



Poder Judiciário
JUSTIÇA FEDERAL
Seção Judiciária de Santa Catarina
8ª Unidade de Apoio em Execução Fiscal (RSPOA19)

19ª VARA FEDERAL DE PORTO ALEGRE: Rua Otávio Francisco Caruso da Rocha, 600, 4º andar, ala leste - Bairro: Praia de Belas - CEP: 90010395 - Fone: (51) 32149455 - Email: rspoa19@jfrs.jus.br

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL Nº 5023153-53.2023.4.04.7200/SC

EMBARGANTE: ATLANTIDA REPRESENTACOES COMERCIAIS LTDA

EMBARGADO: UNIÃO - FAZENDA NACIONAL

SENTENÇA

I - Relatório

Atlântida Representações Comerciais Ltda opõe embargos à execução fiscal nº 5004059-87.2021.4.04.7201 que lhe move a Fazenda Nacional para cobrança de contribuições previdenciárias (patronal, SAT e terceiros) e segurados em diversas competências.

Alega (1) as contribuições destinadas a terceiros devem observar o limite de 20 salários mínimos previsto no art. 4º, § único, da Lei 6.950/81, que permanece vigente; (2) ilegitimidade da inclusão de parcelas de caráter indenizatório nas bases de cálculo da contribuição previdenciária (parte patronal), SAT e terceiros, quais sejam, auxílio doença, aviso prévio indenizado e terço de férias, tendo inclusive apresentado memória de cálculo do excesso de execução correspondente.

Em impugnação, a Fazenda sustenta impossibilidade de aplicação do limite de 20 salários mínimos para apuração da base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros, mas destaca que a matéria está afetada no STJ em sede de recursos repetitivos (Tema 1079). Não contesta a ilegitimidade da inclusão do aviso prévio nas bases de cálculo, tampouco apresenta qualquer inconformidade de conteúdo fático-contábil em relação ao cálculo de excesso de execução apresentado pela embargante.

Vieram os autos conclusos para sentença.

II - Fundamentação

Julgamento antecipado de mérito

Não foram suscitadas preliminares, nem juntados documentos na contestação, tampouco alegado fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito alegado na inicial, afigurando-se descabida a intimação para réplica (art.s 350 e 351 do CPC).

Não há tampouco controvérsia de conteúdo fático entre as partes, mas tão somente quanto à interpretação jurídica que se deve dar aos fatos, sendo caso, portanto, de julgamento antecipado de mérito nos termos do art. 355, I, do CPC.

Do limite de 20 salários mínimos na apuração da base de cálculo das contribuições parafiscais destinadas a terceiros

É sabido que a questão está submetida a julgamento no STJ em sede de recursos repetitivos (Tema 1079), tendo sido determinada a suspensão dos processos que sobre ela versem.

De fato, o tema busca 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.

No caso em tela, contudo, a parcela da dívida correspondente às contribuições parafiscais destinadas a terceiros é ínfima em relação à totalidade da dívida, não se justificando a paralisação do feito - que abrangeria também as demais questões abordadas - unicamente em virtude desta questão.

Ora, é tão reduzida a base de cálculo que o valor não alcança nem pequena fração dos 20 SM estabelecidos como teto.

Passo a apreciar a questão, portanto.

A embargante sustenta a nulidade dos débitos relativos a contribuições destinadas a terceiros porquanto não teria sido observado o limite máximo de 20 salários-mínimos vigente para efeitos de salário-de-contribuição, previsto no § único do artigo 4º da Lei 6.950/81, dispositivo este que não teria sido revogado pelo artigo 3º do Decreto-Lei 2.318/86.

Dadas as peculiaridades do caso concreto, revela-se indispensável um breve incurso histórico da legislação de regência das contribuições.

A Lei 3.807/60 instituiu e disciplinou a previdência social, estabelecendo seus princípios, beneficiários, as contribuições e respectivas alíquotas e demais contornos gerais, cuja gestão ficou a cargo do Instituto Nacional de Previdência Social (INPS), autarquia criada pelo artigo 2º do Decreto-Lei 72/66 a partir da unificação dos Institutos de Aposentadoria e de Pensões.

Por esse regime de previdência, a contribuição previdenciária a cargo da empresa respeitava a mesma proporção da contribuição devida pelo segurado, incidentes sobre o salário-de-contribuição, consoante artigo 69, alíneas "a" e "c" e §§ 1º e 2º, da Lei 3.807/60:

Art. 69. O custeio da previdência social será atendido pelas contribuições:

a) dos segurados, em geral, em porcentagem de 6% (seis por cento) a 8% (oito por cento) sobre o seu salário de contribuição, não podendo incidir sobre importância cinco vezes superior ao salário mínimo mensal de maior valor vigente no país.

(...)

c) das empresas, em quantia igual à que fôr devida pelos segurados a seu serviço, inclusive os de que trata o inciso III do art. 5º;

(...)

§ 1º O limite estabelecido na alínea a deste artigo, in fine, será elevado até dez vezes o salário mínimo de maior valor vigente no país, para os segurados que contribuem sobre importância superior àquele limite em virtude de disposição legal.

§ 2º Integram o salário de contribuição todas as importâncias recebidas, a qualquer título, pelo segurado, em pagamento dos serviços prestados.

Paralelamente, a contribuição do salário-educação, instituída pela Lei 4.440/1964, foi recepcionada pelo artigo 178 da Emenda Constitucional 01/69, que alterou a Constituição Federal de 1967, e foi objeto de nova regulação pelo Decreto-Lei 1.422/75 que a entrelaçou ao INPS, não se vinculando, porém, a sua base de cálculo à mesma limitação das demais contribuições. Eis o teor do artigo 1º, § 3º, do referido Decreto-Lei:

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.

(...).

§ 3º - A contribuição da empresa obedecerá aos mesmos prazos de recolhimento e estará sujeita às mesmas sanções administrativas, penais e demais normas relativas às contribuições destinadas à Previdência Social.

Por seu turno, o Decreto-Lei 1.146/70, mantendo a exigibilidade da contribuição instituída pela Lei 2.613/55, especificou a parcela destinada ao INCRA e incumbiu o antigo "INPS" da sua cobrança, fiscalização e arrecadação, nos termos dos seus artigos 1º e 4º:

Art 1º As contribuições criadas pela [Lei nº 2.613, de 23 de setembro 1955](#), mantidas nos termos deste Decreto-Lei, são devidas de acordo com o [artigo 6º do Decreto-Lei nº 582, de 15 de maio de 1969](#), e com o [artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.110, de 9 julho de 1970](#):

I - Ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA:

1 - as contribuições de que tratam os artigos 2º e 5º deste Decreto-Lei; ([Vide Lei nº 7.231, de 1984](#))

2 - 50% (cinquenta por cento) da receita resultante da contribuição de que trata o art. 3º deste Decreto-lei. ([Vide Lei nº 7.231, de 1984](#))

Art 4º Cabe ao Instituto Nacional de Previdência Social - I.N.P.S. arrecadar as contribuições de que tratam os artigos 2º e 3º deste Decreto-Lei, nos termos do [artigo 35 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965](#), com as modificações da legislação posterior.

Com o advento da Lei 5.890/73 e da Lei 6.887/80, manteve-se a sistemática da contribuição a cargo da empresa criada pela Lei Orgânica da Previdência Social. Contudo, a Lei 5.890/73 trouxe duas importantes mudanças: (1) estabeleceu novo limite do salário-de-contribuição - de 10 para 20 salários-mínimos vigentes e (2) implantou o teto de 10 salários-mínimos para as contribuições destinadas a terceiros (denominadas à época de contribuições parafiscais). Confira-se a redação dos artigos 76 da Lei 3.807/60 e 14 da Lei 5.890/73:

Art. 76. Entende-se por salário-de-contribuição: ([Redação dada pela Lei nº 5.890, de 1973](#))

l - a remuneração efetivamente percebida, a qualquer título, para os segurados referidos nos itens I e II do artigo 5º até o limite de 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País; ([Redação dada pela Lei nº 5.890, de 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.

Destarte, à exceção do salário-educação, todas as contribuições arrecadadas pelo INPS e repassadas aos serviços sociais autônomos e demais entidades deveriam ser calculadas sobre a mesma base de cálculo, observado o limite de 10 salários-mínimos mensal.

Haja vista a elevada inflação que assolou o Brasil, foi editada a Lei 6.332/76 que, além de autorizar o reajuste adicional dos benefícios previdenciários tal qual ocorrera com os salários e remunerações das categorias profissionais, prescreveu a forma que seria atualizado monetariamente o teto do salário-de-contribuição, segundo depreendo do seu artigo 5º, de seguinte redação:

Art. 5º O limite máximo do salário-de-contribuição para o cálculo das contribuições destinadas ao INPS a que corresponde também a última classe da escala de salário-base de que trata o [artigo 13 da Lei número 5.890, de 8 de junho de 1973](#), será reajustado de acordo com o disposto nos [artigos 1º e 2º da Lei número 6.147, de 29 de novembro de 1974](#). [\(Vide Decreto-lei nº 1.739, de 1979\)](#) [\(Vide Lei nº 6.950, de 1981\)](#)

Em 1977, a Lei 6.439 inaugurou o Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social, sob a orientação, coordenação e controle do Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS), reservando ao INPS as atribuições de conceder e manter os benefícios e outras prestações (art. 5º) e criando o Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social (IAPAS) para exercer as competências de promover a arrecadação, fiscalização e cobrança das contribuições e demais recursos destinados à previdência e assistência social (art. 13, I e § 1º).

Ulteriormente, o artigo 1º do Decreto-Lei 1.861/81, alterado logo em seguida pelo Decreto-Lei 1.867/81, impôs a equivalência de tetos do salário-de-contribuição entre as contribuições recolhidas sobre a folha de salário e destinadas ao SENAI, SESC, SENAC e SESC:

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. [\(Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.867, de 1981\)](#)

Ato contínuo, foi promulgada a Lei 6.950/81 que, em seu artigo 4º, preconizou o teto de 20 salários-mínimos para efeito de salário-de-contribuição, incluindo as contribuições parafiscais (salário-educação, INCRA, etc.) em harmonia com o artigo 76, I, da Lei 3.807/60:

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.

Passados cinco anos, sobreveio o Decreto-Lei 2.318/86 que afastou o teto de 20 salários-mínimos para o salário-de-contribuição, com fulcro no artigo 3º de seguinte teor:

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](#).

Diante desse cenário histórico-legislativo, a embargante reputa ser indevida a parcela das contribuições destinadas a terceiros calculada sobre a base de cálculo que excedeu ao limite de 20 salários-mínimos previsto no parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81. Em suma, sustenta que o artigo 3º do DL 2.318/86, ao mencionar exclusivamente o salário-de-contribuição da contribuição previdenciária, não teria ensejado a revogação do teto também para as exações fiscais repassadas aos serviços sociais autônomos e demais entidades.

Malgrado os argumentos aventados pela embargante, considero não merecer guarida a sua pretensão de reconhecer o suposto excesso de execução. Explico.

Inovando em relação à ordem constitucional anterior, a Constituição da República de 1988 introduziu mandamento constitucional ao legislador para que fosse promulgada uma lei complementar destinada a regular a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, o que resultou na edição da Lei Complementar 95/98 que estruturou, conceituou e especificou cada componente de um enunciado normativo.

Problema é que, por força da regra *tempus regit actum*, essa Lei Complementar não pode retroagir para alcançar atos normativos editados anteriormente, sob pena de ofensa ao princípio da segurança jurídica, de acordo com entendimento manifestado pelo STJ em caso análogo envolvendo a aplicação da multicitada lei complementar:

PROCESSO LEGISLATIVO. LEI DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL. VIGÊNCIA. PATENTES. PIPELINE. DEPÓSITO. PRAZO. CONTAGEM. (...)

4. O § 2º do art. 8º da LC nº 95/98 dispõe que as leis que estabeleçam período de vacância deverão utilizar a cláusula 'esta lei entra em vigor após decorridos (o número de) dias de sua publicação oficial'. Evitam-se, com isso, dúvidas oriundas da utilização de vocábulos imprecisos para a indicação de um

determinado período de tempo, como as expressões ano, mês ou quinzena, cujo cômputo pode ser realizado de mais de uma maneira.

5. *Por ser anterior à LC nº 95/98, a LPI não fica sujeita à regra que exige a fixação da vacatio legis em número de dias, devendo admitir-se como legítima a opção do legislador, que estipulou essa vacância em 01 ano (e não em 365 dias). A partir daí, resta apenas buscar o conceito legal do que vem a ser '01 ano?', conferido pelo art. 1º da Lei nº 810/49, que define ano como sendo o período de doze meses contados do dia do início ao dia e mês correspondentes do ano seguinte.*

6. *Recurso especial a que se nega provimento. (REsp 1038032/RJ, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 19/10/2010, DJe 24/11/2010)*

Por conseguinte, julgo ser adequada a análise do contexto normativo à época da introdução do artigo 3º do DL 2.318/86. Nessa toada, perquirir-se sobre a revogação ou não do parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81 perpassa inexoravelmente pelo exame do Decreto-Lei 4.657/42 já vigente à época.

Depreendo da leitura do artigo 2º, § 1º, desse Decreto-Lei, atualmente denominado de LINDB, duas espécies de revogação: a expressa, quando há menção dos dispositivos da lei revogada, e a implícita, quando a lei posterior é incompatível com a lei anterior ou quando regula inteiramente a matéria tratada na lei anterior, conforme explanado no seguinte precedente do STJ:

RECURSO ESPECIAL. DIREITO CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. AFASTADA. CONTRATO DE CRÉDITO CONSIGNADO EM FOLHA DE PAGAMENTO. FALECIMENTO DA CONSIGNANTE. EXTINÇÃO DA DÍVIDA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. ART. 16 DA LEI 1.046/50. REVOGAÇÃO TÁCITA. IMPENHORABILIDADE DO BEM DE FAMÍLIA. SÚMULA 7/STJ. MAJORAÇÃO DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. (...)

4. *Pelo princípio da continuidade, inserto no art. 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB, excetuadas as hipóteses legalmente admitidas, a lei tem caráter permanente, vigendo até que outra a revogue. E, nos termos do § 1º do referido dispositivo, a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare (revogação expressa), quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior (revogação tácita). (...)*

7. *Segundo a jurisprudência do STJ, houve a ab-rogação tácita ou indireta da Lei 1.046/50 pela Lei 8.112/90, pois esta tratou, inteiramente, da matéria contida naquela, afastando, em consequência, a sua vigência no ordenamento jurídico. (...)*

10. *Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, não provido, com majoração de honorários advocatícios recursais. (REsp 1753135/RS, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 13/11/2018, DJe 22/11/2018)*

Voltando ao escopo do caso, observo que, de fato, valendo-se de uma hermenêutica literal e estrita do artigo 3º do DL 2.318/86, poder-se-ia concluir que não houve a revogação expressa do parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81, tal qual reconheceu a Colenda Primeira Turma do STJ no julgamento do AgInt no REsp 1570980/SP.

Entretanto, houve a revogação tácita. De fato, considero que o parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81 teve cessada a sua vigência pelos motivos que passo a expor, de forma ordenada.

Em primeiro lugar, embora não referido pela embargante, o Decreto-Lei 2.318/86 veiculou, em seu artigo 1º, a manutenção da cobrança e arrecadação das contribuições destinadas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC, com a expressa revogação da equivalência de tetos de salário-de-contribuição entre essas exações e as previdenciárias, estabelecida, à época, pelo artigo 1º do DL 1.861/81 acima transcrito. Confira-se a redação:

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;

II - o [artigo 3º 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.

Isso é relevante, na medida em que demonstra que o legislador buscou fortalecer essas entidades para que uma maior volume de recursos públicos fossem-lhes destinadas em prol do desenvolvimento e realização de suas finalidades institucionais, sem qualquer limitação de teto de base de cálculo a incidir a alíquota correspondente. Essa foi, aliás, a meu sentir, a *mens legislatori* expressa na exposição de motivos do Decreto-Lei 2.318/86, contemplada na Mensagem Presidencial 152/87 apresentada ao Congresso Nacional e publicada no Diário do Congresso Nacional de 05/09/87, cujo excerto ora se transcreve:

Mensagem nº 152, de 1987-CN

(nº 028/87, na origem)

Excelentíssimos Senhores Membros do Congresso Nacional:

Nos termos do § 1.º do art. 55 da Constituição Federal, tenho a honra de submeter à elevada deliberação do Congresso Nacional, acompanhado de exposição de motivos do Senhor Ministro de Estado da Previdência e Assistência Social, o texto do Decreto-Lei n.º 2.318, de 30 de dezembro de 1986, publicado no Diário Oficial da União do dia subsequente, que 'dispõe sobre fontes de custeio de Previdência Social e sobre a admissão de menores nas empresas'.

Brasília, 10 de fevereiro de 1987 - José Sarney.

EM. nº 060

Excelentíssimo Senhor Presidente da República:

Tenho a honra de submeter à elevada apreciação de Vossa Excelênciao incluso projeto de decreto-lei que objetiva fortalecer as entidades responsáveis pelo aprendizado profissional e pelo desenvolvimento social da classe trabalhadora, no comércio e na indústria, estimular o aproveitamento intensivo do menor, bem assim incrementar as fontes de custeio da Previdência Social.

2. Ficam mantidas, na forma do art. 1.º, as 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 eliminando o limite a partir do qual as contribuições são carreadas, sob a forma de contribuição da União, para a Previdência Social. Com essa providência, as instituições passarão a receber integralmente o produto da contribuição a elas destinadas, para o melhor cumprir suas finalidades de formação profissional e de execução de programas sociais, em relação à classe trabalhadora. (...)" (grifou-se)

(Disponível

em: [http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecaoCsy=J&DataIn=05/09/1987&txpagina=528&altura=700&largura=800#/. Acesso em 06 de agosto de 2020](http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecaoCsy=J&DataIn=05/09/1987&txpagina=528&altura=700&largura=800#/)) (grifou-se)

Nesse cenário, constituiria verdadeiro contrassenso admitir que, visando a incrementar as receitas e as atividades dessas entidades de notável relevo social, o legislador tivesse destituído o limite de salário-de-contribuição sobre o qual incidem as contribuições a elas destinadas, porém, simultaneamente, deixasse hígido o limite previsto no parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81.

Portanto, dada a inexistência, à época, de regra que determinasse a enumeração exaustiva dos dispositivos revogados (a exemplo do artigo 9º da LC 95/98), constato, a partir da interpretação do artigo 6º em conjunto com os artigos 1º e 3º, todos do DL 2.318/86, que a intenção legislativa foi nitidamente revogar o teto de 20 salários-mínimos tanto para as contribuições parafiscais quanto para as previdenciárias. É dizer, deve ser interpretado de modo teleológico o artigo 6º do referido Decreto-Lei para efeito de compreender que a revogação

das disposições em sentido contrário abarca o parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81.

E não é só: tenho que a edição de ulteriores diplomas legais, regulando cada uma dessas contribuições, sobretudo, a do INCRA, do SEBRAE, do salário-educação e do SESCOOP, comprova a revogação implícita do parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81, nos termos do artigo 2º, § 1º, da LINDB e da interpretação conferida a esse dispositivo pelo STJ. A este propósito, cabe citar, a título exemplificativo:

(1) o salário-educação - contribuição recepcionada pelo artigo 212, § 5º, da CRFB/88, conforme Súmula 732/STF e tese fixada no julgamento do RE 660.933 pelo Pleno da Corte Suprema sob o rito da repercussão geral, e regulada de maneira exaustiva pelas Leis 9.424/94 e 9.766/98, inclusive no que concerne à definição de sua base de cálculo, conforme se depreende do art. 15 da Lei 9.424/94:

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](#).

(2) a contribuição ao SEBRAE, instituída pelo artigo 8º, § 3º, da Lei 8.029/90, ou seja, já sob a égide da CRFB/88 e declarada constitucional pelo Plenário do STF no julgamento do RE 635682 submetido à sistemática da repercussão geral, cuja receita da contribuição foi posteriormente repartida com a Agência de Promoção de Exportações do Brasil - Apex-Brasil, criada pela Lei 10.668/03.

Por consequência da disciplina de toda a matéria atinente a essas contribuições em leis específicas e, muitas vezes, ulteriores, compreendo que se subjaz a revogação do artigo 4º, parágrafo único, da Lei 6.950/81.

Em terceiro e último lugar, no que tange especificamente aos julgados colacionados pela embargante proferidos pela Colenda Primeira Turma e por dois eminentes Ministros da Segunda Turma do STJ, identifico, *data maxima venia*, que não houve o enfrentamento da integralidade desses aspectos jurídicos, talvez por ausência de pré-questionamento de todos os dispositivos do Decreto-Lei 2.318/86, da legislação de regência de cada uma das contribuições destinadas a terceiros e dos dispositivos acima colacionados da LINDB. Tal requisito é sabidamente indispensável para o pleno conhecimento de toda a matéria impugnada em recurso especial, inclusive para matérias de ordem pública (AgInt no REsp 1111371/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 29/06/2020, DJe 01/07/2020).

Ante todos esses fundamentos, reputo revogado o parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81, de tal sorte que as contribuições destinadas a terceiros, impugnadas na presente demanda, devem ser calculadas sobre o total da folha de salários, sem qualquer limitação.

Não fosse o suficiente, sob o prisma constitucional, reparo que a pretensão da embargante também não prospera ante a revogação do parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81 pela ordem constitucional vigente.

Acerca do fenômeno da revogação de diplomas legais por Cartas Políticas supervenientes, a Suprema Corte assentou a orientação de que *"a superveniência de uma nova Constituição não torna inconstitucionais os atos estatais a ela anteriores e que, com ela, sejam materialmente incompatíveis. Na hipótese de ocorrer tal situação, a incompatibilidade normativa superveniente resolver-se-á pelo reconhecimento de que o ato pré-constitucional acha-se revogado, expondo-se, por isso mesmo, a mero juízo negativo de recepção"* (ADI 4222 AgR, Relator(a): CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-169 DIVULG 01-09-2014 PUBLIC 02-09-2014)

No caso, como já salientado, o parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81 subordinou o teto da base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros ao salário-mínimo. Todavia, isso está em descompasso flagrante com o artigo 7º, IV, da Carta Política, que veda expressamente a vinculação do salário mínimo para qualquer fim, consoante se infere de sua redação:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim; (grifou-se)

O propósito dessa vedação é justamente impedir que fatores externos e estranhos impactem nos critérios a serem valorados pelo Poder Público na definição do valor do salário mínimo, de forma a subverter a sua finalidade constitucionalmente cristalizada de preservação do mínimo existencial imanente à dignidade humana. Por causa disso, o STF vem reiteradamente rechaçando o seu uso para intuítos diversos, tais como sua subserviência como critério para a gradação das alíquotas das contribuições sociais, bem como para fixação do valor de multa administrativa ao salário mínimo, de acordo com as ementas dos seguintes precedentes do Pretório Excelso:

SALÁRIO MÍNIMO - VINCULAÇÃO PROIBIDA - PREVIDÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO. A razão de ser da parte final do inciso IV do artigo 7º da Carta Federal - "...vedada a vinculação para qualquer fim;" - é evitar que interesses estranhos aos versados na norma constitucional venham a ter influência na fixação do valor mínimo a ser observado. Inconstitucionalidade de dispositivo de lei local (Lei nº 11.327/96, do Estado de Pernambuco) no que viabilizada gradação de alíquotas, relativas a contribuição social, a partir de faixas remuneratórias previstas em número de salários-mínimos. (ADI 1425, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 01/10/1997, DJ 26-03-1999 PP-00001 EMENT VOL-01944-01 PP-00054)

SALÁRIO MÍNIMO - VINCULAÇÃO - Esbarra na cláusula final do inciso IV do artigo 7º da Constituição Federal a tomada do salário mínimo como parâmetro de cálculo de multa. (RE 445282 AgR, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 07/04/2009, DJe-104 DIVULG 04-06-2009 PUBLIC 05-06-2009 EMENT VOL-02363-05 PP-01034)

Esse é exatamente a hipótese em voga, pois, ao se vincular o limite máximo da base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros, o Poder Público acabará sofrendo a influência de fatores alheios à finalidade do salário-mínimo para a sua adequada, necessária e proporcional mensuração e atualização do seu valor, a exemplo dos serviços sociais autônomos e, quiçá, dos próprios *players* dos setores em que cada uma das entidades atua para, mediante a majoração do valor do salário-mínimo, incrementar o quantum das subvenções a elas repassadas.

Por essa ótica, os precedentes do STJ citados pela embargante desvelam-se inaplicáveis, na medida em que, como cediço, não é atribuição jurisdicional da Corte Superior apreciar, em sede de recurso especial, matéria sob o ângulo constitucional, sob pena de usurpação da competência reservada ao Supremo Tribunal Federal (EDcl no AgInt no CC 170.301/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 30/06/2020, DJe 03/08/2020).

Destarte, infiro a incompatibilidade material entre o parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81 no que vincula o teto do salário-de-contribuição das contribuições destinadas a terceiros a 20 vezes o salário mínimo vigente e o artigo 7º, IV, da Carta Magna, a ensejar um juízo negativo de recepção do dispositivo legal pela ordem constitucional.

Ainda que se superassem esses óbices legais e constitucionais à vigência do artigo 4º, parágrafo único, da Lei 6.950/81, julgo que, diversamente do sustentado pela embargante, não se poderia admitir que o parâmetro de 20 salários mínimos para efeito de teto do salário-de-contribuição fosse adotado como limite global para o cálculo do montante total devido pela empresa a título de contribuições destinadas a terceiros.

É sabido que, na seara das relações de custeio da Previdência Social, são hauríveis três relações jurídicas que, embora separadas, possuem elementos intrinsecamente conectados: segurado-Previdência; empregador-Previdência e empregado-empregador. Essa conexão decorre basicamente da relação jurídico-trabalhista ou da relação jurídico-contratual de prestação de serviço instaurada entre o segurado e a empresa, pela qual, como contrapartida aos serviços prestados, a contratante desembolsa determinada cifra ao prestador ou ao empregado, composta por verbas de feição indenizatória ou remuneratória.

Desse modo, respeitadas a autonomia e as suas especificidades, eventual repercussão na relação jurídico-tributária envolvendo o segurado e a Administração Tributária poderá produzir efeitos reflexos na relação jurídico-tributária instaurada entre a empresa e a Fazenda Nacional.

Fiel a essa lógica jurídica, foi promulgada a Lei 3.807/60, em vigor à época da edição da Lei 6.950/81 que, como já salientado ao se abordar o histórico legislativo dessas contribuições em sintonia com a Previdência Social, implantou sistemática de recolhimento das contribuições da cota patronal e da cota do segurado, segundo a qual ambas as exações fiscais seriam recolhidas na mesma proporção e sobre a mesma base de cálculo. Em suma, o salário-de-contribuição - base de cálculo da contribuição previdenciária - que valesse para o segurado, valeria para o empregador, a teor dos artigos 69, I e V, e 76 da Lei 3.807/60.

Posteriormente, como se ressaltou, o legislador, à época, buscou estender às contribuições destinadas a terceiros (denominadas de parafiscais) o mesmo teto do salário-de-contribuição aplicável às contribuições previdenciárias. Destarte, igual raciocínio concebido para a base que serve para dimensionar o fato-signo presuntivo de riqueza das contribuições previdenciárias, tanto do segurado quanto da empresa, deve ser perfilhado, a meu ver, pelas contribuições destinadas a terceiros.

Disso concluo que, à época, o multicitado dispositivo legal sempre objetivou que o limite de 20 salários-mínimos fosse contado e individualizado por segurado que possui vínculo trabalhista ou prestou serviços à empregante com a contrapartida da remuneração. Em outros termos, tal qual se sucede com as discussões tributárias envolvendo a natureza de verbas ou rubricas pagas pela empresa a seus funcionários para fins de incidência da contribuição previdenciária, no qual se apura cada uma das relações jurídicas, deve-se identificar eventuais valores excedentes ao limite de 20 salários-mínimos, de acordo com cada segurado, cada fato gerador e com o valor definido à época para o salário-mínimo.

Nada obstante revogada a Lei 3.807/60, tenho que a conclusão alhures permanente incólume, mesmo com o advento da Lei 8.212/91, que instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social. Isso porque essa Lei seguiu a mesma concepção de aferir individualmente a remuneração dos empregados e prestadores de serviços para o devido

dimensionamento da base de cálculo das contribuições previdenciárias do segurado e da empresa. Prova disso é que, em consonância com o revogado artigo 76, I, da Lei 3.807/60, foi prescrito o conceito de salário-de-contribuição como base de cálculo da contribuição do segurado, o que, por consectário lógico, repercute na base de incidência da contribuição patronal. Eis a redação dos artigos 20, 22, I, e 28, I, da Lei 8.212/91:

Art. 20. A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma não cumulativa, observado o disposto no art. 28, de acordo com a seguinte tabela

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. [\(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999\)](#). [\(Vide Lei nº 13.189, de 2015\)](#)

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados 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; [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

Por adotar a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias, as contribuições destinadas a terceiros devem adotar igual raciocínio, de forma que somente quando o segurado perceber remuneração superior a 20 salários-mínimos é que se observaria a limitação da base de cálculo dessas contribuições sociais ou de intervenção no domínio econômico. É dizer, ainda que o contribuinte auferisse rendimentos superiores a esse teto, a alíquota da contribuição a cargo da empresa que se voltaria aos serviços sociais autônomos e demais entidades recairia apenas sobre o teto de 20 salários-mínimos vigente à época do correspondente fato gerador.

Portanto, ainda que se cogitasse desse teto, compreendo que o limite previsto no art. 4º da Lei nº 6.950/81 deve ser aplicado de forma individualizada, levando-se em consideração o valor total da remuneração paga a cada empregado, o que não ficou comprovado pela embargante, até porque não foi esta a interpretação por ela adotada.

Do que se depreende da inicial, em que postula a nulidade da(s) CDAs porque teria sido extrapolado o limite de 20 salários mínimos da base de cálculo das contribuições, estaria ela dizendo que o limite seria no total da folha de salários - que é a base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros - , e não do salário-de-contribuição de cada empregado.

Improcede, pois, a tese vertida pela embargante, a uma porque o valor em concreto não supera 20 SM, e a duas porque tal limite não está mais em vigor.

Ausência de controvérsia em relação à efetiva inclusão das parcelas indenizatórias nas bases de cálculo e ao *quantum*

O art. 28 da Lei 8.212/91 define o salário-de-contribuição, que é a base de cálculo da contribuição previdenciária, e, em seu § 9º, elenca quais as parcelas que não o integram, v.g:

"Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados 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 nº 9.528, de 10.12.97)

O débito exequendo é oriundo de confissão do contribuinte em GFIP, tendo sido ele próprio quem apurou e confessou os valores das contribuições naquele documento. Não seria de supor, destarte, que tivesse incluído nas bases de cálculo parcelas que reputa indevidas.

Daí porque constituía ônus da embargante, inclusive para atender ao nos §§ 3º e 4º, do art. 917 do CPC, fazer prova documental minudenciada e inequívoca da alegada inclusão destas parcelas na base de cálculo das contribuições objeto da execução fiscal, bem como de quanto correspondem no total do débito

Pois bem, juntamente com a inicial, a embargante apresentou memória de cálculo do excesso de execução representado pela indevida inclusão do terço de férias e aviso prévio nas bases de cálculo da contribuição patronal, SAT e terceiros, que importou um total a deduzir das CDAs **de R\$1.534,78**. Esse cálculo baseou-se nos resumos das folhas de pagamento

A Fazenda, por sua vez, não apresentou qualquer análise ou impugnação a respeito do *quantum* do excesso de execução apontado, tampouco sobre a documentação que o acompanha.

Ora, assim como o embargante tem o ônus de comprovar a existência do excesso e indicar o *quantum* respectivo, o embargado tem o ônus de contrapor a questão fática, tanto em relação ao conteúdo da prova (se realmente comprova a inclusão das parcelas nas bases de cálculo), quanto ao valor do excesso apontado, de forma específica. Não se trata aqui de debater a legitimidade ou não da inclusão das parcelas na base de cálculo, mas sim a questão fática (prova da inclusão e *quantum*), já que a sentença dos embargos, em princípio, deve já indicar o excesso a ser extirpado (se for o caso), não comportando fase de liquidação.

Nesse prisma, não tendo a Fazenda contraditado a prova da efetiva inclusão das parcelas nas bases de cálculo, tampouco tendo contestado o valor do excesso apontado, no tocante ao critério matemático, precluiu seu direito de fazê-lo, reputando-se incontroversa a questão fática, restando pendente apenas a análise jurídica, relativa à legitimidade ou não da inclusão das parcelas nas bases de cálculo.

Passemos, pois, às questões de direito.

Terço constitucional de férias

O STF, em 28/08/2020, finalizou julgamento virtual do RE n° 1.072.485/PR, paradigma do Tema 985, cuja Repercussão Geral havia reconhecido, firmando tese nos seguintes termos:

Tema 985 - "É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias."

O acórdão referente ao julgamento de mérito do RE n° 1.072.485/PR foi publicado em 02/10/2020.

Em conformidade com o voto do RE n° 1.072.485/PR, do relator Min. Marco Aurélio, prevaleceu entendimento de que, no tocante às férias gozadas, diante da reconhecida habitualidade e o caráter remuneratório da totalidade do que percebido no mês de gozo das férias, é devida a incidência da contribuição social sobre o respectivo valor.

Porém, quanto às férias indenizadas, restou salientado no aludido julgamento, a natureza indenizatória da verba, uma vez que há disposição legal expressa na primeira parte da alínea “d” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 de que, nesse caso, as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional não integram o salário-de-contribuição.

Assim, o valor pago a título do terço constitucional de férias gozadas se sujeita à contribuição previdenciária; enquanto as férias indenizadas, não.

Como não houve contradita da Fazenda em relação à natureza dos valores apontados como sendo relativos ao terço de férias, é de se considerar que o montante indicado se refere a férias indenizadas, não sujeita à contribuição previdenciária.

Aviso prévio indenizado

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.230.957 no regime dos recursos repetitivos, fixou a seguinte tese sobre o assunto:

Tema 478. Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba salarial.

A matéria não foi admitida ao regime de recursos repetitivos perante o Supremo Tribunal Federal (ARE 745901, tema 759).

A jurisprudência do TRF4, por sua vez, tem seguido a orientação do STJ:

*[...] O Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento, em julgamento proferido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, sobre a inexigibilidade de contribuição previdenciária na remuneração dos primeiros quinze dias de afastamento dos empregados, anteriores à concessão do auxílio-doença, no terço constitucional de férias usufruídas e no **aviso prévio** indenizado. (TRF4, Primeira Turma, 5069934-26.2015.404.7100, rel. Maria de Fátima Freitas Labarrère, 26maio2017)*

*[...] 1. Diante da natureza indenizatória, é indevida a incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de **aviso prévio** indenizado. [...] (TRF4, Segunda Turma, 5014020-16.2016.404.7205, rel. Luciane Amaral Corrêa Münch, 19jul.2017)*

Auxílio-doença nos primeiros 15 dias de afastamento

Em relação aos primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença ou acidente, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.230.957 no regime dos recursos repetitivos, fixou a seguinte tese:

Tema 738. Sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória.

A jurisprudência do TRF4 tem seguido a orientação do STJ:

[...] 4. O pagamento recebido pelo empregado, nos quinze dias consecutivos ao afastamento da atividade, embora suportado pelo empregador, representa verba decorrente da inatividade, não se conformando à noção de salário. Não estando o empregado capacitado para trabalhar, por causa de doença, a prestação respectiva tem natureza previdenciária. 5. A exigência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas pelo empregador durante os quinze dias que antecedem a concessão do auxílio-doença não tem amparo no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, por não consistir em remuneração pela prestação de serviços. [...] (TRF4, Primeira Turma, 5076840-95.2016.404.7100, rel. Amaury Chaves de Athayde, 23jun.2017)

[...] 3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou-se no sentido de que não é devida a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença ou acidente, porquanto essa verba não possui natureza salarial. [...] (TRF4, Segunda Turma, 5004280-40.2016.404.7203, rel. Luciane Amaral Corrêa Münch, 19jul.2017)

Ocorre que o demonstrativo do excesso de execução apresentado pela embargante não aponta qualquer valor relativo a auxílio-doença que tivesse sido indevidamente incluído nas bases de cálculo.

III - Dispositivo

Ante o exposto, julgo parcialmente procedentes os embargos para o fim de reconhecer o excesso de execução apontado, nos termos da fundamentação, e determinar a exclusão dos valores relativos à indevida inclusão do aviso prévio indenizado e terço de férias nas bases de cálculo da contribuição previdenciária patronal, SAT e terceiros, conforme os valores apresentados no cálculo/planilha da embargante, com reflexos em juros e multa, no crédito objeto da execução fiscal nº 5004059-87.2021.4.04.7201.

Considerando, todavia, que este excesso de execução reconhecido é absolutamente insignificante em relação ao montante exequendo (menos de 0,2%), autorizo desde logo o prosseguimento da execução inclusive para fins de leilão do imóvel penhorado.

Condeno a Fazenda Nacional ao pagamento de honorários de 10% sobre o valor excluído do débito, corrigido pela taxa selic, reduzindo-se pela metade nos termos do §4º, do artigo 90, do CPC (o que o reduz na prática

para 5%), haja vista a ausência de contestação a respeito da matéria em que restou sucumbente. Sem juros (RE 1143.667 do STJ). Sem custas devido à isenção legal.

Deixo de condenar o embargante ao pagamento de honorários advocatícios, uma vez que o encargo de 20% do Decreto-lei nº 1.025/69 - que incidirá sobre o saldo remanescente do débito - abrange o custeio de taxas, custas e emolumentos relacionados com a execução fiscal e a defesa judicial da Fazenda Nacional e sua representação em Juízo, em causas de natureza fiscal e "*substitui, nos embargos, a condenação do devedor em honorários advocatícios*" (Súmula nº 168, do extinto Tribunal Federal de Recursos).

Espécie não sujeita ao duplo grau de jurisdição obrigatório, nos termos do artigo 496, § 3º, inciso I do CPC, haja vista que o valor a ser excluído da execuções não alcança mil salários mínimos.

Havendo recurso voluntário tempestivo de qualquer das partes da embargante, intime-se a parte contrária para apresentação de suas contrarrazões. Juntado eventual recurso e as contrarrazões, remetam-se os autos ao e. Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Após o trânsito em julgado da sentença, certifique-se nos autos executivos e dê-se baixa na distribuição.

Intimem-se as partes.

Documento eletrônico assinado por **MARCEL CITRO DE AZEVEDO, Juiz Federal**, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006 e Resolução TRF 4ª Região nº 17, de 26 de março de 2010. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/verifica.php>, mediante o preenchimento do código verificador **720010446328v7** e do código CRC **80cfcaf4**.

Informações adicionais da assinatura:
Signatário (a): MARCEL CITRO DE AZEVEDO
Data e Hora: 12/9/2023, às 18:9:58

5023153-53.2023.4.04.7200