

INVALIDIDADE DA EXIGÊNCIA PELO PRÓPRIO SENAI DO ADICIONAL DE 20% SOBRE A CONTRIBUIÇÃO A ELE DEVIDA

Frederico de Moura Theophilo

1. Circunscrição da matéria a ser examinada

Empregados do SENAI estão exigindo o pagamento de uma exação estabelecida pelo artigo 6º do Decreto-lei n. 4.048, de 22 de janeiro de 1942 e pelo art. 3º do Decreto-lei 6.246, de 05 de fevereiro de 1944, calculada como adicional de 20% (vinte por cento) sobre a contribuição de 1% (um por cento) incidente sobre o montante da folha de pagamento das indústrias que tenham mais de 500 (quinhentos) empregados.

O SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial exige o pagamento direto de tal exação consoante delegação de competência tributária a pessoa jurídica de direito privado – o SENAI –, levada a efeito pelo artigo 10 do Decreto n. 60.466/67, o qual textualmente prescrevia o seguinte:

Art. 10. A taxa adicional de 20% (vinte por cento) devida ao Serviço Nacional de aprendizagem Industrial (SENAI) pelos estabelecimentos que tiverem mais de 500 (quinhentos) empregados, conforme dispõe o artigo 6º do Decreto-lei n. 4.048, de 22 de janeiro de 1942, e o artigo 3º do Decreto-lei n. 6.245, de 5 de fevereiro de 1944, será recolhida diretamente ao SENAI, a quem incumbirá sua fiscalização.

Diante desses fatos, inclusive diante de execuções judiciais dos valores não pagos desta exação distribuídas à Justiça dos Estados, o presente estudo irá se deter sobre (i) a natureza tributária da contribuição

mencionada; (ii) a não recepção do mencionado artigo 10 do Decreto n. 60.466/1967, quer pela Constituição de 1988, quer pelo CTN; (iii) a revogação expressa do citado Decreto n. 60.466/1967; (iv) se tributo federal não poderia ser exigido por pessoa jurídica de direito privado (o SENAI); (v) com o advento da Lei n. 11.457/2007 que criou a Receita Federal do Brasil, conferindo-lhe competência para cobrar a contribuição ao SENAI pelos seus artigos 2º e 3º, o SENAI não poderia arrecadar diretamente tal contribuição; e, por consequência, (vi) sua execução, sendo uma execução fiscal de tributo federal não poderia ser processada perante a Justiça Estadual, visto ser de competência privativa da Justiça Federal.

2. Considerações sobre as contribuições sociais na Carta de 1988 e antes desta

Para uma melhor compreensão do desenvolvimento deste estudo se faz necessário tecer as seguintes considerações sobre a natureza jurídica das contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico, no interesse profissional e dos sindicatos, etc.

Assim, tal contribuição adicional que está sendo exigida diretamente pelo SENAI mediante delegação de competência tributária a pessoa jurídica de direito privado – o SENAI –, levada a efeito pelo artigo 10 do Decreto n. 60.466/67 e criada para empresas com mais de 500 empregados em 1942 e 1944, não tinha natureza tributária, visto que surgiram antes mesmo da Constituição de 1946, quando a parafiscalidade iniciou a ter um novo significado e, como tal, não estavam sujeitas a todas as normas relativas aos tributos em geral.

O professor Eduardo Sabbag¹ citando Simone dos Santos Lemos Fernandes², em seu *site* nos dá a noção do que seja a para-fiscalidade no Brasil, como adiante se vê:

Em verdade, a partir da promulgação da Constituição de 1946, a para-fiscalidade começou a adquirir novo significado em nosso sistema jurídico-tributário, que se consolida após a edição do Decreto-lei n. 27/66 e a promulgação da Emenda Constitucional n. 1/69. Passa a corresponder a uma delegação da capacidade tributária ativa sem retorno, para os cofres da pessoa tributante, da receita arrecadada, que não figura no orçamento estatal. Esse o sentido que lhe confere a maioria dos doutrinadores pátrios (9) e demais operadores do Direito, sentido esse que não pode ser desprezado em qualquer interpretação que se pretenda levar a cabo.

Importa observar que a definição que ora oferecemos comporta a delegação das funções de arrecadação do tributo e de sua fiscalização para uma entidade, com disponibilização de suas receitas para outra, desde que essas não retornem para os cofres da pessoa competente para instituí-lo (10). O que não se pode fazer é identificar a para-fiscalidade com a mera delegação da capacidade tributária ativa quando há retorno, para os cofres da pessoa tributante, das receitas arrecadadas.

[...]

9. Assim, para Roque Antonio Carrazza (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 160), para-fiscalidade é a “atribuição, mediante lei, da capacidade tributária ativa que a pessoa política faz a outra pessoa (pública ou privada), que, por vontade desta mesma lei, passa a dispor do produto arrecadado para a consecução de suas finalidades”. Para Geraldo Ataliba (*Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968. p. 179), trata-se da “instituição do tributo em favor de entes

1. Teoria da para-fiscalidade brasileira – disponível em:

<http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1278344725.pdf>

2. Teoria da para-fiscalidade brasileira. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 112, p. 127-133.

diversos do Estado, arrecadados por eles próprios”. Para Paulo de Barros Carvalho (*Curso de Direito Tributário*. 10. ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 164), é “fenômeno jurídico que consiste na circunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares”. (Grifado) 10. É o que ocorre com a contribuição social do salário-educação, cuja competência para instituição pertença à União, sendo que o processo de arrecadação, fiscalização e cobrança está a cargo do INSS e as receitas arrecadadas são aplicadas pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE, nos termos do art. 94 da Lei n. 8.212/91, com a redação que lhe foi conferida pela Lei n. 9.528/97, c/c o art. 15, § 1º, da Lei n. 9.424/96.

Embora citada autora seja contrária à opinião de diversos doutrinadores, após a vigência da Constituição de 1988 a parafiscalidade nada mais significa diante da natureza tributária das contribuições (art. 149 da CF) e de sua submissão integral às normas tributárias constitucionais assentadas nos princípios da legalidade estrita em matéria fiscal (art. 150, I da CF) da anterioridade (150, III da CF) das normas gerais em matéria tributária serem fixadas por lei complementar (146, III da CF), etc. Mesmo assim, cita que:

Assim, Ricardo Lobo Torres (6) entende que teria desaparecido das finanças brasileiras a figura dos ingressos parafiscais. A mesma compreensão parece ter Ives Gandra, que afirma que “as contribuições sociais, portanto, têm natureza tributária, não se encontram mais na parafiscalidade, isto é, à margem do sistema, mas a ele agregado” (7). Ylves José de Miranda Guimarães, após reconhecer que as contribuições foram “agasalhadas constitucionalmente como fruto ou reflexo do fenômeno que os financistas registraram e denominaram como parafiscalidade” (8), esclarece combater a utilização do termo porque nada mais significa no nosso Direito Tributário. (Grifado)
[...]

6. Torres, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 158.
7. Gandra *apud* Bastos. Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 5. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 156.
8. Guimarães, Ylves José de Miranda. *A Situação Atual da Parafiscalidade no Direito Tributário*. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 134.

É que atualmente as contribuições estão previstas no artigo 149 da Constituição de 1988, fato que lhes confere textualmente natureza tributária sujeita às normas gerais estabelecidas por lei complementar, o CTN, consoante o prescrito no artigo 146, III da CF e com sua submissão integral às normas tributárias constitucionais assentadas nos princípios da legalidade estrita em matéria fiscal (art. 150, I da CF) e da anterioridade (150, III da CF).

3. Da natureza tributária desse adicional à contribuição ao SENAI

Como visto, a partir da Constituição de 1988, as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas e sem prejuízo das contribuições para a seguridade social, passaram a ter natureza tributária consoante o disposto em seu artigo 149.

Sendo assim, embora o artigo 240 da Constituição prescreva que *“Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical”* não resta a menor dúvida de que a contribuição anteriormente prevista pelo artigo 6º do Decreto-Lei n. 4.048/1942e é uma contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas a que se refere o artigo 149 da Constituição, distinguindo-se daquelas outras destinadas à seguridade social a que se refere o artigo 195 do mesmo Texto Político.

porém, submissa ao disposto no artigo 149 anterior, nos mesmos termos daquelas devidas ao SESC, SENAC, SENAR, SEST, etc.

Nesse sentido é o já decidido pelo Excelso Tribunal no RE 396266 – Pleno, citado no AI 839196, como a seguir se vê:

Agravo regimental em agravo de instrumento. 2. Contribuição destinada ao SENAI. Exação enquadrada no artigo 240 da Constituição Federal. TRIBUTO instituído originariamente por Decreto-Lei. 3. Fenômeno da recepção. O modo da enunciação inaugural de texto normativo validamente produzido sob a égide de Constituição anterior é aspecto indiferente na aferição de sua eficácia diante do paradigma constitucional que o recepciona materialmente. 4. Compatibilidade com a Constituição Federal de 1988. Precedente do Plenário do STF. RE 396.266. 5. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifado)

(AI 839196 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 05/04/2011, DJe-073 DIVULG 15-04-2011 PUBLIC 18-04-2011 EMENT VOL-02505-01 PP-00261)

Sendo assim, tal contribuição adicional da contribuição ao SENAI está sujeita, como esta, a todas as normas gerais de direito tributário insertas no Texto Político e contidas no CTN. Dentre estas o princípio da legalidade estrita em matéria fiscal (art. 150, I da Constituição e 3 e 97 do CTN).

De outra parte, o mencionado dispositivo constitucional (artigo 149) confere competência ativa para instituição e cobrança das contribuições sociais exclusivamente à UNIÃO.

Por seu turno, o Código Tributário Nacional em seus artigos adiante citados, estabelece os limites da competência tributária e a legitimação ativa para a cobrança dos tributos em face da competência constitucional nos seguintes artigos:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

[...]

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

Portanto, quem tem competência para instituir e exigir tais contribuições sociais e, dentre estas, a contribuição adicional à contribuição ao SENAI é a UNIÃO. Aliás, sobre o mencionado artigo 240 da Constituição a lição de Ives Gandra da Silva Martins³ é a seguinte:

O art. 240 objetiva garantir a integração das contribuições não previstas no art. 195 ao sistema, desde que destinadas às entidades privadas de serviço social e formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

De rigor, tais contribuições encontram-se previstas no art. 149, razão pela qual o dispositivo seria despiciendo. Em verdade, todas as contribuições no interesse das categorias ou de caráter social são abrangidas pelo art. 149, de forma que aquelas previstas no art. 240 já o estavam também no art. 149.(grifado)

Trata-se das contribuições para o Senai, o Sesi e entidades semelhantes. O sentido do artigo é preservá-las, nada obstante o movimento que se está fazendo em todo o País para aboli-las.

3. BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil* (promulgada em 5 de outubro de 1988). São Paulo: Saraiva, 1998. v. 9 [Arts. 233 a 246. ADCT. - Emendas Constitucionais n. 1 a 18 e Emendas de Revisão n. 1 a 6], p. 124-125.

Do exposto, já é possível concluir preliminarmente que:

1º - A contribuição adicional de 20% à contribuição ao SENAI tem natureza de tributo, especialmente, de contribuição social de interesse das categorias profissionais ou econômicas; e,

2º - Sendo um tributo se sujeita a todos os princípios e normas tributários, como o da legalidade estrita, anterioridade, igualdade fiscal, vedação ao confisco, etc.; e,

3º - É UNIÃO que tem competência constitucional exclusiva para a instituição de tais contribuições.

4. Da não recepção do artigo 10 do Decreto n. 60.466/1967 pela Constituição de 1988 e de sua consequente revogação

O parágrafo 1º do artigo 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro prescreve que *“A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”*.

Assim, basta que lei posterior seja incompatível com a lei anterior para que esta seja revogada por ela, mormente se esta lei posterior for uma norma superior do sistema jurídico positivo.

A Constituição é uma Lei, é a lei maior do sistema jurídico brasileiro e por isso basta que ela seja incompatível com uma norma anterior à sua promulgação para que esta seja revogada. É o que se vê da lição do Supremo Tribunal Federal na ADI n. 2-DF, cuja ementa é a seguinte:

EMENTA: CONSTITUIÇÃO. LEI ANTERIOR QUE A CONTRARIE. REVOGAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE. IMPOSSIBILIDADE.

1. A lei ou é constitucional ou não é lei. Lei inconstitucional é uma contradição em si. A lei é constitucional quando fiel à Constituição; inconstitucional na medida em que a desrespeita, dispondo sobre o que lhe era vedado. O vício da inconstitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado em face da Constituição vigente ao tempo de

sua elaboração. Lei anterior não pode ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente; nem o legislador poderia infringir Constituição futura. A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais leis anteriores com ela conflitantes: REVOGA-AS. Pelo fato de ser superior, a Constituição não deixa de produzir efeitos revogatórios. Seria ilógico que a lei fundamental, por ser suprema, não revogasse, ao ser promulgada, leis ordinárias. A lei maior valeria menos que a lei ordinária.

2. Reafirmação da antiga jurisprudência do STF, mais que quinquenária.

3. Ação direta de que se não conhece por impossibilidade jurídica do pedido. (Grifado)

(ADI 2, Relator(a): Min. PAULO BROSSARD, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/1992, DJ 21-11-1997 PP-60585 EMENT VOL-01892-01 PP-00001)

Os artigos 146, III, “a” e “b” e 150, I da Constituição de 1988 prescrevem exatamente o seguinte:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo SEM LEI que o estabeleça;

Com base nos artigos 146, III, “b” e 150, I da Constituição o CTN, que foi recebido como Lei Complementar pela Constituição de 1988, por seus artigos 3º e 97 consagra o princípio da legalidade estrita em matéria fiscal nos seguintes termos:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

[...]

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Da interpretação sistemática dos incisos I e III do artigo 97 e do artigo 119 do CTN, diante da norma superior contida na letra “b” do inciso III do artigo 146 da Constituição, pelos quais compete à lei complementar legislar sobre a obrigação tributária, a definição do seu fato gerador e consequentemente dos seus sujeitos ativo e passivo, jamais o artigo 10 do Decreto n. 60.466/1967, (QUE NÃO É LEI) poderia “*legislar*” sobre delegação de competência tributária alterando o sujeito ativo desta obrigação referente ao pagamento de tal adicional ao SENAI.

Acrescente-se também, diante do princípio da legalidade inserto no artigo 150, I da Constituição de 1988, que somente a lei poderia estabelecer quem é o sujeito ativo da obrigação tributária e este já está definido no artigo 119 do CTN.

Do exposto, sendo a UNIÃO a titular da competência para instituir e cobrar a contribuição do artigo 6º do Decreto-lei n. 4.048, de 22 de janeiro de 1942 e o art. 3º do Decreto-lei 6.426, de 05 de fevereiro de

1944 nos termos do artigo 149 da CF, esta é o sujeito ativo da exigência desse adicional consoante o disposto no artigo 119 do CTN e a delegação desta competência tributária ao SENAI levada a efeito por decreto carece de validade, pois agride os artigos 146, III, “b” e 150, I da Constituição e artigos 3º, 97, I e III e 119 do CTN.

Sendo assim, como o artigo 10 do Decreto n. 60.466/1967 foi revogado (não recepcionado) pela nova ordem jurídica nascida em outubro de 1988, pois com ela incompatível é, de consequência, nula a exigência direta pelo SENAI de tal contribuição adicional (tributo federal) em execução movida perante a Justiça Estadual.

5. Da impossibilidade de delegação de competência em face da natureza tributária desta contribuição e de disposições que determinam o recolhimento das contribuições à Conta Única do Tesouro Nacional

Os artigos 56 e 57 da Lei Nacional n. 4.320/67 que “*Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*”, estabelecem o que segue:

Art. 56. O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais.

Art. 57. Ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 3º desta lei (operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros) serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento.

Por seu turno a Lei n. 11.457/2007 prescreve em seus artigos 1º a 3º o seguinte:

Art.1º A Secretaria da Receita Federal passa a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da administração direta subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda.

Art.2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a,b e c do parágrafo único do art.11 da Lei n.8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição. (Vide Decreto n. 6.103, de 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. (Vide Decreto n. 6.103, de 2007).

Também quanto ao processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários referentes às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º da Lei n. 11.457/2007, como manda o artigo 25 da Lei n. 11.457/2007, passou a ser regulado pelo Decreto n. 70.235/72 que trata do Processo Administrativo Fiscal da União.

De outra parte, o Decreto n. 6.103/2007 antecipou a aplicação do Decreto n. 70.235/72 para 02.05.2007 como se vê do seu artigo 1º, a saber:

Art. 1º Fica antecipada para 2 de maio de 2007 a aplicação do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, aos processos administrativo-fiscais de determinação e exigência de créditos tributários relativos às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º da Lei n. 11.457, de 16 de março de 2007, no que diz respeito aos prazos processuais e à competência para julgamento em primeira instância, pelos órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Finalmente o § 5º do artigo 165 da Constituição Federal determina que:

Art. 165. (.....)

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Ora, de tudo quanto foi dito e da legislação mencionada, impossível concluir que tal contribuição possa ser exigida diretamente pelo SENAI sem haver qualquer agressão aos artigos 3º, 97, I e III, e 119 do CTN.

6. Da impossibilidade de delegação de competência tributária em face da natureza tributária desta contribuição e o SENAI ter personalidade jurídica de direito privado

Acrescente-se mais ainda que sendo tal contribuição um tributo, a sua arrecadação e fiscalização só pode ser delegada a outra Pessoa Jurídica de Direito Público, consoante se depreende do disposto no artigo 7º do Código Tributário Nacional, verbis:

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

E não se diga que no caso presente há apenas o cometimento de arrecadação a que se refere o § 3º do mencionado artigo 7º do CTN, o qual prescreve que:

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

Ora, entende-se pelo cometimento do encargo de arrecadar tributos quando este é retido de terceiro e recolhido à pessoa pública constitucionalmente competente para a exigência de tal tributo, como os casos de retenção das contribuições previdenciárias pelo empregador e o seu recolhimento aos cofres públicos ou o cometimento de arrecadação de tributos aos Bancos. Nesse sentido é a lição de Aliomar Baleeiro⁴ adiante citada:

4. COMETIMENTO DA ARRECADAÇÃO

A delegação para arrecadação ou fiscalização é restrita às Pessoas de Direito Público. O CTN usa da palavra “cometimento” para o caso de o governo competente incumbir desses atos uma Pessoa de Direito Privado, seja como encargo, seja como função. A delegação pode ser elemento característico da contribuição parafiscal, mas o governo competente pode impor ao particular, como um ônus, a tarefa de arrecadar o tributo.⁵

Um imposto sobre entradas em diversões, bilhetes de passagens ou fretes, p.ex., pode ser arrecadado pelo transportador ou receber o preço de seus serviços. Ou por teatro ou cinema na bilheteria. Não há delegação, mas encargo. Geralmente, a delegação envolve, tam-

4. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. rev. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999. p. 80-81.

5. Note-se que tanto o Decreto-Lei n. 4.048/1942 quanto o Decreto n. 60.466/1967 às suas épocas de edição, trataram de uma contribuição que tinha natureza parafiscal e hoje tal contribuição é tributo nos termos do artigo 149 da atual Constituição, submetendo-se a todos os princípios tributários.

bém, um interesse da Pessoa de Direito Público, que a recebe e assim se torna beneficiária de toda ou parte da arrecadação.

Controvérsias já foram levadas à Justiça, inclusive ao STF, a propósito das chamadas taxas de renovação da Marinha Mercante e outras, em que os órgãos interessados sustentaram a tese de que não havia tributo, mas “acrécimos a fretes”, a despeito da denominação e da compulsoriedade legal. (ver RE n.75.972, Thompson, Pleno, 10.10.1973; e Apêndice, p. 598-599)

Nesse sentido são as seguintes decisões:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PAGAMENTO DE ICMS EM CRUZADOS NOVOS. LEGITIMIDADE AD CAUSAM. COMPETÊNCIA.

1. A hipótese de cabimento do recurso especial estabelecida na alínea “a” do inciso III do art. 105 da Constituição Federal não permite o revolvimento dos fatos e provas apresentados pela recorrente. Súmula 7/STJ.

2. O Banco Estadual, agente arrecadador do Fisco, não age em nome próprio, mas como mandatário deste. Art. 7º, § 3º, do Código Tributário Nacional.

3. Recurso conhecido em parte, mas improvido.

(REsp 94.962/ES, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/10/2004, DJ 06/12/2004, p. 241)

TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS. PAGAMENTO EM CRUZADOS. RECUSA DO BANCO. LEI NUM. 8.024, DE 12.04.1990, ART. 13. CONTAGEM DO PRAZO.

I - O banco arrecadador age sempre como mandatário do fisco e a sua recusa em receber os tributos equivale a negativa deste CTN, art. 7º, par. 3. aplicação.

II - O prazo de sessenta dias, previsto na lei num. 8.024/1990, conta-se a partir da sua publicação e não da publicação da medida provisória num. 168/1990.

III - RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

(REsp 38.761/MG, Rel. Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/09/1996, DJ 16/09/1996, p. 33711)

PROCESSUAL - ADMINISTRATIVO - MANDADO DE SEGURANÇA - AUTORIDADE - GERENTE DE BANCO COMERCIAL - ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS. A ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS NÃO TRANSFORMA O GERENTE DE BANCO COMERCIAL EM AUTORIDADE PÚBLICA, NEM O EXPÕE A MANDADO DE SEGURANÇA (LEI 1533/51, ART. 1., PAR-1. E CTN, ART. 7., PAR-3.).

(REsp 28.675/PR, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 29/09/1993, DJ 18/10/1993, p. 21844)

O mesmo não se pode dizer do poder de fiscalizar e efetuar o lançamento de tributos como visto da lição de Aliomar Baleeiro, em primeiro lugar porque como previsto no artigo 119 do CTN a capacidade ativa na obrigação tributária (o sujeito ativo) é da pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento e, em segundo lugar, porque, nos termos do artigo 142 do CTN e seu parágrafo único, o lançamento é ato vinculado, ou seja, só pode ser efetuado por autoridade administrativa a quem a lei confere competência a tanto, devendo ser efetuado dentro dos estreitos limites legais em obediência ao princípio da estrita legalidade inserto no artigo 150, I da Constituição de 1988.

De outra feita, o Sindicato Brasileiro, segundo a doutrina predominante, tem personalidade jurídica de direito privado, sendo esse o entendimento de Catharino, Amauri Mascaro Nascimento, Orlando Gomes e Elson Gottschalk, Segadas Vianna e Délio Maranhão, entre os principais.

O mesmo ocorre com suas Federações e sua Confederação que também são organizações sindicais de grau superior segundo o artigo 533 da CLT, ou seja, são associações de direito privado.

É que pela Constituição de 1988, os vínculos jurídicos com o Estado foram efetivamente rompidos, com a autonomia dos sindicatos e sua função de defesa dos interesses coletivos e individuais de seus representados.

Por seu turno, o SENAI, assim como os outros “S” (SENAC, SESC, SESI, SEBRAE, SENAR, SEST, SENAT), é também uma entidade de direito privado e é apenas um órgão consultivo do Governo Federal, conforme o Regimento do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – SENAI, a saber:

Art. 2º O SENAI funcionará como órgão consultivo do Governo Federal em assuntos relacionados com a formação de trabalhadores da indústria e atividades assemelhadas.

Art. 3º O Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial é uma entidade de direito privado, nos termos da lei civil, com sede e foro jurídico na Capital da República, cabendo a sua organização e direção à Confederação Nacional da Indústria.

Nesse sentido, embora tratando da exigência de concurso público para contratação de funcionários de entidades do Sistema “S”, no caso o SEST, o relator do Recurso Extraordinário (RE) 789874, ministro Teori Zavascki, sustentou que as entidades que compõem os serviços sociais autônomos, por possuírem natureza jurídica de direito privado e não integrarem a administração indireta, não estão sujeitas à regra prevista no artigo 37, inciso II da Constituição Federal, mesmo que desempenhem atividades de interesse público em cooperação com o Estado, o que foi aprovado por unanimidade pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal.

Nesse passo, possível é concluir que o SENAI jamais poderia proceder à fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento dessa contribuição adicional, pois a delegação conferida pelo artigo 10 do Decreto n. 60.466/1967, não pode ser conferida por decreto e muito menos a pessoa jurídica de direito privado após a vigência da Constituição de 1988, uma vez que tal adicional é tributo.

7. Da revogação expressa do mencionado Decreto n. 60.466/1967

Supondo-se que tal Decreto n. 60.466/1967 tivesse sido recebido pela Constituição de 1988 – e não o foi, vez que foi por ela revogado –, mesmo assim, tal decreto de delegação de competência tributária foi revogado pelo decreto sem número de 10.05.1991, bastando para tanto consultar o *site* da Presidência da República http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D60466.htm.

Assim, padece de validade a exigência de tal adicional alicerçada no artigo 10 do Decreto n. 60.466/67. Nesse sentido os Tribunais de Justiça de Pernambuco e de São Paulo entendem que o SENAI não tem legitimidade ativa para exigir tal adicional com base no decreto revogado expressamente em 10 de maio de 1991 e, principalmente, quanto à titularidade da competência da UNIÃO para exigir tal contribuição adicional em face da Lei n. 11.457/2007.

TJ-PE - Processo: APL 10211120098170660 PE 0001021-11.2009.8.17.0660

Relator (a): José Carlos Patriota Malta

Julgamento: 24/01/2012

Órgão Julgador: 6ª Câmara Cível

Publicação: 39

Ementa

PROCESSUAL CIVIL - APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO DE COBRANÇA - PRELIMINAR DE INTEMPESTIVIDADE DO RECURSO - REJEITADA - COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL - SENAI - FATO GERADOR OCORRIDO APÓS A EDIÇÃO DA LEI N. 11.457/2007 - COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - ILEGITIMIDADE ATIVA DO SENAI RECONHECIDA - DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU QUE EXTIGUIU O PROCESSO NOS TERMOS DO ART. 267 DO CÓDIGO DE RITOS, MANTIDA, AINDA QUE COM FUNDAMENTO EM DISPOSITIVO LEGAL DIVERSO DO

ASSENTADO NA LEI N. 11.457/2007 - RECURSO DE APELAÇÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO - DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

TJ-SP - Processo: APL 2044537920088260000 SP 0204453-79.2008.8.26.0000

Relator(a): Leonel Costa

Julgamento: 28/02/2012

Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Público

Publicação: 03/03/2012

Ementa

AÇÃO DE COBRANÇA - SENAI CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL. Contribuição ao SENAI decorrente do artigo 6º do Decreto-lei n. 4.048/42 Constituição da República de 1988, que, em seu art. 149, outorgou à União a exclusividade para instituir contribuições sociais e ou de interesse de categoria econômica - Instrução Normativa RFB n. 567/05 e Lei 11.457/07, que afirma a competência federal para a cobrança da contribuição, mas que delega ao SENAI a mera cobrança de contribuições anteriores a 2006. Natureza federal da contribuição sendo a União o seu titular que não se modifica pela delegação para a arrecadação ou destinatário do recurso Competência da Justiça Federal nos termos do art. 109, I da CF. Recurso não conhecido, com determinação de remessa dos autos para a Justiça Federal competente.

Também o E. Superior Tribunal de Justiça, em decisão recente, embora ainda tenha por válido o mencionado Decreto 60.466/67, especialmente seu artigo 10, reconheceu a natureza tributária de tal contribuição e a COMPETÊNCIA DA UNIÃO PARA SUA EXIGÊNCIA, assim decidiu no Conflito de Competência n. 122.713-SP, a saber:

CONFLITO DE COMPETÊNCIA. JUSTIÇAS ESTADUAL E FEDERAL. MANDADO DE SEGURANÇA QUE IMPUGNA ATO DE DIRIGENTE DE SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO (SENAI). COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL.

1. Esta Seção, ao julgar o CC 35.972/SP (Rel. p/acórdão Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 7.6.2004, p. 152), firmou o entendimento de que, havendo mandado de segurança contra ato de entidade privada com função delegada do Poder Público Federal, mostra-se logicamente inconcebível hipótese de competência estadual. É que, de duas uma: ou há, nesse caso, ato de autoridade (caso em que se tratará necessariamente de autoridade federal delegada, sujeita à competência federal), ou há ato de particular, e não ato de autoridade (caso em que o mandado de segurança será incabível).

2. No caso, trata-se de mandado de segurança impetrado por contribuinte em face de ato do Diretor Administrativo e Financeiro do SENAI, visando a impugnar Notificação de Débito relativa à contribuição adicional de que trata o art. 6º do Decreto-Lei n. 4.048/42. Embora a fiscalização e a arrecadação da contribuição adicional em questão tenham sido atribuídas diretamente à entidade privada destinatária da dita contribuição (cf. art. 10 do Decreto n. 60.466/67), ainda assim se trata de tributo instituído pela União e exigível mediante lançamento, atribuição típica de autoridade administrativa federal (art. 142 do CTN), que acabou por constituir crédito tributário relativo à contribuição adicional de que trata o art. 6º do Decreto-Lei n. 4.048/42. Portanto, compete ao Juízo Federal, ora suscitado, processar e julgar o mandado de segurança.

3. Conflito conhecido para anular a sentença proferida na Justiça Estadual e declarar a competência da Justiça Federal.
(CC 122713/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2012, DJe 14/08/2012)

Como visto, o E. Superior Tribunal de Justiça continuou a decidir calcado no artigo 10 do Decreto n. 60.466/67 não recepcionado e, portanto, revogado pela Constituição de 1988 e mesmo que recebido, revogado pelo Decreto sem número de 10 de maio de 1991, o que deverá, por certo, ser alterado de agora em diante, já que tal fato passa a ser de seu conhecimento.

Tal exação, porém, é de competência exclusiva da UNIÃO e só pode ser executada na Justiça Federal pela Procuradoria da Fazenda Nacional segundo o prescrito no artigo 16 da Lei n. 11.457/2007, a saber:

Art. 16. A partir do 1º (primeiro) dia do 2º (segundo) mês subsequente ao da publicação desta Lei, o débito original e seus acréscimos legais, além de outras multas previstas em lei, relativos às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º desta Lei, constituem dívida ativa da União.

§ 1º A partir do 1º (primeiro) dia do 13º (décimo terceiro) mês subsequente ao da publicação desta Lei, o disposto no caput deste artigo se estende à dívida ativa do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE decorrente das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei. § 2º Aplica-se à arrecadação da dívida ativa decorrente das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei o disposto no § 1º daquele artigo.

Do exposto, uma vez que a Lei n. 11.457/2007 foi publicada em 19 de março de 2007, adquirindo vigência a partir de abril de 2008 (art. 16, § 2º supra) qualquer execução proposta deverá ser feita na Justiça Federal e pela Procuradoria da Fazenda Nacional segundo o artigo 109, I da Constituição Federal.

8. Da competência da Receita Federal do Brasil para arrecadar e fiscalizar as contribuições de terceiros

A Instrução Normativa da Receita Federal n. 567 de 31 de agosto de 2005, calcada na MP 258/2005, prescrevia em seu artigo 3º que “*A contribuição adicional a que se refere o art. 6º do Decreto-Lei n. 4.048, de 22 de janeiro de 1942, equivalente a 20% (vinte por cento) da contribuição devida ao SENAI pelas empresas de que trata o art. 1º, com mais do que 500 (quinhentos) empregados, continuará sendo arrecadada, fiscalizada e cobrada pelo SENAI, em relação aos fatos geradores que ocorrerem até 31 de dezembro de 2006”.*

A Medida Provisória n. 258/2005, no entanto, caducou em novembro de 2005, porém, a Lei n. 11.457/2007 por seus artigos 1º, 2º e 3º estabeleceu o seguinte compete “à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição. (Vide Decreto n. 6.103, de 2007), bem como que tal competência se estende 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”.

Assim, toda exigência deste adicional desde o advento da Constituição de 1988 não poderia ser levada a efeito diretamente pelo SENAI e, mesmo que pudesse e não tivesse sido revogado referido artigo 10 do Decreto n. 60.466/1967 pela Constituição de 1988, o SENAI não poderia cobrar tal adicional porque o mencionado Decreto n. 60.466/1967 foi revogado expressamente pelo Decreto sem número de 10.05.1991, bastando para tanto consultar o site da Presidência da República (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D60466.htm).

Portanto, desde outubro de 1988 ou, no mínimo, desde 10 de maio de 1991, data de vigência do decreto revogador, tal adicional não pode ser cobrado diretamente pelo SENAI e muito menos executado perante a Justiça Estadual, isso sem que seja tomada em consideração a Lei n. 11.457/2007, vigente a partir de abril de 2008.

Assim, tal exigência deste adicional diretamente pelo SENAI é inválida, ilegal e inconstitucional.

9. Conclusões

Diante do que foi desenvolvido anteriormente, é possível concluir que, após o advento da Constituição de 1988:

1º - Além das contribuições para a seguridade social do artigo 195 da Constituição, as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, passaram a ter natureza tributária (art. 149 da CF);

2º - Estas contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, são de competência exclusiva da UNIÃO e estão sujeitas ao disposto nos artigos arts. 146, III, e 150, I e III da Constituição.

3º - O adicional de 20% da contribuição ao SENAI é uma contribuição *“de interesse das categorias profissionais ou econômicas”* tendo natureza tributária, estando também sujeita ao disposto nos artigos arts. 146, III, e 150, I e III da Constituição;

4º - A contribuição adicional de 20% da contribuição ao SENAI está subordinada, portanto, ao princípio da legalidade estrita em matéria fiscal do artigo 150, I da Constituição e à definição por lei complementar do artigo 146, III, “b” anterior, da “obrigação, lançamento, crédito (...) tributários” e, portanto, à definição dos sujeitos ativo e passivo desta obrigação tributária;

5º - Diante da subordinação desse adicional ao princípio da legalidade estrita em matéria fiscal a delegação do artigo 10 do Decreto n. 60.466/1967 foi revogada pela Constituição de 1988 visto ser com ele incompatível;

6º - Não bastasse a Constituição de 1988 ter revogado o artigo 10 do Decreto n. 60.466/1967 por total incompatibilidade com seus princípios fiscais, o citado decreto foi revogado expressamente pelo Decreto sem número de 10.05.1991, como visto;

7º - Finalmente, o artigo 3º da Lei n. 11.457/2007 findou por conferir competência à Secretaria da Receita Federal do Brasil para “*planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento*” das “*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*”;

8º - Por consequência, a contribuição adicional de 20% sobre a contribuição ao SENAI não pode ser cobrada diretamente pelo SENAI que é pessoa jurídica de direito privado e muito menos executada por ele perante a Justiça Estadual.