

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA - IDP  
MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO ECONÔMICO E DESENVOLVIMENTO**

**CHRISTIANE RODRIGUES PANTOJA**

**A ARRECADAÇÃO DIRETA DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS AO SESI E AO  
SENAI: AS VANTAGENS AO ALCANCE DA FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO**

**BRASÍLIA - DF**

**2024**

**CHRISTIANE RODRIGUES PANTOJA**

**A ARRECADAÇÃO DIRETA DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS AO SESI E AO  
SENAI: AS VANTAGENS AO ALCANCE DA FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação profissional *stricto sensu* em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP, como requisito parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito, sob a orientação da Profa. Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes.

**BRASÍLIA-DF**

**2024**

Código de catalogação na publicação – CIP

P198a Pantoja, Christiane Rodrigues

A arrecadação direta das contribuições devidas ao SESI e ao SENAI: as vantagens ao alcance da função social do tributo / Christiane Rodrigues Pantoja. — Brasília: Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2024.

145 f.: il color.  
Inclui bibliografia.

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes.

Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) — Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, 2025.

1. Direito tributário. 2. Arrecadação direta. 3. Tributos. I.Título

CDDir 341.39

**CHRISTIANE RODRIGUES PANTOJA**

**A ARRECADAÇÃO DIRETA DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS AO SESI E AO  
SENAI: AS VANTAGENS AO ALCANCE DA FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação profissional *stricto sensu* em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP, como requisito parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito, sob a orientação da Profa. Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes.

Aprovada em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Profa. Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes  
IDP – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa

---

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria  
IDP – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa

---

Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho  
Membro externo

Dedico este trabalho às equipes da Gerência de Contencioso e da Gerência de Arrecadação e Fiscalização dos Departamentos Nacionais do SESI e do SENAI.

Ao Gustavo, Marcela e Luna, meus amores.

Ao meu pai, Rodolfo, e à minha mãe, Vera, meu porto seguro.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço à minha orientadora, Profa. Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes, por todo acompanhamento e dedicação nas orientações durante o Mestrado.

Também agradeço aos demais professores e colegas do Programa de Pós-Graduação profissional *stricto sensu* em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, pelas trocas de conhecimento e experiências vividas que foram fundamentais ao longo destes últimos anos.

## Direito e cidadania

Os nossos direitos fundamentais  
Foram muito bem descritos na Constituição  
Direito à saúde, moradia, segurança  
Trabalho, bem-estar e educação

Por afirmar todos esses direitos aos brasileiros  
De cidadã a Constituição foi chamada  
Mas, muito se espera e pouco se faz  
Cadê a efetivação dos direitos nessa Pátria Amada?

Podemos exercer a cidadania  
Em muitos momentos distintos  
Eleições, audiências públicas  
E orçamento participativos

Devemos lutar pela nossa cidadania plena  
Buscando valer o que é nosso direito  
Participando, agindo e buscando  
Sabedoria, cultura e respeito

Digo isso porque acredito  
Que não devemos esperar apenas as ações do Estado  
Os direitos foram afirmados na Constituição  
Mas, cabe a cada um de nós agir em prol da nação

**Luciane Belarmino**

## RESUMO

O Serviço Social da Indústria (SESI) e o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) são as únicas entidades privadas no Brasil que, há décadas, realizam diretamente, sem a intermediação da Receita Federal do Brasil (RFB), a fiscalização, arrecadação e cobrança de tributos. Essa arrecadação direta das contribuições que lhes são devidas está relacionada à eficiência no cumprimento de suas funções sociais, bem como à realização dos objetivos constitucionais de justiça social e desenvolvimento econômico. Isso porque, quando as contribuições são recolhidas diretamente pelas entidades, a empresa contribuinte é obrigada a aplicar 3,5% do valor do tributo em ações voltadas aos seus empregados e pertinentes aos fins institucionais do SESI e do SENAI, todos relacionados à concretização dos direitos sociais previstos na Constituição da República. Por outro lado, na arrecadação indireta, realizada pela RFB, os mesmos 3,5% são creditados ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (FUNDAF), sem qualquer relação com os objetivos das entidades. O Superior Tribunal de Justiça, todavia, ao julgar o EREsp 1.575.933, entendeu que com o advento da Lei nº 11.457/2007 caberia tão somente à Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) proceder às atividades de fiscalização, arrecadação e cobrança das contribuições de terceiros, julgando, portanto, ilegal a arrecadação direta como efeito colateral de uma norma que sequer tratou do assunto, com deletérias consequências econômicas e sociais. O presente estudo, portanto, tem como objetivo reconhecer a recepção pela Constituição de 1988 (CF/1988) dos decretos autorizativos da sistemática da arrecadação direta do SESI e do SENAI, bem como suas vantagens ao alcance da função social do tributo. Tem-se como metodologia, uma pesquisa qualitativa, de cunho descritivo, envolvendo a pesquisa documental, por meio da análise de documentos, ou seja, legislações e jurisprudência, bem como a realização de pesquisa bibliográfica. Os registros serão relacionados, compondo uma triangulação de fontes de dados, a fim de cruzá-los para a interpretação, fundamentando a pesquisa. Como resultado, tem-se a comprovação da hipótese, já que a arrecadação direta é uma política tributária adequada ao cumprimento dos objetivos fundamentais estabelecidos na Constituição Federal de 1988 porque, ao financiar programas *in company* de qualificação profissional, saúde, bem-estar social e inovação tecnológica, contribui para o desenvolvimento humano, a inclusão social, a melhoria das condições de vida dos trabalhadores e a competitividade da indústria nacional. Em última instância, ela ajuda a reduzir desigualdades sociais, promovendo o progresso econômico e social no Brasil.

Palavras-chave: SESI. SENAI. Arrecadação Direta. Contribuições. Função Social do Tributo.

## ABSTRACT

The Social Service of Industry (SESI) and the National Service for Industrial Training (SENAI) are the only private entities in Brazil that, for decades, have directly carried out inspection, collection and collection of taxes, without the intermediation of the Brazilian Federal Revenue Service (RFB). This direct collection of the contributions due to them is related to the efficiency in fulfilling their social functions, as well as to the achievement of the constitutional objectives of social justice and economic development. This is because, when the contributions are collected directly by the entities, the contributing company is required to apply 3.5% of the tax amount to actions aimed at its employees and pertinent to the institutional purposes of SESI and SENAI, all related to the realization of social rights provided for in the Constitution of the Republic. On the other hand, in the indirect collection, carried out by the RFB, the same 3.5% is credited to the Special Fund for Development and Improvement of Inspection Activities (FUNDAF), without any relation to the objectives of the entities. However, the Superior Court of Justice, when judging EREsp 1,575,933, understood that with the advent of Law No. 11,457/2007, it would be up to the Brazilian Federal Revenue Service (SRFB) alone to carry out the activities of inspection, collection and charging of contributions from third parties, thus deeming illegal the direct collection as a side effect of a law that did not even address the subject, with deleterious economic and social consequences. Therefore, the present study aims to recognize the reception by the 1988 Constitution (CF/1988) of the decrees authorizing the direct collection system of SESI and SENAI, as well as their advantages in achieving the social function of the tax. The methodology used is a qualitative, descriptive research, involving documentary research, through the analysis of documents, that is, legislation and case law, as well as the performance of bibliographic research. The records will be related, forming a triangulation of data sources, in order to cross-reference them for interpretation, supporting the research. As a result, the hypothesis is proven, since direct collection is a tax policy that is appropriate for fulfilling the fundamental objectives established in the Federal Constitution of 1988 because, by financing in-company programs for professional qualification, health, social welfare and technological innovation, it contributes to human development, social inclusion, improvement of workers' living conditions and the competitiveness of the national industry. Ultimately, it helps to reduce social inequalities, promoting economic and social progress in Brazil.

Keywords: SESI. SENAI. Direct Collection. Contributions. Social Function of Taxes.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Dados da arrecadação do SENAI (2019-2023).....	90
Quadro 2 - Dados da arrecadação do SESI (2021-2023).....	90

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACO	Ação Cível Originária
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AI	Agravo de Instrumento
Art.	Artigo
CC/2002	Código Civil de 2002
CF/1937	Constituição Federal de 1937
CF/1946	Constituição Federal de 1946
CF/1967	Constituição Federal de 1967
CF/1988	Constituição Federal de 1988
CLT	Consolidação das Leis Trabalhistas
CNA	Confederação Nacional da Agricultura
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CPC/2015	Código de Processo Civil de 2015
CTN	Código Tributário Nacional
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
DOU	Diário Oficial da União
EC	Emenda Constitucional
EJA	Educação de Jovens e Adultos
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FIESP	Federação das Indústrias do Estado de São Paulo
FUNDAF	Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização
GEE	Gases de Efeito Estufa
INSS	Instituto Nacional de Seguridade Social
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
LC	Lei Complementar
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
MEC	Ministério da Educação

MPE	Ministério Público do Estado
MPF	Ministério Público Federal
MS	Mandado de Segurança
MTE	Ministério do Trabalho e Emprego
ONU	Organização das Nações Unidas
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PL	Projeto de Lei
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
SAIN	Sociedade Auxiliadora da Indústria Nacional
SCAE	Sistema de Consolidação de Ações Educativas
SENAI	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SENAR	Serviço Nacional de Aprendizagem Rural
SENAT	Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte
SESCOOP	Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo
SESI	Serviço Social da Indústria
SEST	Serviço Social do Transporte
SIGA	Sistema Integrado de Gestão da Arrecadação
SMD	Sistema de Medição de Desempenho
SRFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TCTF	Termo de Cooperação Técnica e Financeira
TCU	Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
<b>1</b>	<b>O SESI, O SENAI E A SISTEMÁTICA DA ARRECADAÇÃO DIRETA.....</b>	<b>18</b>
<b>1.1</b>	<b>Origem do SESI e do SENAI. O conceito constitucional dos serviços sociais autônomos e suas finalidades institucionais.....</b>	<b>18</b>
<b>1.2</b>	<b>Os fins institucionais do SESI e do SENAI.....</b>	<b>32</b>
<b>1.3</b>	<b>A natureza jurídica das contribuições devidas ao SESI e ao SENAI.....</b>	<b>43</b>
<b>2</b>	<b>A FUNÇÃO SOCIAL DO SISTEMA TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>51</b>
<b>2.1</b>	<b>Considerações gerais acerca da função social do tributo.....</b>	<b>51</b>
<b>2.2</b>	<b>Justiça fiscal e eficiência tributária.....</b>	<b>61</b>
<b>2.3</b>	<b>A qualificação dos trabalhadores dentro da empresa.....</b>	<b>68</b>
<b>3</b>	<b>A ARRECADAÇÃO DIRETA DO SESI E DO SENAI À LUZ DA LINDB.....</b>	<b>77</b>
<b>3.1</b>	<b>A arrecadação direta do SESI e do SENAI. O julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.571.933/SC pelo Superior Tribunal de Justiça. Análise de constitucionalidade.....</b>	<b>77</b>
<b>3.2</b>	<b>O direito administrativo de resultados. A LINDB e o novo paradigma de controle.....</b>	<b>106</b>
<b>3.3</b>	<b>Órgãos de controle e a arrecadação direta do SESI e do SENAI.....</b>	<b>114</b>
	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>120</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>124</b>

## INTRODUÇÃO

A presente dissertação de mestrado apresenta como **objeto de estudo** a arrecadação direta das contribuições devidas ao Serviço Social da Indústria (SESI) e o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI).

O SESI e o SENAI são entidades que auferem recursos advindos de contribuições incidentes sobre a folha de salários das empresas industriais brasileiras. O presente estudo tem como **objetivo geral** reconhecer a recepção dos decretos autorizativos da arrecadação direta pela Constituição Federal de 1988 (CF/1988), bem como suas vantagens ao alcance da função social do tributo. E como **objetivos específicos**: identificar a sistemática da arrecadação direta do SESI e do SENAI; compreender a função social do sistema tributário; e analisar a arrecadação direta do SESI e do SENAI à luz da CF/1988 e da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB).

A fim de atingir ao objetivo elencado, a pesquisa busca responder ao seguinte **problema**: “A sistemática de arrecadação direta das contribuições devidas ao SESI e ao SENAI foi recepcionada pela CF/1988 e atende ou facilita o alcance da função social dos tributos?”.

Nesse sentido, apresenta-se como **hipótese** de pesquisa de que o SESI e o SENAI são as únicas entidades privadas no Brasil que realizam diretamente, sem a intermediação da Receita Federal do Brasil (RFB), a fiscalização, arrecadação e cobrança de tributos. Em que pese a quase inexistente produção doutrinária acerca da constitucionalidade dessa arrecadação direta, o fato é que, quando as empresas contribuintes efetivam o recolhimento diretamente às entidades, são obrigadas a aplicar dentro da empresa parte do valor das contribuições sociais diretamente nos fins institucionais do SESI e do SENAI, fins esses relacionados à qualidade de vida dos trabalhadores da indústria e de seus dependentes. A sistemática da arrecadação direta ocorre há mais de 60 anos no Brasil.

Por isso, **justifica-se** a importância da presente pesquisa, haja vista que o questionamento sobre a constitucionalidade da arrecadação direta das contribuições sociais pelo SESI e pelo SENAI ganhou relevância após importante alteração jurisprudencial ocorrida no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que tem ensejado a extinção, sem julgamento de mérito – art. 485, IV, do Código de

Processo Civil de 2015 (CPC/2015)<sup>1</sup>, das ações de cobrança e das execuções de título executivo extrajudicial ajuizadas pelas entidades contra empresas inadimplentes, isso por ilegitimidade ativa diante da suposta incapacidade tributária do Sesi e do Senai para fiscalizar, arrecadar e cobrar os tributos.

Cerne do entendimento jurisprudencial alterado pelo STJ é que, com a entrada em vigor da Lei nº 11.457/2007 (Lei da Super Receita)<sup>2</sup>, por força das disposições contidas especialmente em seus arts. 2º e 3º<sup>3</sup>, e por ostentarem os serviços sociais autônomos integrantes do denominado Sistema “S” natureza de pessoa jurídica de direito privado e não integrarem a Administração Pública, caberia tão somente à Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), proceder às atividades de tributação, fiscalização, arrecadação e cobrança das contribuições de terceiros.

São milhares de processos com tramitação até então regular quanto à legitimidade ativa das entidades. Ocorre que, após o julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial (REsp) nº 1.571.933/SC, ocorrido em 27/09/2023, pela 1ª Seção do STJ<sup>4</sup>, em que pese seu caráter meramente persuasivo, por não se tratar de recurso especial repetitivo, esse novo posicionamento jurisprudencial - cuja modulação foi negada pelo colegiado, ensejou danos ao Sesi e ao Senai já que as entidades perderam em juízo algumas ações de cobrança por ilegitimidade ativa os valores relativos às contribuições devidas pelas empresas, além da recusa dos contribuintes em apresentar a documentação necessária à fiscalização.

---

<sup>1</sup> Art. 485, IV: **Art. 485.** O juiz não resolverá o mérito quando: [...]. IV - verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo; [...] (BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>2</sup> BRASIL. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.** Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>3</sup> **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 no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

**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.

<sup>4</sup> Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.571.933/SC, ocorrido em 27/09/2023, pela 1ª Seção do STJ.

Ocorre que, em sessão eletrônica de julgamento iniciada em 07/8/2024 e finalizada em 13/8/2024, a Primeira Seção do STJ afetou os EREsp 1.793.915/RJ<sup>5</sup>, 1.997.816/RJ<sup>6</sup> e o REsp 2.034.824/RJ<sup>7</sup> à sistemática dos recursos especiais repetitivos, com a tese que será levada a julgamento de mérito (Tema 1275)<sup>8</sup>.

Naquela assentada, foi deliberado também pelo sobrestamento de todos os processos em primeira e segunda instâncias envolvendo a matéria, inclusive perante o STJ (art. 1.037, II, do CPC/2015)<sup>9</sup>, fato esse que mitiga, desde então, os danos que vinham sendo causados às entidades relativos à sucumbência nas ações de cobrança e execuções.

Em que pesem os argumentos do STJ naquele julgamento do EREsp nº 1.571.933/SC, o tema poderá ser levado pelas entidades ao escrutínio do Supremo Tribunal Federal (STF), especialmente quanto à recepção constitucional do arcabouço legislativo autorizador da sistemática de arrecadação direta pelo SESI (arts. 11 e 49, §§ 2º, do Decreto nº 57.375/1965<sup>10</sup>) e pelo SENAI (arts. 6º, parágrafo

---

<sup>5</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EResp 1.793.915/RJ**. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, por unanimidade, j. 13/08/2024, DJe 20/08/2024.

<sup>6</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EResp 1.997.816/RJ**. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, por unanimidade, j. 13/08/2024, DJe 20/08/2024.

<sup>7</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 2.034.824/RJ**. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, por unanimidade, j. 13/08/2024, DJe 20/08/2024.

<sup>8</sup> “Decidir sobre a legitimidade ativa da entidade paraestatal para a constituição e cobrança da contribuição ao SENAI e respectivo adicional previsto no art. 6º, do Decreto-Lei n. 4.048/42, considerando a compatibilidade do art. 50, do Decreto n. 494/62, e do art. 10, do Decreto n. 60.466/67, com o art. 217, do CTN, o art. 146, III, “b”, da CF/88, a Lei n. 11.457/2007 e legislação posterior” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tema Repetitivo 1275**. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&cod\\_tema\\_inicial=1275&cod\\_tema\\_final=1275](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1275&cod_tema_final=1275) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>9</sup> Art. 1.037, II: **Art. 1.037**. Selecionados os recursos, o relator, no tribunal superior, constatando a presença do pressuposto do caput do art. 1.036, proferirá decisão de afetação, na qual: [...] II - determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional; [...] (BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>10</sup> Art. 11 e 49, §§ 2º, do Decreto nº 57.375/1965: **Art. 11º**. As despesas do SESI serão custeadas por uma contribuição mensal das empresas das categorias econômicas da indústria, dos transportes, das comunicações e da pesca, nos termos da lei. [...]. **§ 2º** No caso de cobrança direta pela entidade, a dívida considerar-se à suficientemente instruída com o levantamento do débito junto à empresa, ou com os comprovantes fornecidos pelos órgãos arrecadadores.

**Art. 49**. A arrecadação das contribuições devidas ao SESI será feita pelo instituto ou caixa de pensões e aposentadoria a que estiver filiada a empresa contribuinte, concomitantemente com as contribuições da previdência social. [...]. **§ 2º** Em face de circunstâncias especiais, as empresas que nela se encontrarem poderão recolher as suas contribuições diretamente ao SESI, mediante autorização do Departamento Nacional, comunicada ao órgão providenciário competente (BRASIL. **Decreto nº 57.375, de 2 de dezembro de 1965**. A prova o Regulamento do serviço Social da Indústria (SESI). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/d57375.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/d57375.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

único, e 50, do Decreto nº 494/1962<sup>11</sup>, e art. 10 do Decreto nº 60.466/1967<sup>12</sup>), isso, claro, caso não haja uma nova deliberação do STJ quando julgar os recursos especiais repetitivos no sentido da legalidade da mencionada sistemática.

Já no Tribunal de Contas da União (TCU), está em trâmite o TC 037.531/2021-2<sup>13</sup>. Trata-se de processo cujo objeto de análise é a legalidade e vantajosidade da sistemática de arrecadação direta do SESI e do SENAI, considerando seu custo, operacionalização, procedimentos de fiscalização da arrecadação e da aplicação do valor retido pelas empresas, resultados, cobrança e prestação de contas, em contrapartida à possibilidade de arrecadação via RFB.

Assim, o assunto é tormentoso não apenas no aspecto jurídico, mas também quanto a uma suposta maior eficácia social dos serviços de interesse público relacionados às finalidades institucionais do SESI e do SENAI quando custeados mediante a sistemática de arrecadação direta das contribuições sociais.

Tem-se como **metodologia**, uma pesquisa qualitativa, de cunho descritivo, envolvendo um estudo com a realização de pesquisa por meio da análise de documentos, de legislações e da jurisprudência, bem como a realização de pesquisa bibliográfica. Os registros serão relacionados, compondo uma triangulação de fontes de dados, a fim de cruzá-los para a interpretação, fundamentando a pesquisa.

A presente dissertação de mestrado está estruturada em 3 (três) capítulos. Primeiramente, foi apresentada a “Introdução”, na qual foram descritas algumas considerações quanto à temática pesquisada, o objeto de estudo, o problema de

---

<sup>11</sup> Arts. 6º, parágrafo único, e 50, do Decreto nº 494/1962: **Art. 6º** A dívida ativa do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial, decorrente de contribuições, multas ou obrigações contratuais quaisquer, poderá ser cobrada judicialmente pelas instituições arrecadadoras, segundo o rito processual dos executivos fiscais. Parágrafo único. No caso de cobrança direta pela entidade, a dívida considerar-se-á suficientemente instruída com o levantamento do débito junto à empresa, ou com os comprovantes fornecidos pelos órgãos arrecadadores. **Art. 50.** Visando ao atendimento de situações especiais, determinadas empresas poderão recolher as suas contribuições diretamente aos cofres do SENAI (BRASIL. **Decreto nº 494, de 10 de janeiro de 1962.** Aprova o Regimento do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/historicos/dcm/dcm494.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dcm/dcm494.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>12</sup> Art. 10 do Decreto nº 60.466/1967: **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 nº 4.048, de 22 de janeiro de 1942, e o artigo 3º do Decreto-lei nº 6.245, de 5 de fevereiro de 1944, será recolhida diretamente ao SENAI, a quem incumbirá sua fiscalização (BRASIL. **Decreto nº 60.466, de 14 de março de 1967.** Expede nova regulamentação do artigo 35 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/D60466.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D60466.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>13</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Processo nº TC 037.531/2021-2.** Relator: Min. Substituto Weder de Oliveira. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

pesquisa a ser respondido, seus objetivos, bem como sua hipótese, justificativa, metodologia utilizada para a construção da presente dissertação de mestrado.

O **Capítulo 1** apresenta o contexto histórico do surgimento do SESI e do SENAI em evidente parceria entre o Poder Executivo e entidades sindicais empresariais, como a Confederação Nacional da Indústria (CNI) e a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), para garantir a capacitação e bem-estar social dos trabalhadores da indústria brasileira. Também serão estudadas as finalidades institucionais das entidades, relacionadas aos direitos sociais previstos na CF/1988<sup>14</sup>, bem como a natureza jurídica das contribuições a elas devidas.

O **Capítulo 2**, por sua vez, demonstra que o sistema tributário deve sempre atender à função social do tributo com o objetivo maior de alcançar a justiça fiscal, isso com fundamento na doutrina pátria acerca do tema. Também, o capítulo trará dados acerca da maior eficácia de políticas públicas que fomentem a qualificação profissional de trabalhadores dentro das empresas, em pequena escala, em comparação a políticas mais generalistas. Assim, considerando que a arrecadação direta do SESI e do SENAI obriga a empresa contribuinte a alocar parte do valor do tributo em ações internas na empresa de capacitação profissional e de bem-estar dos trabalhadores, é possível presumir que a sistemática ora em estudo pode ensejar o maior alcance da função social do tributo.

No **Capítulo 3** explicar-se-á a sistemática da arrecadação direta das contribuições pelo SESI e pelo SENAI, a virada jurisprudencial ocorrida com o julgamento dos Embargos de Divergência no REsp nº 1.571.933/SC, pela primeira Seção do STJ, seus efeitos gravosos às entidades, a afetação dos recursos especiais como repetitivos acerca da matéria (Tema 1275) e a análise da constitucionalidade da mencionada sistemática. Ademais, será apresentada a necessidade de o julgamento acerca da constitucionalidade e vantajosidade da sistemática da arrecadação direta do SESI e do SENAI, a ser efetivado pelo STJ, TCU e pelo STF, seja realizado à luz da LINDB<sup>15</sup>, com as relevantes alterações

---

<sup>14</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>15</sup> BRASIL. **Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

trazidas pela Lei nº 13.655/2018<sup>16</sup>, de forma a atender ao novo modelo pragmatista e consequencialista de tomada de decisão, com a ponderação das alternativas existentes e suas respectivas consequências para o atingimento do valor abstrato que se pretende tutelar: o interesse público relacionado à concretização dos fins institucionais das entidades.

E, por fim, são apresentadas as “Considerações Finais”, onde, em linhas gerais, são relatadas as conclusões do presente estudo, na tentativa de responder às questões norteadoras da pesquisa.

---

<sup>16</sup> BRASIL. **Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018**. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

## 1 O SESI, O SENAI E A SISTEMÁTICA DA ARRECAÇÃO DIRETA

O presente capítulo apresenta o contexto histórico do surgimento do SESI e do SENAI em evidente parceria entre o Poder Executivo e entidades sindicais empresariais, como a CNI e a FIESP, para garantir a capacitação e bem-estar social dos trabalhadores da indústria brasileira. Também serão estudadas as finalidades institucionais das entidades, relacionadas aos direitos sociais previstos na CF/1988, bem como a natureza jurídica das contribuições a elas devidas.

### 1.1 Origem do SESI e do SENAI. O conceito constitucional dos serviços sociais autônomos e suas finalidades institucionais

Em 2008, a CNI contratou o jornalista e escritor Eduardo Bueno para escrever a história da indústria no Brasil. No livro “Produto Nacional”<sup>17</sup>, o autor trouxe a história da fundação do SESI e do SENAI.

A preocupação dos industriais brasileiros com a instrução da classe trabalhadora tem origem na criação, em julho de 1866, da “Escola Nocturna Gratuita de Instrução Primária para Adultos” pela Sociedade Auxiliadora da Indústria Nacional (SAIN), que entendia ser a educação uma “questão-chave” para o futuro da nação, bem como no cansaço dos empresários em esperar por uma política governamental de educação dos trabalhadores.

A SAIN foi autorizada a funcionar oficialmente por D. Pedro I, em outubro de 1827, após a Independência e a promulgação da Constituição<sup>18</sup>. Trata-se da primeira sociedade civil da história do Brasil, cuja finalidade precípua era “auxiliar a indústria, mormente no que diz respeito à aquisição de maquinismos”<sup>19</sup>. A preocupação da SAIN, entidade privada, era também relativa aos “perigos a que os operários estão expostos no trabalho cotidiano quando não detêm o devido conhecimento”<sup>20</sup>.

---

<sup>17</sup> BUENO, Eduardo. **Produto Nacional: Uma História da Indústria no Brasil**. Brasília: CNI, 2008.

<sup>18</sup> BRASIL. **Lei de 15 de outubro de 1827**. Manda criar escolas de primeiras letras em todas as cidades, vilas e lugares mais populosos do Império. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lim/LIM..-15-10-1827.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM..-15-10-1827.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>19</sup> Trecho do discurso de Álvaro Pinto de Almeida, criador e primeiro secretário da entidade (Senado Federal. Secretaria-Geral da Mesa Secretaria de Registro e Redação Parlamentar. **Reunião**. 6ª - Comissão de Transparência, Governança, Fiscalização e Controle e Defesa do Consumidor, 11/04/2018, p. 52. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/notas-taquigraficas/-/notas/r/7362> Acesso em: 25 nov. 2024).

<sup>20</sup> Trecho do discurso de Álvaro Pinto de Almeida, criador e primeiro secretário da entidade (Senado Federal. Secretaria-Geral da Mesa Secretaria de Registro e Redação Parlamentar. **Reunião**. 6ª -

Assim, diante da inércia governamental, em julho de 1866, a SAIN decide criar a “Escola Nocturna Gratuita de Instrução Primária para Adultos”. Os homens livres com mais de 14 anos eram os destinatários do curso da nova escola, curso esse preparatório para a “escola industrial”, que nunca saiu do papel.

Já na Era Vargas, a iniciativa pioneira da SAIN é retomada. Nas palavras de Eduardo Bueno<sup>21</sup>, “como era de se esperar, o projeto nasceu no bojo do paternalismo típico do governo Vargas”. Então, em maio de 1939, foi editado pelo governo o Decreto-Lei nº 1.238<sup>22</sup>, que determinava às indústrias com mais de quinhentos operários que oferecessem cursos de aperfeiçoamento profissional a seus trabalhadores. Formou-se, assim, uma Comissão Interministerial entre o Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio e o Ministério da Educação e Saúde para estudos acerca da aplicação da nova lei. A comissão teve ainda a participação da CNI, da FIESP e de integrantes de vários sindicatos de empregadores e operários, empresários e educadores.

Uma curiosidade trazida no livro escrito por Eduardo Bueno<sup>23</sup> é que o Ministério da Educação e Saúde, à época liderado por Gustavo Capanema, “cooptou” intelectuais do porte de Carlos Drummond de Andrade, Cândido Portinari, Lúcio Costa, Mário de Andrade, Heitor Villa-Lobos e Cecília Meireles. E “as mudanças seguiram aceleradas em todas as áreas do ensino”.

A Comissão Interministerial, formada para dar concretude ao recém-criado decreto, que determinava às empresas industriais a oferta de cursos de aperfeiçoamento profissional a seus empregados, após meses de trabalho, propôs substituir integralmente o Decreto-Lei nº 1.238/1939<sup>24</sup> por outro que “consagrasse a

---

Comissão de Transparência, Governança, Fiscalização e Controle e Defesa do Consumidor, 11/04/2018, p. 55. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/notas-taquigraficas/-/notas/r/7362> Acesso em: 25 nov. 2024.

<sup>21</sup> BUENO, Eduardo. **Produto Nacional: Uma História da Indústria no Brasil**. Brasília: CNI, 2008, p. 144.

<sup>22</sup> BRASIL. **Decreto-lei nº 1.238, de 2 de maio de 1939**. Dispõe sobre a instalação de refeitórios e a criação de cursos de aperfeiçoamento profissional para trabalhadores. Disponível em: [https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-1238-2-maio-1939-349345-norma-pe.html#:~:text=EMENTA%3A%20Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20instala%C3%A7%C3%A3o,de%20aperfei%C3%A7oamento%20profissional%20para%20trabalhadores.&text=Vide%20Norma\(s\)%3A,\(%\)%20%2D%20\(Norma%20Complementar](https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-1238-2-maio-1939-349345-norma-pe.html#:~:text=EMENTA%3A%20Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20instala%C3%A7%C3%A3o,de%20aperfei%C3%A7oamento%20profissional%20para%20trabalhadores.&text=Vide%20Norma(s)%3A,(%)%20%2D%20(Norma%20Complementar) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>23</sup> BUENO, Eduardo. **Produto Nacional: Uma História da Indústria no Brasil**. Brasília: CNI, 2008, p. 144.

<sup>24</sup> BRASIL. **Decreto-lei nº 1.238, de 2 de maio de 1939**. Dispõe sobre a instalação de refeitórios e a criação de cursos de aperfeiçoamento profissional para trabalhadores. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-1238-2-maio-1939-349345-norma-pe.html#:~:text=EMENTA%3A%20Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20instala%C3%A7%C3%A3o,de>

criação de um sistema nacional de aprendizagem, já em prática em vários países e recomendado pelo Bureau Internacional do Trabalho, em Genebra”<sup>25</sup>.

Assim, em 1941, os Presidentes da CNI e da FIESP à época, respectivamente, Euvaldo Lodi e Roberto Simonsen, sugeriram a Vargas que a responsabilidade pela execução do projeto fosse repassada aos órgãos sindicais de segundo grau de empregadores. Getúlio, então, determinou que ambos estudassem a questão. Foram convocados os técnicos Roberto Mange, João Luderitz e Joaquim Faria Góis Filho para colaborar na elaboração de um novo “projeto de lei”.

Em janeiro de 1942, foi assinado pelo Presidente o Decreto-Lei nº 4.048/1942<sup>26</sup>, que criou o SENAI. O decreto previa também a submissão do projeto de regimento do SENAI ao Ministro Capanema. Então, os mesmos técnicos elaboraram o mencionado regimento que, em julho de 1942, obteve o beneplácito ministerial com a assinatura do Decreto nº 10.009<sup>27</sup>, que aprovava o regimento do SENAI.

O Relatório de Gestão SENAI 2023 - Departamento Nacional, aprovado em reunião do Conselho Nacional da entidade e publicado no dia 27/03/2023, nos sites da Transparência e de Prestação de Contas do TCU, em cumprimento à Instrução Normativa TCU nº 84/2020, art. 8º, § 4º, traz também um pouco da história do SENAI:

Em 1942, o Brasil vivia um momento histórico. Após a II Guerra Mundial, o país passou por um aquecimento na industrialização de bens de consumo, que antes eram majoritariamente importados. A fabricação de produtos nacionais exigiu uma grande demanda de mão de obra qualificada. Ficou definido que as indústrias e os sindicatos econômicos eram responsáveis por criar escolas de aprendizagem, trabalhando ao lado do Estado – mas sem dele fazer parte – em um sistema de cooperação com o Poder Público<sup>28</sup>.

---

%20aperfei%C3%A7oamento%20profissional%20para%20trabalhadores.&text=Vide%20Norma(s)%3A,) %20%2D%20(Norma%20Complementar Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>25</sup> BUENO, Eduardo. **Produto Nacional: Uma História da Indústria no Brasil**. Brasília: CNI, 2008, p. 145.

<sup>26</sup> BRASIL. **Decreto-lei nº 4.048, de 22 de janeiro de 1942**. Cria o Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários (SENAI). Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/del4048.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del4048.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>27</sup> BRASIL. **Decreto nº 10.009, de 26 de outubro de 1942**. Aprova o regimento do Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/19301949/d10009.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%2010.009%2C%20DE%2026%20DE%20OUTUBRO%20DE%201942&text=Aprova%20o%20regimento%20do%20Servi%C3%A7o,que%20lhe%20confere%20o%20art.](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/19301949/d10009.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%2010.009%2C%20DE%2026%20DE%20OUTUBRO%20DE%201942&text=Aprova%20o%20regimento%20do%20Servi%C3%A7o,que%20lhe%20confere%20o%20art.) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>28</sup> SENAI. Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial. Departamento Nacional. **Relatório de Gestão 2023**. Brasília: SENAI/DN, 2024. Disponível em:

Assim, o fato é que a CNI criou o SENAI, uma instituição de direito privado, sem fins lucrativos, com administração e patrimônios próprios. É uma entidade mantida com o pagamento pelas empresas industriais de contribuições sociais (geral e adicional para empresas com mais de 500 empregados) incidentes sobre as respectivas folhas de salários, podendo ainda receber recursos com prestação de serviços e parcerias institucionais.

Cabe destacar, ainda conforme o Relatório de Gestão SENAI 2023 - Departamento Nacional<sup>29</sup>, que a Organização das Nações Unidas (ONU) considera o SENAI como uma das principais instituições educacionais do Hemisfério Sul. Já a *World Skills* entende o SENAI como uma das melhores entidades de educação profissional do mundo, sendo premiada consecutivas vezes. Países como Chile, Argentina e Peru foram inspirados a seguirem o seu modelo.

Nas palavras de Eduardo Bueno<sup>30</sup>, “passados mais de 60 anos, o SENAI já teve mais de 40 milhões de alunos e formou profissionais que atuam em todas as áreas industriais”. O mais célebre deles é Luiz Inácio Lula da Silva, que estudou em escola do SENAI entre 1961 e 1962. Formou-se torneiro mecânico e chegou à Presidência do Brasil.

A legislação que, em janeiro de 1942, criou o SENAI definiu os seguintes pontos básicos para pautar a atuação da instituição: a) a preparação metódica do aprendiz em centros ou escolas de aprendizagem, comuns a várias empresas; b) a obrigação dos empregadores de manter como seus empregados uma determinada percentagem de aprendizes e de assegurar-lhes treinamento nas citadas escolas ou centros; c) a administração direta do sistema pela própria indústria; d) o estabelecimento de uma grande descentralização na administração do sistema de aprendizagem; e) o custeio através de uma contribuição compulsória de 1% sobre as folhas de pagamento de todos os empregados; f) a faculdade de cada empregador manter junto às suas empresas um centro ou escola privativa de aprendizagem, obediente aos padrões aprovados pelo SENAI<sup>31</sup>.

---

[https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer\\_public/5e/57/5e577e503d8844e9b3894d29d444e2e2/senai\\_relatorio\\_gestao\\_2023.pdf](https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/5e/57/5e577e503d8844e9b3894d29d444e2e2/senai_relatorio_gestao_2023.pdf) Acesso em: 13 nov. 2024.

<sup>29</sup> SENAI. Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial. Departamento Nacional. **Relatório de Gestão 2023**. Brasília: SENAI/DN, 2024. Disponível em:

[https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer\\_public/5e/57/5e577e503d8844e9b3894d29d444e2e2/senai\\_relatorio\\_gestao\\_2023.pdf](https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/5e/57/5e577e503d8844e9b3894d29d444e2e2/senai_relatorio_gestao_2023.pdf) Acesso em: 13 nov. 2024.

<sup>30</sup> BUENO, Eduardo. **Produto Nacional: Uma História da Indústria no Brasil**. Brasília: CNI, 2008, p. 145.

<sup>31</sup> BUENO, Eduardo. **Produto Nacional: Uma História da Indústria no Brasil**. Brasília: CNI, 2008, p. 144.

Em 31 de janeiro de 1946, toma posse o Presidente Eurico Gaspar Dutra. No dia 20 de fevereiro do mesmo ano, cerca de cem mil operários entram em greve em São Paulo e, dias após, outras 60 greves eclodem no Brasil. Diante da crise, em 09 de maio, em busca da paz social, os representantes das federações industriais do Rio de Janeiro, São Paulo, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Pernambuco reuniram-se na sede da CNI e decidiram que era preciso criar “um serviço social que se dedicasse à defesa e à valorização do trabalhador na indústria e de sua família, além de promover medidas de estímulo à produção industrial<sup>32</sup>”.

Euvaldo Lodi, então presidente da CNI, e o empresário Morvan Dias eram colaboradores próximos do presidente Dutra e, em junho de 1946, obtiveram dele a assinatura do Decreto-Lei nº 9.403/1946<sup>33</sup>, que criava o SESI.

O SESI, tal qual o SENAI, ficou subordinado à CNI e tinha como objetivo “estudar, planejar e executar, direta ou indiretamente, medidas que contribuam para o bem-estar social dos trabalhadores na indústria e atividades similares”<sup>34</sup>.

No ato de ratificação do regulamento do SESI, ocorrido na sede da CNI, em 1º de julho de 1946, discursou Roberto Simonsen:

Não há questão social – habitação, alimentação, educação, saúde e outras – cuja solução exija mais do que apenas boa vontade e diligência por parte dos que respondem pela preservação de nosso patrimônio social e histórico. É o espírito de serviço, tão recomendado pela filosofia cristã, que dá à riqueza, não o caráter de um instrumento para fruição de bens individuais e egoísticos, mas uma larga função pública de soerguimento do conforto e do bem-estar das populações trabalhadoras<sup>35</sup>.

---

<sup>32</sup> BUENO, Eduardo. **Produto Nacional: Uma História da Indústria no Brasil**. Brasília: CNI, 2008, p. 165.

<sup>33</sup> BRASIL. **Decreto-lei nº 9.403, de 25 de junho de 1946**. Atribui à Confederação Nacional da Indústria o encargo de criar, organizar e dirigir o Serviço Social da Indústria, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/del9403.htm#:~:text=Del9403&text=DECRETO%2DLEI%20N%C2%BA%209.403%2C%20DE%2025%20DE%20JUNHO%20DE%201946.&text=Atribui%20%C3%A0%20Confedera%C3%A7%C3%A3o%20Nacional%20da,Ind%C3%BAstria%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del9403.htm#:~:text=Del9403&text=DECRETO%2DLEI%20N%C2%BA%209.403%2C%20DE%2025%20DE%20JUNHO%20DE%201946.&text=Atribui%20%C3%A0%20Confedera%C3%A7%C3%A3o%20Nacional%20da,Ind%C3%BAstria%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs). Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>34</sup> BUENO, Eduardo. **Produto Nacional: Uma História da Indústria no Brasil**. Brasília: CNI, 2008, p. 165.

<sup>35</sup> BUENO, Eduardo. **Produto Nacional: Uma História da Indústria no Brasil**. Brasília: CNI, 2008, p. 165.

O Relatório de Gestão SESI 2023 traz que: “o SESI foi concebido para contribuir diretamente com o bem-estar social dos trabalhadores na indústria, promovendo a melhoria do padrão de vida no país”<sup>36</sup>.

Nesse contexto, ainda segundo o mencionado relatório de gestão, o propósito do SESI é promover a qualidade de vida do trabalhador e de seus dependentes, com foco em educação, saúde e lazer, e estimular a gestão socialmente responsável da empresa industrial.

No ano de 2023, conforme consignado no relatório de gestão apresentado ao TCU, o SESI atendeu 6.593.009 pessoas com programas de saúde e segurança do trabalho, aplicou 804.522 vacinas em trabalhadores da indústria e dependentes, recebeu 2.219.428 espectadores em eventos de temas culturais, possui 508.675 matrículas em educação continuada, 91.416 na Educação de Jovens e Adultos (EJA) e 238.584 em educação básica regular. O SESI está presente em 2.648 municípios do Brasil, com 457 escolas, 462 unidades móveis, 315 centros de promoção de saúde, 216 centros de saúde e segurança do trabalho e 92 centros de cultura.

A criação do SESI e sua exitosa trajetória de décadas demonstram que, nas palavras de Eduardo Bueno<sup>37</sup>, “a preocupação com o bem-estar dos trabalhadores e de suas famílias não é incompatível com a busca pelo lucro por parte das empresas como, na verdade, pode servir para alavancá-lo”.

Segundo Edvaldo Nilo de Almeida<sup>38</sup>, há diversas formas institucionais de atuação do Poder Público, via administração direta, indireta e também mediante colaboração com entidades privadas. Estabelecer qual a forma institucional de determinada atuação do Poder Público implica na análise de variáveis relacionadas à necessidade de maior incidência de normas de direito público ou privado, o que poderá ser determinado pelo grau de razão pública da ação estatal, bem como pela área de intervenção (econômica ou social). A finalidade da atuação estatal é aspecto relevante para a determinação da forma institucional. Atividades privativas do Poder Executivo não podem ser delegadas a entes privados.

---

<sup>36</sup> SENAI. Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial. Departamento Nacional. **Relatório de Gestão 2023**. Brasília: SENAI/DN, 2024. Disponível em: [https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer\\_public/5e/57/5e577e503d8844e9b3894d29d444e2e2/senai\\_relatorio\\_gestao\\_2023.pdf](https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/5e/57/5e577e503d8844e9b3894d29d444e2e2/senai_relatorio_gestao_2023.pdf) Acesso em: 13 nov. 2024.

<sup>37</sup> BUENO, Eduardo. **Produto Nacional: Uma História da Indústria no Brasil**. Brasília: CNI, 2008, p. 165.

<sup>38</sup> ALMEIDA, Edvaldo Nilo de. Conceito Constitucional dos Serviços Sociais Autônomos. **Revista Digital de Direito Administrativo – RDDA**, v. 7, n. 2, p. 194-233, 2020.

As finalidades essenciais dos serviços sociais autônomos, por sua vez, de inclusão no mercado de trabalho e de promoção social dos trabalhadores, continua Edvaldo Nilo de Almeida<sup>39</sup>, não são exclusivas do Poder Público, donde a possibilidade, dentro do ordenamento jurídico brasileiro, de sua atuação na prestação de serviços de interesse público. Trata-se, portanto, os serviços sociais autônomos, de entidades privadas, que não compõem a Administração Pública direta ou indireta, mas que atuam em colaboração com os entes públicos.

Ainda segundo Edvaldo Nilo de Almeida<sup>40</sup>, aspecto importante para a definição das formas jurídico-institucionais é o direito de propriedade dos bens e interesses vinculados à prestação de serviços afetados à busca do interesse público exclusivo ou não exclusivo. No último caso, tem-se que o direito de propriedade se destina à busca de interesse particular. Quanto aos serviços sociais autônomos, a forma relativa ao direito de propriedade é híbrida, por se tratar de instituições de direito privado, mas que se submetem parcialmente às normas destinadas à Administração Pública, como a necessidade de prestação de contas ao TCU. De qualquer forma, ainda quanto ao direito de propriedade, as entidades pertencentes aos serviços sociais autônomos reverterem a si próprias os resultados econômico-financeiros de sua atividade institucional.

Por outro lado, quanto ao financiamento, as entidades pertencentes aos serviços sociais autônomos recebem recursos de contribuições parafiscais das empresas, de natureza pública na origem, mas também podem contar com recursos privados. Seu regime jurídico é privado porque suas finalidades atendem a seus próprios objetivos, ainda que de interesse público. Assim, trata-se de modelo institucional híbrido que surgiu da necessidade de se conferir maior independência aos setores empresariais interessados na prestação de assistência social e educação profissional aos trabalhadores das respectivas categorias profissionais, diante da crescente ineficiência do Poder Público.

Após trazer diversos conceitos doutrinários relativos à natureza jurídica dos serviços sociais autônomos, Edvaldo Nilo de Almeida<sup>41</sup> bem demonstra a existência no ordenamento jurídico do denominado Sistema “S”. Esclarece que a existência de

---

<sup>39</sup> ALMEIDA, Edvaldo Nilo de. Conceito Constitucional dos Serviços Sociais Autônomos. **Revista Digital de Direito Administrativo – RDDA**, v. 7, n. 2, p. 194-233, 2020.

<sup>40</sup> ALMEIDA, Edvaldo Nilo de. Conceito Constitucional dos Serviços Sociais Autônomos. **Revista Digital de Direito Administrativo – RDDA**, v. 7, n. 2, p. 194-233, 2020.

<sup>41</sup> ALMEIDA, Edvaldo Nilo de. Conceito Constitucional dos Serviços Sociais Autônomos. **Revista Digital de Direito Administrativo – RDDA**, v. 7, n. 2, p. 194-233, 2020.

um verdadeiro “sistema” fica caracterizada pela participação das entidades componentes dos serviços sociais autônomos nos Conselhos deliberativos umas das outras, cuja composição conta também com atores do poder público e da sociedade civil, o que garante seu caráter democrático. Demonstra também a existência do Sistema “S” na cooperação entre as entidades para o alcance do objetivo comum de prestação de serviços de interesse público e coletivo, tudo de forma a garantir o acesso, ainda que para grupos específicos de beneficiários, dos direitos sociais previstos no art. 6º da CF/1988<sup>42</sup>.

Antes de conceituar os serviços sociais autônomos a partir da Constituição, Edvaldo Nilo de Almeida<sup>43</sup> traz seus elementos básicos: (a) criação mediante a edição de lei ou ato normativo equivalente; (b) natureza jurídica de pessoa jurídica de direito privado que se distancia dos modelos estabelecidos pelo Código Civil de 2002 (CC/2002)<sup>44</sup>; (c) se insere em um regime jurídico de direito privado nas relações entre eles e os particulares e no regime de direito público na relação de controle finalístico que o Estado exerce, na observância dos princípios da Administração Pública no dispêndio de recursos e nas contratações de pessoal e nas regras de orçamento; (d) seus recursos decorrem de contribuições de natureza tributária ou de repasses do poder público mediante a celebração de contratos de gestão; (e) desempenham serviços sociais, elencados no art. 6º da CF/1988, que não são exclusivos do Estado; (f) sujeitam -se ao controle externo (Ministério, TCU e demais órgãos) e ao controle interno (órgãos internos da própria entidade), e (g) possibilidade de concessão de isenção (SENAI e SENAC).

Inicia, então, Edvaldo Nilo de Almeida<sup>45</sup>, a conceituação constitucional dos serviços sociais autônomos. Descreve, para tanto, os três elementos que caracterizam os direitos sociais elencados no art. 6º da CF/1988, cuja concretização é a finalidade principal das entidades componentes dos serviços sociais autônomos. São direitos subjetivos porque exigem um dever jurídico do Estado no sentido da

---

<sup>42</sup> **Art. 6º.** São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>43</sup> ALMEIDA, Edvaldo Nilo de. Conceito Constitucional dos Serviços Sociais Autônomos. **Revista Digital de Direito Administrativo – RDDA**, v. 7, n. 2, p. 194-233, 2020.

<sup>44</sup> BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>45</sup> ALMEIDA, Edvaldo Nilo de. Conceito Constitucional dos Serviços Sociais Autônomos. **Revista Digital de Direito Administrativo – RDDA**, v. 7, n. 2, p. 194-233, 2020.

sua concretização. São direitos que necessitam de regulamentação para garantia de aplicação de forma isonômica para toda a sociedade. E, são direitos que pressupõem a criação pelo Estado de instrumentos que lhes tragam efetividade. Daí o cenário do surgimento dos serviços sociais autônomos, em meio à ineficiência estatal na formação de trabalhadores qualificados e a carência de políticas públicas que fomentassem o lazer, a cultura e a saúde destes trabalhadores e suas famílias, o Estado buscou, através dos empresários da iniciativa privada, a promoção da assistência social prevista no mencionado art. 6º, da CF/1988.

Ainda na seara da construção do conceito constitucional dos serviços sociais autônomos, Edvaldo Nilo de Almeida<sup>46</sup> traz as características das entidades. A primeira é a autonomia administrativa, para desvincilhá-las da Administração Pública, o que pode ser implementado mediante a representação paritária entre a iniciativa privada e o Estado na constituição destas entidades, concretizando aqui o princípio democrático, mas com poder decisório final do setor privado. Também, as entidades componentes dos serviços sociais autônomos devem prestar contas ao Tribunal de Contas da União. Isso porque a maior parte de suas receitas advêm de contribuições sociais de natureza tributária, portanto, recursos considerados públicos.

Importa aqui ressaltar que o produto da arrecadação advinda das contribuições devidas aos serviços sociais autônomos, ao ingressar nos cofres das entidades, perde o caráter de recurso público. Esse é o entendimento externado pelo STF quando do julgamento do Agravo Regimental na Ação Cível Originária (ACO) 1953, em 18/12/2013<sup>47</sup>, da ACO 1382, julgada em 26/08/2009<sup>48</sup>, e da ACO 1588, julgada em 03/02/2012<sup>49</sup>.

Os 3 (três) julgados do STF acima referidos cuidavam de conflito negativo de atribuição entre o Ministério Público Federal (MPF) e o Ministério Público do Estado (MPE) acerca da atribuição para a atuação em processos de apuração de

---

<sup>46</sup> ALMEIDA, Edvaldo Nilo de. Conceito Constitucional dos Serviços Sociais Autônomos. **Revista Digital de Direito Administrativo – RDDA**, v. 7, n. 2, p. 194-233, 2020.

<sup>47</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental na Ação Cível Originária nº 1953**. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, j. 18/12/2013. Brasília, DF, 14 fev. 2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur255379/false> Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>48</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cível Originária nº 1382**. Relator: Min. Eros Grau, j. 26/08/2009, DJ. 02/09/2009. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2674892> Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>49</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cível Originária nº 1588**. Relator: Min. Carlos Velloso, j. 3/02/2012.. Brasília, DF, 2012. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3919294> Acesso em: 15 nov. 2024.

irregularidades relativas aos serviços sociais autônomos. Em todos os casos, o entendimento foi no sentido de que o valor arrecadado pelas entidades do Sistema S<sup>50</sup> não integra a título algum a receita do Estado, pois a passagem de recursos pela RFB, na arrecadação indireta, é meramente procedimental. Daí o desinteresse da União Federal e, nos termos do art. 109 da CF/1988<sup>51</sup>, a incompetência da Justiça Federal e também, via de consequência, do MPF.

As decisões do STF foram, portanto, no sentido da competência do ente estadual do Parquet:

CONFLITO NEGATIVO DE ATRIBUIÇÕES - MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL E MINISTÉRIO PÚBLICO ESTADUAL - SUPOSTA IRREGULARIDADE NA APLICAÇÃO DE RECURSOS POR ENTE SINDICAL E SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO - INCOMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL - COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PARA DIRIMIR O CONFLITO - SÚMULA 516 DO STF - ATRIBUIÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. I - O SENAI, a exemplo do Serviço Social da Indústria - SESI, está sujeito à jurisdição da Justiça estadual, nos termos da Súmula 516 do Supremo Tribunal Federal. Os serviços sociais autônomos do denominado sistema S, embora compreendidos na expressão de entidade paraestatal, são pessoas jurídicas de direito privado, definidos como entes de colaboração, mas não integrantes da Administração Pública. II - **Quando o produto das contribuições ingressa nos cofres dos Serviços Sociais Autônomos perde o caráter de recurso público.** Precedentes. III - Seja em razão da pessoa, seja em razão da natureza dos recursos objeto dos autos, não se tem por justificada a atuação do Ministério Público Federal, posto que não se vislumbra na

---

<sup>50</sup> “O SISTEMA S, FAMOSO PELAS ESCOLAS TÉCNICAS, SE REFERE A PRESTADORAS DE SERVIÇOS ADMINISTRADAS DE FORMA INDEPENDENTE POR FEDERAÇÕES EMPRESARIAIS DOS PRINCIPAIS SETORES DA ECONOMIA. ESSAS ENTIDADES NÃO FAZEM PARTE DO GOVERNO, MESMO COM A OFERTA DE ATENDIMENTO DE INTERESSE PÚBLICO. Criado no governo do presidente Getúlio Vargas em 1942, o Sistema S começou com o Senai, a mais antiga organização voltada para o ensino e qualificação da mão de obra operária no período de industrialização do país. Na década de 1980, surgiram o Senac- Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio, o Sesc- Serviços Sociais do Comércio e o Sesi- Serviços Sociais da Indústria. Ao longo dos anos, foram criados o Sebrae - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, o Senar- Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, o Sescoop - Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo, o Senat- Serviço Social de Aprendizagem do Transporte e o Sest - Serviço Social de Transporte. O senador Astronauta Marcos Pontes, do PL de São Paulo, destacou a importância do Sistema S na qualificação profissional do País” (BRASIL. Senado Federal. O que é o Sistema S? Entenda o que é, como funciona e como surgiu. **Rádio Senado**, 11 maio 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/radio/1/noticia/2023/05/11/o-que-e-o-sistema-s-entenda-o-que-e-como-funciona-e-como-surgiu> Acesso em: 21 nov. 2024).

<sup>51</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

hipótese a incidência do art. 109 da Constituição Federal. IV- Agravo regimental a que se nega provimento<sup>52</sup>.

[...]

10. Insta frisar que o SESCOOP possui natureza de entidade paraestatal, constituído na forma de serviço social autônomo, mantido por contribuições parafiscais, sujeitando-se ao controle do bom uso de seus recursos pela via da ação popular. 11. Os serviços sociais autônomos, embora compreendidos na expressão de entidade paraestatal, são pessoas jurídicas de direito privado, categorizadas como entes de colaboração que não integram a Administração Pública, mesmo empregando recursos provenientes de contribuições parafiscais. 12. Note-se, ainda, que as entidades paraestatais não estão arroladas no art. 109 da Constituição Federal. A matéria encontra-se, inclusive, sumulada nessa Corte, podendo aqui ser aplicada por analogia: `O Serviço Social da Indústria (SESI) está sujeito à jurisdição da Justiça Estadual (Súm. Nº 516). Logo, o eventual interesse da União no feito deverá ser por ela manifestado, o que poderá acarretar o deslocamento do feito para a Justiça Federal. 13. Por fim, importa destacar que os Serviços Sociais Autônomos recebem subvenções recolhidas pelo órgão previdenciário (INSS), ou seja, auxílios pecuniários determinados em lei, calculados sobre a folha de pagamentos total de empregados do estabelecimento contribuinte. Conforme a maior parte da doutrina, **esta distribuição que mantém os Serviços Sociais Autônomos não integra a título algum a receita do Estado, pois a passagem de recursos pelo INSS é meramente procedimental.** 14. Em parecer elaborado a pedido do SESI e do SENAI, o ex-ministro **ILMAR GALVÃO esclareceu que, quando o produto das contribuições ingressa nos cofres dos Serviços Sociais Autônomos, este perde o caráter de recursos públicos** (GALVÃO, Ilmar. Parecer elaborado ao SESI e SENAI. Brasília, [s.d.], p. 18). 15. Desse modo, tratando-se de fatos que podem configurar a prática de atos de improbidade administrativa por funcionários da SESCOOP, impõe-se o reconhecimento da atribuição do Ministério Público Estadual, já que inexistente, no caso, interesse processual da União. 16. Ante o exposto, manifesta-se o Ministério Público Federal pelo conhecimento do presente conflito para que seja reconhecida a atribuição do Ministério Público do Estado de São Paulo. Acolhendo os fundamentos lançados no parecer ministerial, conheço do conflito negativo para declarar a atribuição do Ministério Público do Estado de São Paulo. Publique-se. Brasília, 26 de agosto de 2009. Ministro Eros Grau - Relator – 1<sup>53</sup>.

---

<sup>52</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental na Ação Cível Originária nº 1953**. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, j. 18/12/2013. Brasília, DF, 14 fev. 2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur255379/false> Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>53</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cível Originária nº 1382**. Relator: Min. Eros Grau, j. 26/08/2009, DJ. 02/09/2009. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2674892> Acesso em: 15 nov. 2024.

Feita a ressalva, eis, então, o conceito constitucional dos serviços sociais autônomos proposto por Edvaldo Nilo de Almeida<sup>54</sup>:

[...] pessoa jurídica de direito privado sem finalidade lucrativa, destinada exclusivamente à promoção dos direitos sociais inscritos no artigo 6º da Constituição Federal, criada por lei que preveja delimitação de sua atuação e de obtenção de recursos, detentora de participação equitativa dos setores sociais em seus órgãos de direção, com poder de autorregulamentação e autogestão de recursos, porém submetida para controle finalístico à fiscalização do Tribunal de Contas da União.

Argumenta o autor que a CF/1988<sup>55</sup> permite e estimula a presença privada na prestação de serviços de interesse público e coletivo (v.g. art. 194, parágrafo único, VII<sup>56</sup>; art. 196, caput<sup>57</sup>; art. 205, caput<sup>58</sup>), sendo, nesse contexto, as entidades do Sistema “S” como alternativa à concretização dos direitos sociais expressos no art. 6º da Constituição<sup>59</sup>.

Assim, segundo Edvaldo Nilo de Almeida<sup>60</sup>, o denominado Sistema S, ao qual pertencem o SESI e o SENAI, surgiu da necessidade de se conferir maior independência aos setores empresariais interessados na prestação de assistência social e educação profissional aos trabalhadores das respectivas categorias profissionais, diante da crescente ineficiência do Poder Público. É um sistema

---

<sup>54</sup> ALMEIDA, Edvaldo Nilo de. Conceito Constitucional dos Serviços Sociais Autônomos. **Revista Digital de Direito Administrativo – RDDA**, v. 7, n. 2, p. 194-233, 2020.

<sup>55</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>56</sup> **Art. 194.** A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

[...]

**VII** - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.

<sup>57</sup> **Art. 196.** A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

<sup>58</sup> **Art. 205.** A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

<sup>59</sup> ALMEIDA, Edvaldo Nilo de. Conceito Constitucional dos Serviços Sociais Autônomos. **Revista Digital de Direito Administrativo – RDDA**, v. 7, n. 2, p. 194-233, 2020.

<sup>60</sup> ALMEIDA, Edvaldo Nilo de. Conceito Constitucional dos Serviços Sociais Autônomos. **Revista Digital de Direito Administrativo – RDDA**, v. 7, n. 2, p. 194-233, 2020.

formado por entidades privadas que desempenham os serviços sociais elencados no art. 6º da Constituição Federal, que não são de prestação exclusiva pelo Estado.

Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>61</sup>, por sua vez, afirma que a origem das verdadeiras instituições parafiscais está na organização social corporativista do Estado Fascista, quando “a capacidade tributária ativa, para exigir tributos<sup>62</sup> que se destinavam a finalidades sociais, foi delegada às organizações do trabalho”.

Já Ricardo Lobo Torres<sup>63</sup> ensina que a fiscalidade se refere à arrecadação destinada diretamente ao Fisco, enquanto a parafiscalidade diz respeito aos recursos destinados ao parafisco — órgãos paraestatais que, embora não integrem a administração central do Estado, desempenham funções paralelas e não essenciais, financiadas por receitas fora do orçamento público tradicional. Assim, parafiscalidade e fiscalidade não devem ser confundidas, da mesma forma que as contribuições parafiscais não são tributos no sentido estrito. Falar em “tributos paratributários” ou “fiscalidade parafiscal” seria uma contradição, pois o que é paratributário não pode ser tributário, e o que é fiscal não pode ser parafiscal ao mesmo tempo.

Essa confusão também é linguística: muitos doutrinadores aceitam o termo “parafiscalidade”, descrito por Aliomar Baleeiro<sup>64</sup> como um “neologismo afortunado”, utilizado no Relatório Schuman, do Ministro da Economia da França, em 1948, para designar contribuições alheias ao Tesouro Público, mas que ficavam “ao seu lado”, justificando o uso do prefixo grego *para-*. Tais contribuições tinham natureza diversa: previdência social, salário-família, acidente do trabalho, fundos nacionais etc., não correspondendo a uma categoria uniforme de tributos. Mas, frequentemente, o tratam de forma inadequada, atribuindo-lhe o mesmo significado de fiscalidade ou tributação, esvaziando seu conceito. O termo “parafiscalidade” ganhou relevância

---

<sup>61</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, v. 1, p. 620.

<sup>62</sup> Ricardo Lobo Torres assim conceitua “tributo”: “O tributo, noção nuclear do Direito Constitucional Tributário, é a categoria básica sobre a qual se edificam os sistemas constitucionais tributários (do nacional ao federado e ao internacional) e a partir da qual se formam as diferenças para com as figuras próximas do preço público e da multa, integrantes do fenômeno da quase-fiscalidade, e das contribuições econômicas e sociais, nos ordenamentos que cuidam da extrafiscalidade e da parafiscalidade” (TORRES, Ricardo Lobo. **O Conceito Constitucional de Tributo**. Rio de Janeiro, 16 de novembro de 2004. Disponível em:

[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663928/mod\\_resource/content/1/Ricardo%20Lobo%20Torres%20-%20O%20conceito%20constitucional%20de%20tributo.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663928/mod_resource/content/1/Ricardo%20Lobo%20Torres%20-%20O%20conceito%20constitucional%20de%20tributo.pdf) Acesso em: 20 nov. 2024).

<sup>63</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v. IV, p. 525-526.

<sup>64</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 282.

após a Segunda Guerra Mundial, especialmente para designar recursos vinculados à previdência social e a outros encargos de caráter intervencionista, geridos por entidades fora da Administração Direta. Ele foi destacado no Relatório Schuman, na França, e desde então a doutrina se dividiu: parte considera a parafiscalidade como um conceito autônomo, enquanto outra a vê como parte da própria fiscalidade.

Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>65</sup> faz um histórico da parafiscalidade no Brasil depois de afirmar como características essenciais da contribuição parafiscal: (a) caráter compulsório, à semelhança dos impostos e taxas; (b) não inclusão da receita no orçamento do Estado; (c) destino do produto da arrecadação para o custeio de atividades voltadas para atender necessidades econômicas e sociais de certos grupos, setores ou categorias; (d) administração da receita por entidades descentralizadas, até mesmo não-estatais.

Em seu histórico, Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>66</sup> aponta a Lei nº 4.682/1923<sup>67</sup>, que cria a Caixa de Aposentadoria e Pensões dos Ferroviários, o Decreto nº 20.465/1931<sup>68</sup>, com a criação de vários institutos de aposentadorias e pensões, a Constituição Federal de 1937 (CF/1937)<sup>69</sup>, que reforçou a orientação corporativista, com o surgimento, ao lado dos institutos de aposentadorias e pensões, da Legião Brasileira de Assistência, e do SENAI (1942) e do SESI (1946). A CF/1937, em seu art. 138<sup>70</sup>, estabeleceu a associação profissional ou sindical livre e assegurava ao sindicato e a outras associações profissionais, o poder de impor contribuições a todos os associados.

---

<sup>65</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, v. 1.

<sup>66</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, v. 1.

<sup>67</sup> BRASIL. **Decreto nº 4.682, de 24 de janeiro de 1923**. Crea, em cada uma das empresas de estradas de ferro existentes no país, uma caixa de aposentadoria e pensões para os respectivos empregados. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/historicos/dpl/dpl4682-1923.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dpl/dpl4682-1923.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>68</sup> BRASIL. **Decreto nº 20.465, de 1º de outubro de 1931**. Reforma a legislação das Caixas de Aposentadoria e Pensões. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-20465-1-outubro-1931-500674-publicacaooriginal-1-pe.html> Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>69</sup> BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>70</sup> **Art 138**. A associação profissional ou sindical é livre. Somente, porém, o sindicato regularmente reconhecido pelo Estado tem o direito de representação legal dos que participarem da categoria de produção para que foi constituído, e de defender-lhes os direitos perante o Estado e as outras associações profissionais, estipular contratos coletivos de trabalho obrigatórios para todos os seus associados, impor-lhes contribuições e exercer em relação a eles funções delegadas de Poder Público.

Vale também lembrar os dois últimos parágrafos do artigo Contribuições Parafiscais: Natureza, Classificação e Distinção, de Chagas Melo<sup>71</sup>, editado pelo Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP), que traz informação acerca do Projeto nº 2.760/53, de autoria do Deputado Federal Bilac Pinto, que pretendia regular a prestação de contas das entidades de direito privado ou de direito público, que recebem e aplicam contribuições parafiscais, criadas ou autorizadas por lei federal:

Embora o projeto do ilustre Deputado Bilac Pinto não tenha sido aprovado, quase todos os seus objetivos foram atingidos, pois até mesmo entidades de natureza privada como o S.E.S.I., S.E.N.A.I., e S.E.S.C. estão obrigadas a prestarem contas ao Tribunal de Contas da União.

No estágio atual, as contribuições parafiscais continuam à margem das regras de caráter financeiro estabelecidas na Constituição, tornando-se necessário um dispositivo legal que as enquadre no orçamento da União para que elas se revistam das qualidades de um verdadeiro tributo.

As premissas acima expostas afirmam que existiam àquele tempo contribuições parafiscais que ficavam fora do orçamento da União, dentre elas as contribuições para SENAI e SESI.

## 1.2 Os fins institucionais do SESI e do SENAI

Nesse contexto, o SESI tem como fim institucional promover a qualidade de vida dos trabalhadores e seus dependentes, por meio de ações nas áreas de saúde, educação, cultura, esporte e lazer. Suas atividades são direcionadas para a melhoria das condições de trabalho, a prevenção de acidentes, a promoção da saúde e a disseminação de conhecimentos que contribuem para o desenvolvimento pessoal e profissional dos trabalhadores da indústria<sup>72</sup>.

Já o SENAI promove a educação profissional e tecnológica, desenvolve serviços técnicos e tecnológicos e realiza pesquisas aplicadas à indústria. Seu principal objetivo é qualificar e capacitar profissionais para atender às demandas do

---

<sup>71</sup> MELO, Chagas. Contribuições Parafiscais: Natureza, Classificação e Distinção. **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 96, n. 2, p. 125-129, 2017. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/2887>. Acesso em: 25 fev. 2022.

<sup>72</sup> SISTEMA INDÚSTRIA. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/> Acesso em: 13 nov. 2024.

mercado de trabalho industrial, oferecendo cursos de formação profissional, programas de aprendizagem, serviços técnicos especializados e soluções tecnológicas para as empresas<sup>73</sup>.

Ambas as instituições trabalham em estreita colaboração com as empresas da indústria, buscando promover o desenvolvimento sustentável do setor, a inovação tecnológica, a melhoria da produtividade e a valorização dos trabalhadores. Seus esforços visam fortalecer a competitividade da indústria brasileira, proporcionando melhores condições de trabalho, qualificação profissional e bem-estar aos trabalhadores.

O SESI é uma Entidade de direito privado, constituída na forma de lei civil, que tem como objetivo prestar assistência social aos trabalhadores da indústria e atividades assemelhadas. Nos termos do art. 1º do Decreto nº 57.375/1965<sup>74</sup> (Regulamento do SESI), incumbe à Entidade, para consecução de suas finalidades institucionais.

Na promoção social do trabalhador da indústria, o SESI implanta e desenvolve uma série de programas e projetos na área da saúde, alimentação, educação, recreação, trabalho, economia e convivência social atuando ao lado do Estado em atividades de manifesto interesse público e se constituindo em importante instrumento de paz social no País.

O Decreto nº 6.637/2008<sup>75</sup>, por sua vez, que altera e acresce dispositivos ao Regulamento do SESI<sup>76</sup>, no seu art. 6º<sup>77</sup>, estabelece que a assistência da entidade

---

<sup>73</sup> SISTEMA INDÚSTRIA. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/> Acesso em: 13 nov. 2024.

<sup>74</sup> **Art. 1º.** O Serviço Social da Indústria (SESI), criado pela Confederação Nacional da Indústria, a 1º de julho de 1946, consoante o Decreto-lei nº 9.403, de 25 de junho do mesmo ano, tem por escopo estudar planejar e executar medidas que contribuam, diretamente, para o bem-estar social dos trabalhadores na indústria e nas atividades assemelhadas, concorrendo para a melhoria do padrão de vida no país, e bem assim, para o aperfeiçoamento moral e cívico, e o desenvolvimento do espírito da solidariedade entre as classes (BRASIL. **Decreto nº 57.375, de 2 de dezembro de 1965.** A prova o Regulamento do serviço Social da Indústria (SESI). Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/d57375.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/d57375.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>75</sup> BRASIL. **Decreto nº 6.637, de 5 de novembro de 2008.** Altera e acresce dispositivos ao Regulamento do Serviço Social da Indústria - SESI, aprovado pelo Decreto no 57.375, de 2 de dezembro de 1965. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/decreto/d6637.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/decreto/d6637.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>76</sup> BRASIL. **Decreto nº 57.375, de 2 de dezembro de 1965.** A prova o Regulamento do serviço Social da Indústria (SESI). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/d57375.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/d57375.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>77</sup> **Art. 6º.** O préstimo do SESI aos seus usuários será calcado no princípio básico orientador da metodologia do serviço social, que consiste em ajudar a ajudar-se, quando e quanto necessário:

- a) o indivíduo;
- b) o grupo;

aos seus usuários terá sempre a metodologia do serviço social como princípio básico orientador.

Nesse mister, o SESI é submetido à fiscalização do TCU, do MTE (aplicação de receita da contribuição compulsória em cursos gratuitos), bem como tem seu orçamento aprovado pelo Ministério do Desenvolvimento Social.

Ao discorrer sobre as atividades dos Serviços Sociais Autônomos, Hely Lopes Meirelles<sup>78</sup> observou que “estas entidades trabalham ao lado do Estado, sob seu amparo, cooperando nos setores, atividades e serviços que lhes são atribuídos, por considerados de interesse específico de determinados beneficiários”.

Para custear suas despesas, o SESI, não tendo fins lucrativos, é destinatário de contribuições mensais arrecadadas compulsoriamente dos estabelecimentos industriais enquadrados na CNI, bem como das empresas das categorias econômicas dos transportes, das comunicações e da pesca, consoante previsão legal expressa do art. 3º, do Decreto-Lei nº 9.403/1946<sup>79</sup>.

Essa contribuição e a legislação que a disciplina foram recepcionadas pelo art. 240 da CF/1988<sup>80</sup>, tendo sido estipulado inicialmente o percentual de 2% incidente sobre a mesma base de cálculo da contribuição previdenciária, qual seja, o montante da remuneração paga pelos estabelecimentos contribuintes a todos os seus empregados, como dispõe o art. 3º, §1º do Decreto-Lei nº 9.403/1946<sup>81</sup>.

c) a comunidade.

<sup>78</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1994, p. 335.

<sup>79</sup> **Art. 3º.** Os estabelecimentos industriais enquadrados na Confederação Nacional da Indústria (artigo 577 do Decreto-lei n.º 5. 452, de 1 de Maio de 1943), bem como aqueles referentes aos transportes, às comunicações e à pesca, serão obrigados ao pagamento de uma contribuição mensal ao Serviço Social da Indústria para a realização de seus fins (BRASIL. **Decreto-lei nº 9.403, de 25 de junho de 1946**. Atribui à Confederação Nacional da Indústria o encargo de criar, organizar e dirigir o Serviço Social da Indústria, e dá outras providências. Disponível em:

[<sup>80</sup> \*\*Art. 240.\*\* 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 \(BRASIL. \*\*Constituição da República Federativa do Brasil de 1988\*\*. Disponível em:](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decretolei/19371946/del9403.htm#:~:text=Del9403&text=DECRETO%2DLEI%20N%C2%BA%209.403%2C%20DE%2025%20DE%20JUNHO%20DE%201946.&text=Atribui%20%C3%A0%20Confedera%C3%A7%C3%A3o%20Nacional%20da,Ind%C3%BAstria%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias. Acesso em: 15 nov. 2024).</a></p>
</div>
<div data-bbox=)

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>81</sup> **Art. 3º.** [...].

§ 1º A contribuição referida neste artigo será de dois por cento (2 %) sobre o montante da remuneração paga pelos estabelecimentos contribuintes a todos os seus empregados. O montante da remuneração que servirá de base ao pagamento da contribuição será aquele sobre o qual deva ser estabelecida a contribuição de previdência devida ao instituto de previdência ou caixa de aposentadoria e pensões, a que o contribuinte esteja filiado (BRASIL. **Decreto-lei nº 9.403, de 25 de**

Com o advento da Lei nº 5.107/1966<sup>82</sup>, a contribuição devida ao SESI veio a ser fixada no percentual de 1,5% estipulado pelo art. 24<sup>83</sup>, mantida, no entanto, a mesma base de cálculo.

A empresa que contribui para o SESI deve exercer atividade industrial relacionada no Plano da CNI, a que se refere o quadro de atividades do art. 577 do Decreto-lei nº 5.452/1943<sup>84</sup> - Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT).

Nessas condições, a empresa, anteriormente, deveria efetivar o pagamento da contribuição devida ao SESI, por meio de recolhimentos ao Instituto ou Caixa de Pensões e Aposentadoria a que estivesse filiada, incumbido por lei de promover a arrecadação para ulterior repasse à Entidade, na forma do art. 49, *caput*, do Decreto nº 57.375/1965<sup>85</sup>. Trata-se, aqui, da arrecadação indireta.

Ocorre que os arts. 11 e 49, § 2º, do Decreto nº 57.375/1965<sup>86</sup>, **também** autorizaram o próprio SESI a proceder à arrecadação das contribuições que lhes são devidas. Trata-se, aqui, da arrecadação direta:

**Art. 11.** As despesas do SESI serão custeadas por uma contribuição mensal das empresas das categorias econômicas da indústria, dos transportes, das comunicações e da pesca, nos termos da lei.

[...]

§ 2º No caso de cobrança direta pela entidade, a dívida considerar-se à suficientemente instruída com o levantamento do débito junto à

---

**junho de 1946.** Atribui à Confederação Nacional da Indústria o encargo de criar, organizar e dirigir o Serviço Social da Indústria, e dá outras providências. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decretolei/19371946/del9403.htm#:~:text=Del9403&text=DECRETO%2DLEI%20N%C2%BA%209.403%2C%20DE%2025%20DE%20JUNHO%20DE%201946.&text=Atribui%20%C3%A0%20Confedera%C3%A7%C3%A3o%20Nacional%20da,Ind%C3%BAstria%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decretolei/19371946/del9403.htm#:~:text=Del9403&text=DECRETO%2DLEI%20N%C2%BA%209.403%2C%20DE%2025%20DE%20JUNHO%20DE%201946.&text=Atribui%20%C3%A0%20Confedera%C3%A7%C3%A3o%20Nacional%20da,Ind%C3%BAstria%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias). Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>82</sup> BRASIL. **Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966.** Cria o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5107.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5107.htm). Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>83</sup> **Art. 24.** Fica reduzida para 1,5% (um e meio por cento) a contribuição devida pelas empresas ao Serviço Social do Comércio e ao Serviço Social da Indústria e dispensadas estas entidades da subscrição compulsória a que alude o art. 21 da Lei nº 4.380, de 21 de agosto de 1964.

<sup>84</sup> **Art. 577.** O Quadro de Atividades e Profissões em vigor fixará o plano básico do enquadramento sindical (BRASIL. **Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943.** Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del5452.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm). Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>85</sup> **Art. 49.** A arrecadação das contribuições devidas ao SESI será feita pelo instituto ou caixa de pensões e aposentadoria a que estiver filiada a empresa contribuinte, concomitantemente com as contribuições da previdência social (BRASIL. **Decreto nº 57.375, de 2 de dezembro de 1965.** A prova o Regulamento do serviço Social da Indústria (SESI). Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/d57375.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/d57375.htm). Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>86</sup> BRASIL. **Decreto nº 57.375, de 2 de dezembro de 1965.** A prova o Regulamento do serviço Social da Indústria (SESI). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/d57375.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/d57375.htm). Acesso em: 15 nov. 2024

empresa, ou com os comprovantes fornecidos pelos órgãos arrecadadores.

**Art. 49.** A arrecadação das contribuições devidas ao SESI será feita pelo instituto ou caixa de pensões e aposentadoria a que estiver filiada a empresa contribuinte, concomitantemente com as contribuições da previdência social.

[...]

§ 2º Em face de circunstâncias especiais, as empresas que nela se encontrarem poderão recolher as suas contribuições diretamente ao SESI, mediante autorização do Departamento Nacional, comunicada ao órgão previdenciário competente.

Já o art. 94, da Lei nº 8.212/1991<sup>87</sup>, com a redação dada pela Lei nº 9.528/1997<sup>88</sup>, estabeleceu o INSS como órgão arrecadador das contribuições sociais devidas a terceiros (SESI e SENAI), na sistemática da arrecadação indireta:

**Art. 94.** O Instituto Nacional do Seguro Social-INSS poderá arrecadar e fiscalizar, mediante remuneração de 3,5% do montante arrecadado, contribuição por lei devida a **terceiros**, desde que provenha de empresa, segurado, aposentado ou pensionista a ele vinculado, aplicando-se a essa contribuição, no que couber, o disposto nesta Lei (grifos nossos).

Importa consignar aqui que essa alteração legislativa não afastou a coexistência entre as sistemáticas de arrecadação (direta e indireta), tanto que mesmo após o advento da Lei 8.212/1991, não houve qualquer decisão judicial ou administrativa no sentido do afastamento da arrecadação direta.

Seguindo na cronologia, após a revogação do supracitado art. 94, da Lei nº 8.212/1991, pela Lei nº 11.501/2007, e com a vigência do disposto no art. 3º da Lei nº 11.457/2007<sup>89</sup>, a arrecadação **indireta** das contribuições devidas ao SESI (terceiro) passou a ser efetuada pela SRFB, que também se responsabiliza pela

<sup>87</sup> BRASIL. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212cons.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm) Acesso em: 08 dez. 2024.

<sup>88</sup> BRASIL. **Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997**. Altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9528.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9528.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>89</sup> BRASIL. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007**. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

transferência do montante arrecadado em favor da entidade. Importa desde já consignar que a Lei nº 11.457/2007<sup>90</sup> não tratou da arrecadação direta. Veja-se:

**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 nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

**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 (grifos nossos).

O SENAI, por sua vez, é entidade criada pelo Decreto-Lei nº 4.048/1942<sup>91</sup>, e tem por escopo organizar e administrar em todo o país, escolas de formação profissional industrial, conforme dispõe seu art. 2º<sup>92</sup>.

Com o objetivo de atingir o fim para o qual foi criado, ou seja, montagem de escolas de aprendizagem industrial, o SENAI foi beneficiado pelo legislador com uma contribuição mensal, devida pelas empresas industriais, conforme estabelece o art. 4º do Decreto-Lei nº 4.048/1942<sup>93</sup>:

E o art. 2º, alínea 'a', do Decreto-Lei nº 6.246/1944<sup>94</sup>, definiu mais expressamente quem seriam os contribuintes do SENAI: as empresas industriais, as de transportes, as de comunicações e as de pesca.

---

<sup>90</sup> BRASIL. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.** Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>91</sup> BRASIL. **Decreto-lei nº 4.048, de 22 de janeiro de 1942.** Cria o Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários (SENAI). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/del4048.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del4048.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>92</sup> **Art. 2º.** Compete ao Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários organizar e administrar, em todo o país, escolas de aprendizagem para industriários.

<sup>93</sup> **Art. 4º.** Serão os estabelecimentos industriais das modalidades de indústrias enquadradas na Confederação Nacional da Indústria obrigados ao pagamento de uma contribuição mensal para montagem e custeio das escolas de aprendizagem (BRASIL. **Decreto-lei nº 4.048, de 22 de janeiro de 1942.** Cria o Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários (SENAI). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/del4048.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del4048.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>94</sup> **Art. 2º.** São estabelecimentos contribuintes do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial: a) as empresas industriais, as de transportes, as de comunicações e as de pesca;

A Contribuição acima referida, denominada de contribuição geral, é equivalente a 1% (um por cento) sobre o montante da remuneração paga pelos estabelecimentos contribuintes do SENAI a todos os seus empregados, de acordo com o disposto no art. 1º do Decreto-Lei nº 6.246/1944<sup>95</sup>.

A arrecadação **indireta** da contribuição supramencionada era realizada pelo Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários, o qual se responsabilizava pela transferência do montante arrecadado em favor do SENAI, conforme estabelecia o § 2º do art. 4º, do Decreto-Lei nº 4.048/1942<sup>96</sup>:

**Art. 4º** Serão os estabelecimentos industriais das modalidades de indústrias enquadradas na Confederação Nacional da Indústria obrigados ao pagamento de uma contribuição mensal para montagem e custeio das escolas de aprendizagem.

[...]

**§ 2º** A arrecadação da contribuição de que trata este artigo será feita pelo Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários, sendo o produto posto à disposição do Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários.

Da mesma forma que o SESI, os arts. 6º, parágrafo único, e 50, do Decreto nº 494/1962<sup>97</sup>, autorizaram o SENAI a proceder com a sistemática da arrecadação direta da contribuição geral:

**Art. 6º** A dívida ativa do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial, decorrente de contribuições, multas ou obrigações contratuais quaisquer, poderá ser cobrada judicialmente pelas instituições arrecadadoras, segundo o rito processual dos executivos fiscais. Parágrafo único. No caso de **cobrança direta** pela entidade, a dívida considerar-se-á suficientemente instruída com o

---

[...] (BRASIL. **Decreto-lei nº 6.246, de 5 de fevereiro de 1944**. Modifica o sistema de cobrança da contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/del6246.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del6246.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>95</sup> **Art. 1º**. A contribuição de que tratam os Decretos-lei nº 4.048, de 22 de janeiro de 1942, e nº 4.936, de 7 de novembro de 1942, destinada à montagem e ao custeio das escolas de aprendizagem, a cargo do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial, passará a ser arrecadada na base de um por cento sobre o montante da remuneração paga pelos estabelecimentos contribuintes a todos os seus empregados (BRASIL. **Decreto-lei nº 6.246, de 5 de fevereiro de 1944**. Modifica o sistema de cobrança da contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/del6246.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del6246.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>96</sup> BRASIL. **Decreto-lei nº 4.048, de 22 de janeiro de 1942**. Cria o Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários (SENAI). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/del4048.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del4048.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>97</sup> BRASIL. **Decreto nº 494, de 10 de janeiro de 1962**. Aprova o Regimento do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/historicos/dcm/dcm494.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dcm/dcm494.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

levantamento do débito junto à empresa, ou com os comprovantes fornecidos pelos órgãos arrecadadores.

**Art. 50.** Visando ao atendimento de situações especiais determinadas empresas poderão recolher as suas contribuições **diretamente** aos cofres do SENAI (grifos nossos).

Sobreveio, então, o art. 94, da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528/1997, que, conforme anteriormente mencionado, estabeleceu o INSS como órgão arrecadador das contribuições sociais devidas a terceiros (SESI e SENAI), na sistemática da arrecadação indireta, sem qualquer consideração acerca da sistemática de arrecadação direta do SENAI que continuou a ser realizada como na origem.

Com a vigência do disposto no art. 3º da Lei nº 11.457/2007<sup>98</sup>, a arrecadação indireta da referida contribuição passou a ser efetuada pela SRFB, que transfere o montante arrecadado em favor do SENAI, também sem menção acerca da sistemática de arrecadação direta. Tratou-se, aqui, da simples troca do agente arrecadador na sistemática da arrecadação indireta, e nada mais quanto ao tema.

Por outro lado, as empresas que exercem as atividades previstas no art. 2º, do Decreto-Lei nº 6.246/1944<sup>99</sup>, por possuírem em seus quadros mais de 500 (quinhentos) empregados, têm a obrigação legal de recolher em favor do SENAI a contribuição adicional contemplada no art. 6º do Decreto-Lei nº 4.048/1942<sup>100</sup>.

A contribuição adicional tem por escopo o aprimoramento do ensino profissional, aplicando-se os recursos dela provenientes nas próprias empresas contribuintes, em benefício de seus empregados, de acordo com o parágrafo único, do art. 6º do Decreto-Lei nº 4.048/1942<sup>101</sup>.

---

<sup>98</sup> BRASIL. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.** Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>99</sup> BRASIL. **Decreto-lei nº 6.246, de 5 de fevereiro de 1944.** Modifica o sistema de cobrança da contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/del6246.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del6246.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>100</sup> **Art. 6º.** A contribuição dos estabelecimentos que tiverem mais de quinhentos operários será acrescida de vinte por cento” (BRASIL. **Decreto-lei nº 4.048, de 22 de janeiro de 1942.** Cria o Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários (SENAI). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/del4048.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del4048.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>101</sup> **Art. 6º.** [...].

O Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários aplicará o produto da contribuição adicional referida neste artigo, em benefício do ensino nesses mesmos estabelecimentos, quer criando bolsas

Essa contribuição adicional sempre foi arrecadada diretamente pelo SENAI, nos termos do art. 10 do Decreto nº 60.466/1967<sup>102</sup>. Vale dizer, nunca foi arrecada seja pelo INSS, seja pela SRFB:

**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 nº 4.048, de 22 de janeiro de 1942, e o artigo 3º do Decreto-lei nº 6.245, de 5 de fevereiro de 1944, **será recolhida diretamente** ao SENAI, a quem incumbirá sua **fiscalização** (grifos nossos).

Destaque-se, também, que, por expressa determinação do art. 2º do Decreto nº 494/1962<sup>103</sup>, o SENAI recebeu a função de atuar como órgão consultivo da União Federal em assuntos relacionados à formação dos trabalhadores da indústria e atividades assemelhadas, sendo certo que a entidade está igualmente sujeita à fiscalização do TCU, além do Ministério da Educação (MEC), tendo seu orçamento aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), a quem compete zelar pela aplicação de receita compulsória em cursos gratuitos.

Cabe ainda mencionar que as finalidades e competências do Sesi e do SENAI vão ao encontro da norma constitucional acerca da assistência social, que deve ser prestada a todos os brasileiros independentemente de contribuição à seguridade social, e que tem dentre seus objetivos a promoção da integração ao mercado de trabalho, conforme reza o art. 203, III, da CF/1988<sup>104</sup>.

---

de estudo a serem concedidas a operários, diplomados ou habilitados, e de excepcional valor, para aperfeiçoamento ou especialização profissional, quer promovendo a montagem de laboratórios que possam melhorar as suas condições técnicas e pedagógicas (BRASIL. **Decreto-lei nº 4.048, de 22 de janeiro de 1942**. Cria o Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários (SENAI). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/del4048.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del4048.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>102</sup> BRASIL. **Decreto nº 60.466, de 14 de março de 1967**. Expede nova regulamentação do artigo 35 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/D60466.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D60466.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>103</sup> **Art. 2º** O SENAI funcionará como órgão consultivo do Governo Federal em assuntos relacionados com a formação de trabalhadores da indústria e atividades assemelhadas (BRASIL. **Decreto nº 494, de 10 de janeiro de 1962**. Aprova o Regimento do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/historicos/dcm/dcm494.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dcm/dcm494.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>104</sup> **Art. 203.** A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

[...]

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

[...] (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

Percebe-se, assim, que a idealização e criação do SESI e do SENAI, que ocorreram durante a denominada “Era Vargas”, acompanharam as diversas políticas públicas que foram instituídas, à época, como forma de fomentar a qualidade de vida, a educação e a segurança dos trabalhadores, de modo que o grande desafio das entidades, durante esses mais de 70 anos de existência, foi justamente garantir o exercício da cidadania aos industriários e suas famílias e estimular a gestão socialmente responsável nas empresas, contribuindo para a competitividade e o desenvolvimento sustentável do Brasil.

Cabe ainda ressaltar que o SESI e o SENAI não se enquadram como empresas no sentido técnico e jurídico da palavra, e nem se equiparam a essas porque, para que fossem enquadrados como tal, teriam de atender a certos requisitos muito bem salientados pela doutrina, como a de José Xavier Carvalho de Mendonça<sup>105</sup> que ensina que a finalidade da empresa é oferecer bens e serviços ao mercado para serem comercializados com a expectativa de que haja um retorno financeiro positivo, com a assunção de riscos pelo empresário.

Não se pode, pois, vincular o conceito de empresa, cujos fins são lucrativos, com entidades desprovidas dessa finalidade que, a exemplo do SESI e do SENAI, desenvolvem suas atividades como entes de cooperação, atuando ao lado do Estado para a consecução de seus objetivos educacionais e assistenciais.

Sendo assim, é possível afirmar que o SESI e o SENAI são instituições privadas de interesse público, criadas por lei, sem fins lucrativos, não integrantes da Administração Direta ou Indireta, denominados paraestatais (serviços sociais autônomos), não podendo ser equiparados a empresas para fins tributários.

Esse, aliás, é o entendimento pacífico do STJ a respeito do SESI, SENAI e de entidades congêneres. Com efeito, o Ministro Luiz Fux, ainda em 2005, quando compunha a 1ª Turma do STJ, ao julgar o REsp 766.796/RJ<sup>106</sup>, asseverou que os:

"Serviços Sociais Autônomos", gênero do qual é espécie o SENAI, são entidades de educação e assistência social, sem fins lucrativos, não integrantes da Administração direta ou indireta, e que, assim, não podem ser equiparados às entidades empresariais para fins fiscais.

---

<sup>105</sup> MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937, p. 4920.

<sup>106</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 766.796/RJ**. Relator: Min. Ministro Luiz Fux, DJ 6/03/2006. Brasília, DF, 2006, p. 223. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

Já o STF - no julgamento do RE 789874<sup>107</sup>, da relatoria do Ministro Teori Zavascki (DJE de 19/11/2014), cuja conclusão foi no sentido de que as entidades pertencentes os serviços sociais autônomos não estão submetidas à exigência de concurso público para a contratação de pessoal, nos moldes do art. 37, II, da CF/1988<sup>108</sup>, elencou suas características gerais básicas:

(a) dedicam-se a atividades privadas de interesse coletivo cuja execução não é atribuída de maneira privativa ao Estado; (b) atuam em regime de mera colaboração com o poder público; (c) possuem patrimônio e receita próprios, constituídos, majoritariamente, pelo produto das contribuições compulsórias que a própria lei de criação institui em seu favor; e (d) possuem a prerrogativa de autogerir seus recursos, inclusive no que se refere à elaboração de seus orçamentos, ao estabelecimento de prioridades e à definição de seus quadros de cargos e salários, segundo orientação política própria.

Assim, diante de seu contexto histórico e finalidades institucionais, SESI e SENAI vêm auxiliar o Poder Público na tarefa constitucional de assegurar aos cidadãos brasileiros a consecução dos direitos sociais alinhados nos arts. 6º, 196, 205, 215, 217 e 225, todos da CF/1988<sup>109</sup>.

---

<sup>107</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 789874**. Relator: Min. Teori Zavascki, DJ. 19/11/2014. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>108</sup> **Art. 37.** A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

[...]

II - a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei, ressalvadas as nomeações para cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração;

[...] (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>109</sup> **Art. 196.** A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

**Art. 205.** A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

**Art. 215.** O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

**Art. 217.** É dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não-formais, como direito de cada um, observados: [...].

**Art. 225.** Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

Importante se faz destacar que os serviços sociais autônomos possuem características específicas. Eles não são órgãos públicos nem empresas privadas no sentido estrito, mas entidades de direito privado, sem fins lucrativos, que desempenham funções de interesse público; sua instituição depende de lei específica que defina sua atuação e objetivos; operam com relativa independência em relação ao Estado, mas estão submetidos a controle indireto, especialmente pela fiscalização de recursos públicos envolvidos; e os recursos são obtidos por meio de contribuições compulsórias recolhidas pelas empresas do setor produtivo, como será observado adiante.

Como visto, os serviços sociais autônomos, como o Sesi e o Senai, são entidades criadas por iniciativa do setor produtivo com autorização do Poder Público. Essas instituições desempenham um papel crucial, suprimindo lacunas em áreas como educação, saúde e tecnologia, em especial para o setor industrial, garantindo o fortalecimento da indústria nacional e a qualificação da mão de obra, e ajudando a concretizar princípios constitucionais como a dignidade da pessoa humana e a valorização do trabalho.

### **1.3 A natureza jurídica das contribuições devidas ao Sesi e ao Senai**

As contribuições destinadas ao Sesi e ao Senai não ostentam natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico, já que não possuem o objetivo de direcionar os contribuintes a certos comportamentos, comissivos ou omissivos, úteis ao interesse coletivo e, assim, auxiliar a União a regular a atividade econômica e assegurar a livre concorrência<sup>110</sup>.

Na verdade, as contribuições sociais destinadas ao Sesi e ao Senai, conforme já assentado pelo STF no histórico julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 138.284/CE<sup>111</sup>, são classificadas como contribuições sociais gerais, consoante se depreende de trecho do voto do relator, Ministro Carlos Velloso:

A obrigação tributária, obrigação ex lege, a mais importante do direito público, "nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei com o apto a determinar o seu

---

<sup>110</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, v. 1.

<sup>111</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 138.284/CE**. Relator: Min. Carlos Velloso, DJ. 28/08/1992. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

nascimento." (Geraldo Ataliba, "Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário", in "Diritto e Pratica Tributaria", volume L, Padova, Cedem, 1979). As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), C.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148).

A classificação adotada pelo STF está de acordo com a doutrina majoritária, como se percebe das considerações de Ives Gandra da Silva Martins<sup>112</sup> no sentido de que tais contribuições não devem ser classificadas como contribuições de interesse de categorias profissionais específicas, mas sim como contribuições sociais. Isso porque o sistema "S" tem como foco principal fornecer condições para que jovens e outros indivíduos sejam integrados na sociedade, particularmente no mercado de trabalho, sendo certo que essa integração não beneficia apenas categorias específicas, mas a sociedade como um todo. Ives Gandra utiliza como referência o art. 203 da CF/1988, que destaca a responsabilidade do Estado e da sociedade na promoção da integração ao mercado de trabalho. Baseado nesse enquadramento legal, o autor defende que as contribuições ao sistema "S" são de natureza social, pois visam ao bem comum e estão alinhadas com os objetivos da assistência social, saúde e previdência, os quais formam o tripé da Seguridade Social no Brasil.

No mesmo sentido são as ponderações de Fernando Castellani<sup>113</sup>, segundo o qual o constituinte segregou uma parte da ordem social para a seguridade social e estabeleceu mecanismos específicos para seu financiamento, que são as contribuições descritas no art. 195 e também outras adicionais que podem ser criadas. Com efeito, a União pode instituir outras contribuições sociais destinadas ao financiamento das atividades da ordem social que não estão diretamente ligadas à

---

<sup>112</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Contribuições Sociais para o sistema 'S' – constitucionalização da imposição por força do artigo 240 da Lei Suprema – recepção pela nova ordem do artigo 577 da CLT. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 57, p. 124-137, jun./2000.

<sup>113</sup> CASTELLANI, Fernando F. **Contribuições Especiais e Sua Destinação**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 121-123.

seguridade social. Essas contribuições sociais gerais apoiam áreas como educação, cultura, ciência e tecnologia, assistência à família, entre outras áreas possíveis.

O autor argumenta que a CF/1988 não restringe o número de contribuições sociais que podem ser criadas e que o art. 149 apenas determina a finalidade desses tributos, deixando para o legislador infraconstitucional a tarefa de definir as bases de cada contribuição, como por exemplo a contribuição para o salário-educação, constante no art. 212, § 5º, e a contribuição para o sistema "S", estabelecida no art. 240 da Constituição.

Assim, o autor classifica as contribuições sociais em duas categorias: (i) contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social e (ii) contribuições sociais gerais para outras atividades estatais relacionadas à ordem social.

Nesse contexto, se por um lado as contribuições interventivas são instrumentos destinados a propiciar ou facilitar a intervenção, por parte da União, no domínio econômico para um determinado fim, as contribuições sociais gerais são destinadas à manutenção ou ao custeio das atividades estatais relacionadas à ordem social, à exceção da seguridade social. Perceptível, assim, a vinculação das finalidades das contribuições sociais gerais aos fundamentos da República brasileira no pertinente à redução das desigualdades, e também à consecução dos direitos sociais previstos no art. 6º, já que destinadas a custear atividades sociais do Estado.

Todavia, em recente julgamento, perante o STF, dos Embargos de declaração no RE nº 816.830/SC<sup>114</sup>, relativo à substituição da base de cálculo da contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), da folha de salários pela receita bruta da comercialização da produção, em que pese o entendimento do relator, Ministro Dias Toffoli, no sentido de se tratar de contribuição social geral, após a oposição de embargos de declaração pelo SENAR e também pela União Federal, foi retirada da ementa do acórdão a mencionada natureza jurídica da contribuição. Trata-se do tema 801 de Repercussão Geral cuja tese foi a seguinte: é constitucional a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre a receita bruta da

---

<sup>114</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 816.830/SC**. Relator: Min. Dias Toffoli, DJ.10/10/2023. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

comercialização da produção rural, na forma do art. 2º da Lei nº 8.540/1992<sup>115</sup>, com as alterações do art. 6º da Lei nº 9.528/1997<sup>116</sup> e do art. 3º da Lei nº 10.256/2001<sup>117</sup>.

Naqueles embargos de declaração, o SENAR apresentou entendimento no sentido de que a natureza jurídica da contribuição devida à entidade - também pertencente ao Sistema S como SESI e SENAI, seria de contribuição de interesse de categoria econômica porque “as atividades do SENAR atingem toda a categoria econômica e a contribuição em referência, a qual seria cobrada do setor agropecuário, é revertida integralmente em favor de todo o setor”<sup>118</sup>.

Argumentou o SENAR ainda que, para analisar as alegações do recurso extraordinário, não era necessário o enfrentamento da natureza jurídica de tal contribuição, sendo certo que seria possível se chegar à tese de repercussão geral fixada no acórdão embargado independentemente da análise dessa natureza jurídica.

A importância da identificação da natureza jurídica da contribuição devida ao SENAR naquela lide diz respeito à imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, I, da CF/1988<sup>119</sup>, no sentido de que as contribuições sociais e de intervenção no

---

<sup>115</sup> **Art. 2º.** A contribuição da pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), criado pela Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de um décimo por cento incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção (BRASIL. **Lei nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992.** Dispõe sobre a contribuição do empregador rural para a seguridade social e determina outras providências, alterando dispositivos das Leis n/s 8.212, de 24 de julho de 1991 e 8.315, de 23 de dezembro de 1991. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8540.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8540.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>116</sup> **Art. 6º.** A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), criado pela Lei no 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural (BRASIL. **Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997.** Altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9528.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9528.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>117</sup> **Art. 3º.** O art. 6º da Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 6º A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), criado pela Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural" (BRASIL. **Lei nº 10.256, de 9 de julho de 2001.** Altera a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e a Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/L10256.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/L10256.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>118</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 816.830/SC.** Relator: Min. Dias Toffoli, DJ.10/10/2023. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>119</sup> **Art. 149.** Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de

domínio econômico previstas no *caput* do art. 149 não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação, nos termos do 2º, inciso I, do mesmo artigo.

Nesse contexto, o Ministro Dias Toffoli consignou naquele julgamento dos Embargos de declaração no RE nº 816.830/SC<sup>120</sup> que seu entendimento no sentido de se tratar de uma contribuição social geral configurou-se em mero *obiter dictum*, sem caráter vinculante, portanto.

Seja como for, o fato é que o mencionado julgamento, ocorrido no ano de 2023, demonstra que ainda há controvérsia acerca da natureza jurídica das contribuições devidas aos serviços sociais autônomos, sendo certo, todavia, como dito, que a maioria da doutrina compartilha do entendimento firmado pelo STF quando do julgamento do RE nº 138.284/CE<sup>121</sup>, de relatoria do Ministro Carlos Velloso.

E não apenas a doutrina, mas também julgamentos posteriores ao do RE nº 138.284/CE confirmam que as contribuições devidas ao SESI e ao SENAI possuem a natureza jurídica de contribuição social geral, conforme se pode depreender do acórdão proferido quando do julgamento do RE nº 396.266/SC<sup>122</sup>:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. Lei 8.029, de 12.4.1990, art. 8º, § 3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.5.2003. C.F., art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, § 4º. I. - As contribuições do art. 149, C.F. - contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas - posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, C.F., isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, § 4º, C.F., decorrente de "outras fontes", é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: C.F., art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º. A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei

---

sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; [...] (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>120</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 816.830/SC**. Relator: Min. Dias Toffoli, DJ.10/10/2023. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>121</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 138.284/CE**. Relator: Min. Carlos Velloso, DJ. 28/08/1992. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>122</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 396.266/SC**. Relator: Min. Carlos Velloso, DJ. 27 fev. 2004. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

complementar defina a sua hipótese de incidência, a base impositiva e contribuintes: C.F., art. 146, III, a. Precedentes: RE 138.284/CE, Ministro Carlos Velloso, RTJ 143/313; RE 146.733/SP, Ministro Moreira Alves, RTJ 143/684. II. - A contribuição do SEBRAE - Lei 8.029/90, art. 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003 - é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das **contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art. 1º do D.L. 2.318/86, SESI, SENAI, SESC, SENAC**. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE, no rol do art. 240, C.F. III. - Constitucionalidade da contribuição do SEBRAE. Constitucionalidade, portanto, do § 3º, do art. 8º, da Lei 8.029/90, com a redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003. IV. - R.E. conhecido, mas improvido (grifos nossos).

Parece haver maior consenso, portanto, no sentido de que as contribuições devidas ao SESI e ao SENAI são contribuições sociais gerais em razão de sua característica finalística no sentido de que esses tributos têm uma destinação específica, ou seja, são arrecadados com o propósito de serem utilizados em áreas determinadas pela legislação, sempre visando custear atividades sociais do Estado. Esses recursos, portanto, não podem ser desviados ou utilizados para outras finalidades que não sejam aquelas determinadas pela lei que instituiu as contribuições.

Esse também é o posicionamento do STF, que, no julgamento do RE nº 816830 (Tema 801)<sup>123</sup>, entendeu:

[...] preservada a destinação (Sistema S), fica plenamente atendido um dos aspectos do peculiar critério de **controle de constitucionalidade dessas contribuições, que é a pertinência entre o destino efetivo do produto arrecadado e a finalidade da tributação** (grifos nossos).

Aqui importa repisar a ressalva mencionada no tópico anterior no sentido de que as contribuições compulsórias dos serviços sociais autônomos, entidades de colaboração com o Poder Público, não integram a título algum a receita orçamentária do Estado, pois a passagem desses recursos pela RFB é meramente procedimental.

Essas contribuições, portanto, são submetidas a uma gestão de natureza privada, como bem lembrou o Ministro Gilmar Mendes ao examinar o Mandado de

---

<sup>123</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 816.830/SC**. Relator: Min. Dias Toffoli, DJ.10/10/2023. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

Segurança (MS) 33.442/DF<sup>124</sup>, com a peculiaridade de que, por imperativo constitucional (art. 70, parágrafo único, da CF), sujeitam-se à fiscalização ulterior e puramente finalística do TCU, em um exame de eficiência da gestão privada:

Inicialmente, destaco que esta Corte já firmou orientação no sentido de que as entidades do Sistema S têm natureza privada e não integram a Administração Pública direta ou indireta, não se submetendo a processo licitatório previsto na Lei n.º 8.666/93 [...].

Na mesma linha, ao apreciar o RE 78.874-RG, Rel. Min. Teori Zavascki, Dje 19.11.2014, o Plenário fixou o entendimento no sentido de que os serviços sociais autônomos possuem natureza jurídica de direito privado e não estão sujeitas à regra do art. 37, II, da Constituição, que exige a realização de concurso público para contratação de pessoal.

Na oportunidade, ressaltou-se que as entidades do Sistema S desempenham atividades privadas de interesse coletivo, em regime de colaboração com o poder público, e possuem patrimônio e receitas próprias, bem como a prerrogativa de autogestão de seus recursos. São patrocinadas por recursos recolhidos do setor produtivo beneficiado, tendo recebido inegável autonomia administrativa, embora se submetam ao controle finalístico do Tribunal de Contas da União.

Assim, a contribuição devida ao SESI e ao SENAI, de natureza tributária, além de não ter origem nos orçamentos da União nem no da seguridade social a que se refere o § 5º do art. 165, da CF/1988<sup>125</sup>, transmuda a sua natureza em privada ao entrar nos seus respectivos orçamentos.

Dito isso, cumpre mencionar que, para Aliomar Baleeiro<sup>126</sup>, o contribuinte poderá opor-se à cobrança da contribuição social ou requerer sua restituição quando houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados, ou seja, quando esse tributo não estiver afetado aos seus fins constitucionais.

---

<sup>124</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança nº 33.442/DF**. Relator: Min. Gilmar Mendes, DJ. 15/02/2019. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>125</sup> **Art. 165**. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

§ 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 (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>126</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 598.

Acerca do tema desvio de finalidade das contribuições sociais gerais, oportuno trazer o julgamento do RE nº 878.313<sup>127</sup>, pelo STF, que tratou da Lei Complementar (LC) nº 110/2001<sup>128</sup>, criadora da contribuição social ao FGTS para recompor perdas inflacionárias do Fundo, cuja receita posteriormente acabou sendo desviada para o Tesouro Nacional. No julgamento, o Supremo reconhece a impossibilidade de desvio de finalidade das contribuições sociais gerais, mas argumenta que a alocação dos recursos nas finalidades legais pode ser efetivada de forma indireta. Assim, entendeu a Corte que, desde que igualmente voltados à preservação dos direitos inerentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), ainda que indiretamente tais receitas poderão ser parcialmente destinadas a fins diversos.

Após explorar diversos autores sobre o tema desvio de finalidade das contribuições sociais, Hendrick Pinheiro da Silva<sup>129</sup> esclarece que o desvio de finalidade no plano normativo pode ocorrer: i) em sede constitucional, com a desvinculação total e parcial das receitas por meio de emenda constitucional; ii) pela lei instituidora da contribuição, quando desvincula a receita ou é omissa quanto à vinculação; e iii) pela lei orçamentária, que afeta receitas de contribuições para outra finalidade ou para cobrir despesas relativas a outros fins. No plano fático, o desvio de finalidade ocorre quando o administrador, em desconformidade com uma previsão legal de finalidade estabelecida pelas leis tributária e orçamentária, utiliza-se do produto da arrecadação das contribuições, no nível do gasto, para uma finalidade distinta.

Nesse contexto, consideradas as contribuições devidas ao SESI e ao SENAI como contribuições sociais gerais, tem-se que devem ser sempre destinadas aos fins institucionais das mencionadas entidades, sob pena de desvio de finalidade.

---

<sup>127</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 878.313**. Relator: Min. Luiz Fux, DJ. 30/10/2018. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>128</sup> BRASIL. **Lei complementar nº 110, de 29 de junho de 2001**. Institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp110.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%20110%2C%20DE%2029%20DE%20JUNHO%20DE%202001&text=Institui%20contribui%C3%A7%C3%B5es%20sociais%2C%20autoriza%20cr%C3%A9ditos,FGTS%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias.&text=Par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp110.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%20110%2C%20DE%2029%20DE%20JUNHO%20DE%202001&text=Institui%20contribui%C3%A7%C3%B5es%20sociais%2C%20autoriza%20cr%C3%A9ditos,FGTS%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias.&text=Par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico). Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>129</sup> SILVA, Hendrick Pinheiro da. Repetição de indébito no desvio de finalidade nas contribuições: entre a praça e o jardim. **Revista Jurídica da Presidência [Recurso Eletrônico]**, Brasília, v. 21, n. 125, out. 2019/jan. 2020. Disponível em: <https://dspace.almg.gov.br/handle/11037/54880>. Acesso em: 24 maio 2024.

## 2 A FUNÇÃO SOCIAL DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Este capítulo demonstra que o sistema tributário deve sempre atender à função social do tributo com o objetivo maior de alcançar a justiça fiscal, isso com fundamento na doutrina pátria acerca do tema. Também, o capítulo trará dados acerca da maior eficácia de políticas públicas que fomentem a qualificação profissional de trabalhadores dentro das empresas, em pequena escala, em comparação a políticas mais generalistas.

Assim, considerando que a arrecadação direta do Sesi e do Senai obriga a empresa contribuinte a alocar parte do valor do tributo em ações internas na empresa de capacitação profissional e de bem-estar dos trabalhadores, é possível presumir que a sistemática ora em estudo pode ensejar o maior alcance da função social do tributo.

### 2.1 Considerações gerais acerca da função social do tributo

A função social do tributo refere-se ao papel essencial que a tributação desempenha na promoção do bem-estar coletivo<sup>130</sup> e na garantia do funcionamento adequado da sociedade. Esse conceito está alinhado com os princípios constitucionais que buscam a justiça social, a igualdade e a redução das desigualdades sociais e regionais<sup>131</sup>.

Uma das funções sociais mais evidentes do tributo é redistribuir a riqueza por meio de políticas públicas<sup>132</sup>. Os impostos são utilizados para financiar serviços e benefícios que atendem especialmente às populações mais vulneráveis, como educação pública, saúde, assistência social e programas de transferência de renda. Esse processo consiste em utilizar os recursos arrecadados pelo Estado através dos tributos para financiar ações que reduzam desigualdades sociais e promovam o bem-estar coletivo, especialmente para as populações mais vulneráveis<sup>133</sup>.

---

<sup>130</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 43. ed. Salvador: Juspodivm, 2024.

<sup>131</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **O Conceito Constitucional de Tributo**. Rio de Janeiro, 16 de novembro de 2004. Disponível em:

[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663928/mod\\_resource/content/1/Ricardo%20Lobo%20Torres%20-%20O%20conceito%20constitucional%20de%20tributo.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663928/mod_resource/content/1/Ricardo%20Lobo%20Torres%20-%20O%20conceito%20constitucional%20de%20tributo.pdf) Acesso em: 20 nov. 2024.

<sup>132</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

<sup>133</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

Observa-se que a redistribuição de renda acontece de forma indireta, por meio de investimentos em bens e serviços públicos, e direta, por transferências de recursos às pessoas ou grupos em situação de vulnerabilidade.

Por meio da redistribuição indireta, os recursos arrecadados financiam serviços públicos essenciais, como: i) Educação gratuita: Escolas públicas oferecem acesso universal à educação, reduzindo as barreiras econômicas e promovendo igualdade de oportunidades; ii) Saúde pública: Sistemas de saúde, como o SUS (Sistema Único de Saúde) no Brasil, garantem atendimento médico gratuito, aliviando os gastos de famílias de baixa renda; e iii) Infraestrutura social: Investimentos em saneamento básico, habitação e transporte público melhoram a qualidade de vida em comunidades menos favorecidas.

Já por meio da redistribuição direta, os programas sociais transferem recursos diretamente para famílias ou indivíduos em situação de pobreza ou vulnerabilidade.

A redistribuição de renda está fortemente ligada ao desenho do sistema tributário, que deve ser justo e progressivo<sup>134</sup>.

Os tributos progressivos, como o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), são cobrados em proporção maior de quem possui maior capacidade financeira, permitindo que aqueles com menos recursos sejam tributados em menor escala ou isentos. Tributos como o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) podem ser utilizados para tributar a riqueza de forma mais equitativa, destinando recursos à promoção da justiça social<sup>135</sup>.

Importante se faz destacar que a aplicação eficiente dos recursos arrecadados contribui para a redução da pobreza e desigualdade, fazendo com que pessoas de baixa renda recebam suporte direto ou indireto para suprir necessidades básicas. Ademais contribui para a promoção da equidade social, pois os programas redistributivos garantem acesso a bens e serviços que, de outra forma, estariam fora do alcance de parcelas vulneráveis da população<sup>136</sup>. E, ainda contribui para o estímulo à mobilidade social, pois investimentos em educação e saúde criam

---

<sup>134</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

<sup>135</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 43. ed. Salvador: Juspodivm, 2024.

<sup>136</sup> LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)justiça social por meio de tributos: a finalidade de redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. *In*: GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência na matriz tributária brasileira**. Brasília: Consulex, 2012.

oportunidades para que indivíduos melhorem suas condições de vida a longo prazo<sup>137</sup>.

A redistribuição de renda por meio de políticas públicas, então, é um pilar do sistema de proteção social, buscando a igualdade material. Sobre isso, ensina Pedro Júlio Sales D'araújo<sup>138</sup>:

A noção de igualdade material, enquanto conectada a ideia de justiça social, demanda não apenas a promoção de uma melhor redistribuição das riquezas entre as camadas da população, mas sim a abertura para uma maior participação enquanto consequência de um ideal de igual pertencimento e igual influência na definição de nosso destino comum.

Embora o objetivo seja claro, a redistribuição enfrenta desafios, como carga tributária regressiva, desvios, má gestão e a falta de progressividade.

Como visto, a redistribuição de renda por meio da tributação é uma ferramenta poderosa para combater a desigualdade social. Para cumprir sua função social, o sistema tributário precisa ser progressivo e seus recursos aplicados de forma eficiente e transparente em políticas públicas que beneficiem os mais necessitados, garantindo equidade e justiça social.

Os tributos permitem que o Estado ofereça bens e serviços essenciais, como infraestrutura, segurança, saneamento básico e transporte público. Esses serviços beneficiam toda a população, mas têm um impacto maior para os que possuem menos recursos<sup>139</sup>.

Em outras palavras, o financiamento de bens e serviços públicos como expressão da função social do tributo é um dos pilares que sustentam a organização e o funcionamento do Estado. Essa função visa garantir que os tributos arrecadados sejam utilizados para prover bens e serviços essenciais à população, promovendo o bem-estar coletivo, o desenvolvimento social e a igualdade de oportunidades<sup>140</sup>.

É responsabilidade do Estado o desenvolvimento e implementação de políticas públicas para assegurar o que é conhecido como "mínimo existencial". Este

---

<sup>137</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 43. ed. Salvador: Juspodivm, 2024.

<sup>138</sup> D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira**. 2021. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021, p. 266. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082022-085421/>. Acesso em: 21 nov. 2024.

<sup>139</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2019.

<sup>140</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2019.

conceito refere-se ao fornecimento das condições básicas necessárias para que as pessoas possam levar uma vida digna e participar ativamente da sociedade. Ocorre que não é suficiente ter apenas liberdades formais e igualdade perante a lei para criar uma sociedade que seja verdadeiramente solidária. Além disso, é preciso haver um nível mínimo de liberdade e igualdade que seja alcançável materialmente, o que significa que as necessidades básicas de todos, como alimentação, habitação, saúde e educação, devem ser atendidas de maneira que todos possam desfrutar de um padrão de vida que esteja em conformidade com os valores e princípios estabelecidos pela Constituição do país<sup>141</sup>.

O tributo é o principal instrumento pelo qual o Estado obtém os recursos necessários para manter suas atividades e implementar políticas públicas<sup>142</sup>. Segundo Tarsila Ribeiro Marques Fernandes<sup>143</sup>:

[...] a fim de alcançar o objetivo para o qual foi criado, isto é, o **bem comum**, o Estado precisa de recursos financeiros, os quais são, em sua maior parte, buscados no setor privado, por meio do exercício de sua soberania. É justamente através da tributação que o Estado obtém os recursos financeiros que necessita (grifos nossos).

Os bens e serviços financiados pelos tributos são, em sua maioria, bens públicos (que beneficiam toda a sociedade, como segurança e infraestrutura) e bens meritórios (que promovem equidade e bem-estar, como saúde e educação)<sup>144</sup>.

Na Educação, o financiamento da educação pública assegura o acesso gratuito a escolas e universidades, promovendo a igualdade de oportunidades e reduzindo desigualdades sociais.

Na Saúde, o Sistema Único de Saúde (SUS), no Brasil, é um exemplo marcante de como os tributos financiam serviços universais de saúde, garantindo acesso gratuito a tratamentos, consultas e medicamentos.

---

<sup>141</sup> D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **Entre a transparência e a ilusão**: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira. 2021. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021, p. 268. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082022-085421/>. Acesso em: 21 nov. 2024.

<sup>142</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

<sup>143</sup> FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Transação como forma de extinção do crédito tributário: eficiência e celeridade. **RVMD**, Brasília, V. 7, nº 1, p. 195-220, jan./jun. 2013, p. 202. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/search/authors/view?givenName=Tarsila%20Ribeiro%20Marques&familyName=Fernandes&affiliation=&country=&authorName=Fernandes%2C%20Tarsila%20Ribeiro%20Marques>. Acesso em: 22 nov. 2024.

<sup>144</sup> PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Trad. Mônica Baumgarten De Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

Na Segurança Pública, o tributo sustenta as forças de segurança (polícias militar e civil) e serviços de proteção ao cidadão, essenciais para a manutenção da ordem pública.

Já na Infraestrutura, os tributos financiam obras e serviços, como estradas, portos, aeroportos, saneamento básico e energia, que são fundamentais para o desenvolvimento econômico e social.

Na Assistência Social, os recursos arrecadados financiam políticas de assistência para grupos vulneráveis, como pessoas em situação de pobreza ou exclusão social.

E no Transporte Público, os tributos financiam sistemas de transporte, garantindo mobilidade acessível para a população e reduzindo a desigualdade no acesso ao trabalho e serviços.

Importante se faz destacar que, ao financiar bens e serviços públicos, a tributação promove o acesso universal a recursos fundamentais, independentemente da capacidade financeira individual. Isso reflete o princípio da solidariedade social, em que os que têm maior capacidade contributiva financiam serviços que beneficiam a sociedade como um todo<sup>145</sup>.

Vale destacar que, quanto à concretização de um ideal de solidariedade, Pedro Júlio Sales D'araújo<sup>146</sup> traz uma reflexão no sentido de que a ideia de solidariedade fiscal incorpora a noção de que os destinos dos indivíduos estão interligados ao destino coletivo da sociedade. Assim, o pagamento de tributos não é visto apenas como uma obrigação legal, mas como um componente fundamental da solidariedade social e da cidadania, estabelecendo uma relação recíproca entre o indivíduo, o Estado e a comunidade. O ato de pagar tributos, portanto, é tanto um dever legal quanto uma expressão de compromisso com o bem-estar coletivo e com o financiamento das necessidades públicas que beneficiam todos na sociedade.

Como observado, o financiamento de bens e serviços públicos demonstra como a tributação cumpre sua função social ao transformar a arrecadação em benefícios para toda a sociedade. Para que essa função seja plenamente realizada, é essencial que os recursos sejam aplicados com eficiência, equidade e

---

<sup>145</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

<sup>146</sup> D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **Entre a transparência e a ilusão**: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira. 2021. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021, p. 269. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082022-085421/>. Acesso em: 21 nov. 2024.

transparência, garantindo que os tributos retornem à população na forma de serviços de qualidade e oportunidades justas para todos<sup>147</sup>.

Os tributos também podem ser utilizados como instrumentos para fomentar o crescimento econômico sustentável e inclusivo. Incentivos fiscais, por exemplo, podem estimular setores estratégicos da economia, gerar empregos e promover inovação, atuando, então, na política fiscal e social<sup>148</sup>. O Estado, por exemplo, pode utilizar isenções, reduções ou créditos tributários para fomentar setores estratégicos da economia. E a arrecadação de tributos permite que o governo invista em infraestrutura, educação e saúde, elementos essenciais para um ambiente econômico favorável e para o aumento da produtividade, como visto anteriormente.

Com efeito, a arrecadação de tributos tem como finalidade não apenas gerar receita para o Estado para a consecução das políticas de interesse público (finalidade fiscal), mas também serve para o Estado intervir no domínio econômico para orientar o comportamento dos agentes de mercado de forma apartada das necessidades coletivas (finalidade extrafiscal)<sup>149</sup>.

Ademais, uma política tributária justa tem o potencial de contribuir significativamente para a destinação de mais recursos a regiões menos favorecidas, promovendo equilíbrio regional e fortalecendo a coesão social. Esse enfoque alinha-se à função social do tributo e aos princípios constitucionais de igualdade, justiça e solidariedade.

Veja-se que a política tributária pode ser estruturada para arrecadar mais em regiões economicamente mais fortes e direcionar esses recursos para áreas menos desenvolvidas; reduções ou isenções tributárias podem atrair investimentos privados para regiões desfavorecidas, criando empregos e estimulando o desenvolvimento; e tributos progressivos sobre grandes patrimônios ou rendas mais altas podem gerar receita suficiente para financiar programas voltados a regiões em situação de vulnerabilidade econômica e social.

Percebe-se que, por meio de mecanismos de redistribuição de recursos e incentivos fiscais, é possível reduzir desigualdades, fortalecer regiões menos favorecidas e criar condições para um desenvolvimento mais equilibrado e inclusivo.

---

<sup>147</sup> PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Nacional Comentados**. 19. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.

<sup>148</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2019.

<sup>149</sup> ASSONI FILHO, Sérgio. Tributação indireta: remodelagem do impacto fiscal e desoneração da hipossuficiência. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 148. 2021, p. 234. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/440>. Acesso em: 22 nov. 2024.

A chave para o sucesso está na eficiência da arrecadação, na transparência da aplicação dos recursos e no comprometimento com a redução das desigualdades sociais e regionais, para a concretização de uma sociedade livre, justa e solidária.

Para tanto,

[...] é necessário que partamos de uma concreta percepção da realidade para que a definição das políticas tributárias seja adequada com o cumprimento dos objetivos fundamentais estabelecidos em nossa Constituição. É importante que estejamos fincados na realidade social e econômica do país, para que aí sim possamos, de maneira transparente, projetar as escolhas no campo do financiamento do sistema de direitos que será implementado. É por meio desta conexão com a realidade que se buscará atingir tais objetivos, com a reivindicação pela sociedade de prestações positivas direcionadas à tal fim<sup>150</sup>.

Além disso, a tributação pode servir como um instrumento de incentivo ou desincentivo ambiental. Tributos verdes<sup>151</sup>, como taxas sobre emissões de carbono ou sobre o uso de recursos naturais, visam estimular práticas mais sustentáveis<sup>152</sup>. A tributação ambiental, ou eco-fiscalidade, busca alinhar a arrecadação de tributos com objetivos de preservação ambiental e desenvolvimento sustentável. A ideia central é internalizar os custos ambientais no processo produtivo ou no consumo, fazendo com que os agentes econômicos considerem o impacto ambiental de suas atividades<sup>153</sup>.

---

<sup>150</sup> D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **Entre a transparência e a ilusão**: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira. 2021. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021, p. 270-271. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082022-085421/>. Acesso em: 21 nov. 2024.

<sup>151</sup> “O conceito de “economia verde” tem origem no Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente<sup>7</sup>, e pode ser definido como o modelo econômico apoiado no tripé (i) redução das emissões de carbono; (ii) maior eficiência energética e no uso de recursos; e (iii) prevenção da perda da biodiversidade e dos serviços ecossistêmicos<sup>8</sup>. Destarte, a função extrafiscal de um “tributo verde” se orienta pela promoção de tais condutas, seja por meio de maior tributação das emissões de carbono, seja pela concessão de benefícios fiscais para tecnologias e empresas que adotarem fontes de energia renováveis, preservação ambiental e uso sustentável de recursos” (SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira dos; SCABORA, Filipe Casellato. Tributação Ambiental e Extrafiscalidade no Brasil: Incentivos Fiscais e Regressividade da Tributação Verde. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 52, p. 144–161, 2022, p. 148. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2216>. Acesso em: 21 nov. 2024).

<sup>152</sup> DALY, Herman. **Ecological Economics and the Ecology of Economics**: Essays in Criticism. Estados Unidos: Edward Elgar Publishing, 1999.

<sup>153</sup> OCDE. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. **Taxation, Innovation and the Environment**. 2010. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264087637-en.pdf?expires=1732193981&id=id&accname=guest&checksum=9FE51EC10991B997CA1209558BB0D006> Acesso em: 20 nov. 2024.

Importante se faz destacar que, como o incentivo da tributação ambiental aumenta o custo de práticas poluentes, acaba por estimular indivíduos e empresas a adotar alternativas mais sustentáveis. Ademais, os recursos arrecadados podem ser direcionados para projetos de preservação ambiental, tecnologias limpas e educação ambiental<sup>154</sup>. Empresas, também, são incentivadas a desenvolver e implementar tecnologias mais limpas para reduzir custos e atender à demanda de consumidores ambientalmente conscientes. Além disso, cumpre-se compromissos ambientais globais, como os previstos no Acordo de Paris<sup>155</sup>, ao reduzir emissões de Gases de Efeito Estufa (GEE) e promover a sustentabilidade.

Importante registrar, aqui, que o princípio da progressividade é um dos pilares do direito tributário e está diretamente relacionado à busca por justiça fiscal e social<sup>156</sup>. Ele estabelece que a tributação deve aumentar proporcionalmente à capacidade econômica do contribuinte, ou seja, quem possui maior renda ou riqueza deve contribuir com uma parcela maior em tributos. Esse princípio reflete o ideal de equidade, garantindo que a arrecadação tributária seja distribuída de forma mais justa e alinhada às condições financeiras de cada indivíduo ou empresa<sup>157-158</sup>.

O princípio da progressividade está previsto na CF/1988<sup>159</sup>, principalmente nos artigos 145, § 1º, 153, § 2º, 182, § 4º, II, que tratam da ordem tributária e da justiça social.

---

<sup>154</sup> “A tributação ambiental deveria ser mais ampla e incisiva em seus desenhos institucionais, induzindo de forma mais efetiva e em larga escala comportamentos ecologicamente corretos e o desenvolvimento de tecnologias sustentáveis, ao invés de um modelo produtivo mais poluente, o que, conforme apontado, pode se dar por meio de incentivos fiscais e da elevação da carga tributária, respectivamente” (SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira dos; SCABORA, Filipe Casellato. Tributação Ambiental e Extrafiscalidade no Brasil: Incentivos Fiscais e Regressividade da Tributação Verde. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 52, p. 144–161, 2022, p. 151. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2216>. Acesso em: 21 nov. 2024).

<sup>155</sup> BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações – MCTIC Secretaria de Políticas e Programas de Pesquisa e Desenvolvimento – SEPED Coordenação-Geral do Clima – CGCL. **Acordo de Paris**. Disponível em: [https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/sirene/publicacoes/acordo-de-paris-e-ndc/arquivos/pdf/acordo\\_paris.pdf](https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/sirene/publicacoes/acordo-de-paris-e-ndc/arquivos/pdf/acordo_paris.pdf) Acesso em: 21 nov. 2024.

<sup>156</sup> PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Nacional Comentados**. 19. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.

<sup>157</sup> PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Nacional Comentados**. 19. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.

<sup>158</sup> POLIZELLI, Victor Borges. **Progressividade**: distribuição de renda e indução. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 21, 2007.

<sup>159</sup> **Art. 145**. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e **serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para

Para que o princípio da progressividade seja eficaz, é necessário complementá-lo com reformas tributárias que reduzam a regressividade e combatam a evasão fiscal, fortalecendo o impacto positivo dos tributos no desenvolvimento social e econômico<sup>160</sup>.

De acordo com Ricardo Varsano<sup>161</sup>, atribuir impostos diretamente aos indivíduos pode aumentar a progressividade, já que é possível estabelecer alíquotas que aumentem conforme a renda do contribuinte, e a chance de repassar esses custos para outros é relativamente baixa em comparação com tributos aplicados a produtos ou empresas que geralmente acabam sendo repassados ao consumidor final e podem ser considerados regressivos.

A arrecadação e a aplicação dos tributos refletem o contrato social entre o Estado e os cidadãos. A transparência e a eficiência no uso desses recursos fortalecem a confiança na gestão pública e promovem a participação ativa dos cidadãos no controle social.

Pedro Júlio Sales D'araújo<sup>162</sup> ensina que a matriz tributária deve concretizar o ideal de justiça social trazido na Constituição brasileira e, para tanto, o elemento

conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

**Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da **progressividade**, na forma da lei;

**Art. 182.** A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

[...]

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

[...]

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana **progressivo no tempo**; [...] (grifos nossos) (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>160</sup> POLIZELLI, Víctor Borges. **Progressividade**: distribuição de renda e indução. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 21, 2007.

<sup>161</sup> VARSANO, Ricardo. Reforma Tributária uma Vez Mais. *In*: IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **O Brasil no fim do século**: desafios e propostas para a ação governamental. Rio de Janeiro: IPEA, 1994, p. 89. Disponível em:

[https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12272/1/O\\_Brasil\\_no\\_fim\\_do\\_seculo.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12272/1/O_Brasil_no_fim_do_seculo.pdf);

[https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12442/1/11\\_Reforma\\_tributaria\\_uma\\_vez\\_mais.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12442/1/11_Reforma_tributaria_uma_vez_mais.pdf).

Acesso em: 21 nov. 2024.

<sup>162</sup> D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **Entre a transparência e a ilusão**: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira. 2021. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021, p. 263. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082022-085421/>. Acesso em: 21 nov. 2024.

equilizador é a progressividade “na distribuição dos ônus e bônus da atividade financeira”.

A função social do tributo está ancorada em princípios da CF/1988, como: a dignidade da pessoa humana, uma garantia de recursos para políticas públicas que promovam condições mínimas de vida; a função social da propriedade, pois o uso de tributos regula a propriedade e assegura que ela atenda a interesses coletivos; e a capacidade contributiva, pois a tributação deve respeitar a capacidade de cada contribuinte<sup>163</sup>.

Portanto, a tributação vai além de um mecanismo de arrecadação: é uma ferramenta para promover a equidade, sustentar serviços essenciais e construir uma sociedade mais justa e solidária<sup>164</sup>.

E, conforme alertado por Fernando Facury Scaff<sup>165</sup>, a captação de receitas por meio da arrecadação de tributos e sua subsequente aplicação nas despesas do governo devem ter como objetivo principal facilitar a realocação de riquezas de maneira a concretizar tanto a liberdade como a igualdade na sociedade.

Por todo o exposto, pode-se afirmar que a tributação já não é percebida somente como meio para gerar fundos que financiem as atividades estatais. Ela representa, na verdade, uma ferramenta mais complexa que exerce não apenas a função de angariar recursos, mas também desempenha papéis na regulação política, na distribuição de recursos, na proteção ambiental e na redistribuição de renda. Embora se reconheça como a principal maneira de custear os serviços públicos, conforme estabelecido no conceito do Estado Fiscal, isso não exclui o uso da legislação tributária para alcançar metas que vão além da simples captação de receitas<sup>166</sup>.

Como será visto adiante, o alcance da função social do tributo por meio da arrecadação direta das contribuições devidas ao SESI e ao SENAI demonstra como a tributação é utilizada para promover o desenvolvimento social e econômico,

---

<sup>163</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

<sup>164</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

<sup>165</sup> SCAFF, Fernando Facury. Reforma tributária e administrativa: onde está a análise de impacto orçamentário? **Conjur**, 07 set. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-set-07/reforma-tributaria-administrativa-analise-impacto-orcamentario/> Acesso em: 21 nov. 2024.

<sup>166</sup> SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz; SILVA, Larissa Sousa Pacheco Cruz. Função redistributiva, Estado social e a sistemática atual tributária. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo: Ed. RT, v. 28, ano 6, p. 263-283, jan./mar. 2021, p. 264. Disponível em: [https://dspace.mj.gov.br/bitstream/1/6537/1/RDTC\\_N28\\_P263-283.pdf](https://dspace.mj.gov.br/bitstream/1/6537/1/RDTC_N28_P263-283.pdf) Acesso em: 22 nov. 2024.

especialmente no setor industrial. Essas contribuições obrigatórias, cobradas das empresas, são destinadas a financiar ações de qualificação profissional, assistência social e melhoria das condições de trabalho para os empregados da indústria, em cumprimento dos ditames de justiça social estabelecidos na Constituição da República.

## 2.2 Justiça fiscal e eficiência tributária

A **justiça fiscal** refere-se ao princípio de equidade na arrecadação de tributos. O objetivo é garantir que a carga tributária seja distribuída de forma justa entre os contribuintes, levando em consideração sua capacidade contributiva. Em outras palavras, quem possui maior renda ou patrimônio deve contribuir proporcionalmente mais, enquanto aqueles com menor poder aquisitivo devem ser menos onerados<sup>167</sup>.

São elementos da justiça fiscal: a equidade vertical, horizontal e a redução de desigualdades. Em relação à equidade vertical, os contribuintes, em condições financeiras diferentes, devem ser tratados de forma proporcional<sup>168</sup>.

Em termos fiscais, a equidade vertical corresponde ao princípio de que contribuintes em situações fiscais diferentes (ex. rendimento ou patrimônio) devem ter tratamentos diferenciados na lei tributária. De acordo com este princípio, contribuintes com maior nível de rendimento ou patrimônio devem suportar taxas de imposto superiores à de outros em situação menos favorável<sup>169</sup>.

No que diz respeito à equidade horizontal, os contribuintes, com capacidade econômica semelhante, devem pagar a mesma quantidade de tributos<sup>170</sup>.

---

<sup>167</sup> VARSANO, Ricardo. Reforma Tributária uma Vez Mais. *In*: IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **O Brasil no fim do século**: desafios e propostas para a ação governamental. Rio de Janeiro: IPEA, 1994. Disponível em:

[https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12272/1/O\\_Brasil\\_no\\_fim\\_do\\_seculo.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12272/1/O_Brasil_no_fim_do_seculo.pdf);

[https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12442/1/11\\_Reforma\\_tributaria\\_uma\\_vez\\_mais.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12442/1/11_Reforma_tributaria_uma_vez_mais.pdf).

Acesso em: 21 nov. 2024.

<sup>168</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a Justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

<sup>169</sup> BRASIL. Conselho das Finanças Públicas. **Equidade Vertical**. Disponível em:

<https://www.cfp.pt/pt/glossario/equidade-vertical-fiscalidade> Acesso em: 21 nov. 2024.

<sup>170</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a Justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

Em termos fiscais, a equidade horizontal corresponde ao princípio de que contribuintes em situações fiscais idênticas (ex. rendimento ou património) devem ter tratamentos iguais consagrados na lei tributária. De acordo com este princípio, contribuintes com o mesmo nível de rendimento ou património devem suportar taxas de imposto idênticas<sup>171</sup>.

Já quanto à redução de desigualdades, entende-se que um sistema tributário justo contribui para redistribuir riqueza, financiando políticas públicas que beneficiam as populações mais vulneráveis<sup>172</sup>.

Nesse sentido, é objetivo da justiça fiscal promover a igualdade social e econômica, garantindo que o sistema tributário funcione como um mecanismo de redistribuição de riqueza e financiamento de serviços essenciais.

A **eficiência tributária**, por sua vez, está relacionada à capacidade do sistema tributário de arrecadar recursos de forma eficaz, minimizando distorções econômicas e custos administrativos. Ela busca maximizar a arrecadação com o menor impacto possível sobre o funcionamento da economia e sobre os contribuintes.

A arrecadação eficiente, os custos administrativos reduzidos, a neutralidade tributária, bem como a estabilidade e previsibilidade são considerados elementos da eficiência tributária. Isso porque, o sistema deve ser capaz de coletar os tributos de forma ágil e precisa, reduzindo inadimplências e evasões fiscais; o custo para a Administração Pública arrecadar os tributos e para os contribuintes cumprirem suas obrigações fiscais deve ser o menor possível; o sistema tributário deve interferir o mínimo possível nas decisões econômicas, evitando distorções no mercado, como o desestímulo à produção ou ao consumo; e as regras tributárias devem ser claras, estáveis e previsíveis, proporcionando segurança jurídica aos contribuintes e ao mercado<sup>173</sup>.

É objetivo da eficiência tributária garantir que o sistema tributário seja sustentável, equilibrando a necessidade de arrecadação com a promoção do crescimento econômico e a proteção dos contribuintes contra excessos.

Ademais,

---

<sup>171</sup> BRASIL. Conselho das Finanças Públicas. **Equidade Horizontal**. Disponível em: <https://www.cfp.pt/pt/glossario/equidade-horizontal-fiscalidade> Acesso em: 21 nov. 2024.

<sup>172</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2019.

<sup>173</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

A eficiência tributária pode mitigar parcialmente aspectos da justiça tributária, assim o fazendo em benefício de uma melhor arrecadação (praticabilidade). Na média, o mais adequado nesse aparente embate entre efetividade e justiça é que o benefício global supere os benefícios individuais<sup>174</sup>.

Importante registrar o cenário de **tributação ou fiscalidade deliberativa**, trazido por Francisco Mata Machado Tavares em sua dissertação de mestrado. Ele expõe algumas medidas que, se adotadas, podem ensejar maior legitimidade discursiva à tributação porque permitem à sociedade civil a real compreensão de seus problemas tributários e a redução da estrutural assimetria informacional entre governantes e cidadãos comuns, como por exemplo a ciência do consumidor sobre o valor referente ao tributo sobre consumo e o acesso pelos cidadãos aos dados referentes à arrecadação e despesas públicas. Francisco também expõe mecanismos de participação direta dos contribuintes na decisão de questões fiscais, que podem contribuir para uma tributação condizente com a democracia deliberativa, como a utilização de plebiscitos e referendos, bem como a abertura do Estado para espaços institucionalizados de deliberação dos cidadãos (IPTU e ICMS deliberativos)<sup>175</sup>.

Embora sejam conceitos distintos, justiça fiscal e eficiência tributária devem caminhar juntas para que o sistema tributário seja eficaz e socialmente aceitável: a justiça fiscal foca na equidade e na redistribuição de renda, promovendo igualdade e financiamento de políticas públicas, enquanto a eficiência tributária busca maximizar a arrecadação com o menor impacto econômico e administrativo<sup>176</sup>.

Como visto, a justiça fiscal garante que o sistema tributário seja justo e promova igualdade, enquanto a eficiência tributária assegura que a arrecadação seja otimizada e cause o menor impacto negativo possível. A combinação de ambos os princípios é essencial para a construção de um sistema tributário equilibrado, sustentável e socialmente responsável.

---

<sup>174</sup> DIFINI, Luiz Felipe; JOBIM, Eduardo. Estado fiscal, tributação e os critérios de justiça no direito tributário. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, n. 41, dez. 2019, p. 287. Disponível em: <https://doi.org/10.22456/0104-6594.95205>. Acesso em: 02 dez. 2024.

<sup>175</sup> TAVARES, Francisco Mata Machado. **A dimensão política da crise fiscal dos estados contemporâneos**: um estudo sobre o potencial da democracia deliberativa para a coibição das concorrências tributárias danosas. 2008. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2008, p. 145. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUBD-896PHZ/1/franciscomatamachado.pdf> Acesso em: 22 nov. 2024.

<sup>176</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

Importante destacar que o Ministro Luiz Fux, do STF, ao proferir seu voto nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4787<sup>177</sup>, trouxe uma visão geral acerca da evolução da tributação, vinculada ao contexto político-social do desenvolvimento do estado brasileiro. Ele destacou que diferentes tipos de tributos, ou "espécies tributárias", são regidos por diferentes critérios de justiça. Esta observação é apoiada por Marco Aurélio Greco<sup>178</sup>:

Com efeito, a superação do modelo baseado exclusivamente em impostos e taxas é decorrência do advento do Estado Social no século XX, quando então a tributação passa a refletir uma postura de preocupação não apenas com as suas causas, mas também com as finalidades almejadas pelo Estado.

No período denominado por Ricardo Lobo Torres<sup>179</sup> como Estado Fiscal Minimalista, do final do século XVIII ao início do século XX, houve a chegada da classe burguesa ao poder, com ênfase na proteção do indivíduo e da liberdade como valores essenciais sob a tutela do governo. Durante esse período, a justificativa para a imposição de tributos vinha de teorias econômicas que buscavam validar a cobrança tributária com base no conceito aristotélico de justiça comutativa, que se fundamenta na ideia de um equilíbrio entre o que é contribuído e o que é recebido em troca. Assim, os tributos "causais" ou "contraprestacionais", ou seja, as taxas e contribuições de melhoria correspondiam à igualdade numérica da noção de justiça da época. Ocorre que esse o Estado Fiscal Minimalista era, na verdade, custeado principalmente por impostos e não apenas por tributos causais, o que levou José Casalta Nabais<sup>180</sup> a argumentar que a noção de solidariedade e capacidade contributiva atreladas à ideia de justiça distributiva já estava presente nessa fase do Estado.

Seguindo no voto do Ministro Fux, na ADI nº 4787, com o advento do Estado Social Fiscal, o papel dos impostos se redefina como um meio para alcançar a

---

<sup>177</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4787**. Relator: Min. Luiz Fux. [Voto proferido], DJ. 26/09/2018. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>178</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições** - uma figura "sui generis". São Paulo: Dialética, 2000, p. 37-38.

<sup>179</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 08-09.

<sup>180</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 127-128.

justiça distributiva. Essa transição baseia-se na ideia de solidariedade, em que o financiamento das funções do Estado passa a ser uma responsabilidade compartilhada por toda a sociedade, de acordo com a capacidade de cada um de contribuir financeiramente.

Essa mudança é evidente ao se observar que os impostos consideram aspectos pessoais do contribuinte, com o intuito de atender ao compromisso coletivo de financiar as despesas comuns da sociedade, garantindo sempre o respeito ao princípio da capacidade contributiva.

No entanto, à medida que essa justificção para a tributaçõ se desenvolve em torno da justiça distributiva e do uso de impostos para custear despesas gerais do Estado, surge a necessidade de identificar novas maneiras de financiar serviços estatais específicos. Taxas e impostos exclusivamente não atendem mais ao Estado Social.

Nesse contexto, ainda dentro da estrutura do Estado Social, as **contribuições** emergem como um instrumento para legitimar a atuaçõ do Estado na economia e na sociedade, especialmente no período pós-guerra, assegurando que o custo dessa intervençõ não seja distribuído por toda a populaçõ, mas sim por grupos específicos e homogêneos. Entende-se, portanto, que a solidariedade incorporada nas contribuições é mais particularizada que nos impostos, destinando-se ao financiamento de atividades que dizem respeito diretamente a uma comunidade específica.

Trata-se da “solidariedade de grupo”, ou “custo-benefício coletivo”, conforme leciona Ricardo Lodi Ribeiro<sup>181</sup>, que reúne “os elementos da justiça comutativa do Estado Liberal aos elementos da justiça distributiva do Estado Social”.

Ao relatar sobre a tributaçõ, justamente no início do século XX, Francisco Mata Machado Tavares<sup>182</sup> afirma que:

No início do século XX, o sociólogo austríaco Rudolph Goldscheid propôs que a tributaçõ e o orçamento seriam a chave explicativa dos conflitos sociais e das transformações do Estado, desde os

---

<sup>181</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições paraíscais. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, n. 18, 2010, p. 02-03.

<sup>182</sup> TAVARES, Francisco Mata Machado. A Ciência Política Brasileira Diante do Novo Regime Fiscal: Para uma Agenda de Pesquisas sobre Democracia e Austeridade. **Rev. Ciênc. Sociais**, v. 63, n. 2, 2020. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/dados/a/SGM9YmxGgMkC83yk9Kwvqzp/> Acesso em: 22 nov. 2024.

contextos absolutistas, até a sua forma alcançada no capitalismo avançado. Até mesmo as lutas de ordem religiosa ou espiritual seriam explicadas, para essa linha de entendimento, segundo pressões e disputas tributárias ou associadas às finanças públicas (Goldscheid, 1994). Lançavam-se assim as bases de um campo científico que posteriormente seria denominado como sociologia fiscal, para o qual a política e a cultura só podem ser devidamente compreendidas em sua relação com tributos e dispêndios estatais. Estes, igualmente, exorbitariam a esfera da economia, das limitações jurídicas ao poder de tributar ou das técnicas de gestão, de vez que definiriam em grande medida as sociedades em que se manifestam.

Importante estudo do Núcleo de Direito Tributário da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas<sup>183</sup>, demonstrou que o sistema tributário brasileiro falha miseravelmente na redução das desigualdades sociais.

Ocorre que a concepção do sistema tributário deve refletir os valores e o modelo do Estado brasileiro, sendo certo que a receita tributária precisa viabilizá-los do ponto de vista material.

O sistema tributário deve realizar, portanto, os valores inerentes ao Estado Social e Democrático de Direito instituído pela CF/1988<sup>184</sup>, especialmente seus fundamentos e objetivos fundamentais previstos, respectivamente, nos arts. 1º e 3º, de forma a promover a concretização dos direitos sociais previstos no art. 6º.

---

<sup>183</sup> PISCITELLI, Tathiane dos Santos et al. **Reforma tributária e Desigualdade de Gênero**. Grupo de pesquisas Tributação e Gênero. Núcleo de Direito Tributário da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo: FGV, 2020. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2021-09/reforma\\_e\\_genero\\_-\\_final\\_1.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2021-09/reforma_e_genero_-_final_1.pdf) Acesso em: 14 nov. 2024.

<sup>184</sup> **Art. 1º** A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

- I - a soberania;
- II - a cidadania;
- III - a dignidade da pessoa humana;
- IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

**Art. 3º** Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

Mas o sistema tributário brasileiro falha nessa missão e, como bem explicado por Luana Passos, Dyeggo da Rocha Guedes e Fernando Gaiger Silveira<sup>185</sup>, é fundamental uma reforma tributária que tenha como propósito utilizar a política fiscal como forma de redução da pobreza e da desigualdade. Aqui, cabe informar que, durante a escrita do presente trabalho, em dezembro de 2023, foi aprovada perante o Congresso Nacional a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019<sup>186</sup>, que instituiu no Brasil a tão almejada reforma tributária, que ainda aguarda regulamentação.

Nas palavras da secretaria de comunicação do governo federal:

A reforma tributária vai beneficiar todos os brasileiros, sobretudo os mais pobres, cujo consumo hoje é mais tributado que o dos mais ricos. Além disso, o novo modelo trará mais transparência. Os cidadãos finalmente vão saber o quanto pagam de impostos e poderão cobrar de seus governantes a boa aplicação desse dinheiro<sup>187</sup>.

O fato é que dever-se-ia tratar, no sistema tributário brasileiro, de maneira desigual os desiguais, de forma à redução das desigualdades no Brasil. Trata-se de imperativo constitucional para o cumprimento dos princípios da capacidade contributiva, isonomia, vedação ao confisco e da seletividade, que garantem o alcance do fundamento republicano da dignidade da pessoa humana bem como a própria estrutura de um Estado Social e Democrático de Direito.

Com efeito, segundo Luiz Alberto Gurgel de Faria<sup>188</sup>, ministro do STJ e jurista brasileiro, os tributos têm um papel essencial na construção de uma sociedade mais justa, especialmente no cumprimento dos objetivos fundamentais previstos na CF/1988, como a redução das desigualdades sociais e a promoção do bem-estar coletivo.

---

<sup>185</sup> PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo da Rocha; SILVEIRA, Fernando Gaiger. Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar. A Reforma Tributária Necessária Diagnóstico e Premissas. **Plataforma Social**, São Paulo, n. 3, p. 93-111, 2018.

<sup>186</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. **PEC 45/2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833> Acesso em: 02 dez. 2024.

<sup>187</sup> BRASIL. Secretaria de Comunicação Social. **Reforma tributária é aprovada pela Câmara dos Deputados**. 27 dez. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/secom/pt-br/assuntos/noticias/2023/12/reforma-tributaria-e-aprovada-pela-camara-dos-deputados> Acesso em: 02 dez. 2024.

<sup>188</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades sociais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

O tributo não é apenas uma obrigação financeira, mas também um mecanismo para viabilizar direitos fundamentais, como saúde, educação, segurança e assistência social. Para Gurgel de Faria<sup>189</sup>, a função social do tributo está intrinsecamente ligada ao financiamento dessas políticas públicas. Ele enfatiza que, além de ser justo, o sistema tributário deve ser eficiente. Um modelo tributário ineficiente ou regressivo, que penalize os mais pobres, compromete a função social do tributo e a própria justiça fiscal.

Além de promover justiça social no âmbito individual, o sistema tributário também deve reduzir desigualdades regionais, promovendo o desenvolvimento em áreas menos favorecidas do país. Em sua visão, a concretização da função social do tributo exige tanto um sistema jurídico adequado quanto uma gestão pública comprometida com a destinação dos recursos para finalidades sociais. Essa interpretação está alinhada com princípios constitucionais como a dignidade da pessoa humana, a igualdade e a solidariedade.

Trata-se do princípio da justiça fiscal que indica a necessidade de criação de um sistema tributário justo e equitativo. Mas também se relaciona com a eficiência tributária de forma a que os recursos arrecadados sejam utilizados de maneira adequada, promovendo o desenvolvimento social e econômico, bem como a prestação de serviços públicos de qualidade para toda a sociedade.

### **2.3 A qualificação dos trabalhadores dentro da empresa**

A qualificação dos trabalhadores dentro da empresa é um processo estratégico que visa desenvolver as competências, habilidades e conhecimentos dos colaboradores para melhorar sua performance, aumentar a produtividade e preparar a organização para os desafios do mercado. Essa prática é fundamental para que as empresas se mantenham competitivas, inovadoras e alinhadas às demandas do mercado em constante transformação.

O relatório de 2013 do Banco Mundial, intitulado “Empregos” (Jobs)<sup>190</sup>, enfatizou a vital importância dos empregos no desenvolvimento econômico e social

---

<sup>189</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades sociais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

<sup>190</sup> WORLD BANK. **World development report 2013: Jobs**. 2012. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=ptBR&lr=&id=mNE4DAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&ots=ehZITqJ>

dos países, destacou como os empregos de qualidade podem impulsionar a redução da pobreza ao proporcionar renda estável para as pessoas mais vulneráveis. O relatório examinou ainda como os empregos não apenas fornecem renda, mas também contribuem para a coesão social, a dignidade individual e a construção de identidades coletivas.

Foi analisado como diferentes países e regiões enfrentam desafios únicos na criação de empregos produtivos e inclusivos, e quais políticas podem ser eficazes. Com efeito, o relatório explorou tendências globais no mercado de trabalho e como as políticas de emprego podem se adaptar para atender às mudanças nas demandas de habilidades e na demografia<sup>191</sup>.

O estudo do Banco Mundial trata, também, do papel do setor privado como principal gerador de empregos e da importância de o governo criar condições para essa geração, ao invés de fornecer emprego diretamente. Aborda-se a necessidade de compreender o impacto de políticas e instituições, como regulação do mercado de trabalho, negociação coletiva e programas de seguro social. Além disso, enfatiza-se que as principais barreiras à criação de empregos geralmente estão fora do mercado de trabalho, destacando a importância de políticas fundamentais como estabilidade macroeconômica, ambiente de negócios favorável, capital humano e Estado de Direito<sup>192</sup>.

O relatório aborda a capacitação de trabalhadores no contexto das políticas do mercado de trabalho, destacando que políticas ativas de mercado de trabalho podem melhorar a eficiência da correspondência de ofertas de trabalho e características de trabalhadores, preenchendo lacunas quando empregadores ou trabalhadores investem pouco em treinamento devido a falhas de mercado. Programas de assistência na busca de emprego, subsídios salariais, treinamento e obras públicas são exemplos das mencionadas políticas ativas de mercado de

---

YzN&sig=y9hiT7JZKnB4hLa2tPMNnlt9sik&redir\_esc=y#v=onepage&q&f=false Acesso em: 14 nov. 2024.

<sup>191</sup> WORLD BANK. **World development report 2013: Jobs**. 2012. Disponível em: [https://books.google.com.br/books?hl=ptBR&lr=&id=mNE4DAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&ots=ehZITqJYzN&sig=y9hiT7JZKnB4hLa2tPMNnlt9sik&redir\\_esc=y#v=onepage&q&f=false](https://books.google.com.br/books?hl=ptBR&lr=&id=mNE4DAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&ots=ehZITqJYzN&sig=y9hiT7JZKnB4hLa2tPMNnlt9sik&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false) Acesso em: 14 nov. 2024.

<sup>192</sup> WORLD BANK. **World development report 2013: Jobs**. 2012. Disponível em: [https://books.google.com.br/books?hl=ptBR&lr=&id=mNE4DAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&ots=ehZITqJYzN&sig=y9hiT7JZKnB4hLa2tPMNnlt9sik&redir\\_esc=y#v=onepage&q&f=false](https://books.google.com.br/books?hl=ptBR&lr=&id=mNE4DAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&ots=ehZITqJYzN&sig=y9hiT7JZKnB4hLa2tPMNnlt9sik&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false) Acesso em: 14 nov. 2024.

trabalho que visam promover novas oportunidades de trabalho. O treinamento para candidatos a emprego é particularmente enfatizado, sendo a política mais comum<sup>193</sup>.

Essas iniciativas de treinamento buscam alinhar as habilidades aprendidas com a demanda de trabalho. As avaliações de impacto enfatizam a importância de programas bem concebidos e implementados, indicando que programas integrados que combinam componentes práticos e teóricos são os mais eficazes. Além disso, políticas de emprego que incluem negociações coletivas podem oferecer melhorias na produtividade e segurança no emprego, já que os trabalhadores podem compartilhar conhecimentos valiosos sobre produção e operações que podem não ser evidentes para os empregadores. A cobertura dessas negociações e intervenções varia globalmente e tende a ser mais desenvolvida em países industriais do que em países em desenvolvimento.

Em resumo, o texto sugere que políticas ativas de mercado de trabalho, quando bem desenhadas, podem resultar em uma melhor correspondência de emprego, satisfação e renda para os trabalhadores, o que inclui investimentos em treinamento e capacitação.

David McKenzie<sup>194</sup>, por sua vez, no artigo “Quão Eficazes São as Políticas Ativas de Mercado de Trabalho em Países em Desenvolvimento? Uma Revisão Crítica de Evidências Recentes” (tradução nossa), percorre uma série de estudos acerca de políticas ativas de mercado de trabalho em países em desenvolvimento e demonstra sua baixa eficácia.

Argumenta o autor que, dada a importância dos empregos para a redução da pobreza, crescimento da produtividade e coesão social, os formuladores de políticas buscaram ativamente políticas para tentar ajudar os candidatos a encontrarem empregos. Mas, um conjunto de evidências mostra que essas políticas são geralmente muito menos eficazes do que os formuladores de políticas, participantes do programa e economistas normalmente esperam<sup>195</sup>.

---

<sup>193</sup> WORLD BANK. **World development report 2013: Jobs**. 2012. Disponível em: [https://books.google.com.br/books?hl=ptBR&lr=&id=mNE4DAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&ots=ehZITqJYzN&sig=y9hiT7JZKnB4hLa2tPMNnlt9sik&redir\\_esc=y#v=onepage&q&f=false](https://books.google.com.br/books?hl=ptBR&lr=&id=mNE4DAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&ots=ehZITqJYzN&sig=y9hiT7JZKnB4hLa2tPMNnlt9sik&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false) Acesso em: 14 nov. 2024.

<sup>194</sup> MCKENZIE, David. How Effective Are Active Labor Market Policies in Developing Countries? A Critical Review of Recent Evidence. **The World Bank Research Observer**, v. 32, n. 2, p. 127-154, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1093/wbro/lkx001> Acesso em: 14 nov. 2024.

<sup>195</sup> WORLD BANK. **World development report 2013: Jobs**. 2012. Disponível em: [https://books.google.com.br/books?hl=ptBR&lr=&id=mNE4DAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&ots=ehZITqJYzN&sig=y9hiT7JZKnB4hLa2tPMNnlt9sik&redir\\_esc=y#v=onepage&q&f=false](https://books.google.com.br/books?hl=ptBR&lr=&id=mNE4DAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&ots=ehZITqJYzN&sig=y9hiT7JZKnB4hLa2tPMNnlt9sik&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false) Acesso em: 14 nov. 2024.

Em um mercado de trabalho ideal, as empresas que procuram contratar e os trabalhadores que procuram emprego se conectariam de maneira eficiente, levando a um desemprego mínimo e de curta duração. Nesse ambiente, o papel do governo seria focar em políticas passivas, como fazer investimentos em infraestrutura e criar um ambiente regulatório que promova o crescimento econômico e o aumento da renda, sem a necessidade de intervir diretamente no mercado de trabalho para ajudar trabalhadores a encontrar empregos ou empresas a encontrar trabalhadores.

Ocorre que, ainda segundo David McKenzie<sup>196</sup>, quatro eventos globais aumentaram a importância dos empregos como uma preocupação política, bem como o interesse na eficácia de políticas ativas de mercado de trabalho, a saber: (i) a crise financeira global de 2007-2008, que aumentou o desemprego em muitos países, (ii) as crescentes pressões demográficas em algumas partes do mundo em desenvolvimento, (iii) as altas taxas de desemprego juvenil que aumentaram os temores de agitação social e grandes fluxos de emigração, e, por fim, (iv) o avanço significativo na automação que pode significar a redução dos empregos na indústria, em especial nos países mais pobres.

Assim, os governos têm implementado uma série de políticas ativas de intervenção direta no mercado de trabalho com o objetivo de criar mais e melhores oportunidades de emprego. São as denominadas políticas ativas de mercado de trabalho tradicionais, que se dividem em três categorias: política que visa aumentar a empregabilidade dos trabalhadores por meio de treinamento vocacional (capacitações), política para aumento da demanda por mão de obra por meio do subsídio de seu custo, e os programas de assistência de busca e correspondência que visa facilitar a conexão entre trabalhador e empresa.

Segundo David McKenzie<sup>197</sup>, os programas de capacitação foram as políticas ativas de mercado de trabalho mais comuns usados por governos após a crise financeira global de 2007-08. A premissa de tais programas é que a falta de certas habilidades técnicas é a razão pela qual determinados indivíduos estão desempregados, e que essas habilidades podem ser ensinadas e aprendidas em um período de tempo relativamente curto.

---

<sup>196</sup> MCKENZIE, David. How Effective Are Active Labor Market Policies in Developing Countries? A Critical Review of Recent Evidence. **The World Bank Research Observer**, v. 32, n. 2, p. 127-154, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1093/wbro/lkx001> Acesso em: 14 nov. 2024.

<sup>197</sup> MCKENZIE, David. How Effective Are Active Labor Market Policies in Developing Countries? A Critical Review of Recent Evidence. **The World Bank Research Observer**, v. 32, n. 2, p. 127-154, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1093/wbro/lkx001> Acesso em: 14 nov. 2024.

Ocorre que, segundo os estudos revisados por David McKenzie<sup>198</sup>, essas políticas ativas de mercado de trabalho tradicionais têm, na melhor das hipóteses, impactos modestos na maioria das circunstâncias. Mas, considerada a pressão para que os governos diminuam as taxas de desemprego, essa falta de evidência empírica acerca da eficácia de muitos programas tradicionais provavelmente não será suficiente para fazer com que sejam abandonados, a menos que alternativas melhores possam ser encontradas.

As políticas alternativas indicadas por David McKenzie<sup>199</sup>, que podem melhorar a empregabilidade são aquelas que se afastam das intervenções no lado da oferta de mão de obra e focam mais em políticas para ajudar as empresas a superarem os obstáculos que enfrentam para inovar, crescer e criar mais empregos, como redução de custos tributários e trabalhistas e políticas de financiamento empresarial.

Assim, como as evidências estudadas pelo autor demonstraram, nem tudo que os formuladores de políticas tentam funciona. Então, há que se buscar políticas alternativas com avaliações de impacto rigorosas para testar diferentes abordagens.

Bruno Crépon e Gerard J. van den Berg<sup>200</sup>, após a revisão de diversos estudos acerca dessas políticas ativas no mercado de trabalho, concluem que a visão geral é predominantemente negativa. Essas políticas não demonstram boa eficácia. Diante das barreiras encontradas para ingressar no mercado de trabalho e o volume de esforços empreendidos para aprimorar essa transição, os modestos avanços concernentes ao emprego parecem insuficientes. Ademais, muitos estudos recentes não realizaram uma análise detalhada de custo-benefício, deixando dúvidas sobre se as políticas ativas do mercado de trabalho são mais custosas do que benéficas. Há também, ainda segundo o artigo de revisão, indícios que sugerem a ocorrência de efeitos de equilíbrio que afetam a eficiência das políticas. Algumas pesquisas apontam que as melhorias percebidas por participantes dos programas

---

<sup>198</sup> MCKENZIE, David. How Effective Are Active Labor Market Policies in Developing Countries? A Critical Review of Recent Evidence. **The World Bank Research Observer**, v. 32, n. 2, p. 127-154, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1093/wbro/lkx001> Acesso em: 14 nov. 2024.

<sup>199</sup> MCKENZIE, David. How Effective Are Active Labor Market Policies in Developing Countries? A Critical Review of Recent Evidence. **The World Bank Research Observer**, v. 32, n. 2, p. 127-154, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1093/wbro/lkx001> Acesso em: 14 nov. 2024.

<sup>200</sup> CRÉPON, Bruno; BERG, Gerard J. van den. Active Labor Market Policies. **Annual Review of Economics**, v. 8, p. 521-546, out. 2016. Disponível em: <https://www.annualreviews.org/content/journals/10.1146/annurev-economics-080614-115738> Acesso em: 14 nov. 2024.

frequentemente ocorrem à custa daqueles que não fazem parte deles. Isso pode levar a crer que as políticas ativas do mercado de trabalho estão apenas suavizando as desigualdades no mercado de trabalho em vez de oferecer uma solução ampla para o desemprego<sup>201</sup>.

O treinamento de trabalhadores é mencionado no artigo de Bruno e Gerard<sup>202</sup> como um dos componentes das políticas ativas de mercado de trabalho. Esses programas de treinamento visam melhorar a produtividade e o salário dos participantes e podem assumir diversas formas, que vão desde treinamento em sala de aula até experiências práticas de trabalho.

O artigo ressalta que os resultados dos programas de treinamento em termos de empregabilidade das pessoas desempregadas têm sido mistos. Em curto prazo, os impactos desses programas de treinamento costumam ser pequenos ou até negativos. No entanto, no longo prazo, esses impactos podem se tornar positivos.

Outro ponto abordado é a diferença dos impactos baseada em características demográficas, como gênero e idade, e a importância dos incentivos corretos e das escolhas de design do treinamento para melhorar sua eficácia. Por exemplo, em alguns estudos citados, os treinamentos mais intensivos mostraram resultados mais positivos, sugerindo a importância da imersão e do comprometimento com as atividades de treinamento.

Apesar da existência de programas eficazes, o texto conclui que ainda há necessidade de pesquisas críticas para identificar as melhores práticas e para compreender como os desempregados, as empresas e os provedores de serviços se comportam e são afetados pelas políticas ativas de mercado de trabalho, com o objetivo de projetar programas que efetivamente reduzam as taxas de desemprego.

Os estudos revisados acerca das políticas ativas de mercado de trabalho apontam para a necessidade de alternativas mais eficazes. Nesse contexto, a sistemática da arrecadação direta pode ser considerada como uma alternativa, já que, nela, 3,5% do valor relativo aos tributos devidos ao SESI e ao SENAI devem

---

<sup>201</sup> CRÉPON, Bruno; BERG, Gerard J. van den. Active Labor Market Policies. **Annual Review of Economics**, v. 8, p. 521-546, out. 2016. Disponível em: <https://www.annualreviews.org/content/journals/10.1146/annurev-economics-080614-115738> Acesso em: 14 nov. 2024.

<sup>202</sup> CRÉPON, Bruno; BERG, Gerard J. van den. Active Labor Market Policies. **Annual Review of Economics**, v. 8, p. 521-546, out. 2016. Disponível em: <https://www.annualreviews.org/content/journals/10.1146/annurev-economics-080614-115738> Acesso em: 14 nov. 2024.

ser obrigatoriamente revertidos pela empresa industrial contribuinte em programas de capacitação, educação e saúde e segurança dos trabalhadores.

Com efeito, lugar comum nos estudos revisados é que o treinamento de trabalhadores é a mais tradicional política ativa de mercado de trabalho mas cuja eficácia esbarra em modelos mal concebidos, genéricos, que desconsideram as especificidades dos empregos e dos trabalhadores. Ora, parece intuitivo concluir que a alocação obrigatória de recursos pela empresa em programas “*in company*” de capacitação dos trabalhadores, de treinamento em saúde e segurança, e de escolas para seus filhos, pode ensejar o ultrapasse desses obstáculos de eficácia. Isso porque os programas oferecidos pelas indústrias são específicos para seu respectivo mercado relevante e, por óbvio, são escolhidos para impulsionar a própria indústria.

Trata-se daquele olhar sugerido por David McKenzie<sup>203</sup> no sentido de focar as políticas para ajudar as empresas a superarem os obstáculos que enfrentam para inovar, crescer e com isso criar mais empregos. Com efeito, em que pese, na sistemática da arrecadação direta, as capacitações serem direcionadas aos trabalhadores, elas são escolhidas pelos empregadores e direcionadas àquela específica indústria, a sugerir treinamentos que melhorem a performance da própria empresa.

Por outro lado, esse valor advindo de percentual de tributo compulsório para alocação em política ativa de mercado de trabalho em nada onera o contribuinte, já que o montante a ser pago é o mesmo, independentemente de ser sob a sistemática da arrecadação direta ou indireta. Isso sem falar nas escolas gratuitas do SESI, por exemplo, para os filhos dos industriários, cuja existência está vinculada ao emprego dos pais, a indicar a contribuição da sistemática da arrecadação direta para o desenvolvimento econômico e social do país, já que podem impulsionar a redução da pobreza ao proporcionar educação gratuita e de qualidade.

Perceptível que a sistemática da arrecadação direta está em conformidade com o objetivo da criação do SESI e do SENAI pelos próprios empresários: obrigatoriedade da indústria em capacitar e cuidar dos trabalhadores de forma a viabilizar o crescimento da empresa.

---

<sup>203</sup> MCKENZIE, David. How Effective Are Active Labor Market Policies in Developing Countries? A Critical Review of Recent Evidence. **The World Bank Research Observer**, v. 32, n. 2, p. 127-154, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1093/wbro/lkx001> Acesso em: 14 nov. 2024.

Exemplo da capacitação de trabalhadores voltada a uma indústria específica é o caso da indústria do salmão da décima região do Chile, no período de 1990-2010, e do ensino profissional técnico de nível médio lá ministrado. Walter Andrés Pinter Oñate<sup>204</sup> se debruçou sobre o tema e concluiu que é preciso uma maior vinculação entre os atores envolvidos, a indústria e as escolas técnicas profissionais, quanto à temática dos cursos e metodologia. Concluiu também pelo desejo da continuidade dos estudos e pela escolha racional dos estudantes e suas famílias em optar por escolas técnicas relacionados à indústria da localidade, o que demonstra a importância da “teoria do capital humano”, sendo certo que as indústrias podem concretizá-la a partir do planejamento empresarial do recurso humano. A seguir, os ensinamentos de Guadalupe Villalobos e René Pedroza sobre a teoria do capital humano<sup>205</sup>, citado pelo autor:

A teoria do capital humano tem sido considerada outra vez em estudos recentes que relacionam este enfoque com o crescimento econômico das economias abertas, onde o tema educacional tem um rol chave no crescimento da produtividade do fator trabalho, impactando assim o desenvolvimento dos países, sobretudo quando este ensino ou aprendizado tem relação de maneira interna com as estruturas econômicas regionais (Villalobos e Pedroza, 2009).

Observa-se que capacitar e cuidar dos trabalhadores é mais do que uma obrigação legal; é uma estratégia essencial para que as indústrias cresçam de forma sustentável e responsável. Isso cria um ciclo virtuoso, onde o desenvolvimento dos

---

<sup>204</sup> OÑATE, Walter Andrés Pinter. **Aspectos da indústria do salmão e do ensino profissional técnico de nível médio no desenvolvimento da décima região do Chile no período de 1990-2010**. 2016. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Regional e Urbano (PPDRU), UNIFACS Universidade Salvador, Laureate International Universities, 2016. Disponível em:

<https://tede.unifacs.br/bitstream/tede/417/2/Dissertacao%20WALTER%20ANDRES%20PINTER%20%20ONATE.pdf#:~:text=RESUMO.%20Esta%20Disserta%C3%A7%C3%A3o%20tem%20como%20objetivo%20tratar,pesquisa%2C%20utilizou%2Dse%20uma%20estrat%C3%A9gia%20de%20an%C3%A1lise%20qualitativa> Acesso em: 02 dez. 2024.

<sup>205</sup> VILLALOBOS, Guadalupe; PEDROZA, René. El Capital Humano en la Actualidad. Orígenes y evolución de la teoría del capital humano. **Revista Tiempo de educar**, Universidad Autónoma del Estado de México, Toluca, v. 10, n. 20, p. 273-306, jul./dic. 2009. *Apud* OÑATE, Walter Andrés Pinter. **Aspectos da indústria do salmão e do ensino profissional técnico de nível médio no desenvolvimento da décima região do Chile no período de 1990-2010**. 2016. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Regional e Urbano (PPDRU), UNIFACS Universidade Salvador, Laureate International Universities, 2016. Disponível em:

<https://tede.unifacs.br/bitstream/tede/417/2/Dissertacao%20WALTER%20ANDRES%20PINTER%20%20ONATE.pdf#:~:text=RESUMO.%20Esta%20Disserta%C3%A7%C3%A3o%20tem%20como%20objetivo%20tratar,pesquisa%2C%20utilizou%2Dse%20uma%20estrat%C3%A9gia%20de%20an%C3%A1lise%20qualitativa> Acesso em: 02 dez. 2024.

colaboradores fortalece a empresa, gera maior competitividade e contribui para uma sociedade mais equilibrada e justa.

E, como visto, a teoria do capital humano sustenta que o investimento em educação e formação dos indivíduos não só enriquece suas habilidades e conhecimentos, mas também impacta diretamente o desempenho econômico das regiões e países.

Um aspecto chave nos estudos recentes, como este, é a análise do impacto do ensino e aprendizado quando relacionado de forma interna às estruturas econômicas regionais. Sistemas educacionais que se alinham às características econômicas e culturais de uma região conseguem formar trabalhadores mais aptos a atender às demandas locais, aumentando a eficiência; e investir em capital humano em áreas menos desenvolvidas pode equilibrar as disparidades econômicas, promovendo um crescimento mais homogêneo.

Assim, a teoria do capital humano continua a ser um alicerce fundamental na análise do crescimento econômico, especialmente em economias abertas. O alinhamento entre educação, produtividade e estruturas regionais é essencial para que o capital humano atue como catalisador do desenvolvimento sustentável, reduzindo desigualdades e promovendo uma competitividade global equilibrada.

### 3 A ARRECAÇÃO DIRETA DO SESI E DO SENAI À LUZ DA LINDB

O presente capítulo traz uma explicação no que diz respeito à sistemática da arrecadação direta das contribuições pelo SESI e pelo SENAI, a virada jurisprudencial ocorrida com o julgamento dos Embargos de Divergência no REsp nº 1.571.933/SC, pela primeira Seção do STJ, seus efeitos gravosos às entidades, a afetação dos recursos especiais como repetitivos acerca da matéria (Tema 1275) e a análise da constitucionalidade da mencionada sistemática.

Ademais, será apresentada a necessidade de o julgamento acerca da constitucionalidade e vantajosidade da sistemática da arrecadação direta do SESI e do SENAI, a ser efetivado pelo STJ, TCU e pelo STF, seja realizado à luz da LINDB<sup>206</sup>, com as relevantes alterações trazidas pela Lei nº 13.655/2018<sup>207</sup>, de forma a atender ao novo modelo pragmatista e consequencialista de tomada de decisão, com a ponderação das alternativas existentes e suas respectivas consequências para o atingimento do valor abstrato que se pretende tutelar: o interesse público relacionado à concretização dos fins institucionais das entidades.

#### 3.1 A arrecadação direta do SESI e do SENAI. O julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.571.933/SC pelo Superior Tribunal de Justiça. Análise de constitucionalidade.

A arrecadação direta do SESI e do SENAI ocorre quando firmado um TCTF<sup>208</sup> entre as entidades e a empresa contribuinte. Essa arrecadação direta possui autorização legislativa própria, a saber, arts. 11 e 49, §§ 2º, do Decreto nº 57.375/1965<sup>209</sup>, do SESI, e arts. 6º, parágrafo único, e 50, do Decreto nº

---

<sup>206</sup> BRASIL. **Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.** Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>207</sup> BRASIL. **Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018.** Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>208</sup> SESI. TCTF. **Termo de Cooperação Técnica e Financeira.** Disponível em: <https://www.sesisp.org.br/para-industria/termo-de-cooperacao-tecnica-e-financeira-do-sesi> Acesso em: 14 nov. 2024.

<sup>209</sup> Art. 11 e 49, §§ 2º, do Decreto nº 57.375/1965: **Art. 11º.** As despesas do SESI serão custeadas por uma contribuição mensal das empresas das categorias econômicas da indústria, dos transportes, das comunicações e da pesca, nos termos da lei. [...]. **§ 2º** No caso de cobrança direta pela entidade,

494/1962<sup>210</sup>, e art. 10 do Decreto nº 60.466/1967<sup>211</sup>, do SENAI. Observe-se os dispositivos, cuja recepção pela CF/1988<sup>212</sup> será investigada no presente trabalho.

**Art. 6º** A dívida ativa do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial, decorrente de contribuições, multas ou obrigações contratuais quaisquer, poderá ser cobrada judicialmente pelas instituições arrecadoras, segundo o rito processual dos executivos fiscais.

Parágrafo único. No caso de cobrança direta pela entidade, a dívida considerar-se-á suficientemente instruída com o levantamento do débito junto à empresa, ou com os comprovantes fornecidos pelos órgãos arrecadores<sup>213</sup>.

**Art. 50.** Visando ao atendimento de situações especiais, determinadas empresas poderão recolher as suas contribuições diretamente aos cofres do SENAI<sup>214</sup>.

**Art. 10.** A taxa adicional de 20% (vinte por cento) devida ao Serviço Nacional de aprendizagem Industrial (SENAI) pelos estabelecimentos

a dívida considerar-se à suficientemente instruída com o levantamento do débito junto à empresa, ou com os comprovantes fornecidos pelos órgãos arrecadores.

**Art. 49.** A arrecadação das contribuições devidas ao SESI será feita pelo instituto ou caixa de pensões e aposentadoria a que estiver filiada a empresa contribuinte, concomitantemente com as contribuições da previdência social. [...]. **§ 2º** Em face de circunstâncias especiais, as empresas que nela se encontrarem poderão recolher as suas contribuições diretamente ao SESI, mediante autorização do Departamento Nacional, comunicada ao órgão providenciário competente (BRASIL. **Decreto nº 57.375, de 2 de dezembro de 1965.** A prova o Regulamento do serviço Social da Indústria (SESI). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/d57375.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/d57375.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>210</sup> Arts. 6º, parágrafo único, e 50, do Decreto nº 494/1962: **Art. 6º** A dívida ativa do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial, decorrente de contribuições, multas ou obrigações contratuais quaisquer, poderá ser cobrada judicialmente pelas instituições arrecadoras, segundo o rito processual dos executivos fiscais. Parágrafo único. No caso de cobrança direta pela entidade, a dívida considerar-se-á suficientemente instruída com o levantamento do débito junto à empresa, ou com os comprovantes fornecidos pelos órgãos arrecadores. **Art. 50.** Visando ao atendimento de situações especiais, determinadas empresas poderão recolher as suas contribuições diretamente aos cofres do SENAI (BRASIL. **Decreto nº 494, de 10 de janeiro de 1962.** Aprova o Regimento do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/historicos/dcm/dcm494.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dcm/dcm494.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>211</sup> Art. 10 do Decreto nº 60.466/1967: **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 nº 4.048, de 22 de janeiro de 1942, e o artigo 3º do Decreto-lei nº 6.245, de 5 de fevereiro de 1944, será recolhida diretamente ao SENAI, a quem incumbirá sua fiscalização (BRASIL. **Decreto nº 60.466, de 14 de março de 1967.** Expede nova regulamentação do artigo 35 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/D60466.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D60466.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>212</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>213</sup> BRASIL. **Decreto nº 494, de 10 de janeiro de 1962.** Aprova o Regimento do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/historicos/dcm/dcm494.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dcm/dcm494.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>214</sup> BRASIL. **Decreto nº 494, de 10 de janeiro de 1962.** Aprova o Regimento do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/historicos/dcm/dcm494.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dcm/dcm494.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

que tiverem mais de 500 (quinhentos) empregados, conforme dispõe o artigo 6º do Decreto-lei nº4.048, de 22 de janeiro de 1942, e o artigo 3º do Decreto-lei nº 6.245, de 5 de fevereiro de 1944, será recolhida diretamente ao SENAI, a quem incumbirá sua fiscalização<sup>215</sup>.

**Art. 11** As despesas do SESI serão custeadas por uma contribuição mensal das empresas das categorias econômicas da indústria, dos transportes, das comunicações e da pesca, nos termos da lei.

[...]

§ 2º No caso de cobrança direta pela entidade, a dívida considerar-se à suficientemente instruída com o levantamento do débito junto à empresa, ou com os comprovantes fornecidos pelos órgãos arrecadadores.

**Art. 49** A arrecadação das contribuições devidas ao SESI será feita pelo instituto ou caixa de pensões e aposentadoria a que estiver filiada a empresa contribuinte, concomitantemente com as contribuições da previdência social.

§ 2º Em face de circunstâncias especiais, as empresas que nela se encontrarem poderão recolher as suas contribuições diretamente ao SESI, mediante autorização do Departamento Nacional, comunicada ao órgão previdenciário competente.

Conforme mencionado anteriormente no presente trabalho, ao lado da arrecadação direta, sempre existiu também a sistemática **indireta**, efetivada primeiramente por institutos de pensão (§ 2º do art. 4º, do Decreto-Lei nº 4.048/1942 - SENAI e art. 49, *caput*, do Decreto nº 57.375/1965 - SESI), depois pelo INSS (art. 94, da Lei nº 8.212/1991), e por fim pela SRFB (arts. 2º e 3º, da Lei nº 11.457/2007).

A Lei nº 11.457/2007 trata da unificação dos procedimentos de arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos federais pela Receita Federal, naquilo que ficou conhecido como a criação da “Super-Receita”, cujo marco principal foi a transferência/unificação das cobranças dos tributos a cargo do INSS para a Receita Federal, que, a exemplo do INSS, também passou a receber, como retribuição pelos serviços prestados ao SENAI e ao SESI, o percentual de 3,5% sobre o valor arrecadado.

Cumpra aqui mencionar que a exposição de motivos do Projeto de Lei (PL) nº 6.272/2005<sup>216</sup>, que culminou na Lei nº 11.457/2007, não trouxe qualquer

<sup>215</sup> BRASIL. **Decreto nº 60.466, de 14 de março de 1967**. Expede nova regulamentação do artigo 35 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/D60466.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D60466.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>216</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 6.272/2005**. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nºs 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, e o Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 06 de

fundamentação respeitante à sistemática da arrecadação **direta** de entidades terceiras.

Assim, a Lei nº 11.457/2007, na verdade, nada alterou no tocante à legitimidade ativa do SENAI e do SESI para arrecadar, fiscalizar e cobrar a contribuições que lhes são devidas, já que apenas ocorreu mais uma alteração do agente arrecadador na sistemática **indireta** de arrecadação, com a manutenção, inclusive, do pagamento pelas entidades à SRFB de 3,5% do valor por ela arrecadado.

O exame do art. 3º, da Lei nº 11.457/2007, evidencia que a competência da SRFB em relação às outras entidades e fundos se dá na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições do referido Diploma.

Logo, dada a existência de legislação especial relacionada à sistemática da arrecadação direta, não se aplica o disposto no art. 3º, da Lei nº 11.457/2007, ao SESI e ao SENAI. Com efeito, como dito, a Lei nº 11.457/2007<sup>217</sup> nada alterou no tocante à sistemática da arrecadação direta, que, inclusive, é efetivada há mais 60 anos sem qualquer obstáculo administrativo ou judicial, diante do permissivo legal relativo à possibilidade de delegação dos elementos da capacidade tributária ativa do agente público à entidade privada, conforme art. 7º, § 3º, do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>218</sup>.

---

dezembro de 2002, 10.910, de 15 de junho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 05 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=307925#:~:text=Unifica%20a%20Secretaria%20da%20Receita,de%20%22Super%20%2D%20Receita%22>. Acesso em: 08 dez. 2024.

<sup>217</sup> BRASIL. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007**. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>218</sup> **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 art. 18 da Constituição.

[...]

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos (BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

Não por outro motivo, aliás, a Solução de Consulta nº 65/2009<sup>219</sup> esclareceu que a Lei nº 11.457/07 não alterou as disposições concernentes às contribuições sociais devidas às outras entidades ou fundos, os terceiros, apenas outorgou (transferiu) a competência desta matéria de cunho previdenciário, que era da extinta Secretaria da Receita Previdenciária (Lei nº 8.212/1991), para a SRFB.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 65, DE 8 DE MAIO DE 2009**

**ASSUNTO:** Contribuições Sociais Previdenciárias

**EMENTA:** A Lei nº 11.457, de 2007, que criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil, outorgou (transferiu) a este órgão a competência, que outrora era da extinta Secretaria da Receita Previdenciária, para planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive àquelas destinadas às outras entidades e fundos - os terceiros. A Lei nº 11.457, de 2007, não alterou as disposições concernentes às contribuições sociais devidas às outras entidades ou fundos, os terceiros, apenas outorgou (transferiu) a competência desta matéria de cunho previdenciário, que era da extinta Secretaria da Receita Previdenciária, para a recém criada Secretaria da Receita Federal do Brasil.

**DISPOSITIVOS LEGAIS:** Lei nº 11.457/2007, arts. 2º e 3º; Decreto nº 494/62, art. 50; Decreto nº 57.375/65, art. 49, § 2º; IN MPS/SRP nº 03/2005, art. 139, § 2º.

Como a referida solução fez expressa referência à competência da SRFB no que diz respeito à matéria previdenciária, as contribuições destinadas aos terceiros, SESI e SENAI, as quais não possuem natureza previdenciária, não foram abrangidas, permanecendo inalteradas as formas de arrecadação, fiscalização e que continuam vigentes há mais de 60 anos.

Uma das características da arrecadação direta é a retenção pelas empresas contribuintes de 3,5% do valor da contribuição devida às entidades para aplicação direta em atividades e serviços relativos às finalidades institucionais do SESI e do SENAI, sob pena de rescisão do TCTF.

Trata-se da cláusula primeira do TCTF<sup>220</sup> com a seguinte redação para o SESI:

---

<sup>219</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Disit/SRRF04 nº 65, de 08 de maio de 2009.** Contribuições Sociais Previdenciárias. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=104703> Acesso em: 02 dez. 2024.

<sup>220</sup> SESI. TCTF. **Termo de Cooperação Técnica e Financeira.** Disponível em: <https://www.sesisp.org.br/para-industria/termo-de-cooperacao-tecnica-e-financeira-do-sesi> Acesso em: 14 nov. 2024.

A empresa, por este instrumento e de conformidade com as suas necessidades, obriga-se, integrada aos objetivos do SESI, a realizar serviços sociais mencionados na cláusula segunda. Esta, por sua vez, elenca os serviços sociais a que a empresa contribuinte está obrigada a oferecer: saúde e segurança do trabalho, educação básica e continuada e promoção da saúde, sem ônus para os empregados.

Quanto ao SENAI, a empresa obriga-se a realizar programas de desenvolvimento de pessoal por meio de ações ou atividades com foco em educação profissional e tecnológica, também sem ônus aos empregados.

Acerca da legitimidade do SESI e do SENAI para arrecadar, fiscalizar e cobrar as contribuições sociais, quando firmado TCTF, o STJ tinha posicionamento pacífico de ambas as Turmas de Direito Público, conforme as ementas de acórdãos abaixo, a título exemplificativo:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE IMPLÍCITO DO RECURSO ESPECIAL. POSSIBILIDADE. COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÃO GERAL. SENAI. LEGITIMIDADE ATIVA DAS ENTIDADES INTEGRANTES DO SISTEMA "S". EXISTÊNCIA DE CONVÊNIO FIRMADO ENTRE AS PARTES. PREMISSAS FÁTICAS CONSIGNADAS EXPRESSAMENTE NO ACÓRDÃO RECORRIDO. JURISPRUDÊNCIA DO STJ.

1. [...]

2. O STJ entende pela possibilidade do reconhecimento da legitimidade ativa das entidades integrantes do Sistema "S" - como, no caso, o Senai - para a cobrança judicial de suas contribuições específicas, nos casos em que haja termos de cooperação e convênios celebrados. A propósito: AREsp 1.606.389/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 12/5/2020; AREsp 1.531.047/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 19/9/2019; AgInt no AREsp 1.516.602/RS, Rel. Min. Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 11/2/2020.

3. Na hipótese dos autos, o Senai possui legitimidade ativa para cobrar judicialmente a contribuição geral que lhe é devida, em razão da existência de convênio firmado entre as partes.

4. Agravo Interno não provido<sup>221</sup>.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE COBRANÇA. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO SESI. ARRECADAÇÃO DIRETA. AGENTE FISCAL. ATRIBUIÇÃO TÍPICA DE AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. LEGITIMIDADE PARA CONSTITUIÇÃO E COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRECEDENTES. 1. A jurisprudência desta Corte é no sentido de que as entidades do sistema "S" possuem legitimidade ativa para a

---

<sup>221</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.988.454/RJ**. Relator: Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, j. 20/06/2022, DJ. 27/06/2022. Disponível em: <https://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 nov. 2024.

cobrança das respectivas Contribuições adicionais, quando por si fiscalizadas/lançadas. Precedentes. 2. Agravo interno não provido”<sup>222</sup>.

Por sua vez, o próprio TCU, no julgamento do TC 030.409/2008-4 (acórdão 3214/20163)<sup>223</sup>, já entendeu pela legalidade do sistema de arrecadação direta do SESI e do SENAI:

Na verdade, o recolhimento direto das contribuições por parte do Senai e do Sesi ocorre já há bastante tempo com base em seus regulamentos internos, aprovados, respectivamente, pelos Decretos 494/1962 e 57.375/1965, abaixo reproduzidos no que interessa à presente discussão:

[...]

Indagada acerca dessa questão, a Secretaria da Receita Federal do Brasil esclareceu que já estudou o assunto, tendo firmado entendimento no sentido de que “o fato de o Sesi e o Senai arrecadarem diretamente parte das contribuições que a lei lhes destinou com base apenas nos Decretos 494, de 1962, e 57.375, de 1965, não teria ofendido o princípio da legalidade tributária (...) a despeito de tais instrumentos não serem lei em sentido estrito, habilitaram as entidades ao exercício da capacidade tributária ativa por mais de quarenta anos e teriam, portanto, se convalidado pelo tempo, suprindo assim o requisito.

De fato, a situação já se encontra consolidada, tendo sido consentida por todos os órgãos arrecadadores que se sucederam nos últimos 48 anos.

[...]

Deve-se reconhecer, contudo, que eventual alteração da sistemática atualmente vigente para incluir, entre as atribuições da RFB, o recolhimento contribuição adicional (art. 6º do Decreto-lei 4.048/1942), implicaria mudança de procedimentos, envolvendo custos com a adequação de sistemas e manuais, além de treinamento de pessoal. Some-se ao fato de o órgão ter alegado “ser inviável, do ponto de vista técnico, implantar rotina especial para arrecadar tal tributo, porquanto suas peculiaridades requerem procedimento estranho à atividade fiscal tributária, consistente na contagem mensal do número de empregados da empresa, a fim de saber se naquele mês haverá incidência da contribuição adicional.

Em síntese, estamos diante de uma situação em que todos os atores envolvidos, inclusive a Receita Federal, são uníssomos em repudiar a proposta de alteração da forma de recolhimento das contribuições fiscais devidas ao Sesi e Senai.

[...]

Registro ainda, por pertinente, que o encaminhamento proposto pela Semag, no sentido de determinar a centralização, na RFB, da arrecadação das contribuições devidas ao Sesi, ao Senai implicaria,

---

<sup>222</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.824.474/RJ**. Relator: Min. Benedito Gonçalves. Primeira Turma, j. 9/12/2019, DJ. 11/12/2019. Disponível em: <https://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>223</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Processo nº TC 030.409/2008-4**. Relator Min. José Múcio Monteiro Plenário, j. 27/11/2013. Disponível em: <https://www.tcu.gov.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

para sua implementação, considerável ônus aos agentes envolvidos, sem que haja vantagens do ponto de vista do interesse público.

A conclusão que se tira das assertivas do Ministro Relator José Múcio Monteiro é que o sistema de arrecadação direta do SESI e do SENAI não pode ser alterado porque vem sendo aplicado há décadas, e ensejaria considerável ônus financeiro à RFB em detrimento do interesse público.

Nesse contexto, o fato é que durante mais de seis décadas, SESI e SENAI efetivaram a sistemática da arrecadação direta de maneira plenamente autorizada pelo Judiciário, TCU, RFB e Fazenda Nacional. São milhares de processos com tramitação até então regular quanto à legitimidade ativa das entidades para ajuizar ações de cobrança contra empresas industriais inadimplentes que firmaram TCTFs ou devedoras da contribuição adicional do SENAI. Com efeito, havia consenso entre todos os atores envolvidos no sentido da possibilidade de as entidades realizarem a arrecadação direta, pois, além da jurisprudência do STJ<sup>224</sup>, do STF<sup>225</sup> e do TCU<sup>226</sup>,

---

<sup>224</sup> AgInt no AgInt no AREsp n. 1.988.454/RJ, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 20/6/2022; AgInt no REsp n. 1.867.152/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 24/5/2022; AgInt no REsp 1824474/RJ, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 09/12/2019.

<sup>225</sup> 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 recebe 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” (AI 839.196 AgR, Relator(a): GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 05/04/2011, DJe 15/04/2011).

<sup>226</sup> Acórdão nº 3214/2013 no Processo nº TC 030.409/2008-4, Plenário do TCU, julgado em 27/11/2013 – Voto Ministro Relator JOSÉ MÚCIO MONTEIRO:

(...) 9. De fato, a situação já se encontra consolidada, tendo sido consentida por todos os órgãos arrecadadores que se sucederam nos últimos 48 anos.

10. Além disso, de acordo com a RFB, a contribuição adicional prevista no art. 6º do Decreto-lei 4.048/1942 possuiria fato gerador, base de cálculo e procedimentos de arrecadação distintos das demais contribuições sociais, se excluindo da capacidade tributária ativa daquele órgão em razão do disposto no art. 3º, § 2º, da Lei 11.457/2007 (reproduzido acima). Ainda que esta posição possa ser questionada, resta evidente a total ausência de interesse da Receita Federal em assumir a arrecadação dessas contribuições.

11. Deve-se reconhecer, contudo, que eventual alteração da sistemática atualmente vigente para incluir, entre as atribuições da RFB, o recolhimento contribuição adicional (art. 6º do Decreto-lei 4.048/1942), implicaria mudança de procedimentos, envolvendo custos com a adequação de sistemas e manuais, além de treinamento de pessoal. Some-se ao fato de o órgão ter alegado “ser inviável, do ponto de vista técnico, implantar rotina especial para arrecadar tal tributo, porquanto suas peculiaridades requerem procedimento estranho à atividade fiscal tributária, consistente na contagem mensal do número de empregados da empresa, a fim de saber se naquele mês haverá incidência da contribuição adicional”.

12. Em síntese, estamos diante de uma situação em que todos os atores envolvidos, inclusive a Receita Federal, são uníssomos em repudiar a proposta de alteração da forma de recolhimento das contribuições fiscais devidas ao Sesi e Senai, mesmo reconhecendo que o arcabouço normativo que o sustenta talvez não seja o mais apropriado.

não foram poucos os normativos da RFB<sup>227-228-229</sup> e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)<sup>230</sup> que, textualmente, reconheciam essa arrecadação.

13. Por outro lado, é importante assinalar que não existe impedimento, sob o aspecto legal, à atribuição de capacidade arrecadatória aos integrantes do Sistema S, em relação aos tributos que lhes são devidos. A propósito, a Lei 8.706/1993 (art. 7º, § 1º) autoriza o Serviço Social do Transporte (Sest) e o Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (Senat) a recolherem diretamente as contribuições destinadas ao seu custeio, apesar de essas entidades ainda não exercerem, efetivamente, tal prerrogativa.

14. Visto por esse prisma, a questão toma contornos mais de uma lacuna legislativa do que propriamente de uma irregularidade, uma vez que a simples edição de uma norma atribuindo capacidade tributária ativa ao Sesi e Senai, como foi feito com o Sest e o Senat, sanaria de vez a discussão.

15. Registro ainda, por pertinente, que o encaminhamento proposto pela Semag, no sentido de determinar a centralização, na RFB, da arrecadação das contribuições devidas ao Sesi, ao Senai implicaria, para sua implementação, considerável ônus aos agentes envolvidos, sem que haja vantagens do ponto de vista do interesse público.

<sup>227</sup> INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 2110, DE 17 DE OUTUBRO DE 2022

Art. 81. Compete à RFB as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação e cobrança da contribuição devida, por lei, a terceiros, ressalvado o disposto no § 5º. (Lei nº 11.457, de 2007, art. 3º) (...)

§ 1º Consideram-se terceiros, para os fins desta Instrução Normativa:

I - as entidades privadas de serviço social e de formação profissional a que se refere o art. 240 da Constituição Federal, criadas por lei federal e vinculadas ao sistema sindical;

(...)

§ 5º O recolhimento da contribuição de que trata este artigo pode ser feito, se houver previsão legal, diretamente ao terceiro mediante convênio celebrado entre a entidade ou o fundo e a empresa contribuinte, hipótese em que não se aplica o disposto no § 4º.

<sup>228</sup> SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 65, DE 8 DE MAIO DE 2009

ASUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

EMENTA: A Lei no 11.457, de 2007, que criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil, outorgou (transferiu) a este órgão a competência, que outrora era da extinta Secretaria da Receita Previdenciária, para planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive àquelas destinadas às outras entidades e fundos - os terceiros. A Lei no 11.457, de 2007, não alterou as disposições concernentes às contribuições sociais devidas às outras entidades ou fundos, os terceiros, apenas outorgou (transferiu) a competência desta matéria de cunho previdenciário, que era da extinta Secretaria da Receita Previdenciária, para a recém-criada Secretaria da Receita Federal do Brasil.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei no 11.457/2007, arts. 2º e 3º; Decreto no 494/62, art. 50; Decreto no 57.375/65, art. 49, § 2º; IN MPS/SRP no 03/2005, art. 139, § 2º.

DOU Seção 1, 12.05.2009, p. 161.

<sup>229</sup> SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 66, DE 20 DE SETEMBRO DE 2012

ASSUNTO: Outros Tributos ou Contribuições

EMENTA: A contribuição adicional a que se refere o art. 6º do Decreto-Lei no 4.048, de 1942, equivalente a 20% (vinte por cento) da contribuição geral devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) pelas empresas que tiverem mais de 500 (quinhentos) empregados, na forma da legislação aplicável, é arrecadada, fiscalizada e cobrada pelo próprio SENAI, e não pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto-Lei no 4.048, de 1942, art. 4º, § 2º, e art. 6º; Decreto-Lei no 4.936, de 1942, art. 3º; Decreto-Lei no 6.246, de 1944, art. 1º, § 5º, e art. 3º; Lei no 11.457, de 2007, arts. 1º, 2º e 3º, § 2º.

DOU Seção I, 03.10.2012, p. 20

<sup>230</sup> PARÉCER PGFN/CAT N. 10/2018

“(…) Especificamente quanto à arrecadação direta pelas entidades do ‘Sistema Indústria’ (Sesi e Senai), esta CAT/PGFN foi instada a se manifestar no curso do levantamento realizado pela Secretaria de Macroavaliação Governamental do Tribunal de Contas da União (Semag/TCU) ‘com o objetivo de conhecer a sistemática da arrecadação do Sistema S, em particular quanto aos seus

Sobreveio, então, em 27/09/2023, o julgamento dos Embargos de Divergência no REsp nº 1.571.933/SC<sup>231</sup>, no âmbito da 1ª Seção do STJ, que entendeu pela ilegalidade e inconstitucionalidade da mencionada sistemática de arrecadação direta das contribuições devidas ao SESI e ao SENAI.

O julgado do STJ argumenta que a CF/1988<sup>232</sup>, em seu art. 146, III, “b”, preconiza que:

**Art. 146.** Cabe à lei complementar:

[...]

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

[...]

---

aspectos legais’. Em resposta, foi exarado o Parecer PGFN/CAT nº 333/2010 (anexo), aprovado pela então Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, do qual destacamos os seguintes excertos:

(...) 6. O segundo importante paradigma é a regra de interpretação pela qual as normas infralegais devem ser interpretadas conforme a Constituição, e não o movimento inverso.

7. A Constituição, ao definir as limitações ao Poder de Tributar, diz que é vedado exigir tributo sem lei que o estabeleça. Adicionalmente, em seu art. 146, inciso II, determina que a Lei Complementar irá dispor sobre tais limitações. O Código Tributário Nacional - recepcionado como Lei Complementar - expressamente diz quais são os elementos da tributação que devem estar presentes em lei, quais sejam, a definição do fato gerador, o sujeito passivo, a alíquota e a base de cálculo. Ou seja, o CTN que é a norma constitucionalmente eleita para dispor sobre a aplicação do princípio da legalidade em matéria tributária, não elencou a determinação sobre a pessoa que vai cobrar entre os elementos necessários que devem constar em lei.

8. Observe-se que a exigência de lei para a instituição de tributo é consequência da garantia constitucional de que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei. Para o cidadão é importante que a lei traga claramente se ele é contribuinte e como calcular do quanto devido. Em que órgão da administração ele irá pagar, é constitucionalmente irrelevante. Portanto, não se pode alegar inconstitucionalidade da atribuição ao SENAI ou ao SESI para cobrar os tributos que, ao final, fazem jus ao produto da arrecadação. Já tivemos oportunidade de nos manifestar sobre a possibilidade jurídica de delegação de competência para arrecadar tributos, a capacidade tributária ativa, mesmo que para entidades de natureza privada. Do Parecer PGFN/CAT n. 1.324/2006, destacamos:

(...) 5. Como se vê no presente caso, e em outras contribuições, a União constantemente delega a cobrança de tributos a Autarquias, Conselhos Profissionais e até mesmo a algumas pessoas jurídicas de direito privado, por exemplo, o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial- SENAC, e demais instituições do chamado Sistema S.

(...) 11. Dessa forma, com base na legislação, na doutrina e na jurisprudência apresentadas, opinamos pela regularidade da cobrança para o SENAI e SESI que de forma direta promove a arrecadação das contribuições que a lei lhes destina.

(...) **Da manifestação acima transcrita é possível depreender que a Ordem Constitucional vigente confere à administração tributária a qualidade de atividade exclusiva do Estado, o que é reforçado pela redação do XXII do art. 37 da Lei Fundamental. Disso não se segue, contudo, que a Constituição tenha vedado a delegação da capacidade tributária ativa em casos específicos, na forma da lei, sobretudo se dessa medida resultar maior eficiência e economicidade da arrecadação. Nesse ponto, reportamo-nos novamente ao Parecer PGFN/CAT nº 333/2010 (item n. 10 supra), que fundamenta o fenômeno da para-fiscalidade nos arts. 149 e 240 da Constituição.”** (grifos nossos).

<sup>231</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.571.933/SC**. Relator: Min. Gurgel de Faria, j. 27/09/2023. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>232</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; [...].

Assim, os decretos que permitem a arrecadação direta pelo SENAI e pelo SENAI não teriam sido recepcionados pela Constituição, sendo certo que até seria cabível a delegação da capacidade tributária a pessoa de direito privado, desde que expressamente prevista em lei.

Também, há argumento no sentido de que lançamento tributário seria ato privativo da autoridade administrativa, na forma do art. 142 do CTN<sup>233</sup>, que, para cobrança de tributos, seria cabível apenas a execução fiscal, conforme Lei nº 6.830/1980<sup>234</sup>, e que a Lei nº 10.593/1992<sup>235</sup> preconiza que compete privativamente ao Auditor-Fiscal da RFB constituir o crédito tributário mediante lançamento.

Afirma ainda o acórdão que a validade do Decreto nº 60.466/1967<sup>236</sup>, que em seu art. 10 atribui ao SENAI a fiscalização e cobrança direta das contribuições devidas pelos estabelecimentos com mais de 500 empregados, deve ser vista a partir da CF/1988<sup>237</sup> e do CTN<sup>238</sup> e que mesmo que recepção houvesse, haveria revogação tácita pela Lei nº 11.457/2007<sup>239</sup>.

---

<sup>233</sup> **Art. 142.** Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>234</sup> BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6830.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>235</sup> BRASIL. **Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a reestruturação da Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, que passa a denominar-se Carreira Auditoria da Receita Federal - ARF, e sobre a organização da Carreira Auditoria-Fiscal da Previdência Social e da Carreira Auditoria-Fiscal do Trabalho, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10593.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10593.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>236</sup> BRASIL. **Decreto nº 60.466, de 14 de março de 1967.** Expede nova regulamentação do artigo 35 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/D60466.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D60466.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>237</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>238</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>239</sup> BRASIL. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.** Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

É importante destacar que esse julgamento do STJ, dos Embargos de Divergência no REsp nº 1.571.933/SC, foi proferido por uma apertada maioria de 4 (quatro) votos a 2 (dois), sendo certo que a 1ª Seção do STJ é composta por 10 (dez) Ministros. Percebe-se, portanto, que se trata de entendimento firmado pela minoria do colegiado e que ensejou evidente *overruling*.

Em que pese a alteração do entendimento do STJ acerca da legitimidade ativa do SESI e do SENAI para o ajuizamento das ações de cobrança e execuções de título extrajudicial, conforme se pode depreender de inúmeras decisões da Corte durante décadas<sup>240</sup>, o fato é que a 1ª Seção entendeu, também por maioria, pela não modulação dos efeitos do acórdão. A justificativa foi que os embargos de divergência não seriam a sede adequada para a modulação.

Assim, conquanto a decisão proferida nos autos dos Embargos de Divergência no REsp nº 1.571.933/SC tenha tido seus efeitos restritos *inter partes* - considerado que não se tratava de recurso especial repetitivo e, portanto, representativo da controvérsia, é inegável o deletério efeito multiplicador de um precedente com a força de um posicionamento oriundo da Primeira Seção do STJ, que mesmo não sendo vinculante é certamente persuasivo diante da missão constitucional da Corte da Cidadania em uniformizar a jurisprudência pátria infraconstitucional.

Esse efeito multiplicador não é uma mera possibilidade, mas sim uma realidade concreta, como se pode conferir em diversas decisões posteriores<sup>241</sup> no

---

<sup>240</sup> REsp 160.262/MT, Rel. Ministro RUY ROSADO DE AGUIAR, QUARTA TURMA, DJU de 01/06/1998; REsp 771.556/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJU de 30/06/2006; REsp 735.278/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJU de 29/06/2007; AgRg no REsp 579.832/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/02/2009; AgRg no REsp 1.179.431/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 31/08/2010; REsp 1.667.771/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 20/06/2017; REsp 1.670.537/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 30/06/2017; AgInt no AREsp 1.197.781/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 07/10/2019; AgInt no AgInt no AgInt no AREsp 1.320.300/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 12/12/2019; REsp 1.821.797/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/05/2020; AREsp 1.592.661/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 12/05/2020; AgInt nos EDcl no REsp 1.851.621/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 17/12/2020, REsp 1758209/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/11/2018, AgRg no REsp 1179431/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe 31/08/2010, AgInt nos EDcl no Ag 1.319.658/MG, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 9.3.2017.

<sup>241</sup> Processos e respetivos tribunais: 0085040-95.2006.8.06.0001/ TJCE, 0032152-76.2008.8.14.0301/TJPA, 0015238-06.2010.8.18.0140/ TJPI, 0026691-27.2012.8.18.0140/TJPI, 0320868-30.2014.8.19.0001/TJRJ, 0300895-81.2016.8.24.0033/TJSC, 0300893-14.2016.8.24.0033/TJSC, 0015749-17.2017.8.19.0209/TJRJ, 0300122-80.2015.8.24.0062/TJSC,

sentido da ilegitimidade ativa das entidades para ajuizamento de ações de cobrança ou execuções de título extrajudicial, além de decisões concessivas de liminares e sentenças de procedência de mandados de segurança impetrados por contribuintes para anular notificações de débito e procedimentos fiscalizatórios do SENAI, todas com fundamento no mencionado precedente do STJ. Isso tem como consequência a perda do crédito tributário correspondente, que, por isso, deixará de ser empregado nos fins institucionais das entidades, todos de interesse público, além da inevitável condenação em honorários de sucumbência de no mínimo 10% sobre o valor do débito do contribuinte nas ações de cobrança e execuções.

Importa destacar que, conforme dados extraídos do Sistema Integrado de Gestão da Arrecadação (SIGA), apenas o SENAI possui, no ano de 2024, um total de R\$ 924.755.906,90 relativos aos valores referentes às contribuições geral e adicional cobrados em juízo pela entidade. O SESI, por sua vez, busca recuperar em juízo, em ações de cobrança e execuções de títulos extrajudiciais, o montante de R\$ 585.650.350,03, também conforme os dados do SIGA.

Também, nos últimos 5 (cinco) anos, conforme se verifica dos quadros, a seguir, com dados obtidos do SIGA, o SENAI e o SESI arrecadaram diretamente cerca de R\$ 24.690.717.088,00, valores esses que, potencialmente, caso mantida a decisão do STJ sem a devida modulação de seus efeitos, poderão ser objeto de pedidos de restituição pelos contribuintes, embora já tenham sido aplicados exclusivamente nas finalidades institucionais das entidades com a devida prestação de contas ao TCU.

---

0574092-49.2015.8.05.0001/TJBA,	0492804-89.2015.8.19.0001/TJRJ,	0257740-
02.2015.8.19.0001/TJRJ,	5010021-45.2017.8.13.0024/TJMG,	0000787-22.2019.8.08.0048/TJES,
0032603-40.2018.8.26.0053/TJSP,	5156107-82.2017.8.13.0024/TJMG,	5665758-
40.2019.8.09.0051/TJGO,	0740449-02.2022.8.04.0001/TJAM,	0851162-23.2020.8.15.2001/TJPB,
0207510-27.2022.8.06.0112/TJCE,	0747539-77.2022.8.07.0001/TJDF,	5015519-
94.2023.4.04.7009/TJPR,	5001205-69.2024.4.03.6126/JFSP,	

Quadro 1 - Dados da arrecadação do SENAI (2019-2023)

	2019	2020	2021	2022	2023
AC	R\$ 1.039.054,73	R\$ 907.613,73	R\$ 1.068.327,83	R\$ 1.147.847,30	R\$ 1.091.908,86
AL	R\$ 7.439.584,24	R\$ 6.015.793,64	R\$ 7.517.136,52	R\$ 8.049.554,10	R\$ 8.364.845,02
AM	R\$ 29.667.363,76	R\$ 25.465.090,74	R\$ 28.389.435,26	R\$ 35.539.823,56	R\$ 36.013.055,31
AP	R\$ 889.779,70	R\$ 778.536,07	R\$ 1.132.074,89	R\$ 1.283.549,58	R\$ 1.782.945,13
BA	R\$ 70.181.357,60	R\$ 59.966.814,35	R\$ 66.604.047,30	R\$ 71.080.761,74	R\$ 74.447.957,67
CE	R\$ 37.057.084,48	R\$ 31.427.616,10	R\$ 39.010.558,66	R\$ 44.644.743,34	R\$ 48.877.044,63
DF	R\$ 32.980.983,36	R\$ 28.833.709,18	R\$ 31.835.060,42	R\$ 35.653.346,41	R\$ 39.980.077,30
ES	R\$ 35.540.165,00	R\$ 34.523.603,68	R\$ 42.194.689,15	R\$ 45.892.470,10	R\$ 48.844.993,59
GO	R\$ 36.739.655,04	R\$ 34.858.543,41	R\$ 44.293.634,64	R\$ 49.043.412,29	R\$ 51.894.663,76
MA	R\$ 15.364.687,86	R\$ 13.942.991,16	R\$ 17.826.661,17	R\$ 19.820.994,01	R\$ 20.871.282,01
MG	R\$ 206.003.726,87	R\$ 184.568.554,06	R\$ 232.107.242,84	R\$ 255.709.680,22	R\$ 275.656.347,52
MS	R\$ 13.337.240,40	R\$ 12.015.047,82	R\$ 16.380.591,62	R\$ 18.741.897,98	R\$ 25.298.382,87
MT	R\$ 13.220.333,62	R\$ 12.057.827,54	R\$ 14.125.546,06	R\$ 16.333.342,43	R\$ 17.710.135,86
PA	R\$ 29.267.879,18	R\$ 30.287.548,46	R\$ 39.574.159,38	R\$ 42.758.700,79	R\$ 45.214.373,83
PB	R\$ 12.317.971,60	R\$ 10.807.493,85	R\$ 12.302.189,93	R\$ 14.265.163,65	R\$ 14.740.105,85
PE	R\$ 36.275.073,37	R\$ 31.688.369,63	R\$ 38.272.801,70	R\$ 42.557.695,06	R\$ 43.473.205,67
PI	R\$ 4.848.638,73	R\$ 3.625.704,97	R\$ 3.691.761,28	R\$ 3.970.141,17	R\$ 3.863.929,40
PR	R\$ 125.424.393,83	R\$ 107.876.231,62	R\$ 126.079.438,23	R\$ 142.360.310,17	R\$ 156.202.836,09
RJ	R\$ 257.481.781,90	R\$ 216.054.915,06	R\$ 243.293.838,96	R\$ 261.285.863,56	R\$ 300.961.307,23
RN	R\$ 13.358.712,66	R\$ 10.210.891,51	R\$ 10.259.425,75	R\$ 10.686.590,47	R\$ 11.087.248,32
RO	R\$ 4.138.952,95	R\$ 3.548.590,23	R\$ 4.055.871,99	R\$ 4.423.709,70	R\$ 4.408.404,96
RR	R\$ 1.417.878,44	R\$ 1.625.132,33	R\$ 2.088.456,54	R\$ 1.775.244,41	R\$ 1.588.284,47
RS	R\$ 143.927.271,73	R\$ 125.810.205,96	R\$ 156.029.743,18	R\$ 178.467.690,39	R\$ 199.196.900,83
SC	R\$ 113.596.431,82	R\$ 103.163.513,79	R\$ 133.690.744,65	R\$ 154.801.738,58	R\$ 170.358.275,19
SE	R\$ 11.566.551,37	R\$ 8.811.570,25	R\$ 9.480.276,06	R\$ 9.599.793,25	R\$ 9.341.330,56
SP	R\$ 801.173.031,98	R\$ 689.385.682,29	R\$ 823.353.675,83	R\$ 931.865.105,89	R\$ 1.014.431.666,25
TO	R\$ 2.679.876,00	R\$ 2.349.543,77	R\$ 2.928.637,68	R\$ 3.315.458,13	R\$ 3.377.483,45
<b>BR</b>	<b>R\$ 2.056.935.462,22</b>	<b>R\$ 1.790.607.135,20</b>	<b>R\$ 2.147.586.027,52</b>	<b>R\$ 2.405.074.628,28</b>	<b>R\$ 2.629.078.991,63</b>

Fonte: Dados obtidos do SIGA.

Quadro 2 - Dados da arrecadação do SESI (2021-2023)

	2021	2022	2023
AC	R\$ 1.384.561,93	R\$ 1.248.432,40	R\$ 1.422.797,00
AL	R\$ 8.991.500,51	R\$ 7.324.092,87	R\$ 9.131.319,14
AM	R\$ 35.748.577,12	R\$ 31.385.838,35	R\$ 34.945.022,26
AP	R\$ 1.030.812,16	R\$ 923.739,69	R\$ 1.248.371,66
BA	R\$ 85.065.509,68	R\$ 73.125.606,85	R\$ 79.671.903,55
CE	R\$ 43.730.948,06	R\$ 37.915.571,79	R\$ 46.249.251,49
DF	R\$ 39.579.321,89	R\$ 34.651.634,73	R\$ 38.202.111,53
ES	R\$ 42.799.025,04	R\$ 41.592.599,86	R\$ 50.836.653,99
GO	R\$ 42.810.293,34	R\$ 41.419.830,25	R\$ 51.641.383,66
MA	R\$ 17.063.904,73	R\$ 16.121.816,51	R\$ 20.423.759,75
MG	R\$ 252.900.203,46	R\$ 228.674.829,28	R\$ 285.083.815,76
MS	R\$ 16.981.218,66	R\$ 15.352.639,23	R\$ 19.558.219,68
MT	R\$ 16.366.157,34	R\$ 14.763.089,34	R\$ 17.185.074,23
PA	R\$ 35.114.272,44	R\$ 36.594.933,28	R\$ 46.794.314,71
PB	R\$ 14.823.482,51	R\$ 13.029.302,71	R\$ 14.783.568,37
PE	R\$ 35.238.501,24	R\$ 34.172.333,05	R\$ 41.851.753,57
PI	R\$ 5.659.553,51	R\$ 4.230.361,15	R\$ 4.227.105,53
PR	R\$ 161.462.922,23	R\$ 141.281.812,28	R\$ 163.999.329,41
RJ	R\$ 306.459.457,65	R\$ 259.910.392,68	R\$ 292.545.810,92
RN	R\$ 16.559.341,20	R\$ 12.292.401,89	R\$ 12.284.397,55
RO	R\$ 5.020.327,24	R\$ 4.428.385,08	R\$ 5.014.290,79
RR	R\$ 1.897.631,88	R\$ 2.133.862,17	R\$ 2.679.988,69
RS	R\$ 184.376.045,13	R\$ 161.952.975,88	R\$ 198.697.919,51
SC	R\$ 141.562.928,78	R\$ 127.876.231,20	R\$ 164.358.258,75
SE	R\$ 14.073.773,05	R\$ 10.874.447,34	R\$ 11.716.148,39
SP	R\$ 1.038.218.121,04	R\$ 883.487.406,26	R\$ 1.047.531.281,80
TO	R\$ 3.138.748,70	R\$ 2.732.500,75	R\$ 3.286.165,72
<b>BR</b>	<b>R\$ 2.568.057.140,52</b>	<b>R\$ 2.239.497.066,87</b>	<b>R\$ 2.665.370.017,41</b>

Fonte: Dados obtidos do SIGA.

Em que pesem os argumentos do STJ, considerada a interposição de recurso extraordinário pelo SENAI contra o acórdão, o tema poderá ser levado ao escrutínio do STF caso admitido o recurso, especialmente quanto à recepção constitucional do arcabouço legislativo autorizador da sistemática de arrecadação direta pelo SESI e pelo SENAI.

Ocorre que, em sessão eletrônica de julgamento iniciada em 07/8/2024 e finalizada em 13/8/2024, a Primeira Seção do STJ afetou os EREsp 1.793.915/RJ, 1.997.816/RJ e o REsp 2.034.824/RJ à sistemática dos recursos especiais repetitivos, com a formulação do Tema 1275<sup>242</sup> que ainda será levado a julgamento:

Decidir sobre a legitimidade ativa da entidade paraestatal para a constituição e cobrança da contribuição ao SENAI e respectivo adicional previsto no art. 6º, do Decreto-Lei n. 4.048/42, considerando a compatibilidade do art. 50, do Decreto n. 494/62, e do art. 10, do Decreto n. 60.466/67, com o art. 217, do CTN, o art. 146, III, "b", da CF/88, a Lei n. 11.457/2007 e legislação posterior.

Naquela assentada, foi deliberado também pelo sobrestamento de todos os processos em primeira e segunda instâncias envolvendo a matéria, inclusive perante o STJ (art. 1.037, II, do CPC/2015)<sup>243</sup>, fato esse que mitiga, desde então, os danos que vinham sendo causados às entidades relativos à sucumbência nas ações de cobrança e execuções de título extrajudiciais.

Destaca-se que o STF, por diversas vezes, declarou a constitucionalidade das contribuições destinadas ao Sistema S. Veja-se:

O art. 240 da Constituição expressamente recepcionou as contribuições destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical. [...] A alteração do sujeito ativo das Contribuições ao SESI/SENAI para o SEST/SENAT é compatível com o art. 240 da Constituição, pois a destinação do produto arrecadado é adequada ao objetivo da norma

---

<sup>242</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tema Repetitivo 1275**. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&cod\\_tema\\_inicial=1275&cod\\_tema\\_final=1275](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1275&cod_tema_final=1275) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>243</sup> Art. 1.037, II: **Art. 1.037**. Selecionados os recursos, o relator, no tribunal superior, constatando a presença do pressuposto do caput do art. 1.036, proferirá decisão de afetação, na qual: [...] II - determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional; [...] (BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

de recepção, que é manter a fonte de custeio preexistente do chamado 'Sistema S'<sup>244</sup>.

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO AO SESC/SENAC. QUESTÃO CONSTITUCIONAL. RECEPÇÃO PELO ART. 240 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PRECEDENTES. 1. A controvérsia não demanda a análise da legislação infraconstitucional. Não incidência da Súmula nº 636/STF. 2. As contribuições destinadas ao chamado Sistema S foram expressamente recepcionadas pelo art. 240 da Constituição Federal, conforme decidido pela Corte. 3. Agravo regimental não provido<sup>245</sup>.

Com efeito, o texto expresso do art. 240, da CF/1988<sup>246</sup>, como visto anteriormente, recepciona as “atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao serviço sindical”. Significa dizer que aquelas contribuições, criadas em sistemas jurídicos anteriores, destinadas a essas entidades privadas, estavam recepcionadas pelo novo regime constitucional.

Ademais, se tais contribuições foram recepcionadas pela CF/1988, seria evidente anacronismo questionar a compatibilidade com a Lei nº 5.172/1966<sup>247</sup>, o CTN.

De modo ainda mais específico, o STF declarou a constitucionalidade das contribuições geral e adicional devidas ao SENAI, bem como a recepção, com o *status* normativo de Lei Complementar, dos textos normativos pertinentes (Decreto-

---

<sup>244</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 412.368-AgR**. Relator: Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJ. 1º abr. 2011. Disponível em: <https://www.stf.jus.br>. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>245</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Interno nº 610.247 AgR**. Relator: Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, j. 4/06/2013, DJ. 15/08/2013. Disponível em: <https://www.stf.jus.br>. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>246</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>247</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

lei nº 4.048/1942<sup>248</sup>, Decreto-lei nº 4.936/1942<sup>249</sup>, Decreto-lei nº 6.246/1944<sup>250</sup> e Decreto nº 60.466/1967<sup>251</sup>):

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<sup>252</sup>.

Em seu voto condutor no AI 839.196 AgR<sup>253</sup>, esclareceu bem o relator, Ministro Gilmar Mendes, a respeito do fenômeno da recepção da norma de regência como lei pela CF/1988:

Com efeito, trata-se de questionamento superado, sendo certo que o veículo de enunciação de texto normativo validamente produzido sob a égide de Constituição anterior é aspecto indiferente na aferição de sua eficácia diante do paradigma constitucional que os recepciona.

**Sobre esse tema, por cuidar de outros decretos-leis recepcionados como lei complementar**, confirmam-se os seguintes precedentes: AI-AgR 346807, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 15.3.2002; RE 214.209, Rel. Min. Carlos Velloso, Rel. para acórdão: Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, DJ 22.3.2002.

Assim, evidencia-se a inviabilidade da pretensão recorrente, porquanto esta reside em inconformismo relacionado ao fato de preceitos tributários relativos à contribuição destinada ao SENAI terem sido enunciados originalmente por decretos-leis, quando, a seu

<sup>248</sup> BRASIL. **Decreto-lei nº 4.048, de 22 de janeiro de 1942**. Cria o Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários (SENAI). Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/del4048.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del4048.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>249</sup> BRASIL. **Decreto-lei nº 4.936, de 7 de novembro de 1942**. Amplia o âmbito de ação do Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/del4936.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del4936.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>250</sup> BRASIL. **Decreto-lei nº 6.246, de 5 de fevereiro de 1944**. Modifica o sistema de cobrança da contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/del6246.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del6246.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>251</sup> BRASIL. **Decreto nº 60.466, de 14 de março de 1967**. Expede nova regulamentação do artigo 35 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/D60466.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D60466.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>252</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Interno nº 839.196 AgR**. Relator: Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, j. 5/04/2011, DJ. 15/04/2011. Disponível em: <https://www.stf.jus.br>. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>253</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Interno nº 839.196 AgR**. Relator: Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, j. 5/04/2011, DJ. 15/04/2011. Disponível em: <https://www.stf.jus.br>. Acesso em: 15 nov. 2024.

entender, deveriam ter sido por meio de lei complementar, a teor do que dispõe o artigo 146, inciso III, da Constituição Federal vigente.

[...]

Vê-se, portanto, que, sob qualquer ângulo, a irresignação contraria a jurisprudência dominante desta Suprema Corte (grifos nossos).

O supracitado acórdão do STF foi proferido exatamente em sede de ação de cobrança ajuizada pelo SENAI contra empresa industrial inadimplente com as contribuições devidas à entidade. Não bastasse o fato de o SENAI ser parte no processo para denotar que se estava a falar da arrecadação direta, no relatório, ao transcrever trecho do recurso da empresa-contribuinte, há referência textual sobre as normas objeto do julgamento: os Decretos-lei nºs 4.048/1942, 4.936/1942, 6.246/1947 e 60.446/1967<sup>254</sup>.

Naquele julgamento, a 2ª Turma do STF, ao firmar a inviabilidade da pretensão recursal do contribuinte, referendou os fundamentos da r. decisão monocrática do Ministro Gilmar Mendes no Agravo de Instrumento (AI) nº 839.196, que analisou a recepção como lei complementar, não apenas dos Decretos-leis nºs 4.048/1942, 4.936/1942 e nº 6.246/1947, mas também do Decreto nº 60.466/1967, cujo art. 10 dispõe sobre a arrecadação direta da contribuição adicional do SENAI, a exemplo de outros decretos recepcionados como lei complementar<sup>255</sup>.

E nem poderia ser diferente já que entendimento do STF é mesmo no seguinte sentido:

Consoante a teoria da recepção, promulgada a nova Carta Política, todo o ordenamento jurídico infraconstitucional é recebido pela Constituição nova, desde que com ela seja materialmente compatível. Nesse contexto, a recepção do ordenamento infraconstitucional anterior independe de previsão expressa no texto da Constituição nova. A despeito disso, na Constituição de 1988 o constituinte originário recepcionou expressamente toda a legislação

<sup>254</sup> Veja-se também a própria ementa do acórdão recorrido, do TJSC para afastar qualquer dúvida quanto ao fato de o STF ter validado a mesma cobrança que agora o STJ pretende afastar:

AÇÃO DE COBRANÇA. CONTRIBUIÇÃO GERAL E ADICIONAL. SENAI. Legítima a cobrança das contribuições geral e adicional, pois o detentor do crédito tributário é o SENAI, consoante legislação autorizativa e Termo de Cooperação Técnica e Financeira assinada pela empresa. TAXA SELIC. JUROS DE MORA. CORREÇÃO MONETÁRIA. Impossível a aplicação da taxa SELIC cumulada com outros índices como juros de mora e correção monetária, porquanto já os engloba. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. A jurisprudência do Tribunal catarinense assentou que o percentual de 10% a título de honorários advocatícios é o mais apropriado na hipótese em que a Fazenda Pública está envolvida (TJSC, Apelação Cível n. 2007.046298-8, de Jaraguá do Sul, rel. Sônia Maria Schmitz, Terceira Câmara de Direito Público, j. 10-06-2008).

<sup>255</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 225.602**. Relator: Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. 25/11/1998, DJ 06/04/2001. Disponível em: <https://www.stf.jus.br>. Acesso em: 15 nov. 2024.

tributária anterior compatível com o novo Sistema Tributário Nacional, nos termos do art. 34, § 5º, do ADCT. Dessa forma, as contribuições sociais instituídas com base na Lei nº 3.807/1960 e no Decreto nº 89.312/1984 foram recepcionadas pela ordem constitucional vigente, em razão da compatibilidade material [...]<sup>256</sup>.

O juízo de recepção de normas tributárias pela ordem constitucional em vigor se dá em razão da compatibilidade de conteúdos, independentemente da forma normativa exigida. Art. 34, § 5º, do ADCT. Impossibilidade de reconhecer-se a inconstitucionalidade formal superveniente [...]<sup>257</sup>.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SALÁRIOSALÁRIO-EDUCAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. RECEPÇÃO. (1) O salário-educação, na vigência da EC 01/69 (art. 178), foi considerado constitucional. (2) A CF/88 recepcionou o referido encargo como contribuição social destinada ao financiamento do ensino fundamental (art. 212, §5º), dando-lhe caráter tributário. Essa recepção manteve toda a disciplina jurídica do novo tributo, legitimamente editada de acordo com a ordem pretérita. (3) O art. 25 do ADCT revogou todas as delegações de competência outorgadas ao Executivo, sobre a matéria reservada ao Congresso Nacional, mas não impediu a recepção dos diplomas legais legitimamente elaborados na vigência da Constituição anterior, desde que materialmente compatíveis com a nova Carta. (4) Até a publicação da Lei nº 9.424/96, o salário-educação continuou regido pelas regras construídas no sistema precedente. (5) Recurso não conhecido<sup>258</sup>.

No mesmo sentido é a doutrina de Paulo Gustavo Gonet Branco<sup>259</sup>, para quem:

O importante, então, é que a lei antiga, no seu conteúdo, não destoe da nova Constituição. Pouco importa que a forma de que o diploma se revista não mais seja prevista no novo Texto Magno. Não há conferir importância a eventual incompatibilidade de forma com a nova Constituição. A forma é regida pela lei da época do ato (*tempus regit actum*), sendo, pois, irrelevante para a recepção. Assim, mesmo que o ato normativo se exprima por instrumento diferente daquele que a nova Carta exige para a regulação de determinada matéria, permanecerá em vigor e válido se houver a concordância material, i. é, de conteúdo, com as novas normas constitucionais.

<sup>256</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ARE 1.013.905**. Relator: Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 17/2/2017. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>257</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 632.586 AgR**. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, j. 17/12/2013, DJe 13/02/2014. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>258</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 272.872**. Redator do acórdão: Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, j. 04/04/2001. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>259</sup> BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 107.

Assim, para se aferir se um comando pré-constitucional foi recepcionado ou revogado pela Constituição de 1988, basta a compatibilidade material. E as normas que autorizam o SESI e o SENAI a efetivar a arrecadação direta das contribuições que lhes são devidas atendem à consecução dos direitos sociais alinhados nos arts. 6º, 196, 205, 215, 217 e 225, todos da CF/1988<sup>260</sup>. Atendem também à permissão e ao estímulo dado pela CF/1988<sup>261</sup> à presença privada na prestação de serviços de interesse público e coletivo (v.g. art. 194, parágrafo único, VII<sup>262</sup>; art. 196, caput<sup>263</sup>; art. 205, caput<sup>264</sup>).

Com efeito, uma vez que, na sistemática da arrecadação direta, o contribuinte deve alocar 3,5% do valor da contribuição dentro da empresa para ações relacionadas à qualificação, saúde e segurança dos trabalhadores, empresta-se mais efetividade à proteção ensejada a bens e a valores de índole constitucional, do que na sistemática indireta, quando os mesmos 3,5% são creditados a um fundo previsto no art. 3º, § 4º, da Lei 11.457/2007, sem qualquer relação com os fins institucionais das entidades, conforme se verá mais a diante.

---

<sup>260</sup> **Art. 196.** A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

**Art. 205.** A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

**Art. 215.** O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

**Art. 217.** É dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não-formais, como direito de cada um, observados: [...].

**Art. 225.** Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>261</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>262</sup> **Art. 194.** A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

[...]

**VII** - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.

<sup>263</sup> **Art. 196.** A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

<sup>264</sup> **Art. 205.** A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

De fato, a arrecadação direta atende ao interesse coletivo e está em consonância com o disposto nos arts. 6º, 196, 205, 215, 217 e 225, da CF/88. Esses dispositivos constitucionais exigem, não simplesmente indicam, do Estado a necessidade de garantir a todos o pleno exercício dos direitos à saúde, educação, cultura, desporto e ambiente equilibrado. Na verdade, esses são os próprios fundamentos e objetivos da República brasileira, nos termos dos arts. 1º e 3º, da CF/88.

Também, como se verá adiante, as normas que subsidiam a sistemática da arrecadação direta possuem compatibilidade material com os arts. 70, parágrafo único, 240 da CF/1988 e aos arts. 34, § 5º, e 62 do ADCT.

Na verdade, o acórdão proferido pelo STJ nos autos do EResp 1.571.933/SC não fez a necessária distinção entre requisitos formais e requisitos materiais e, talvez por isso, não distinguiu a recepção ou não de normas anteriores quando a incompatibilidade é formal ou material. De acordo com a máxima *Tempus regit actum*, a mudança dos requisitos formais não afeta a validade dos atos anteriores, ao passo que mudanças materiais afetam.

O acórdão do STJ entendeu ter havido revogação tácita da arrecadação direta pela Lei nº 11.457/2007. Ocorre que essa matéria, os decretos autorizativos, foi antes objeto de recepção expressa e textual pelo art. 240, da CF/1988, ainda mais se se considerar que o padrão do ordenamento jurídico brasileiro é o uso de revogação expressa, *ex vi* dos arts. 3.º, III; e 9.º da LC nº 95/1998<sup>265</sup>.

Importa destacar ainda que a Lei nº 11.457/2007<sup>266</sup> tem cláusula de revogação apenas expressa em seu art. 52.

Para apontar revogação tácita, seria mister apontar a incompatibilidade absoluta entre o sistema até então vigente e o novo. Ocorre que a incompatibilidade foi apontada pelo STJ sob a ótica da estrutura formal atual, desconsiderando que se trata de uma figura antiga, mas mantida pelo art. 240, da CF/1988.

---

<sup>265</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp95.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp95.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>266</sup> BRASIL. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007**. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

As Constituições da época em que editados os Decretos que criaram as contribuições devidas ao Sesi e ao Senai (Decretos nºs. 4.048/42, 10.009/42 e 9.403/46) e autorizaram a sistemática de arrecadação direta (Decretos nºs. 494/62, 57.375/65 e 60.466/1967) não previam as contribuições sociais como parte integrante do sistema tributário.

Com efeito, a Constituição Federal de 1946 (CF/1946)<sup>267</sup>, vigente quando publicados os Decretos que autorizaram a arrecadação direta das contribuições devidas ao Sesi e ao Senai, sequer dispunha a respeito do Sistema Tributário Nacional e, de igual modo, não previa as contribuições sociais.

Já o artigo 18, da Constituição Federal de 1967 (CF/1967)<sup>268</sup>, previa que o sistema tributário nacional era composto de impostos, taxas e contribuições de melhoria:

**Art. 18** O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais.

Logo, quando entraram em vigor aqueles decretos não dispunham sobre tributo, mas, sim, sobre finanças públicas, e gozavam de força de lei, nos termos do art. 58 da CF/1967<sup>269</sup>, então vigente.

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

- I - segurança nacional;
- II - finanças públicas.

Mais além, a atribuição de legislar a respeito das contribuições sociais passou a ser do Congresso Nacional somente após a Emenda Constitucional (EC) nº 8/1977<sup>270</sup>, que incluiu o inciso X no art. 43 da CF/1967<sup>271</sup>.

---

<sup>267</sup> BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>268</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>269</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>270</sup> BRASIL. **Emenda Constitucional nº 8, de 14 de abril de 1977**. Altera artigos da Constituição Federal, incluindo-se em seu Título V os artigos 208, 209 e 210. Disponível em:

Sendo os textos normativos do Decreto nº 494/1962, do Decreto nº 57.375/65 e do Decreto nº 60.466/1967, validamente produzidos sob a égide da CF/1946 e da CF/1967, e compatíveis com a CF/1988, seus aspectos formais (o nome de “decreto”) são indiferentes na aferição de sua eficácia diante do paradigma constitucional que o recepciona materialmente<sup>272</sup>.

Efetivamente, nos tempos atuais, seria inviável decretos atribuírem arrecadação de tributo a um particular, mas as normas em questão não foram editadas “por agora”, e sim sob a égide das Constituições de 1946 e 1967. Sua validade, então, envolve a exegese daquelas respectivas Cartas e sua recepção pelas Constituições que lhe sucederam.

A CF/1988, por sua vez, em seu art. 149, atribui à União a competência exclusiva de instituir contribuições sociais, observado o disposto no art. 146, III, b, que atribui à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento e crédito tributários.

Assim, além de expedidos com força de lei (art. 58, II, da CF/1967), os decretos que autorizaram a arrecadação direta tratam de matéria privativa de lei complementar (art. 146, III, “b”, da CF/1988) e, portanto, como tal foram recepcionados.

Aqui, cabe acrescentar que, conseqüentemente, o art. 10, do Decreto nº 60.466/1967, que autoriza a específica contribuição adicional do SENAI a ser arrecada diretamente pela entidade, por ter sido expedido com força de lei (art. 58, II, da CF/1967) e recepcionado pela CF/1988 como lei complementar, não poderia ser revogado pelo Decreto presidencial sem número de 10 de maio de 1991, este com atribuição meramente regulamentar (“O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição”).

---

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc08-77.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc08-77.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>271</sup> **Art. 43.** Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente:

I - tributos, arrecadação e distribuição de rendas;

[...]

X - Contribuições sociais para custear os encargos previstos nos artigos 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1º<sup>271</sup>, 175, § 4º e 178<sup>271</sup>. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 8, de 1977) (BRASIL.

**Constituição da República Federativa do Brasil de 1967.** Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>272</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Interno nº 839.196 AgR.** Relator: Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, j. 5/04/2011, DJ. 15/04/2011. Disponível em: <https://www.stf.jus.br>. Acesso em: 15 nov. 2024.

Entretanto, ignorando o fenômeno constitucional da recepção, a 1ª Seção, do STJ, no julgamento dos Embargos de Divergência nº 1.571.933, alterando jurisprudência pacificada há décadas, entendeu que, com o advento da Lei nº 11.457/2007, as atividades referentes à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais vinculadas ao SENAI e ao Sesi foram transferidas à RFB, donde a suposta ilegalidade e inconstitucionalidade da sistemática da arrecadação direta pelas entidades.

Ocorre que, como visto, diante da recepção do texto normativo dos Decretos nºs. 494/62, 60.466/67 e 57.375/65, que autorizam a arrecadação direta das contribuições - como leis complementares, não há que se falar em revogação pela Lei nº 11.457/2007, norma geral que não atinge normas especiais relativas às contribuições devidas ao Sesi e ao SENAI. Aliás, importa repisar que a Lei nº 11.457/2007, no respeitante às contribuições das entidades, alterou apenas o agente arrecadador do tributo na sistemática **indireta** de arrecadação.

Com efeito, no ordenamento jurídico brasileiro prevalece o princípio da especialidade em que diante de eventual conflito aparente entre normas, a lei especial deverá prevalecer em relação à norma geral, sendo certo ainda que a lei geral apenas pode revogar uma lei especial se o fizer expressamente, nos termos do § 2º, do art. 2º, da LINDB<sup>273</sup>: "A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior".

E, como anteriormente mencionado, a Lei 11.457/2007, no seu artigo 52, revogou expressamente apenas o parágrafo único, do art. 5º, da Lei 10.593/2002, sem nenhuma referência à sistemática de arrecadação direta do Sesi e do SENAI.

Sobre o princípio da especialidade, a jurisprudência nacional é mansa e pacífica: STF, HC 163581 AgR, relator Ministro Alexandre de Moraes, DJe 06/02/2019<sup>274</sup>; STF, ARE 1337898, relator Ministro Dias Toffoli, DJe de 15/02/2022<sup>275</sup>; STJ, AREsp 2186171, relator Ministro Gurgel de Faria, DJe de

---

<sup>273</sup> BRASIL. **Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>274</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 163581 AgR**. Relator: Min. Alexandre de Moraes, DJe 06/02/2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749088224> Acesso em: 08 dez. 2024.

<sup>275</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ARE 1337898**. Relator: Min. Dias Toffoli, DJe 15/02/2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759166985> Acesso em: 08 dez. 2024.

18/09/2024<sup>276</sup>; e STJ, AgInt no REsp 2102271, relator Ministro Gurgel de Faria, Dje de 06/06/2024<sup>277</sup>.

Sobre o tema relativo à possibilidade de entidade privada arrecadar tributos, vale lembrar o disposto no Enunciado nº 396 da Súmula do STJ<sup>278</sup>: “A Confederação Nacional da Agricultura tem legitimidade ativa para a cobrança da contribuição sindical rural”.

No mesmo sentido consolidou-se a jurisprudência do STF a respeito da legitimidade ativa da Confederação Nacional da Agricultura (CNA), entidade privada, para cobrar a contribuição sindical rural, o que é compatível com as disposições do CTN: “a jurisprudência do STF é firme no sentido de que a contribuição sindical rural foi recepcionada pela CF/1988, submetendo-se ao regime tributário, de modo que as disposições do CTN lhe são aplicáveis” (ARE 907065 AgR. Rel. Min. Edson Fachin).

Aliás, antes da reforma trabalhista<sup>279</sup>, a contribuição sindical era compulsória. Significa dizer: tributo fiscalizado, arrecadado e cobrado por entidades sindicais privadas.

A possibilidade de arrecadação direta das contribuições pelos SESI e SENAI está prevista não apenas na legislação de regência, recepcionada com *status* de lei complementar, mas na própria CF/1988 que, em seu art. 70<sup>280</sup>, parágrafo único,

---

<sup>276</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AREsp 2186171**. Relator: Min. Gurgel de Faria, Dje 18/09/2024. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=202202481866&dt\\_publicacao=18/09/2024](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202202481866&dt_publicacao=18/09/2024) Acesso em: 08 dez. 2024.

<sup>277</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no REsp 2102271**. Relator: Min. Gurgel de Faria, Dje 06/06/2024. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=202303650298&dt\\_publicacao=06/06/2024](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202303650298&dt_publicacao=06/06/2024) Acesso em: 08 dez. 2024.

<sup>278</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 396**. Primeira Seção, j. 23/09/2009, DJ. 07/10/2009. Disponível em: [https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitutional/index.php/sumstj/article/viewFile/5425/5550#:~:text=%E2%80%9CA%20Confedera%C3%A7%C3%A3o%20Nacional%20da%20Agricultura,sindical%20rural%E2%80%9D%20\(REsp%20n.](https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitutional/index.php/sumstj/article/viewFile/5425/5550#:~:text=%E2%80%9CA%20Confedera%C3%A7%C3%A3o%20Nacional%20da%20Agricultura,sindical%20rural%E2%80%9D%20(REsp%20n.) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>279</sup> BRASIL. **Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017**. Altera a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e as Leis nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.212, de 24 de julho de 1991, a fim de adequar a legislação às novas relações de trabalho. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/lei/l13467.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/l13467.htm) Acesso em: 20 nov. 2024.

<sup>280</sup> **Art. 70**. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou **privada**, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

estabelece o dever destas entidades, pessoas jurídicas de direito privado, de prestar contas ao TCU diante da possibilidade de arrecadar as contribuições a si destinadas.

Merece destaque, é claro, o art. 240, da CF/1988<sup>281</sup>, que, ao excluir a aplicação do art. 195, deixou expressa a separação entre as naturezas jurídicas das contribuições devidas ao Sistema S e a das contribuições sociais da seguridade social.

**Art. 240.** 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 (grifos nossos).

Sabia o legislador constituinte que parte das contribuições sociais de interesse de categorias profissionais era, antes da promulgação da CF/1988, administrada e arrecadada por entidades privadas, por isso a ressalva expressa às “atuais contribuições compulsórias”.

Para elidir quaisquer dúvidas a respeito da aplicação da legislação anterior na vigência do atual sistema tributário nacional, dispôs o § 5º, do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)<sup>282</sup> que:

**Art. 34.** O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

[...]

**§ 5º** Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.

Tais ressalvas foram necessárias, pois, como exposto, naquele tempo não era reconhecida a natureza tributária das contribuições sociais.

Por sua vez, o CTN (Lei nº 5.172/1966)<sup>283</sup> entrou em vigor no dia 1º de janeiro de 1967. E justamente em razão da ausência de natureza tributária das

---

<sup>281</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>282</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>283</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

contribuições sociais à época é que o Decreto-lei nº 27/1966<sup>284</sup> – acrescentando ao CTN o atual art. 217 referente às chamadas contribuições para fins sociais – trouxe considerando expresso: “a necessidade de deixar estreme de dúvidas a continuação da incidência e exigibilidade das contribuições para fins sociais, paralelamente ao Sistema Tributário Nacional, a que se refere a Lei número 5.172, de 25 de outubro de 1966”.

Assim, o CTN passou a dispor em seu art. 217, inciso V, que as disposições do código não excluem a incidência e exigibilidade das contribuições enumeradas no § 2º, do art. 34, da Lei nº 4.863/1965<sup>285</sup>, com as alterações decorrentes do disposto nos arts. 22 e 23, da Lei nº 5.107/1966<sup>286</sup>, e outras de fins sociais criadas por lei.

Nesse contexto, destaca-se, ainda, o disposto no art. 62, do ADCT, da CF/1988<sup>287</sup>, que determinou a criação, por lei, do SENAR “nos moldes da legislação relativa ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC), sem prejuízo das atribuições dos órgãos públicos que atuam na área”.

Nota-se, do referido dispositivo, que o legislador constituinte originário não apenas reconheceu, expressamente, a recepção da legislação relativa ao SENAI (Decretos-leis nº 4.048/1942, nº 4.936/1942 e nº 6.246/1947, e do Decreto nº 60.466/1967) como também determinou que o Congresso Nacional aprovasse lei

---

<sup>284</sup> BRASIL. **Decreto-lei nº 27, de 14 de novembro de 1966**. Acrescenta à Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, artigo referente às contribuições para fins sociais. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1960-1969/decreto-lei-27-14-novembro-1966-375930-norma-pe.html> Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>285</sup> Leia-se § 2º do art. 35 da Lei nº 4.863/1965: “**Art 35**. A partir da vigência da presente Lei as contribuições arrecadadas pelos Institutos de Aposentadoria e Pensões das empresas que lhe 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. [...] **§ 2º** As contribuições a que se refere este artigo integrarão, com as contribuições de previdência, uma taxa única de 28% (vinte e oito por cento) incidente, mensalmente sobre o salário de contribuição definido na legislação social e assim distribuída: [...] (BRASIL. **Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965**. Reajusta os vencimentos dos servidores civis e militares, altera as alíquotas dos impostos de renda, importação, consumo e sêlo e da quota de previdência social, unifica contribuições baseadas nas folhas de salários, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L4863.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%204.863%2C%20DE%2029%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201965.&text=Reajusta%20os%20vencimentos%20dos%20servidores,sal%C3%A1rios%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4863.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%204.863%2C%20DE%2029%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201965.&text=Reajusta%20os%20vencimentos%20dos%20servidores,sal%C3%A1rios%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs). Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>286</sup> BRASIL. **Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966**. Cria o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5107.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5107.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>287</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

para criação do SENAR nos mesmos moldes, ao tempo em que reconheceu a compatibilidade entre sua natureza privada e as atribuições dos órgãos públicos.

Por outro lado, a constitucionalidade da delegação da capacidade tributária para arrecadar a contribuição devida ao SENAI foi decidida pelo STF em acórdão proferido no RE nº 789.874/DF<sup>288</sup>, relatado pelo Ministro Teori Zavascki:

A configuração jurídica dessas entidades (SENAI, SESI, SENAC e SESC), bem como a prestação pecuniária devida pelas empresas correspondentes, foram expressamente recepcionadas pelo art. 240 da Constituição Federal de 1988 e pelo art. 62 do ADCT (...) Justamente por isso, a doutrina especializada registra e classifica: '(...) dois tipos distintos de Serviços Sociais Autônomos:

a) **aqueles aos quais foi atribuída capacidade tributária para arrecadar e gerir contribuições sociais**, e que atuam em uma nova atividade criada pela iniciativa privada para o desenvolvimento de atividades do terceiro setor; e

b) aqueles cuja subsistência decorre de repasses governamentais, decorrentes de receita própria, seja em razão de fundos públicos ou de transferência de empréstimos obtidos interna ou externamente, e que são criados a partir de um órgão público preexistente, assumindo-lhe as funções e que, para sua efetiva implementação como instrumentos da atuação do Estado nesta área, devem estar acompanhados de contrato de gestão (SCAFF, Fernando Facury. Contrato de Gestão, serviços sociais autônomos e intervenção do Estado. Interesse Público – IP, Belo Horizonte, n. 12, ano 3, out./dez. 2001) (grifos nossos).

Importa registrar que a emissão de notificação de débito, que se dá nos casos de arrecadação direta, é feita pelo SESI e pelo SENAI na função de agente delegatário da capacidade tributária ativa, perfeitamente transferível à entidade paraestatal (art. 7º, caput e § 3º, do CTN)<sup>289</sup>, ao contrário da competência tributária (prerrogativa para legislar em matéria tributária).

Não por outra razão, o SEST e o SENAT, em que pese não exercerem a prerrogativa, também receberam a delegação da capacidade tributária ativa, mediante a possibilidade de arrecadação direta de suas contribuições, igualmente compulsórias, nos termos do art. 7º, § 1º, da Lei nº 8.706/1993<sup>290</sup>.

---

<sup>288</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 789.874**. Relator: Min. Teori Zavascki. Tribunal Pleno, j. 17/09/2014. Repercussão geral – mérito, DJ. 18/11/2014. Disponível em: <https://www.stf.jus.br>. Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>289</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>290</sup> **Art. 7º**. As rendas para manutenção do SEST e do SENAT, a partir de 1º de janeiro de 1994, serão compostas:

Sobre a possibilidade de delegação da capacidade tributária, que se distingue da competência tributária (esta, sim, indelegável), válida a transcrição dos ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>291</sup>:

Há mandamentos constitucionais que permitem às pessoas titulares de competência tributária, a transferência da capacidade ativa, nomeando outro ente, público ou privado, para figurar na relação como sujeito ativo do vínculo.

A respeito do tema, afirma Paulo de Barros Carvalho<sup>292</sup> em parecer acerca da arrecadação direta do SENAI:

Para bem isolar analiticamente os fenômenos que podem influir nesta Consulta parece-me proveitoso discernir três situações:

a. Competência tributária é a aptidão legislativa que apenas as pessoas de direito público recebem, diretamente do Texto Constitucional, para elaborar textos legais cujos enunciados serão utilizados pelos intérpretes para construir o sentido das normas gerais e abstratas que versam a incidência tributária;

b. Capacidade tributária ativa, com essa expressão boa parte da doutrina e jurisprudência reconhecem a posição, determinada em norma geral e abstrata, que tem uma pessoa, de direito público ou privado, para ocupar a posição de sujeito ativo das obrigações tributárias decorrentes da incidência dessa norma;

c. Sujeição ativa é a posição ocupada pelo titular do direito subjetivo no interior de uma obrigação tributária já instituída, verificar-se-á, portanto, no interior de uma norma individual e concreta, ou seja, na norma que instaura protocolarmente o fato jurídico tributário e a respectiva obrigação.

[...]

---

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;

II - pela contribuição mensal compulsória dos transportadores autônomos equivalente a 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), e 1,0% (um inteiro por cento), respectivamente, do salário de contribuição previdenciária;

**§ 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 (grifos nossos) (BRASIL. Lei nº 8.706, de 14 de setembro de 1993.** Dispõe sobre a criação do Serviço Social do Transporte - SEST e do Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1989\\_1994/l8706.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1989_1994/l8706.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>291</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 333.

<sup>292</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 333.

É perfeitamente possível que a pessoa habilitada para legislar sobre tributos edite a lei e, no texto legal, nomeie outra entidade para compor o liame obrigacional, na condição de sujeito titular de direitos subjetivos, o que nos propicia reconhecer que a capacidade tributária ativa é transferível. Tal circunstância é rica em exemplos na nossa experiência: assim ocorre no ITR que pode ser recolhido pelos Municípios após a celebração de convênios com a União, nas contribuições de interesse de categorias profissionais, instituídas pela União e recolhidas pelos respectivos conselhos, além das ora cogitadas contribuições geral e adicional que, nos termos dos art. 50 do Decreto nº 494/62 e do art. 10 do Decreto nº 60.466/67, respectivamente, atribuem capacidade tributária ativa ao SENAI para que ele figure como sujeito ativo das correspondentes obrigações tributárias.

Assim, o fato é que a arrecadação direta do Sesi e do SENAI chegou ao dia 4 de outubro de 1988. No dia seguinte, por ser atual, foi recepcionada pelo art. 240 da Constituição. Houve recepção expressa não porque o sistema em si seria compatível. Ao contrário, a técnica da recepção expressa é utilizada exatamente para preservar uma figura jurídica anterior, talvez não muito conciliável com um novo sistema, mas que o novo sistema decide manter.

Evidenciada a constitucionalidade da sistemática da arrecadação direta do Sesi e do SENAI, nos termos dos arts. 70, parágrafo único, 240 da CF/1988 e aos arts. 34, § 5º, e 62 do ADCT, e também diante da sua compatibilidade com o CTN, que a recepciona “de forma paralela” ao Sistema Tributário Nacional.

### **3.2 O direito administrativo de resultados. A LINDB e o novo paradigma de controle**

É intrigante imaginar uma Administração Pública que não tenha como objetivo final a concretização dos direitos fundamentais estabelecidos na CF/1988. Afinal, para que serve um Estado e sua administração se não para a melhoria da vida dos administrados?

Mas, por muito tempo, a Administração Pública era entendida sob o enfoque da supremacia do interesse público sobre o privado, colocando o cidadão-administrado em uma posição inferior.

A CF/1988 trouxe, todavia, novos parâmetros, princípios norteadores e principalmente os fundamentos e objetivos fundamentais da República brasileira. Como norma de hierarquia superior é inescapável à Administração Pública a busca

por sua implementação. Nesse contexto, o Direito deve ser encarado como ferramenta fundamental ao alcance desses resultados previstos constitucionalmente.

Com efeito, a noção de que o fundamento do Direito Administrativo é a supremacia do interesse público sobre o privado está desatualizada. Trata-se de uma concepção autoritária que afasta o gestor público do administrado. Na verdade, o Direito Administrativo deve perseguir os fundamentos constitucionais no sentido de que o objetivo maior da República brasileira é o alcance da dignidade da pessoa humana para todos os administrados<sup>293</sup>.

Enfim, o direito administrativo de resultados é uma abordagem contemporânea que privilegia a eficiência, a efetividade e a busca por resultados concretos na gestão pública, em consonância com os princípios constitucionais da Administração Pública, como os da eficiência, economicidade e transparência.

Esse modelo reflete uma mudança de paradigma em relação ao tradicional direito administrativo de meios, que historicamente priorizou o cumprimento rigoroso de formalidades e procedimentos, muitas vezes em detrimento da obtenção de resultados práticos.

Ademais, o direito administrativo de resultados tem como objetivo principal alcançar resultados que atendam às necessidades sociais e econômicas da população, assegurando a concretização de direitos fundamentais.

Nesse sentido, a Administração Pública é incentivada a planejar, executar e avaliar suas ações com base em metas e indicadores de desempenho, buscando superar a rigidez burocrática para adotar soluções inovadoras e eficientes que atendam às demandas da sociedade.

Importante destacar que o direito administrativo de resultados utiliza diversas ferramentas e estratégias para sua implementação, como o estabelecimento de metas claras, indicadores de desempenho e cronogramas de execução; instrumentos que vinculam recursos públicos a resultados específicos e mensuráveis; monitoramento e análise contínuos para verificar se os objetivos estão sendo alcançados e corrigir eventuais desvios; e premiação de boas práticas e responsabilização por falhas ou ineficiência.

---

<sup>293</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. O direito administrativo de espetáculo. **Fórum Administrativo: Direito Público [recurso eletrônico]**, Belo Horizonte, v. 9, n. 100, p. 144-154, jun. 2009. Disponível em: <http://dspace/xmlui/bitstream/item/5605/PDIlexibepdf.pdf?sequence=1>. Acesso em: 24 abr. 2013.

Com efeito, a Administração Pública deve realizar os valores inerentes ao Estado Social e Democrático de Direito instituído pela CF/1988, especialmente seus fundamentos e objetivos fundamentais previstos, respectivamente, nos arts. 1º e 3º, de forma a promover a concretização dos direitos sociais previstos no art. 6º, conforme explicado anteriormente.

Assim, “ganha destaque o alargamento da Administração protetora, que desempenha atividades administrativas para promoção e efetivação dos direitos fundamentais”<sup>294</sup>. Em termos práticos, significa que um agente público não pode invocar a discricionariedade administrativa na alocação de recursos orçamentários para determinado projeto se a CF/1988 impõe um direito fundamental, por exemplo, à saúde<sup>295</sup>.

No estudo do Direito Administrativo, devem ser avaliados e criados mecanismos jurídicos necessários para que o Estado seja obrigado a efetivar os direitos fundamentais consagrados na CF/1988, sem que com isso o controle da administração engesse o agente público adentrando na discricionariedade administrativa. O olhar do controle deve ser voltado às consequências práticas do ato administrativo, aos resultados, portanto.

Com efeito, nas palavras do professor Gustavo Justino de Oliveira<sup>296</sup>:

[...] restou evidente que o maior risco de permanecermos inertes e não desatarmos este nó é o de deixar o cidadão cada vez mais descoberto e refém de decisões públicas que não levam em consideração seus direitos e garantias, porque mais preocupadas em operacionalizar um regime jurídico repressivo – o qual por certo deve ser levado em conta, mas não somente.

Como ensina Rodrigo Pagani de Souza<sup>297</sup>, o fortalecimento de uma Administração Pública de resultados se relaciona com a busca por eficiência,

---

<sup>294</sup> BACELAR FILHO, Romeu Felipe. Dignidade da Pessoa Humana, Direitos Fundamentais e Direito Administrativo. *Revista Eurolatinoamericana de Derecho Administrativo*, Santa Fé, v. 1, n. 2, p. 247-254, 2014.

<sup>295</sup> NIEBUHR, Pedro et. al. Controle e deferência judicial à Administração Pública: um ensaio sobre a doutrina Chevron e o artigo 22 da LINDB. In: MAFFINI, Rafael; RAMOS, Rafael (Coords). *Nova LINDB*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

<sup>296</sup> OLIVEIRA, Gustavo Justino de. **O hiperativismo do controle externo da gestão pública pós-lei federal nº 13.655/18**: panorama das adaptações comportamentais e normativas do TCU e do Conselho Nacional do Ministério Público-CNMP frente aos novos parâmetros pragmatistas e consequencialistas de Direito Público fixados pela LINDB. Disponível em [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/7241936/mod\\_resource/content/1/Texto%20Gustavo%20Justino%20Nova%20LINDB.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/7241936/mod_resource/content/1/Texto%20Gustavo%20Justino%20Nova%20LINDB.pdf) Acesso em: 14 nov. 2024.

controle de resultados e com o Direito entendido como política pública. Importante papel do Direito é de formulação de normas sobre gestão pública com ênfase na precisa estipulação jurídica dos aspectos fundamentais das metas da Administração Pública, com a conseqüente diminuição do déficit de normatização de qualidade.

Também, quanto à eficiência, cumpre ressaltar que se trata de princípio com alto grau de indeterminação, donde a necessidade de formulação de normas para precisar seu alcance e significado nas situações hipotéticas, de forma ao alcance de uma Administração Pública de resultados prioritários, lícitos, legítimos e de qualidade. Trata-se, aqui, do necessário incentivo ao planejamento administrativo, com definição de objetivos claros e dos meios para atingi-los<sup>298</sup>.

Por outro lado, parece clara a insuficiência do controle da Administração Pública baseado puramente em valores e princípios. Para uma Administração Pública de resultados deve importar mais ao controle uma avaliação das conseqüências e dos impactos da gestão pública no futuro, sendo fundamental normas estipuladoras de metas em planos e contratos administrativos.

Para uma Administração Pública de resultados, o Direito deve servir como objetivo, que aponta os fins da política pública e a situa no ordenamento jurídico. Também, deverá o Direito servir como vocalizador de demandas, criando condições de participação de interessados na construção da política pública e com isso garantir a democratização do processo. Deverá o direito também servir como ferramenta, oferecendo meios para a concretização da política pública, bem como garantindo o arranjo institucional necessário<sup>299</sup>.

Assim, necessária a produção de normas que gerem segurança jurídica à Administração Pública de resultados, apontando metas, formas de monitoramento e sanções em caso de descumprimento. Essa normatização deve ser flexível para permitir experimentações, revisões e incorporação de resultados, além de assegurar prestação de contas e controle democrático<sup>300</sup>.

---

<sup>297</sup> SOUZA, Rodrigo Pagani de. Em busca de uma administração pública de resultados. In: PEREZ, Marcos Augusto; SOUZA, Rodrigo Pagani de. (Coords.). **Controle da Administração Pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

<sup>298</sup> SOUZA, Rodrigo Pagani de. Em busca de uma administração pública de resultados. In: PEREZ, Marcos Augusto; SOUZA, Rodrigo Pagani de. (Coords.). **Controle da Administração Pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

<sup>299</sup> COUTINHO, Diogo R. O direito no desenvolvimento econômico. **Revista Brasileira de Direito Público – RBDP**, Belo Horizonte, ano 10, n. 38, p. 31-34, jul./set. 2012.

<sup>300</sup> SOUZA, Rodrigo Pagani de. Em busca de uma administração pública de resultados. In: PEREZ, Marcos Augusto; SOUZA, Rodrigo Pagani de. (Coords.). **Controle da Administração Pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

Contudo, o direito administrativo de resultados representa um avanço para tornar a Administração Pública mais responsiva e eficiente, conectando suas ações às reais necessidades da sociedade. Ele não elimina a importância dos procedimentos legais, mas agrega a busca por resultados como um elemento central para a legitimidade e a eficácia das políticas públicas.

Nesse contexto de busca por uma Administração Pública voltada aos resultados, surge a Lei Federal nº 13.655/2018<sup>301</sup>, que alterou significativamente a LINDB<sup>302</sup>, com a inserção de um novo modelo pragmatista e consequencialista de tomada de decisões pelos órgãos de controle da Administração Pública, trazendo novas exigências e possibilidades que podem influenciar positivamente na atuação com maior alinhamento com a busca por resultados efetivos.

Importante destacar que a Administração Pública deve agir com responsabilidade e proporcionalidade, de modo que suas decisões não sejam arbitrárias. A LINDB reforça que o controle administrativo deve considerar a realidade fática e as consequências das normas para os administrados, assegurando que a atuação do Estado seja justificada e adequada à situação concreta. Para tanto, a Administração Pública deve observar princípios como a razão e a justiça, aplicando as normas de maneira flexível, sempre considerando as circunstâncias concretas dos casos.

Percebe-se uma importante opção político-legislativa no fato de se alterar a LINDB e não de se propor um diploma legal autônomo. Com efeito, Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona<sup>303</sup> explicam que a legislação que foi modificada é uma das mais relevantes dentro do ordenamento jurídico brasileiro, a LINDB. Esta lei estabelece um conjunto de normas de onde se originam princípios que são vistos como parte de um 'superdireito'. Isso, por si, já indica que as regras derivadas dos novos artigos inseridos devem ser entendidas como leis que, mesmo não estando no mesmo nível

---

<sup>301</sup> BRASIL. **Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018**. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>302</sup> BRASIL. **Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>303</sup> STOLZE, Pablo; VIANA, Salomão. **Impactos da nova lei que altera normas do direito brasileiro**. [Entrevista], 1º Jun. 2022. Disponível em: <https://blog.lfg.com.br/estudos/justica-brasileira/> Acesso em: 14 nov. 2024.

que a Constituição, ocupam uma posição hierárquica superior em relação ao conjunto de leis ordinárias.

Esse novo modelo do processo decisório surgiu em um contexto de hiperativismo do controle que, conforme leciona Gustavo Justino de Oliveira<sup>304</sup>, causou um impacto muito negativo na administração pública do Brasil: a diminuição considerável da margem de manobra do administrador público a patamares preocupantes, resultando em uma espécie de estagnação das atividades administrativas e, ainda mais grave, em casos que se tornam cada vez mais frequentes, a troca da figura do gestor pela do órgão fiscalizador.

Sobre esse fenômeno, que se convencionou chamar de “apagão das canetas” na administração pública, Sandro Rafael Matheus Pereira<sup>305</sup> esclarece que se trata de um efeito colateral advindo de um excessivo fortalecimento dos órgãos de controle, principalmente após a CF/1988 e as leis anticorrupção que a seguiram. Esse cenário favoreceu o crescimento do poder de controle do Estado, algo essencial para um sistema republicano e democrático. No entanto, essa fiscalização começou a ser aplicada de maneira exagerada e prejudicial ao equilíbrio dos poderes. Desse modo, o controle externo, embora tenha o louvável objetivo de combater a corrupção e assegurar a legalidade, gerou inadvertidamente um cenário de estagnação e ineficiência na gestão pública.

Para Marçal Justen Filho<sup>306</sup>, o novo processo decisório inaugurado pela LINDB obriga a se levar em conta as circunstâncias do mundo real. Quando uma regra permitir várias interpretações para uma situação específica, torna-se crucial examinar os possíveis impactos associados a cada interpretação.

---

<sup>304</sup> OLIVEIRA, Gustavo Justino de. **O hiperativismo do controle externo da gestão pública pós-lei federal nº 13.655/18**: panorama das adaptações comportamentais e normativas do TCU e do Conselho Nacional do Ministério Público-CNMP frente aos novos parâmetros pragmatistas e consequencialistas de Direito Público fixados pela LINDB. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/7241936/mod\\_resource/content/1/Texto%20Gustavo%20Justino%20Nova%20LINDB.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/7241936/mod_resource/content/1/Texto%20Gustavo%20Justino%20Nova%20LINDB.pdf) Acesso em: 14 nov. 2024.

<sup>305</sup> PEREIRA, Sandro Rafael Matheus. "Apagão das canetas", inovação e controle externo: o que os gestores têm a dizer? **Revista Consultor Jurídico**, 21 de julho de 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jul-21/matheus-pereira-inovacao-controle-externo/> Acesso em: 14 nov. 2024.

<sup>306</sup> JUSTEN FILHO, M. Art. 20 da LINDB - Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], p. 13-41, 2018. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/77648>. Acesso em: 14 nov. 2024.

Com efeito, ainda segundo Marçal Justen Filho<sup>307</sup>, é essencial antever o impacto real de uma decisão para garantir que a opção escolhida esteja alinhada com o valor abstrato que o controle pretende proteger. Vale ressaltar que tal valor pode apresentar uma gama de interpretações e possíveis desdobramentos. A realização desse valor implica não somente a seleção de uma dessas múltiplas interpretações, mas também requer uma avaliação cuidadosa das consequências práticas que decorrerão da decisão tomada. A antecipação do resultado prático é fundamental para assegurar que há consonância entre a decisão concreta e o referido valor na sua forma abstrata.

O pragmatismo jurídico trazido pela LINDB<sup>308</sup>, por sua vez, confere mais flexibilidade, criatividade e eficiência aos atos do administrador, já que tem um escopo mais amplo que o consequencialismo, não se limitando à avaliação das consequências imediatas de um julgamento. Em vez disso, apresenta uma “prática abrangente e interdisciplinar que não deixa de observar a razoabilidade”<sup>309</sup>.

Com efeito, o art. 20 da LINDB, acrescentado pela Lei nº 13.655/2018<sup>310</sup>, dispõe em seu *caput* que: “**Art. 20.** Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão”.

Fredie Didier Jr. e Rafael Alexandria de Oliveira<sup>311</sup> apontam o ineditismo do dispositivo no ordenamento jurídico brasileiro que inaugura o “postulado hermenêutico do pragmatismo”, e determina que as implicações práticas de uma decisão devem ser consideradas ao se avaliar e optar por um dos significados

---

<sup>307</sup> JUSTEN FILHO, M. Art. 20 da LINDB - Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], p. 13-41, 2018. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/77648>. Acesso em: 14 nov. 2024.

<sup>308</sup> BRASIL. **Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>309</sup> OLIVEIRA, Gustavo Justino de. **O hiperativismo do controle externo da gestão pública pós-lei federal nº 13.655/18**: panorama das adaptações comportamentais e normativas do TCU e do Conselho Nacional do Ministério Público-CNMP frente aos novos parâmetros pragmatistas e consequencialistas de Direito Público fixados pela LINDB. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/7241936/mod\\_resource/content/1/Texto%20Gustavo%20Justino%20Nova%20LINDB.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/7241936/mod_resource/content/1/Texto%20Gustavo%20Justino%20Nova%20LINDB.pdf) Acesso em: 14 nov. 2024.

<sup>310</sup> BRASIL. **Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018**. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>311</sup> DIDIER JR., Fredie; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. Dever judicial de considerar as consequências práticas da decisão: interpretando o art. 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. **Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n. 73, jul./set. 2019.

viáveis de um texto legal que possui uma natureza semântica ampla. Tal postulado não se restringe apenas ao âmbito das decisões judiciais, mas estende-se também às decisões no campo administrativo e às tomadas por entidades fiscalizadoras, como os tribunais de contas e as agências reguladoras.

Aliás, lecionam Sundfeld e Jurksaitis<sup>312</sup> que os próprios administradores públicos, ao formular políticas e firmar contratos, consideram as possíveis consequências e seus custos e ao final são escrutinados seja pela população, no momento em que a decisão administrativa gera resultados, seja pelos órgãos de controle.

Nesse contexto, os órgãos de controle, inclusive o Judiciário, devem examinar não apenas a legalidade mas também e sobretudo as consequências práticas da decisão tomada pelo gestor. E, a depender das circunstâncias do caso concreto, deverão considerar adequadas condutas que geram consequências cujos benefícios se sobrepõem àqueles gerados pelo cumprimento da legalidade estrita da norma.

Deve-se ressaltar que cabe ao administrador responsável pelo ato o ônus argumentativo da demonstração dessas circunstâncias. O gestor deve demonstrar que, no momento em que o ato foi praticado, as possíveis alternativas foram avaliadas e que, dentre elas, foi escolhida aquela que, de acordo com as informações então disponíveis, acarretaria os melhores resultados.

Edilson Vitorelli<sup>313</sup> destaca o papel preventivo dos órgãos de controle na adequada aplicação da LINDB pelos gestores no sentido de que, ao invés de punilos, é crucial orientá-los para que possam gerar ações de maior qualidade, que levem em conta suas consequências e promovam uma administração pública capaz de entregar benefícios sociais mais proveitosos para a população.

Portanto, a LINDB traz novas exigências e possibilidades que podem influenciar positivamente a atuação da Administração Pública, promovendo um maior alinhamento com a busca por resultados efetivos. A LINDB consagra, por exemplo, o controle consensual da Administração Pública, o que permite a negociação e a superação de obstáculos para a efetiva entrega de resultados. Além disso, a lei

---

<sup>312</sup> SUNDFELD, Carlos Ari; JURKSAITIS, Guilherme Jardim. Uma lei para dar mais segurança jurídica ao direito público e ao controle. In: LEAL, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de (Coords.). **Transformações do Direito Administrativo: consequencialismo e estratégias regulatórias**. Rio de Janeiro: UERJ/ FGV-Rio, 2017.

<sup>313</sup> VITORELLI, Edilson. A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro e a ampliação dos parâmetros de controle dos atos administrativos discricionários: o direito na era do consequencialismo. **Revista de Direito Administrativo**, v. 279, n. 2, 2020.

estabelece uma margem de negociação inerente à Administração Pública, abrindo espaço para acordos e ajustes administrativos. Esses aspectos podem contribuir para a busca de resultados efetivos na Administração Pública.

Resta salientar que a reforma da LINDB representa um avanço no controle e aplicação das normas jurídicas no Brasil. O novo paradigma de controle busca equilibrar segurança jurídica, proteção dos direitos fundamentais e efetividade das decisões. Ele coloca ênfase na interpretação razoável e proporcional das normas, assegura a previsibilidade das decisões e promove a proteção dos administrados contra decisões arbitrárias ou injustas. Com esses princípios, a LINDB contribui para a construção de um sistema jurídico mais justo e eficiente.

### **3.3 Órgãos de controle e a arrecadação direta do SESI e do SENAI**

No que toca ao TCU, observa-se uma evolução substancial no exercício do controle dos resultados da Administração Pública. A partir da CF/1988, com o alargamento de suas competências, o Tribunal passou a realizar cada vez mais frequentemente auditorias operacionais, por meio das quais avalia o desempenho dos órgãos públicos, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia.

No entanto, tendo em vista os novos comandos legais introduzidos na LINDB, o Tribunal deverá pautar toda sua atividade de controle em uma análise dos resultados e das consequências práticas das decisões administrativas, estendendo essa nova perspectiva para muito além das tradicionais auditorias operacionais que já realiza. Essa perspectiva de controle por resultados deverá ser alavancada ainda com a adoção pelo TCU da nova sistemática de solução consensual de controvérsias no âmbito dos órgãos e entidades da Administração Pública federal, em matérias que dizem respeito às competências do Tribunal, uma vez que se parte do princípio de que essas questões serão solucionadas em colaboração tempestiva com a sociedade e as partes interessadas, na busca dos melhores resultados práticos.

A sistemática da arrecadação direta do SESI e do SENAI está sob o escrutínio do STJ, TCU e do STF e, nos termos da LINDB, o processo decisório de ambos os Tribunais deverá atender ao novo modelo pragmatista e consequencialista de tomada de decisão, de forma à ponderação das alternativas existentes e suas

respectivas consequências para o atingimento do valor abstrato que se pretende tutelar: o interesse público relacionado à concretização dos fins institucionais das entidades.

O STF deverá definir se de fato houve a recepção dos decretos autorizadores da arrecadação direta pela Constituição Federal, isso caso seja admitido o recurso extraordinário interposto pelo SENAI contra o acórdão do STJ proferido quando do julgamento do multimencionado EResp 1.571.933/SC.

O STJ, por sua vez, julgará o tema repetitivo 1275 que uniformizará em sede infraconstitucional o entendimento do Tribunal acerca da sistemática de arrecadação direta do Sesi e do SENAI.

Já no TCU está em trâmite o TC 037.531/2021-2<sup>314</sup>. Trata-se de processo cujo objeto de análise é a legalidade e vantajosidade da sistemática de arrecadação direta do Sesi e do SENAI, considerando seu custo, operacionalização, procedimentos de fiscalização da arrecadação e da aplicação do valor retido pelas empresas, resultados, cobrança e prestação de contas, em contrapartida à possibilidade de arrecadação via RFB.

A proposta de encaminhamento da Instrução da Secretaria de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico do TCU, foi no sentido do encerramento da sistemática de arrecadação direta das contribuições devidas ao Sesi e ao SENAI, diante da suposta falta de vantajosidade da referida sistemática do ponto de vista do interesse público. Isso porque, ainda segundo a unidade técnica do TCU, tal sistemática implica (i) a assunção, pelo Sesi e pelo Senai, de atividade complexa e especializada, apartada de suas finalidades institucionais, em duplicidade com a atuação da RFB, além de (ii) desfavorecer a possibilidade de maior ganho de produtividade por economia de escala na atuação da RFB, encontrando-se, dessa forma, em dissonância com o princípio da eficiência, insculpido no art. 37, caput, da CF/1988.

Outra desvantagem, segundo a instrução, reside na (iii) fragilização do controle da adequada alocação pelas empresas contribuintes do valor retido para ações relacionadas aos fins institucionais das entidades, controle esse que acarreta despesas do Sesi e do SENAI com infraestrutura, sistemas informatizados e pessoal técnico para a execução dos procedimentos relativos à análise de

---

<sup>314</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Processo nº TC 037.531/2021-2**. Relator: Min. Substituto Weder de Oliveira. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

prestações de contas e ao acompanhamento da aplicação dos recursos retidos (as quais não seriam necessárias se não tivesse sido instituída autorização para a referida retenção), sendo, portanto, incompatível com o princípio constitucional da eficiência.

Ocorre que a unidade técnica do TCU parece não ter efetivado a indispensável ponderação entre as alternativas possíveis para implementação daquela que seja mais vantajosa ao cumprimento dos fins institucionais das entidades, todos relacionados aos direitos sociais previstos no art. 6º da CF/1988<sup>315</sup>, isso nos termos do parágrafo único, do art. 20 da LINDB<sup>316</sup>.

A primeira e mais fundamental consideração reside no valor dispendido pelas entidades em ambas as sistemáticas: arrecadação indireta, pela RFB, e arrecadação direta. Naquela, SESI e SENAI pagam ao órgão público 3,5% da receita advinda das contribuições, nos termos do art. 3º, § 1º, da Lei nº 11.457/2007, sendo certo que esse valor não é aplicado nos seus fins institucionais, mas deve ser creditado ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (FUNDAF), conforme determina o § 4º, da mesma lei:

**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.

[...]

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

Já na arrecadação direta, da mesma forma as entidades deixam de receber 3,5% da receita auferida da arrecadação dos tributos, mas aqui as empresas contribuintes são obrigadas a alocar o montante em benefício de seus empregados com ações relacionadas aos fins institucionais do SESI e do SENAI.

---

<sup>315</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

<sup>316</sup> BRASIL. **Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018**. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

A matemática é simples. O valor que as entidades deixam de arrecadar em ambas a sistemáticas é o mesmo. Mas na arrecadação direta há a obrigação das empresas em alocar os recursos para a concretização de ações e serviços aos seus empregados e dependentes, dando maior concretude, portanto, ao valor abstrato que o órgão de controle busca tutelar.

De acordo com os relatórios de gestão (2 e 3), em 2023, o SESI e o SENAI pagaram, respectivamente, R\$ 121.400.000,00 e R\$ 83.000.000,00 à RFB pelos serviços de fiscalização, arrecadação e cobrança das contribuições. São R\$ 204.400.000,00 pagos à RFB mediante creditamento ao FUNDAF em apenas um ano, em aparente desvio de finalidade já que esse valor deveria, na verdade, ser aplicado nos fins institucionais das entidades.

Nesse contexto, parece lógico concluir que a arrecadação direta das contribuições sociais gerais pelo SESI e pelo SENAI, por garantir uma maior eficácia tributária considerada a compulsoriedade de aplicação de recursos em atividades de cunho social, enseja o alcance, ao menos de forma mais célere, da função social desses tributos.

De toda forma, há que se concordar com a unidade técnica do TCU no ponto relacionado à fragilidade da fiscalização do cumprimento pelas empresas da obrigação, prevista no TCTF<sup>317</sup>, de prestar serviços de saúde e educação aos seus empregados. Para que a sistemática da arrecadação direta alcance seu objetivo primordial, portanto, devem ser aprimorados o controle e a fiscalização das empresas. Aqui, a própria unidade técnica já indica ações importantes ao aprimoramento da mencionada fiscalização, como a abertura pelas empresas de conta bancária exclusiva à operacionalização dos montantes relacionados à retenção dos 3,5% sobre o valor das contribuições.

Esse aprimoramento poderá ser implementado mediante firmação de compromisso com o órgão de controle, nos termos do art. 26 da LINDB<sup>318</sup>, com

---

<sup>317</sup> SESI. TCTF. **Termo de Cooperação Técnica e Financeira**. Disponível em: <https://www.sesisp.org.br/para-industria/termo-de-cooperacao-tecnica-e-financeira-do-sesi> Acesso em: 14 nov. 2024.

<sup>318</sup> **Art. 26.** Para eliminar irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa na aplicação do direito público, inclusive no caso de expedição de licença, a autoridade administrativa poderá, após oitiva do órgão jurídico e, quando for o caso, após realização de consulta pública, e presentes razões de relevante interesse geral, celebrar compromisso com os interessados, observada a legislação aplicável, o qual só produzirá efeitos a partir de sua publicação oficial (BRASIL. **Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018**. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na

planejamento e imposição ao SESI e ao SENAI das obrigações necessárias à mencionada fiscalização.

A solução consensual tende a acarretar mais eficiência, eficácia e segurança jurídica na concretização do valor aqui tutelado, se comparada com simples extinção da sistemática de arrecadação direta que acarretará, inclusive, na eliminação de todas as ações e serviços ora realizados pelas empresas contribuintes aos seus empregados e dependentes. Como visto, a escolha do órgão controlador deve ser compatível com o valor abstrato invocado.

Cabe registrar ainda que as ações de fiscalização e controle pelo SESI e pelo SENAI dos valores alocados pelas empresas em atividades voltadas à saúde e educação dos seus trabalhadores não são atividades estranhas às entidades, de complexidade tal que afastaria a possibilidade de sua implementação. Ao contrário, as entidades realizam a arrecadação direta há mais de 60 anos e já possuem corpo técnico de fiscais em todo o país, bastando o necessário aprimoramento a ser acordado com o órgão de controle.

No ponto, parece desnecessária a atuação conjunta da RFB na mencionada fiscalização das empresas, seja porque a arrecadação direta é realizada há décadas sem a intervenção do órgão público arrecadatório e com autorização legal e dos órgãos de controle, seja porque SESI e SENAI possuem mais experiência no tema por se tratar exatamente da fiscalização do cumprimento de seus próprios fins institucionais, donde o atingimento do princípio da eficiência.

Por outro lado, como anteriormente mencionado, a sistemática de arrecadação direta já teve o consentimento do Judiciário, inclusive do STF, do próprio TCU e também da RFB e da Procuradoria da Fazenda Nacional, tratando-se de situação plenamente constituída há mais de 60 anos, não sendo razoável nem proporcional a revisão de sua validade, nos termos do art. 24, da LINDB<sup>319</sup>, quando se tem a possibilidade de aprimoramento mediante solução consensual.

---

aplicação do direito público. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

<sup>319</sup> **Art. 24.** A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas (BRASIL. **Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018.** Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm) Acesso em: 15 nov. 2024).

De fato, já não deve mais prevalecer apenas o controle de legalidade, típico de uma Administração Pública burocrática. O que a sociedade moderna almeja é que o Estado maximize os seus resultados na promoção e concretização dos direitos fundamentais constitucionalmente assegurados aos indivíduos, o que pode ser atingido de maneira mais eficiente com a arrecadação direta efetivada pelo SESI e pelo SENAI de suas contribuições, considerada a alocação compulsória de parte do valor arrecadado na consecução dos fins institucionais das entidades pela empresa industrial.

Com o advento das alterações introduzidas na LINDB, novas perspectivas se descortinaram seja para o controle externo, seja para o Judiciário. Necessário, agora, por força de lei, que sejam consideradas as consequências práticas das decisões, ou seja, os resultados foram elevados a um outro patamar e podem inclusive legitimar condutas outrora consideradas ilegais sob o prisma da legalidade estrita.

Outro relevante flanco para a obtenção de melhor desempenho pela Administração Pública é a solução consensual de controvérsias. No TCU, essa sistemática, embora embrionária, parece promissora. Nesse ponto, cabe repisar que o interesse público, na sua conceituação mais moderna, não é antagônico ao interesse dos particulares. Em grande parte das situações, esses interesses podem ser convergentes e essa confluência deve ser estimulada pelas esferas de controle, para que a Administração Pública – e também o SESI e o SENAI, potencialize os seus resultados.

É que essas entidades terceiras são parceiras do Estado na concretização dos direitos sociais previstos na CF/1988 e que precisam ser implementados para que se alcance os fundamentos e objetivos fundamentais da República brasileira. Garantir que as empresas contribuintes utilizem parcela do valor das contribuições em ações sociais direcionadas aos seus empregados e descendentes parece ser um bom caminho ao alcance desses objetivos constitucionais, com maior eficiência, transparência e redução das possibilidades de desvios de finalidade.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa foi motivada pela alteração jurisprudencial, ocorrida no âmbito da 1ª Seção, do STJ, no sentido da ilegalidade e inconstitucionalidade da sistemática da arrecadação direta realizada há décadas pelo SESI e SENAI das contribuições que lhes são devidas.

A peculiaridade dessa sistemática direta de arrecadação diz respeito à aplicação compulsória pelos contribuintes de 3,5% do valor do tributo em ações dentro da empresa relacionadas aos fins institucionais das entidades. Já na sistemática indireta, efetivada hoje pela SRFB, os mesmos 3,5% são creditados ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (FUNDAF), sem qualquer relação com os objetivos do SESI e do SENAI.

Primeiramente, apresentou-se o histórico da criação das entidades, ocorrida a pedido de entidades sindicais representativas dos empresários industriais brasileiros como forma de melhor capacitar seus empregados e de garantir a eles saúde e segurança no trabalho. O objetivo da criação dessas entidades foi, em última análise, impulsionar a indústria no Brasil diante de sua estreita relação com o capital humano das empresas.

Com efeito, a qualificação de trabalhadores e a promoção de sua saúde e segurança contribuem para uma mão de obra mais qualificada e saudável, o que fortalece o setor industrial e melhora a *performance* econômica do país.

Perceptível que as finalidades institucionais do SESI e do SENAI dizem respeito à concretização dos direitos sociais hoje previstos na Constituição da República, sendo certo que a natureza jurídica das contribuições devidas às entidades contribui ao alcance desses objetivos porque, como contribuições sociais gerais, o produto da arrecadação deverá necessariamente ser aplicado nas finalidades legais da própria tributação.

Como verificado no decorrer da presente dissertação de mestrado, os tributos desempenham papel fundamental no financiamento de políticas de promoção do bem-estar da sociedade e da redução das desigualdades sociais. Nesse contexto, as contribuições destinadas ao SESI e ao SENAI são um exemplo claro de como os tributos podem cumprir uma função social, ao beneficiar tanto trabalhadores quanto o setor industrial.

A CF/1888 consagra a função social das contribuições ao vincular receitas arrecadadas a finalidades específicas. As contribuições para o SESI e o SENAI derivam dessa lógica, sendo mecanismos de investimento em políticas sociais e de capacitação profissional.

A arrecadação direta do SESI e do SENAI, por sua vez, atende ao postulado da eficiência tributária porque garante a alocação direta de recursos provenientes desses tributos em atividades de interesse público especialmente voltadas à educação profissional e saúde do trabalhador dentro da empresa, tudo de forma a garantir o acesso aos mencionados direitos sociais previstos no art. 6º, da CF/1988, além de ser uma forma de garantir que as indústrias estejam bem preparadas para se adaptar às transformações do mercado.

Nesse sentido, uma política ativa de mercado de trabalho é a capacitação de trabalhadores dentro da empresa que, quando bem desenhada, pode resultar no desenvolvimento profissional e no aumento de renda para os trabalhadores, com o consequente impulsionamento da respectiva indústria.

Uma mão de obra mais qualificada desempenha funções com maior precisão e eficiência, reduzindo erros e aumentando a qualidade dos produtos e serviços. Profissionais capacitados tendem a estar mais aptos a adotar novas tecnologias e processos produtivos, fatores cruciais em mercados globais competitivos.

Também, há que se considerar, na sistemática da arrecadação direta, a redução das chances de desvio de finalidade, já que a empresa tem por obrigação prestar contas ao SESI e ao SENAI da correta alocação desses recursos nas finalidades institucionais das entidades. Com efeito, o TCTF prevê que a empresa deverá apresentar relatório anual de prestação de contas relativo aos programas, ações ou atividades oferecidas sem custo aos seus empregados e relacionadas aos serviços sociais pertinentes às finalidades das entidades.

Uma arrecadação tributária é eficiente quando os custos administrativos para sua efetivação são reduzidos, quando é capaz de coletar os tributos de forma ágil e precisa e bem alocá-los para efetivação dos objetivos e fundamentos da República dispostos na CF/1988, reduzindo inadimplências e evasões fiscais. Ora, na sistemática direta de arrecadação do SESI e do SENAI, não há custo administrativo público já que é realizada por entidades privadas, sendo que parte do produto da arrecadação sequer passa pelos cofres do Estado ou das entidades porque é dirigido diretamente a ações de cunho social dentro da empresa.

Para se ter uma ideia de grandeza, em 2023, o SESI e o SENAI pagaram à RFB mediante creditamento ao FUNDAF em apenas um ano R\$ 204.400.000,00, em aparente desvio de finalidade já que esse valor deveria, na verdade, ser aplicado nos fins institucionais das entidades.

Nesse contexto, intuitivo concluir que a arrecadação direta das contribuições sociais gerais pelo SESI e pelo SENAI, por garantir uma maior eficiência tributária considerada a compulsoriedade de aplicação de recursos em atividades de cunho social, enseja o alcance, de forma mais célere e transparente, da função social desses tributos.

Por outro lado, o trabalho buscou demonstrar a recepção dos decretos autorizativos da arrecadação direta pela CF/1988, considerando que, para se aferir se um comando pré-constitucional foi recepcionado ou revogado pela Constituição de 1988, basta a compatibilidade material. E as normas que autorizam o SESI e o SENAI a realizarem a arrecadação direta das contribuições que lhes são devidas são compatíveis com a CF/1988 já que atendem à consecução dos direitos sociais nela estabelecidos, além de também atenderem à permissão e ao estímulo dado pela Carta à presença privada na prestação de serviços de interesse público e coletivo.

Também, cerne do argumento da decisão proferida pelo STJ no sentido da ilegalidade da arrecadação direta reside na revogação da sistemática pela Lei nº 11.457/2007. Ocorre que essa norma apenas alterou o agente arrecadador das contribuições devidas ao SESI e ao SENAI na arrecadação indireta, anteriormente realizada por institutos de pensão e pelo INSS.

De fato, não parece razoável emprestar a essa norma, a Lei nº 11.457/2007, efeito colateral nela não previsto, sequer na exposição de motivos do projeto de lei que a originou, nem no comando final de revogação (art. 52), no sentido da extinção de uma política tributária existente há décadas que ensejará o perdimento de centenas de milhões de reais que seriam aplicados nas ações de qualificação e saúde de trabalhadores dentro das empresas.

Com efeito, apenas um comando normativo expresso, a vontade expressa do legislador, poderia extinguir a arrecadação direta do SESI e do SENAI, operação existente há mais de 6 décadas, que, inclusive, ensejará grande esforço não apenas das entidades, mas também da SRFB e da Procuradoria da Fazenda Nacional na assunção de milhares de processos judiciais e administrativos e na execução de

operações até então estranhas ao agente arrecadador, como é o caso da arrecadação da contribuição adicional do SENAI, devida por empresas com mais de 500 empregados, que nunca foi arrecada indiretamente pela SRFB.

Dentro do contexto de análise das interpretações jurídicas possíveis acerca da legalidade e constitucionalidade dos decretos autorizativos da arrecadação direta do SESI e do SENAI é que surge a necessária aplicação dos comandos normativos da LINDB, no sentido de que o processo decisório dos Tribunais deverá atender ao novo modelo pragmatista e consequencialista de tomada de decisão, de forma à ponderação das alternativas existentes e suas respectivas consequências para o atingimento do valor abstrato que se pretende tutelar: o interesse público relacionado à concretização dos fins institucionais das entidades.

Não se desconhece a necessidade de aprimoramento da sistemática da arrecadação direta, mas tal desiderato pode ser alcançado por meio da celebração de compromisso entre o Estado, representado aqui pelos órgãos de controle (STF, STJ e TCU), e o SESI e o SENAI, nos termos do art. 26, *caput*, da LINDB, e não pela simples extinção da operação quando os normativos acerca do assunto não são expressos nesse sentido.

A sistemática de arrecadação direta do SESI e do SENAI demonstra como o sistema tributário pode ser um instrumento para o desenvolvimento humano e econômico, equilibrando as demandas sociais com as necessidades do setor produtivo. Trata-se de uma política tributária que facilita o alcance da função social dos tributos, ao assegurar que os recursos sejam aplicados de maneira eficiente, específica (dentro da empresa) e voltada para os objetivos sociais e econômicos das contribuições, contribuindo para uma gestão mais ágil e próxima das demandas reais da sociedade e das empresas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Edvaldo Nilo de. Conceito Constitucional dos Serviços Sociais Autônomos. **Revista Digital de Direito Administrativo – RDDA**, v. 7, n. 2, p. 194-233, 2020.

ASSONI FILHO, Sérgio Tributação indireta: remodelagem do impacto fiscal e desoneração da hipossuficiência. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 148. 2021. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/440>. Acesso em: 22 nov. 2024.

BACELAR FILHO, Romeu Felipe. Dignidade da Pessoa Humana, Direitos Fundamentais e Direito Administrativo. **Revista Eurolatinoamericana de Derecho Administrativo**, Santa Fé, v. 1, n. 2, p. 247-254, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

\_\_\_\_\_. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **PEC 45/2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=219683> Acesso em: 02 dez. 2024.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 6.272/2005**. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nºs 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15

de julho de 2004, e o Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 06 de dezembro de 2002. 10.910, de 15 de junho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 05 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=307925#:~:text=Unifica%20a%20Secretaria%20da%20Receita,de%20%22Super%20%2D%20Receita%22>. Acesso em: 08 dez. 2024.

\_\_\_\_\_. Conselho das Finanças Públicas. **Equidade Vertical**. Disponível em: <https://www.cfp.pt/pt/glossario/equidade-vertical-fiscalidade> Acesso em: 21 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Conselho das Finanças Públicas. **Equidade Horizontal**. Disponível em: <https://www.cfp.pt/pt/glossario/equidade-horizontal-fiscalidade> Acesso em: 21 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 27, de 14 de novembro de 1966.** Acrescenta à Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, artigo referente às contribuições para fins sociais. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1960-1969/decreto-lei-27-14-novembro-1966-375930-norma-pe.html> Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 494, de 10 de janeiro de 1962.** Aprova o Regimento do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/historicos/dcm/dcm494.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dcm/dcm494.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 1.238, de 2 de maio de 1939.** Dispõe sobre a instalação de refeitórios e a criação de cursos de aperfeiçoamento profissional para trabalhadores. Disponível em: [https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-12382maio1939349345normape.html#:~:text=EMENTA%3A%20Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20instala%C3%A7%C3%A3o,de%20aperfei%C3%A7oamento%20profissional%20para%20trabalhadores.&text=Vide%20Norma\(s\)%3A,\)%20%2D%20\(Norma%20Complementar](https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-12382maio1939349345normape.html#:~:text=EMENTA%3A%20Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20instala%C3%A7%C3%A3o,de%20aperfei%C3%A7oamento%20profissional%20para%20trabalhadores.&text=Vide%20Norma(s)%3A,)%20%2D%20(Norma%20Complementar) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 1.861, de 25 de fevereiro de 1981.** Altera a legislação referente às contribuições compulsórias recolhidas pelo IAPAS à conta de diversas entidades e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/del1861.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del1861.htm) Acesso em: 20 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 1.867, de 25 de março de 1981.** Dá nova redação ao Decreto-lei nº 1.861, de 25 de fevereiro de 1981. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/del1867.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del1867.htm) Acesso em: 20 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 4.048, de 22 de janeiro de 1942.** Cria o Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários (SENAI). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/del4048.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del4048.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.** Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 4.682, de 24 de janeiro de 1923.** Crea, em cada uma das empresas de estradas de ferro existentes no país, uma caixa de aposentadoria e pensões para os respectivos empregados. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/historicos/dpl/dpl4682-1923.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dpl/dpl4682-1923.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 4.936, de 7 de novembro de 1942.** Amplia o âmbito de ação do Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários, e dá outras providências.

Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/del4936.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del4936.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943.** Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del5452.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 6.246, de 5 de fevereiro de 1944.** Modifica o sistema de cobrança da contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/del6246.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del6246.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 6.637, de 5 de novembro de 2008.** Altera e acresce dispositivos ao Regulamento do Serviço Social da Indústria - SESI, aprovado pelo Decreto no 57.375, de 2 de dezembro de 1965. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/decreto/d6637.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/decreto/d6637.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 9.403, de 25 de junho de 1946.** Atribui à Confederação Nacional da Indústria o encargo de criar, organizar e dirigir o Serviço Social da Indústria, e dá outras providências. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decretolei/19371946/del9403.htm#:~:text=Del9403&text=DECRETO%2DLEI%20N%C2%BA%209.403%2C%20DE%2025%20DE%20JUNHO%20DE%201946.&text=Atribui%20%C3%A0%20Confedera%C3%A7%C3%A3o%20Nacional%20da,Ind%C3%BAstria%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decretolei/19371946/del9403.htm#:~:text=Del9403&text=DECRETO%2DLEI%20N%C2%BA%209.403%2C%20DE%2025%20DE%20JUNHO%20DE%201946.&text=Atribui%20%C3%A0%20Confedera%C3%A7%C3%A3o%20Nacional%20da,Ind%C3%BAstria%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias). Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 10.009, de 26 de outubro de 1942.** Aprova o regimento do Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/19301949/d10009.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%2010.009%2C%20DE%2026%20DE%20OUTUBRO%20DE%201942&text=Aprova%20o%20regimento%20do%20Servi%C3%A7o,que%20lhe%20confere%20o%20art](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/19301949/d10009.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%2010.009%2C%20DE%2026%20DE%20OUTUBRO%20DE%201942&text=Aprova%20o%20regimento%20do%20Servi%C3%A7o,que%20lhe%20confere%20o%20art). Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 20.465, de 1º de outubro de 1931.** Reforma a legislação das Caixas de Aposentadoria e Pensões. Disponível em:

<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-20465-1-outubro-1931-500674-publicacaooriginal-1-pe.html> Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 57.375, de 2 de dezembro de 1965.** Aprova o Regulamento do Serviço Social da Indústria (SESI). Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/d57375.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/d57375.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 60.466, de 14 de março de 1967.** Expede nova regulamentação do artigo 35 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965, e dá outras providências. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/D60466.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D60466.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 8, de 14 de abril de 1977.** Altera artigos da Constituição Federal, incluindo-se em seu Título V os artigos 208, 209 e 210. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc08-77.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc08-77.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei de 15 de outubro de 1827.** Manda criar escolas de primeiras letras em todas as cidades, vilas e lugares mais populosos do Império. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lim/LIM..-15-10-1827.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM..-15-10-1827.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998.** Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp95.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp95.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº 110, de 29 de junho de 2001.** Institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp110.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMEN%20NTAR%20N%C2%BA%20110%2C%20DE%2029%20DE%20JUNHO%20DE%202001&text=Institui%20contribui%C3%A7%C3%B5es%20sociais%2C%20autoriza%20cr%C3%A9ditos,FGTS%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias.&text=Par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp110.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMEN%20NTAR%20N%C2%BA%20110%2C%20DE%2029%20DE%20JUNHO%20DE%202001&text=Institui%20contribui%C3%A7%C3%B5es%20sociais%2C%20autoriza%20cr%C3%A9ditos,FGTS%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias.&text=Par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico). Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965.** Reajusta os vencimentos dos servidores civis e militares, altera as alíquotas dos impostos de renda, importação, consumo e sêlo e da quota de previdência social, unifica contribuições baseadas nas folhas de salários, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19501969/L4863.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%204.863%2C%20DE%2029%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201965.&text=Reajusta%20os%20vencimentos%20dos%20servidores,sal%C3%A1rios%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19501969/L4863.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%204.863%2C%20DE%2029%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201965.&text=Reajusta%20os%20vencimentos%20dos%20servidores,sal%C3%A1rios%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias). Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966.** Cria o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5107.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5107.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6830.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990.** Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8036consol.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8036consol.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212cons.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm) Acesso em: 08 dez. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992.** Dispõe sobre a contribuição do empregador rural para a seguridade social e determina outras providências, alterando dispositivos das Leis n/s 8.212, de 24 de julho de 1991 e 8.315, de 23 de dezembro de 1991. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8540.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8540.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.706, de 14 de setembro de 1993.** Dispõe sobre a criação do Serviço Social do Transporte - SEST e do Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1989\\_1994/l8706.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1989_1994/l8706.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997.** Altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9528.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9528.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.256, de 9 de julho de 2001.** Altera a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e a Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/L10256.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/L10256.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a reestruturação da Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, que passa a denominar-se Carreira Auditoria da Receita Federal - ARF, e sobre a organização da Carreira Auditoria-Fiscal da Previdência Social e da Carreira Auditoria-Fiscal do Trabalho, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10593.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10593.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.** Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017.** Altera a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e as Leis nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.212, de

24 de julho de 1991, a fim de adequar a legislação às novas relações de trabalho. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/lei/l13467.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/l13467.htm) Acesso em: 20 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018.** Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm) Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações – MCTIC Secretaria de Políticas e Programas de Pesquisa e Desenvolvimento – SEPED Coordenação-Geral do Clima – CGCL. **Acordo de Paris.** Disponível em: [https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/sirene/publicacoes/acordo-de-paris-e-ndc/arquivos/pdf/acordo\\_paris.pdf](https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/sirene/publicacoes/acordo-de-paris-e-ndc/arquivos/pdf/acordo_paris.pdf) Acesso em: 21 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Disit/SRRF04 nº 65, de 08 de maio de 2009.** Contribuições Sociais Previdenciárias. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=104703> Acesso em: 02 dez. 2024.

\_\_\_\_\_. Secretaria de Comunicação Social. **Reforma tributária é aprovada pela Câmara dos Deputados.** 27 dez. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/secom/pt-br/assuntos/noticias/2023/12/reforma-tributaria-e-aprovada-pela-camara-dos-deputados> Acesso em: 02 dez. 2024.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Secretaria-Geral da Mesa Secretaria de Registro e Redação Parlamentar. **Reunião.** 6ª - Comissão de Transparência, Governança, Fiscalização e Controle e Defesa do Consumidor, 11/04/2018. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/notas-taquigraficas/-/notas/r/7362> Acesso em: 25 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. O que é o Sistema S? Entenda o que é, como funciona e como surgiu. **Rádio Senado**, 11 maio 2023. Disponível em:

<https://www12.senado.leg.br/radio/1/noticia/2023/05/11/o-que-e-o-sistema-s-entenda-o-que-e-como-funciona-e-como-surgiu> Acesso em: 21 nov. 2024

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Tema Repetitivo 1275**. Disponível em:

[https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&cod\\_tema\\_inicial=1275&cod\\_tema\\_final=1275](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1275&cod_tema_final=1275) Acesso em: 15 nov. 2024

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **EResp 1.793.915/RJ**. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, por unanimidade, j. 13/08/2024, DJe 20/08/2024.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **EResp 1.997.816/RJ**. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, por unanimidade, j. 13/08/2024, DJe 20/08/2024.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 2.034.824/RJ**. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, por unanimidade, j. 13/08/2024, DJe 20/08/2024.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 766.796/RJ**. Relator: Min. Ministro Luiz Fux, DJ 6/03/2006. Brasília, DF, 2006, p. 223. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.571.933/SC**. Relator: Min. Gurgel de Faria, j. 27/09/2023. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 396**. Primeira Seção, j. 23/09/2009, DJ. 07/10/2009. Disponível em:

<https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/sumstj/article/viewFile/5425/550#:~:text=%E2%80%9CA%20Confedera%C3%A7%C3%A3o%20Nacional%20da>

%20Agricultura,sindical%20rural%E2%80%9D%20(REsp%20n. Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.988.454/RJ**. Relator: Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, j. 20/06/2022, DJ. 27/06/2022. Disponível em: <https://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.824.474/RJ**. Relator: Min. Benedito Gonçalves. Primeira Turma, j. 9/12/2019, DJ. 11/12/2019. Disponível em: <https://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **AREsp 2186171**. Relator: Min. Gurgel de Faria, DJe 18/09/2024. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=202202481866&dt\\_publicacao=18/09/2024](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202202481866&dt_publicacao=18/09/2024) Acesso em: 08 dez. 2024.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no REsp 2102271**. Relator: Min. Gurgel de Faria, Dje 06/06/2024. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=202303650298&dt\\_publicacao=06/06/2024](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202303650298&dt_publicacao=06/06/2024) Acesso em: 08 dez. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 789.874**. Relator: Min. Teori Zavascki. Tribunal Pleno, j. 17/09/2014. Repercussão geral – mérito, DJ. 18/11/2014. Disponível em: <https://www.stf.jus.br>. Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 138.284/CE**. Relator: Min. Carlos Velloso, DJ. 28/08/1992. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 816.830/SC**. Relator: Min. Dias Toffoli, DJ.10/10/2023. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 878.313**. Relator: Min. Luiz Fux, DJ. 30/10/2018. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **ARE 1.013.905**. Relator: Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 17/2/2017. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 632.586 AgR**. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, j. 17/12/2013, DJe 13/02/2014. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 272.872**. Redator do acórdão: Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, j. 04/04/2001. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental na Ação Cível Originária nº 1953**. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, j. 18/12/2013. Brasília, DF, 14 fev. 2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur255379/false> Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança nº 33.442/DF**. Relator: Min. Gilmar Mendes, DJ. 15/02/2019. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cível Originária nº 1382**. Relator: Min. Eros Grau, j. 26/08/2009, DJ. 02/09/2009. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2674892> Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cível Originária nº 1588**. Relator: Min. Carlos Velloso, j. 3/02/2012.. Brasília, DF, 2012. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3919294> Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4787**. Relator: Min. Luiz Fux. [Voto proferido], DJ. 26/09/2018. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 412.368-AgR**. Relator: Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJ. 1º abr. 2011. Disponível em: [https://www.stf.jus.br](https://www.stf.jus.br/). Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Interno nº 610.247 AgR**. Relator: Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, j. 4/06/2013, DJ. 15/08/2013. Disponível em: [https://www.stf.jus.br](https://www.stf.jus.br/). Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Interno nº 839.196 AgR**. Relator: Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, j. 5/04/2011, DJ. 15/04/2011. Disponível em: [https://www.stf.jus.br](https://www.stf.jus.br/). Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 225.602**. Relator: Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. 25/11/1998, DJ 06/04/2001. Disponível em: [https://www.stf.jus.br](https://www.stf.jus.br/). Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.147.240**. Relator: Min. Roberto Barroso, DJ. 26/10/2018. Disponível em: [https://www.stf.jus.br](https://www.stf.jus.br/). Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **HC 163581 AgR**. Relator: Min. Alexandre de Moraes, DJe 06/02/2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749088224>  
Acesso em: 08 dez. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **ARE 1337898**. Relator: Min. Dias Toffoli, DJe 15/02/2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759166985>  
Acesso em: 08 dez. 2024.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Processo nº TC 037.531/2021-2**. Relator: Min. Substituto Weder de Oliveira. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Processo nº TC 030.409/2008-4**. Relator Min. José Múcio Monteiro Plenário, j. 27/11/2013. Disponível em: <https://www.tcu.gov.br/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

BUENO, Eduardo. **Produto Nacional: Uma História da Indústria no Brasil**. Brasília: CNI, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, v. 1.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASTELLANI, Fernando F. **Contribuições Especiais e Sua Destinação**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

COUTINHO, Diogo R. O direito no desenvolvimento econômico. **Revista Brasileira de Direito Público – RBDP**, Belo Horizonte, ano 10, n. 38, p. 31-34, jul./set. 2012.

CRÉPON, Bruno; BERG, Gerard J. van den. Active Labor Market Policies. **Annual Review of Economics**, v. 8, p. 521-546, out. 2016. Disponível em: <https://www.annualreviews.org/content/journals/10.1146/annurev-economics-080614-115738> Acesso em: 14 nov. 2024.

DALY, Herman. **Ecological Economics and the Ecology of Economics: Essays in Criticism**. Estados Unidos: Edward Elgar Publishing, 1999.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **Entre a transparência e a ilusão**: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira. 2021. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021. Disponível em:

<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082022-085421/>. Acesso em: 21 nov. 2024.

DIDIER JR., Fredie; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. Dever judicial de considerar as consequências práticas da decisão: interpretando o art. 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. **Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n. 73, jul./set. 2019.

DIFINI, Luiz Felipe; JOBIM, Eduardo. Estado fiscal, tributação e os critérios de justiça no direito tributário. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, n. 41, dez. 2019, p. 287. Disponível em: <https://doi.org/10.22456/0104-6594.95205>. Acesso em: 02 dez. 2024.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades sociais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Transação como forma de extinção do crédito tributário: eficiência e celeridade. **RVMD**, Brasília, V. 7, nº 1, p. 195-220, jan./jun. 2013. Disponível em:

<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/search/authors/view?givenName=Tarsila%20Ribeiro%20Marques&familyName=Fernandes&affiliation=&country=&authorName=Fernandes%2C%20Tarsila%20Ribeiro%20Marques> Acesso em: 22 nov. 2024.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições** - uma figura “sui generis”. São Paulo: Dialética, 2000.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2019.

JUSTEN FILHO, Marçal. O direito administrativo de espetáculo. **Fórum Administrativo: Direito Público [recurso eletrônico]**, Belo Horizonte, v. 9, n. 100, p. 144-154, jun. 2009. Disponível em:

<http://dspace/xmlui/bitstream/item/5605/PDlexibepdf.pdf?sequence=1>. Acesso em: 24 abr. 2013.

\_\_\_\_\_. Art. 20 da LINDB - Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], p. 13-41, 2018. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/77648>. Acesso em: 14 nov. 2024.

LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)justiça social por meio de tributos: a finalidade de redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência na matriz tributária brasileira**. Brasília: Consulex, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 43. ed. Salvador: Juspodivm, 2024.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

\_\_\_\_\_. Contribuições Sociais para o sistema 'S' – constitucionalização da imposição por força do artigo 240 da Lei Suprema – recepção pela nova ordem do artigo 577 da CLT. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 57, p. 124-137, jun./2000.

MCKENZIE, David. How Effective Are Active Labor Market Policies in Developing Countries? A Critical Review of Recent Evidence. **The World Bank Research Observer**, v. 32, n. 2, p. 127-154, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1093/wbro/lkx001> Acesso em: 14 nov. 2024.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1994.

MELO, Chagas. Contribuições Parafiscais: Natureza, Classificação e Distinção. **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 96, n. 2, p. 125-129, 2017. Disponível em:

<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/2887>. Acesso em: 25 fev. 2022.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, v. 1.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a Justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

NIEBUHR, Pedro *et. al.* Controle e deferência judicial à Administração Pública: um ensaio sobre a doutrina Chevron e o artigo 22 da LINDB. *In*: MAFFINI, Rafael; RAMOS, Rafael (Coords.). **Nova LINDB**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

OCDE. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. **Taxation, Innovation and the Environment**. 2010. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264087637en.pdf?expires=1732193981&id=id&accname=guest&checksum=9FE51EC10991B997CA1209558BB0D006> Acesso em: 20 nov. 2024.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. **O hiperativismo do controle externo da gestão pública pós-lei federal nº 13.655/18**: panorama das adaptações comportamentais e normativas do TCU e do Conselho Nacional do Ministério Público-CNMP frente aos novos parâmetros pragmatistas e consequencialistas de Direito Público fixados pela LINDB. Disponível em [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/7241936/mod\\_resource/content/1/Texto%20Gustavo%20Justino%20Nova%20LINDB.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/7241936/mod_resource/content/1/Texto%20Gustavo%20Justino%20Nova%20LINDB.pdf) Acesso em: 14 nov. 2024.

OÑATE, Walter Andrés Pinter. **Aspectos da indústria do salmão e do ensino profissional técnico de nível médio no desenvolvimento da décima região do Chile no período de 1990-2010**. 2016. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Regional e Urbano (PPDRU), UNIFACS Universidade Salvador, Laureate International Universities, 2016. Disponível em: <https://tede.unifacs.br/bitstream/tede/417/2/Dissertacao%20WALTER%20ANDRES%20PINTER%20%20ONATE.pdf#:~:text=RESUMO.%20Esta%20Disserta%C3%A7%C3%A3o%20tem%20como%20objetivo%20tratar,pesquisa%2C%20utilizou%2Dse%20uma%20estrat%C3%A9gia%20de%20an%C3%A1lise%20qualitativa> Acesso em: 02 dez. 2024.

PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo da Rocha; SILVEIRA, Fernando Gaiger. Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar. A Reforma Tributária Necessária Diagnóstico e Premissas. **Plataforma Social**, São Paulo, n. 3, p. 93-111, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Nacional Comentados**. 19. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.

PEREIRA, Sandro Rafael Matheus. "Apagão das canetas", inovação e controle externo: o que os gestores têm a dizer? **Revista Consultor Jurídico**, 21 de julho de 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jul-21/matheus-pereira-inovacao-controle-externo/> Acesso em: 14 nov. 2024.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Trad. Mônica Baumgarten De Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos *et al.* **Reforma tributária e Desigualdade de Gênero**. Grupo de pesquisas Tributação e Gênero. Núcleo de Direito Tributário da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas. São Paulo: FGV, 2020. Disponível em: [https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2021-09/reforma\\_e\\_genero\\_-\\_final\\_1.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2021-09/reforma_e_genero_-_final_1.pdf) Acesso em: 14 nov. 2024.

POLIZELLI, Victor Borges. **Progressividade**: distribuição de renda e indução. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 21, 2007.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, n. 18, 2010.

SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira dos; SCABORA, Filipe Casellato. Tributação Ambiental e Extrafiscalidade no Brasil: Incentivos Fiscais e Regressividade da Tributação Verde. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 52, p. 144–161, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2216>. Acesso em: 21 nov. 2024.

SCAFF, Fernando Facury. Reforma tributária e administrativa: onde está a análise de impacto orçamentário? **Conjur**, 07 set. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-set-07/reforma-tributaria-administrativa-analise-impacto-orcamentario/> Acesso em: 21 nov. 2024.

SENAI. Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial. Departamento Nacional. **Relatório de Gestão 2023**. Brasília: SENAI/DN, 2024. Disponível em: [https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer\\_public/5e/57/5e577e50-3d88-44e9-b389-4d29d444e2e2/senai\\_relatorio\\_gestao\\_2023.pdf](https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/5e/57/5e577e50-3d88-44e9-b389-4d29d444e2e2/senai_relatorio_gestao_2023.pdf) Acesso em: 13 nov. 2024.

SESI. TCTF. **Termo de Cooperação Técnica e Financeira**. Disponível em: <https://www.sesisp.org.br/para-industria/termo-de-cooperacao-tecnica-e-financeira-do-sesi> Acesso em: 14 nov. 2024.

SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz; SILVA, Larissa Sousa Pacheco Cruz. Função redistributiva, Estado social e a sistemática atual tributária. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo: Ed. RT, v. 28, ano 6, p. 263-283, jan./mar. 2021. Disponível em: [https://dspace.mj.gov.br/bitstream/1/6537/1/RDTC\\_N28\\_P263-283.pdf](https://dspace.mj.gov.br/bitstream/1/6537/1/RDTC_N28_P263-283.pdf) Acesso em: 22 nov. 2024.

SILVA, Hendrick Pinheiro da. Repetição de indébito no desvio de finalidade nas contribuições: entre a praça e o jardim. **Revista Jurídica da Presidência [Recurso Eletrônico]**, Brasília, v. 21, n. 125, out. 2019/jan. 2020. Disponível em:

<https://dspace.almg.gov.br/handle/11037/54880>. Acesso em: 24 maio 2024.

SISTEMA INDÚSTRIA. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/> Acesso em: 13 nov. 2024.

SOUZA, Rodrigo Pagani de. Em busca de uma administração pública de resultados. *In*: PEREZ, Marcos Augusto; SOUZA, Rodrigo Pagani de. (Coords.). **Controle da Administração Pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

STOLZE, Pablo; VIANA, Salomão. **Impactos da nova lei que altera normas do direito brasileiro**. [Entrevista], 1º Jun. 2022. Disponível em: <https://blog.lfg.com.br/estudos/justica-brasileira/> Acesso em: 14 nov. 2024.

SUNDFELD, Carlos Ari; JURKSAITIS, Guilherme Jardim. Uma lei para dar mais segurança jurídica ao direito público e ao controle. *In*: LEAL, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de (Coords.). **Transformações do Direito Administrativo: consequencialismo e estratégias regulatórias**. Rio de Janeiro: UERJ/ FGV-Rio, 2017.

TAVARES, Francisco Mata Machado. **A dimensão política da crise fiscal dos estados contemporâneos**: um estudo sobre o potencial da democracia deliberativa para a coibição das concorrências tributárias danosas. 2008. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2008. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUBD896PHZ/1/franciscomatamachado.pdf> Acesso em: 22 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. A Ciência Política Brasileira Diante do Novo Regime Fiscal: Para uma Agenda de Pesquisas sobre Democracia e Austeridade. **Rev. Ciênc. Sociais**, v. 63, n. 2, 2020. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/dados/a/SGM9YmxGgMkC83yk9Kwvqzp/> Acesso em: 22 nov. 2024.

TORRES, Heleno Taveira. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Conceito Constitucional de Tributo**. Rio de Janeiro, 16 de novembro de 2004. Disponível em:

[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663928/mod\\_resource/content/1/Ricardo%20Lobo%20Torres%20-%20O%20conceito%20constitucional%20de%20tributo.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663928/mod_resource/content/1/Ricardo%20Lobo%20Torres%20-%20O%20conceito%20constitucional%20de%20tributo.pdf)

Acesso em: 20 nov. 2024.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v. IV.

VARSANO, Ricardo. Reforma Tributária uma Vez Mais. *In*: IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **O Brasil no fim do século**: desafios e propostas para a ação governamental. Rio de Janeiro: IPEA, 1994. Disponível em:

[https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12442/1/11\\_Reforma\\_tributaria\\_uma\\_vez\\_mais.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12442/1/11_Reforma_tributaria_uma_vez_mais.pdf). Acesso em: 21 nov. 2024.

VITORELLI, Edilson. A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro e a ampliação dos parâmetros de controle dos atos administrativos discricionários: o direito na era do consequencialismo. **Revista de Direito Administrativo**, v. 279, n. 2, 2020.

WORLD BANK. **World development report 2013**: Jobs. 2012. Disponível em:

[https://books.google.com.br/books?hl=ptBR&lr=&id=mNE4DAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&ots=ehZITqJYzN&sig=y9hiT7JZKnB4hLa2tPMNnlt9sik&redir\\_esc=y#v=onepage&q&f=false](https://books.google.com.br/books?hl=ptBR&lr=&id=mNE4DAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&ots=ehZITqJYzN&sig=y9hiT7JZKnB4hLa2tPMNnlt9sik&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false) Acesso em: 14 nov. 2024.