistas civis, para os serviços de apoio à proteção à navegação aérea a infra-estrutura aeronáutica e a Aviação Civil em geral, a cargo do Ministério da Aeronáutica, de acordo com os incisos III e IV do parágrafo único, do artigo 63, do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, alterado pelos Decretos-leis nºs 900 de 29 de setembro de 1969, e 991, de 21 de outubro de 1969.

A contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR tem por base de cálculo "o montante da remuneração paga a todos os empregados pelas pessoas jurídicas de direito privado, ou a elas equiparadas", que exerçam determinadas atividades, e observa a "não cumulatividade" com as contribuições ao SESI, SENAI, SESC (art. 3º, I, § 1º, da Lei n. 8.315/1991) :

Art. 3º Constituem rendas do Senar:

I - contribuição mensal compulsória, a ser recolhida à Previdência Social, de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados pelas pessoas jurídicas de direito privado, ou a elas equiparadas, que exerçam atividades:

- a) agroindustriais;
- b) agropecuárias;
- c) extrativistas vegetais e animais;
- d) cooperativistas rurais;
- e) sindicais patronais rurais;

§ 1º A incidência da contribuição a que se refere o inciso I deste artigo não será cumulativa com as contribuições destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (Senac), prevalecendo em favor daquele ao qual os seus empregados são beneficiários diretos.

As contribuições ao Serviço Social do Transporte - SEST e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT têm a mesma base de cálculo das contribuições ao SESI e SENAI, SESC, tendo a lei apenas modificado o destino da arrecadação (art. 7º, I, e §§ 1º e 2º, da Lei n. 8.706/1993):

Art. 7º As rendas para manutenção do Sest e do Senat, a partir de 1º de janeiro de 1994, serão compostas:

I - pelas atuais contribuições compulsórias das empresas de transporte rodoviário, calculadas sobre o montante da remuneração paga pelos estabelecimentos contribuintes a todos os seus empregados e recolhidas pelo Instituto Nacional de Seguridade Social, em favor do Serviço Social da Indústria - SESI, e do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, que passarão a ser recolhidas em favor do Serviço Social do Transporte - SEST e do Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT, respectivamente;

[...]

§ 1º A arrecadação e fiscalização das contribuições previstas nos incisos I e II deste artigo serão feitas pela Previdência Social, podendo, ainda, ser recolhidas diretamente ao SEST e ao SENAT, através de convênios.

§ 2º As contribuições a que se referem os incisos I e II deste artigo ficam sujeitas às mesmas condições, prazos, sanções e privilégios, inclusive no que se refere à cobrança judicial, aplicáveis às contribuições para a Seguridade Social arrecadadas pelo INSS.

A contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo - SESCOOP tem por base de cálculo "o montante da remuneração paga a todos os empregados pelas cooperativas", e é instituída "em substituição" às contribuições ao SENAI, SESI, SENAC, SESC, SENAT, SEST e SENAR (art. 8º, § 3º, da Lei n. 8.029/1990, na redação dada pelo art. 12, da Lei n. 10.668/2003):

Art. 10. Constituem receitas do SESCOOP:

I - contribuição mensal compulsória, a ser recolhida, a partir de 1º de janeiro de 1999, pela Previdência Social, de dois vírgula cinco por cento sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados pelas cooperativas;

II - doações e legados;

III - subvenções voluntárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

IV - rendas oriundas de prestação de serviços, da alienação ou da locação de seus bens;

V - receitas operacionais;

VI - penas pecuniárias.

§ 1º A contribuição referida no inciso I deste artigo será recolhida pela Previdência Social, aplicando-se-lhe as mesmas condições, prazos, sanções e privilégios, inclusive no que se refere à cobrança judicial, aplicáveis às contribuições para a Seguridade Social, sendo o seu produto posto à disposição do SESCOOP.

§ 2º A referida contribuição é instituída em substituição às contribuições, de mesma espécie, devidas e recolhidas pelas sociedades cooperativas e, até 31 de dezembro de 1998, destinadas ao:

I - Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI;

II - Serviço Social da Indústria - SESI;

III - Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC;

IV - Serviço Social do Comércio - SESC;

V - Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT;

VI - Serviço Social do Transporte - SEST;

VII - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR.

§ 3º A partir de 1º de janeiro de 1999, as cooperativas ficam desobrigadas de recolhimento de contribuições às entidades mencionadas no § 2º, excetuadas aquelas de competência até o mês de dezembro de 1998 e os respectivos encargos, multas e juros.

As contribuições ao Serviço Brasileiro de Apoio às Pequenas e Médias Empresas - SEBRAE, ao Serviço Social Autônomo Agência de Promoção de Exportações do Brasil - APEX-Brasil e ao Serviço Social Autônomo Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial - ABDI têm a mesma base de cálculo das contribuições ao SESI, SENAI e SESC, tendo a lei estabelecido uma alíquota adicional destinada a esses serviços (art. 8º, § 3º, da Lei n. 8.029/1990, com redação dada pela Lei n. 11.080/2004):

Art. 8º É o Poder Executivo autorizado a desvincular, da Administração Pública Federal, o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa - CEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo.

§ 3 Para atender à execução das políticas de apoio às micro e às pequenas empresas, de promoção de exportações e de desenvolvimento industrial, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei no 2.318, de 30 de dezembro de 1986, de:

a) um décimo por cento no exercício de 1991;

b) dois décimos por cento em 1992; e

c) três décimos por cento a partir de 1993.

Portanto, é possível agrupar as bases de cálculo segundo as características das normas de criação. Um grupo tem a mesma base das contribuições ao SESI, SENAI e SESC, sendo uma mera destinação diversa da arrecadação - DPC, FAER, SEST e SENAT. Outro grupo tem a mesma base de cálculo das contribuições ao SESI, SENAI e SESC, sendo uma alíquota adicional sobre ela incidente - SEBRAE, APEX e ABDI. Um terceiro tem a base de cálculo legalmente estabelecida em uma grandeza correspondente à folha de salários ("total das remunerações" ou "montante da remuneração") - salário-educação, SENAR e SESCOOP. E um quarto, teria a base de cálculo legalmente definida como a mesma da contribuição do empregador - INCRA.

Todas essas contribuições são administradas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (art. 3º da Lei n. 11.457/2007):

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

§ 1º A retribuição pelas serviços referidos no **caput** deste artigo será de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do montante arrecadado, salvo percentual diverso estabelecido em lei específica.

§ 2º O disposto no caput deste artigo abrangerá exclusivamente contribuições cuja base de cálculo seja a mesma das que incidem sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do Regime Geral de Previdência Social ou instituídas sobre outras bases a título de substituição. § 3º As contribuições de que trata o **caput** deste artigo sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios daquelas referidas no art. 2º desta Lei, inclusive no que diz respeito à cobrança judicial.

§ 4º A remuneração de que trata o § 1º deste artigo será creditada ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - FUNDAF, instituído pela Decreto-Lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975.

§ 5º Durante a vigência da isenção pela atendimento cumulativo aos requisitos constantes dos incisos I a V do caput do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, deferida pela Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, pela Secretaria da Receita Previdenciária ou pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não são devidas pela entidade beneficente de assistência social as contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos.

§ 6º Equiparam-se a contribuições de terceiros, para fins desta Lei, as destinadas ao Fundo Aeroviário - FA, à Diretoria de Portos e Costas do Comando da Marinha - DPC e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA e a do salário-educação.

Em caso de inadimplemento, o crédito é cobrado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, após inscrição em Dívida Ativa da União (arts. 16 e 23 da Lei n. 11.457/2007) :

Art. 16. A partir do 1º (primeiro) dia do 2º (segundo) mês subsequente ao da pu
Art. 23. Compete à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a representação judicial na cobrança de créditos de qualquer natureza inscritos em Dívida Ativa da União.

Contrariamente à limitação da base de cálculo a 20 (vinte) salários mínimos, são invocadas teses fundadas na evolução da legislação.

Os fundamentos empregados nos julgamentos que fundaram o Tema 1.079 indicam que o teto da base de cálculo nunca incidiu, ou não mais se aplica. De acordo com o voto da Min. Regina Helena Costa, o salário de contribuição não é mencionado pela legislação como base de cálculo das contribuições em questão. Além disso, o art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981, estaria tacitamente revogado, a partir da vigência do Decreto-Lei n. 2.138/1986. De acordo com o voto do Min. Mauro Campbell, a aplicação do teto às contribuições parafiscais a terceiros foi afastada a partir da adoção da folha de salários como base de cálculo das contribuições do empregador à previdência social (arts. 1º e 5º, da Medida Provisória n. 63/89, convertidos nos arts. 1º e 3º, da Lei n. 7.787/89, combinados com o art. 14, da Lei n. 5.890/73).

Sobre as contribuições que adotam a mesma base das contribuições ao SESI, SENAI e SESC, se imporia a mesma *ratio decidendi* do Tema 1.079. Naquele julgamento, o teto para a base de cálculo foi afastado em relação a essas contribuições. Possivelmente, a mesma conclusão seria aplicável.

Para as contribuições criadas com base na folha de salários ou em grandeza semelhante, a aplicação do teto contributivo seria de difícil justificativa. Várias das contribuições foram criadas na vigência da atual Constituição - SENAR, SEST, SENAT, SESCOOP, SEBRAE, APEX, ABDI -, como adicional à contribuição para o financiamento da seguridade social cujo competência é prevista no inciso I do art. 195. A Constituição prevê a criação de contribuições previdenciárias tendo por base de cálculo a "folha de salários" (redação original) ou a "folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício" (redação dada pela EC n. 20/1998). De acordo com essa lógica, elas deveriam seguir a base impositiva mencionada na Constituição, sem a limitação ou vinculação ao salário de contribuição.

A contribuição ao salário-educação, muito embora criado antes da Constituição, sofreu reformas em sua legislação de regência. Assim, eventual discussão sobre a aplicabilidade do teto pode ter sido superada.

A contribuição ao INCRA observaria a mesma base de cálculo da contribuição ao empregador (art. 35 da Lei n. 4.863/1965). Desde a Medida Provisória n. 63/1989, convertida na Lei n. 7.787/1989, a base de cálculo dessas contribuições não é o salário-de-contribuição. Adotam-se grandezas como a "folha de salários" ou o "total das remunerações". Assim, a aplicação do teto a essa contribuição já estaria superada pela modificação normativa.

Os contribuintes, de seu lado, sustentam que o parágrafo único do art. 4º, da Lei n. 6.950/1981, que estabeleceu em 20 (vinte) salários mínimos o teto do salário-de-contribuição, nunca foi revogado. Assim, esse dispositivo se manteria como um limite para a base de cálculo das contribuições a terceiros. De forma especial, defendem que as contribuições ao INCRA e ao salário-educação, por serem anteriores à limitação, seguem por ela regidas.

Portanto, há uma controvérsia jurídica relevante, assim delimitada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça:

Definir se o teto de 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo vigente no país previsto no art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981, se aplica às bases de cálculo das contribuições ao INCRA, salário-educação, DPC, FAER, SENAR, SEST, SENAT, SESCOOP, SEBRAE, APEX-Brasil e ABDI.

II - FUNDAMENTOS

Os fundamentos determinantes do precedente formado no julgamento do Tema 1.079 orientam a resolução da presente questão federal (REsp n. 1.898.532 e REsp n. 1.905.870, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 13/3/2024).

Projetando-se a motivação daquele julgado, que afastou a aplicação do teto à base de cálculo das contribuições devidas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC, concluiu-se que o limite tampouco se aplica às contribuições ao INCRA, salário-educação, DPC, FAER, SENAR, SEST, SENAT, SESCOOP, SEBRAE, APEX-Brasil e ABDI.

Como afirmado, é possível agrupar as bases de cálculo dessas contribuições segundo as características das normas de criação. O primeiro grupo tem a mesma base das contribuições ao SESI, SENAI e SESC, sendo uma mera destinação diversa da arrecadação - DPC, FAER, SEST e SENAT. O segundo tem a mesma base de cálculo das contribuições ao SESI, SENAI e SESC, sendo uma alíquota adicional sobre ela incidente - SEBRAE, APEX e ABDI. O terceiro tem a base de cálculo legalmente estabelecida em uma grandeza correspondente à folha de salários ("total das remunerações" ou "montante da remuneração") - salário-educação, SENAR e SESCOOP. E o quarto, teria a base de cálculo legalmente definida como a mesma da contribuição do empregador - INCRA.

Passo a analisar a situação de cada um desses grupos.

1 Destinatário diverso da arrecadação - DPC, FAER, SEST e SENAT

As contribuições ao DPC, FAER, SEST e SENAT são uma mera destinação diversa da arrecadação e tem a mesma base de cálculo das contribuições ao SESI, SENAI e SESC.

É infrequente que uma norma jurídica "na plenitude de sua inteireza lógica" seja elaborada "a partir da redação de um único artigo de qualquer documento jurídico-positivo", sendo comum que a atividade interpretativa imponha que se saia "à busca de outros enunciados, muitas vezes em diplomas bem diferentes daqueles que examina, para montar uma única regra do conjunto" (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 11. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 23). Portanto, a dispersão do texto em mais de um diploma é comum e em nada afeta a construção da regra jurídica.

A regra-matriz de incidência tributária, ou hipótese de incidência tributária é a "descrição legislativa de um fato que, uma vez acontecido, enseja o nascimento da obrigação tributária principal", ou seja, "uma situação fática, apontada pela lei, como apta a deflagrar o surgimento da obrigação de pagar tributo" (COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2025. fls. 196). A lei é "indicativa de todos os aspectos da situação fática, cuja ocorrência *in concreto* é necessária e suficiente para deflagrar efeitos tributários" (COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2025. fls. 197).

A regra-matriz de incidência contém um "descriptor", ou "antecedente" e um "prescritor", ou "consequente". O antecedente traz "diretrizes para identificação de eventos de portadores expressão econômica" (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 11. ed. São Paulo: Noeses, 2021. pp. 116) e "descreve o fato, apontando as coordenadas de espaço e tempo de sua ocorrência" (COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2025. fls. 197). Ele traz "um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial) (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 11. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 116). O consequente "prescreve uma relação jurídica dela decorrente, indicando seus sujeitos, bem como seu objeto" (COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2025. fls. 197) e nele "toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)" (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 11. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 116).

Em relação a essas quatro contribuições, a legislação de regência define que (a) as contribuições já existentes (SESI, SENAI e SESC) (b) terão novo destinatário da arrecadação (c) quando arrecadadas de contribuintes dedicados a determinadas atividades econômicas.

Assim, a lei que instituiu a contribuição à Diretoria de Portos e Costas do Ministério da Marinha - DPC afirma que "as contribuições de que tratam o art. 1º do Decreto-lei número 6.246, de 5 de fevereiro de 1944, e o art. 23 da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966 [...], serão destinadas à aplicação nas atividades ligadas ao ensino profissional marítimo, a cargo da Diretoria de Portos e Costas do Ministério da Marinha", quando arrecadadas de empresas "de navegação marítima, fluvial ou lacustre; de serviços portuários; de dragagem e de administração e exploração de portos" (art. 1º, da Lei n. 5.461/1968).

De forma idêntica, a lei que instituiu a contribuição ao Fundo Aeroviário - FAER afirma que "as contribuições de que tratam o artigo 1º, do Decreto-lei nº 6.246, de 5 de fevereiro de 1944, e o artigo 24, da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966, na remuneração decorrente do Decreto-lei nº 20, de 14 de setembro de 1966 [...], serão destinadas à aplicação nas atividades ligadas ao ensino profissional aeronáutico de tripulantes, técnicos e especialistas civis, para os serviços de apoio a proteção à navegação aérea a infra-estrutura aeronáutica e a Aviação Civil em geral, a cargo do Ministério da Aeronáutica", quando arrecadadas de empresas "de transporte aéreo regular, não regular, de táxi aéreo e de serviços aéreos especializados; de telecomunicações aeronáuticas; de implantação, administração, operação e exploração da infra-estrutura aeroportuária, e de serviços auxiliares; de fabricação, reparos e manutenção, ou de representação, de aeronaves, suas peças e acessórios, e de equipamentos aeronáuticos"(art. 1º, da Lei n. 5.461/1968) .

Com redação um pouco diversa, mas idêntica estrutura, a lei que instituiu as contribuições ao Serviço Social do Transporte - SEST e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT afirma que as "atuais contribuições compulsórias [...] recolhidas pelo Instituto Nacional de Seguridade Social, em favor do Serviço Social da Indústria - SESI, e do

Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, [...] passarão a ser recolhidas em favor do Serviço Social do Transporte - SEST e do Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT" e comporão "as rendas para manutenção do Sest e do Senat" quando arrecadadas "das empresas de transporte rodoviário" (art. 7º, I, e §§ 1º e 2º, da Lei n. 8.706/1993).

Nesses três casos, a lei remete a outros diplomas normativos, os quais definem a hipótese de incidência tributária, em seu antecedente e consequente. Os antecedentes da hipótese de incidência tributária (aspectos material, temporal e espacial) e as consequências jurídicas (sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota) são definidos não na norma que instituiu essas contribuições, mas em outra norma, à qual é feita referência.

A regra matriz de incidência pode ser obtida mediante remissão a outros diplomas legislativos, conforme afirmado. É nas normas de regência das contribuições referidas que se encontram seus antecedentes e consequentes.

Anoto, muito embora não seja essencial à resolução desta controvérsia, que a destinação das contribuições nem sequer é encarada como tributária. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, vê a "transferência de receita corrente" para os terceiros como uma "espécie de subvenção econômica", sendo os terceiros pessoas "estranhas à relação jurídico-tributária" (REsp n. 1.619.954, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 13/12/2023). Essa questão está sendo debatida sob o rito dos recursos especiais repetitivos (Tema 1.275, REsp n. 2.170.092 e REsp n. 2.170.082, Rel. Min. Marco Aurelio Bellizze). De qualquer forma, não vislumbro influência daquela discussão no presente julgado - o relevante aqui é a definição da base de cálculo por meio de fontes normativas interpretadas na forma estabelecida no Tema 1.079 do STJ.

O que se tem, portanto, é uma modificação apenas do destinatário da arrecadação. As consequências tributárias são as mesmas definidas em relação às contribuições ao SESI, SENAI e SESC.

Portanto, a base de cálculo das contribuições ao SESI, SENAI e SESC é a mesma das contribuições ao DPC, FAER, SEST e SENAT.

Conforme orientação do STJ no Tema 1.079, o teto de vinte salários mínimos da base de cálculo previsto no art. 4º e parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981, não se aplica às base de cálculo das contribuições devidas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC.

Logo, como a base de cálculo das contribuições DPC, FAER, SEST e SENAT é a mesma, o teto tampouco se aplica.

2 Adicional de alíquota

As contribuições ao SEBRAE, APEX e ABDI têm a mesma base de cálculo das contribuições ao SESI, SENAI e SESC, incidindo sobre ela como uma alíquota adicional.

A regra-matriz de incidência dessas contribuições está dispersa em mais de um diploma legal.

A legislação que cria essas três contribuições afirma que (a) as contribuições já existentes (SESI, SENAI e SESC) (b) passam a ter adicional de alíquota (c) para o destinatário da arrecadação especificado.

Assim, a lei que instituiu as contribuições ao SEBRAE, APEX e ABDI afirma que "às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei no 2.318, de 30 de dezembro de 1986" é "instituído adicional" destinado "para atender à execução das políticas de apoio às micro e às pequenas empresas, de promoção de exportações e de desenvolvimento industrial" (art. 8º, § 3º, da Lei n. 8.029/1990, com redação dada pela Lei n. 11.080/2004) .

Ou seja, os antecedentes da hipótese de incidência tributária (aspectos material, temporal e espacial) são definidos não na norma que instituiu essas contribuições, mas em outra norma, à qual é feita referência. Os consequentes (sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota) também são definidos na norma referida, salvo a alíquota adicional, que é prevista na lei de criação. A arrecadação decorrente desse adicional é destinada para as finalidades da lei de criação.

Portanto, a base de cálculo é a mesma das contribuições ao SESI, SENAI e SESC. É por referência à legislação de regência dessas contribuições que a base de cálculo é definida. Dessa forma, a base de cálculo das contribuições ao SESI, SENAI e SESC é a mesma base de cálculo das contribuições ao SEBRAE, APEX e ABDI.

Conforme orientação do STJ no Tema 1.079, o teto de vinte salários mínimos da base de cálculo previsto no art. 4º e parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981, não se aplica às base de cálculo das contribuições devidas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC.

Logo, como a base de cálculo das contribuições ao SEBRAE, APEX e ABDI é a mesma, o teto tampouco se aplica.

3 Base de cálculo dada pela lei de regência - salário-educação, SENAR e SESCOOP

As contribuições ao salário-educação, SENAR e SESCOOP têm a base de cálculo dada pelas próprias leis de regência destas contribuições, sem se valer de referência à legislação de outros tributos.

Neste caso, não se remete à legislação de regência das contribuições tratadas no Tema 1.079. É a própria lei de criação e regência das contribuições ao salário-educação, SENAR e SESCOOP que define a base de cálculo.

As leis de regência usam grandezas correspondentes à folha de salários ("total das remunerações" ou "montante da remuneração").

Assim, a contribuição ao salário-educação tem por base de cálculo 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" (art. 15, da Lei n. 9.424/1996).

De forma semelhante, a contribuição ao SENAR tem por base de cálculo "o montante da remuneração paga a todos os empregados" (art. 3º, I, § 1º, da Lei n. 8.315/1991).

A mesma base é adotada para a contribuição ao SESCOOP, "o montante da remuneração paga a todos os empregados pelas cooperativas" (art. 8º, § 3º, da Lei n. 8.029/1990, na redação dada pelo art. 12, da Lei n. 10.668/2003).

Ou seja, nesses três casos, a legislação de regência definiu a base de cálculo, sem adotar teto.

As três leis são também supervenientes à Lei n. 6.950/1981, que tratava do teto da base de cálculo, e a ela não fazem referência.

Além de tudo, essas contribuições seguem a base de cálculo prevista no art. 195, I, da Constituição Federal, sem a limitação ou vinculação ao salário de contribuição. Elas são tratadas como adicional à contribuição para o financiamento da seguridade social, cuja competência é prevista no inciso I do art. 195, o qual prevê a criação de contribuições previdenciárias tendo por base de cálculo a "folha de salários" (redação original) ou a "folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício" (redação dada pela EC n. 20/1998). Da mesma forma que a contribuição previdenciária, não há teto estipulado para esses tributos.

Das três contribuições desse grupo, apenas a contribuição ao salário-educação foi criada antes da Constituição. No entanto, sua regência foi objeto de reforma legislativa, passando a ser integralmente prevista pela Lei n. 9.424/1996. Assim, a reforma legislativa supera a discussão sobre a aplicabilidade do teto.

No período anterior à Lei n. 9.424/1996, seria aplicável, *mutatis mutandis*, ao salário-educação, a discussão que passará a ser feita em relação à contribuição ao INCRA.

Por fim, ainda que a regência em legislação própria, superveniente à Lei n. 6.950/1981 e à Constituição Federal, não fosse argumento suficiente para afastar a aplicação do teto de base de cálculo, também o precedente a afastaria. Conforme orientação do STJ no Tema 1.079, o teto de vinte salários mínimos da base de cálculo previsto no art. 4º e parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981 foi revogado, ou ao menos é inaplicável.

Dessa forma, o teto da base de cálculo não se aplica às contribuições ao salário-educação, SENAR e SESCOOP.

4 Base de cálculo igual à contribuição do empregador - INCRA

Por fim, a contribuição ao INCRA tem a base de cálculo legalmente definida como a mesma da contribuição do empregador.

A discussão travada no Tema 1.079 se aplica à contribuição ao INCRA, visto que ela esteve sujeita ao teto previsto no art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981.

A contribuição ao INCRA tem a mesma base de cálculo da contribuição previdenciária do empregador. Previu a legislação que ela incide "sobre a mesma base utilizada

para o cálculo das contribuições de previdência", como ocorria com a generalidade das "contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional de Previdência Social das empresas que lhes são vinculadas, e destinadas a outras entidades ou fundos" (art. 14 da Lei n. 5.890/1973).

A base de cálculo esteve sujeita ao teto de vinte salários mínimos - art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981. Antes dele, a base de cálculo era limitada a dez salários mínimos - "não podendo o cálculo incidir sobre importância que exceda de 10 (dez) vezes o salário-mínimo mensal de maior valor vigente no País" (art. 14 da Lei n. 5.890/1973). O limite de dez salários mínimos foi tacitamente revogado pelo art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981, que previu que para a generalidade das "contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros", 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".

O Decreto-Lei n. 2.138/1986 passou a prever que a contribuição da empresa não estava sujeita ao teto de vinte salários mínimos de base de cálculo previsto na Lei n. 6.950/1981 (art. 3º).

De acordo com o entendimento adotado no Tema 1.079, o Decreto-Lei n. 2.138/1986 revogou tacitamente o limite previsto no art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981. O "art. 3º do Decreto-Lei de 1986, ao abolir a aplicação do teto, trouxe disposição posterior e contrária, e, por conseguinte, incompatível com o conteúdo do *caput* do art. 4º da Lei n. 6.950/1981" - voto da Min. Regina Helena da Costa.

Chegando a resultado similar, o voto do Min. Mauro Campbell no Tema 1.079 defendeu que o teto teve a eficácia esvaziada, mas sem revogação de sua fonte normativa base (art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981), a partir da adoção da folha de salários como base de cálculo das contribuições do empregador à previdência social (arts. 1º e 5º, da Medida Provisória n. 63/89, convertidos nos arts. 1º e 3º, da Lei n. 7.787/89, combinados com o art. 14, da Lei n. 5.890/73). De acordo com essa leitura, não teria sido o Decreto-Lei n. 2.138/1986, mas a superveniente modificação da base de cálculo da contribuição, que deixou de ser o salário-de-contribuição para se tornar a folha de salários, em afinação com o art. 195, I, da CF, que afastou o teto contributivo.

Qualquer um desses fundamentos leva à inaplicabilidade do teto de base de cálculo à contribuição ao INCRA.

Portanto, a contribuição ao INCRA não se sujeita ao teto de base de cálculo previsto no art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981.

Em síntese, o teto de base de cálculo não se aplica a nenhuma das contribuições analisadas.

III - TESE REPETITIVA

Proponho a adoção da seguinte tese repetitiva:

A base de cálculo das contribuições ao INCRA, salário-educação, DPC, FAER, SENAR, SEST, SENAT, SESCOOP, SEBRAE, APEX-Brasil e ABDI não é limitada a 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo vigente no país (art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981).

IV - MODULAÇÃO DE EFEITOS

O art. 927, § 3º, do CPC, dispõe que “pode haver modulação dos efeitos” da decisão em caso de “alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos”, no “interesse social e no da segurança jurídica”.

A modulação dos efeitos da decisão possui natureza excepcional e deve ser realizada quando há mudança na orientação jurisprudencial consolidada.

Não há, neste momento, "jurisprudência dominante" afirmando a aplicabilidade do teto da base de cálculo às contribuições em questão. Pelo contrário, a orientação desfavorável aos contribuintes estabelecida no julgamento do Tema 1.079 do STJ passou a ser extrapolada, pelos Tribunais Regionais Federais, às contribuições em análise. Os recursos especiais representativos da controvérsia foram interpostos pelos contribuintes, em razão da rejeição de seu pedido em apelação.

Portanto, não há razão para que a presente decisão tenha efeitos apenas para o futuro.

Uma discussão mais relevante é sobre a possibilidade de adotar o mesmo marco de modulação do Tema 1.079 do STJ, espelhando aquela decisão. Daquela feita, manteve-se a adoção do entendimento favorável aos contribuintes, "até a publicação do acórdão" (2/5/2024), mas "tão-só com relação às empresas que ingressaram com ação judicial e/ou protocolaram pedidos administrativos até a data do início do presente julgamento, obtendo pronunciamento (judicial ou administrativo) favorável".

Não haveria razão para cogitar da aplicação da modulação às contribuições ao salário-educação, SENAR e SESCOOP, que têm a base de cálculo prevista pela própria lei de regência da contribuição.

Já as contribuições ao DPC, FAER, SENAR, SEST, SENAT, SEBRAE, APEX e ABDI adotam, mediante referência legislativa, a base de cálculo das contribuições SENAI, SESI, SESC e SENAC. A contribuição ao INCRA, por sua vez, passa por conflito interpretativo bastante semelhante àquele que ensejou o Tema 1.079.

Mesmo em relação a essas, no entanto, tenho que não é o caso de adotar a modulação. Não há jurisprudência sólida favorável aos contribuintes específica para esses tributos. Assim, ainda que existam semelhanças de fundamento jurídico para a contestação, a segurança jurídica não recomenda que se espelhe a modulação do Tema 1.079.

Assim, não é cabível a modulação dos efeitos desta decisão.

V - CASO CONCRETO

O recurso especial foi interposto por contribuinte contra a decisão que rejeitou o pedido.

A admissibilidade do recurso foi analisada e afirmada no acórdão de afetação.

No mérito, o recurso especial não merece acolhida.

A decisão antecedente está em conformidade com o preconizado neste voto.

VI - CONCLUSÃO

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial.

Não cabe a condenação ao pagamento de honorários advocatícios (art. 25 da Lei n. 12.016/2009) .

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2024/0466210-3

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.187.625 / RJ

Número Origem: 50029784420204025116

PAUTA: 11/02/2026

JULGADO: 11/02/2026

Relatora

Exma. Sra. Ministra **MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : INTEGRAR - CONSTRUCAO & MONTAGEM
ADVOGADOS : FERNANDA NOGUEIRA LEMOS - SP458720
ROSILENE RAMOS DO ROSARIO - SP465620
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
INTERES. : SERV BRASILEIRO DE APOIO AS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS -
"AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : THIAGO LUIZ ISACKSSON D'ALBUQUERQUE - DF020792
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DE SERVICOS - CNS - "AMICUS
CURIAE"
ADVOGADOS : RICARDO OLIVEIRA GODOI - SP143250
SAUL TOURINHO LEAL - DF022941
ALEXANDER GUSTAVO LOPES DE FRANÇA - SP246222
ADVOGADA : AMANDA MELLEIRO DE CASTRO HOLL - SP267832
INTERES. : CEBRASSE - CENTRAL BRASILEIRA DO SETOR DE SERVICOS -
"AMICUS CURIAE"
ADVOGADO : DIOGO TELLES AKASHI - SP207534
ADVOGADA : CINTHIA BENVENUTO DE CARVALHO FERREIRA - SP286493
ADVOGADOS : DANIELLE CHINELLATO - SP329967
MARCO ANTONIO INNOCENTI - SP130329
INTERES. : SEST SERVIÇO SOCIAL DO TRANSPORTE - "AMICUS CURIAE"
INTERES. : SENAT SERVICO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO TRANSPORTE
- "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA - MG076640
LIVIA CAMPOS DANTAS NEMES - DF038598

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Previdenciárias - Contribuição sobre a folha de salários

SUSTENTAÇÃO ORAL

Proferiram sustentação oral as Dras. ROSILENE RAMOS DO ROSARIO, pela parte RECORRENTE: INTEGRAR - CONSTRUCAO & MONTAGEM e CINTHIA BENVENUTO DE CARVALHO FERREIRA, pela parte INTERES.: CEBRASSE - CENTRAL BRASILEIRA DO SETOR DE SERVICOS.

Assistiram ao julgamento os Drs. SARA MENDES CARCARÁ, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL e ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, pelas partes INTERES.: SEST SERVIÇO SOCIAL DO TRANSPORTE e SENAT SERVICO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO TRANSPORTE.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2024/0466210-3

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.187.625 / RJ

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Primeira Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Foi aprovada, por unanimidade, a seguinte tese jurídica no tema repetitivo 1390:

A base de cálculo das contribuições ao INCRA, salário-educação, DPC, FAER, SENAR, SEST, SENAT, SESCOOP, SEBRAE, APEX-Brasil e ABDI não é limitada a 20(vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no país (art. 4º, parágrafo único, da Lei n. 6.950/1981).

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Marco Aurélio Bellizze, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Teodoro Silva Santos e Afrânio Vilela votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Francisco Falcão e Paulo Sérgio Domingues.

C5422454854<116449218@ 2024/0466210-3 - REsp 2187625