

# A constitucionalidade da contribuição para o salário-educação

ROGÉRIO SOARES DO NASCIMENTO

## SUMÁRIO

*1. Apresentação. 2. Sobre delegações legislativas. 3. Interpretando o art. 25 do ADCT. 4. A educação como direito social. 5. Contribuições Sociais antes de 1988. 6. O princípio da não surpresa. 7. Algumas conclusões.*

### 1. Apresentação

O recolhimento da contribuição social do salário-educação, prevista no § 5º do artigo 212 da Constituição vigente<sup>1</sup>, foi regulamentado pela Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996. No entanto, a edição da referida lei não bastou para fazer cessar a polêmica que vem cercado esta tradicional exação. O debate tem-se refletido no Judiciário<sup>2</sup>, que ainda não pacificou a controvérsia.

Sustentam alguns<sup>3</sup> que o Decreto nº 87.043, de 23/2/82, editado a partir do disposto no Decreto-Lei nº 1.422, de 23/10/75, e que fixou a alíquota de contribuição para o salário-educação em 2,5%, constituía exemplo de delegação legislativa e, assim sendo, por não ter sido convalidado no prazo de 180 dias da edição da Carta de 1988, acabou revogado em abril de 1989, conforme determinado no art. 25 do Ato das

<sup>1</sup> A redação do artigo 212, § 5º, foi alterada pela Emenda Constitucional nº 14, de 12-9-96.

<sup>2</sup> Tramita, no STF, Ação Declaratória de Constitucionalidade da Lei nº 9.424/96, proposta pelo Exmo. Sr. Dr. Procurador-Geral da República em 15-8-97.

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo Brito. salário-educação : inconstitucionalidade formal da Lei nº 9.424/96; SANTIAGO, Igor, MANEIRA, Eduardo. A contribuição para o salário-educação : inconstitucionalidade originária e permanente. Ambos na *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 27.

Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT. Desse modo, a contribuição para o salário-educação não teria sido recepcionada pela Constituição de 1988, e, portanto, o recolhimento efetuado até a reinstauração do mesmo, com a Lei nº 9.424, de 1996, foi indevido.

Muitos acrescentam que a contribuição para o salário-educação é espécie de contribuição social geral, com natureza de tributo, daí concluindo que a sua instituição primeiro e a sua renovação depois não obedeceram ao princípio da reserva legal. Na origem do instituto por inadequado o recurso a decreto-lei e na ordem constitucional vigente, porque o disposto nos artigos 146, III, e 149 imporia a definição da base de cálculo e do fato gerador por meio de lei complementar.

## 2. Sobre delegações legislativas

O tema motiva reflexões sobre os efeitos temporais da promulgação de uma nova Constituição e sobre as delegações legislativas.

Na seqüência da adoção do modelo de separação de poderes, as delegações de atribuição normativa têm sido repudiadas na nossa história constitucional republicana. A Emenda Constitucional nº 01/69 a vedava expressamente, no parágrafo único do art. 6º, enquanto a atual Constituição a admite, como exceção, consoante se depreende do disposto no art. 49, V e 68, o que, de resto, não importa em mudança substancial, senão apenas de ênfase, já que as Constituições sempre contemplaram ressalvas ao princípio.

Assim estava disposto na Emenda nº 1/69:

“Art. 6º São Poderes da União, independentes e harmônicos, do Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

Parágrafo Único – Salvo as exceções previstas nesta Constituição, é vedado a qualquer dos Poderes delegar atribuições, quem for investido na função de um deles não poderá exercer a de outro”.

Confira-se o teor da *Lex Mater*:

“Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

(...)

V – sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou de limites de delegação legislativa”;

“Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República,

que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

§ 1º – Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre:

I – organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;

II – nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;

III – planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos”.

Na verdade, os desafios da vida contemporânea acabaram por disseminar a delegação de atribuição legislativa ao Chefe do Executivo na *praxis* constitucional brasileira. Por imposição desse dado concreto e ainda antes da Constituição abrandar o rigor do tratamento dispensado ao tema, já se admitia, fora das hipóteses de delegação expressa por iniciativa presidencial (que culmina na lei delegada), a delegação nas matérias para as quais a forma expressa não estivesse vedada: a) para completar ato normativo em detalhes, com edição de norma secundária de caráter meramente regulamentar (*filling up details*) e b) para edição de norma primária, quando o ato delegante traça limites nítido para a ação delegada (*delegation with standards*)<sup>4</sup>.

## 3. Interpretando o art. 25 do ADCT

A interpretação do artigo 25 do ADCT, invocado por aqueles que rechaçam a cobrança, deve, portanto, levar em conta estas considerações. Não se justifica varrer do universo normativo senão os atos que resultaram de delegação exorbitante. Assim se dá pois a interpretação das normas constitucionais, inclusive aquelas inseridas entre as disposições transitórias, deve atender, entre outros, ao princípio da *continuidade do ordenamento jurídico* que determina a preservação da eficácia das normas elaboradas antes de inaugurado um ordenamento novo, desde que compatíveis com este, evitando um indesejável vácuo na legislação infraconstitucional.

<sup>4</sup> CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. *O congresso e as delegações legislativas*. Rio de Janeiro : Forense, 1986; BARROSO, Luís Roberto. *O Direito Constitucional e a efetividade de sua normas*. 3. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 1996.

Há mais. Com o advento de uma nova ordem constitucional, o que se preserva, salvo, evidentemente, se incompatíveis, são os comandos normativos, as *normas materiais* contidas no direito precedente. Não se cogita sobre recepção do *ato legislativo formal*. Veja-se, por exemplo, para não sair da órbita tributária, que as normas gerais de direito tributário contidas na lei ordinária que adotou o CTN são pacificamente aceitas como válidas, sem prejuízo da exigência constitucional de lei complementar para a regência da matéria, o que, diga-se de passagem, já figurava na Constituição emendada de 67/69.

Mesmo atos normativos editados sob regime de exceção são acomodados na ordem democrática, quando o seu conteúdo encontra correspondência com os princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito. Alguns decretos editados com força de lei durante o Estado Novo são até hoje reconhecidos como vigentes, sem qualquer mácula, como por exemplo o Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932. O tema foi abordado com maestria no Supremo Tribunal Federal, em 1948, durante o julgamento do MS nº 922, relatado pelo Ministro Goulart de Oliveira:

“A Constituição Federal só revogou tacitamente as leis inteiramente incompatíveis com suas disposições. Os textos que visam às mesmas finalidades, conciliáveis ou coincidentes com os da Carta Magna, não podem ser tidos como revogados, mas antes tidos como consolidados nas novas regras obrigatórias”<sup>5</sup>.

#### 4. A educação como direito social

Note-se que o legislador constituinte de 1988 se refere à educação em primeiro lugar quando, ao apontar os direitos e garantias fundamentais, enumera os *direitos sociais*. Esta valorização da educação e com ela do ensino fundamental, que é sustentado, em boa medida, pelos recursos arrecadados com a contribuição que vem sendo repudiada, culmina com toda uma arraigada tradição constitucional<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> *Revista Forense*, v. 122, p. 434, abr. 1984, apud SIQUEIRA CASTRO, op. Cit., p. 117.

<sup>6</sup> O tema da educação não escapou a nenhuma de nossas Constituições. Ver o art. 179, 32, da Constituição Imperial de 1824; art. 72, 6º, da Constituição de 1891; arts. 149 a 158 da Constituição de 1934; arts. 128 a 133 da Carta de 1937; arts. 166 a 174 da Constituição de 1946; arts. 168 a 170 da Constituição de 1967 e arts. 176 a 178 da Emenda nº 1/69.

“Art. 6º São direitos sociais a *educação*, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”.

Direitos Sociais, como assinalou José Afonso da Silva, “são prestações positivas estatais, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais”<sup>7</sup>. Como valores que se traduzem em direito público subjetivo, exigem ação promocional, o que, por sua vez, demanda recursos.

Dentro deste espírito de salutar continuidade, a Lei Maior vigente delimita, no art. 205, o sentido do direito social à educação, e o faz sem descuidar da co-responsabilidade de todos na sua promoção.

“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”.

Coerente com esses princípios e premissas, a Constituição manteve expressamente, no § 5º do art. 212, a contribuição social especial destinada ao fomento do ensino fundamental, que já fora erguida à condição de regra constitucional pelo art. 178 da Constituição superada. A modificação introduzida no texto em vigor, pela Emenda Constitucional nº 14/96, ao suprimir a parte final, que admitia a dedução das despesas realizadas pelas empresas com o ensino de empregados e dependentes, nada altera da essência da norma.

Recorde-se o texto da Constituição de 1967.

“Art. 178. As empresas comerciais, industriais e agrícolas são obrigadas a manter o ensino dos filhos destes, entre os sete e os quatorze anos, ou a concorrer para aquele fim, mediante a contribuição do salário-educação, na forma que a lei estabelecer”.

Assim dispunha o § 5º do art. 212 da Constituição vigente antes de emendada.

“Art. 212.(...)”

§ 5º O ensino fundamental público terá como fonte adicional de custeio a

<sup>7</sup> *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 7. ed., São Paulo : Revista dos Tribunais, p. 253.

contribuição social do salário-educação, recolhida na forma da lei, pelas empresas, que dela poderão deduzir a aplicação realizada no ensino fundamental de seus empregados e dependentes”.

Agora o texto em vigor.

“Art. 212.(...)

§ 5º O ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei”.

## 5. Contribuições sociais antes de 1988

Por outro lado, cabe recordar o fato de que antes de 1988, portanto, na data da edição da delegação questionada, as contribuições sociais não ostentavam natureza de tributo e a contribuição para o salário-educação ainda mais claramente, em razão do seu caráter de obrigação alternativa, consoante reconhecido pelo STF em Recurso Extraordinário nº 83.662-RS, com a seguinte ementa:

“Salário-Educação. Natureza Jurídica de Contribuição Especial. Constitucionalidade do Art. 1º da Lei nº 6.627/73, do Rio Grande do Sul. Votos vencidos. Recurso Extraordinário não conhecido.” Rel. Min. Cunha Peixoto. j. 1/9/76, RTJ 83/444.

Como pode-se perceber, não havia incompatibilidade entre o disposto no Decreto-Lei nº 1.422, de 1975, hoje revogado pela Lei nº 9.424/96, e os valores perseguidos pela nova Constituição Federal. Ao contrário, o ato normativo impugnado traçava minuciosamente os parâmetros para arrecadação do importante instrumento de busca da justiça social que a Constituição preservou.

Permita-se a recordação do seu teor.

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

§ 1º O salário-educação será estipulado pelo sistema de compensação do custo atuarial, cabendo a todas as empresas recolher, para este fim, em relação aos seus titulares, sócios, e diretores e aos empregados independentemente de idade, do estado civil e do número de filhos, a contribuição que for fixada em correspondência com o valor da quota respectiva”.

§ 2º A alíquota prevista neste artigo será fixada por ato do Poder Executivo, que poderá alterá-la mediante demonstração, pelo Ministro da Educação e Cultura, da efetiva variação do custo real unitário de ensino de 1º grau”.

Sem dúvida, estamos diante de um caso de delegação perfeitamente aceitável dentro do quadro constitucional da época, o que afasta a alegação de vício de validade relativamente ao Decreto-Lei nº 1.422/75. Aliás, há até mesmo quem sustente que a fixação de alíquota, única atribuição efetivamente conferida ao Executivo pelo já referido Decreto-Lei, sequer constitui competência constitucionalmente reservada ao Congresso Nacional<sup>8</sup>.

Com efeito, não se encontra qualquer referência expressa à fixação de alíquotas nas vedações elencadas nos artigos 48 a 52 da Constituição de 1988. Por outro lado, e seguindo essa ordem de idéias, os princípios do capítulo da Constituição reservado ao Sistema Tributário Nacional, aplicáveis ao salário-educação, seriam os da *legalidade*, *anterioridade* e *anualidade* (art. 150, I e III), já que a letra expressa do art. 212, § 5º, norma especial, afastaria a incidência das normas gerais contidas nos artigos 149, 146, III, e da igualmente especial, porém distinta, do artigo 195, § 4º. Para os cultores desta tese, o artigo 97, IV, do CTN<sup>9</sup> não é aplicável a exações tais como a contribuição social, estando estas subordinadas a regras que lhes são específicas.

Acrescentam, em reforço da tese, a lembrança de que o § 1º do artigo 153 da Constituição vigente faculta ao Executivo, dentro de parâme-

<sup>8</sup> Nesta linha, colhe-se erudita sentença proferida nos autos do MS 97.0072381-0 pelo Exmo. Sr. Juiz Federal da 27ª Vara da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, Dr. Marcelo Pereira da Silva.

<sup>9</sup> “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...)

IV - A fixação da alíquota de tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;”

tros previamente estabelecidos em lei, alterar a alíquota de quatro dos seis impostos cuja exigência foi estabelecida pela Lei Maior.

Entretanto, apesar dos ponderáveis argumentos, perfeitos na velha ordem constitucional, atualmente, a despeito da ausência de norma expressa relativamente à reserva de competência ao Congresso Nacional para fixação de alíquota de tributos, o reconhecimento da natureza tributária das contribuições sociais, inegável, as faz sujeitas ao comando do já citado art. 97, IV, do CTN.

De qualquer modo, revogada a faculdade de fixar a alíquota, porque repudiada a delegação legislativa (este é o sentido e o alcance do art. 25 do ADCT, aplicado na espécie), o resultado é a impossibilidade de o Poder Executivo voltar a alterar a alíquota e só, nunca a cessação da cobrança de uma contribuição que, por sua importância e finalidade social, foi instituída pela própria Constituição.

No entanto, mesmo que se pudesse acolher a tese da inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 1.422/75, em face da Constituição vigente à época, o efeito jurídico daí decorrente seria o de admitir como aplicável e vigente, no período que vai da promulgação da Constituição de 1988 até a edição da Lei nº 9.424/96, a alíquota de 1,4 % fixada no art. 35 da Lei nº 4.843, de 29/1/65, pois esta é que teria sido recebida. Ato normativo inconstitucional não produz efeitos, não revoga expressamente, porque o seu texto é despido de valor, nem revoga disposições em contrário.

## 6. O princípio da não-surpresa

Há quem sustente que a regra contida no art. 149 da CF se justifica como medida profilática de defesa do contribuinte contra a voracidade fiscal. Alguns crêem que a contribuição para o salário-educação deveria estar prevista em lei complementar, por força da norma constitucional citada. Ora, o salário-educação, a despeito da faculdade do § 2º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.422/75, é um exemplo raro de estabilidade normativa. Exigido no país há mais de trinta anos, é arrecadado com a mesma alíquota desde 1975. Logo se vê, pois, desmascarada a mitificação.

Com efeito, a tese não se sustenta. Farta jurisprudência vem orientando, com acerto, no sentido de ser dispensável a exigência de lei complementar para a arrecadação de contribuição social, quando a Carta Política já traça o perfil da exação e atribui genericamente à lei,

sem qualificativos, a sua regulamentação<sup>10</sup>. E a contribuição para o salário-educação, porque expressamente prevista e instituída pela própria Lei Fundamental, não se confunde nem com as gerais, referidas no art. 149, nem com as de custeio da seguridade social, referidas no art. 195.

## 7. Algumas conclusões

Para encerrar estas considerações, que já começam a se fazer demasiado longas, cumpre um exercício de síntese, a fim de reunir algumas conclusões, mesmo parciais.

a) Ainda sob a ordem constitucional passada, a doutrina já admitia delegações de atribuição legislativa, fora das hipóteses de lei delegada, nas matérias que não foram expressamente ressalvadas pelo Poder Constituinte, quando destinadas a regulamentar o fiel cumprimento e a execução de lei, ou mesmo para edição de norma original, desde que o poder delegante tivesse traçado limites nítidos para a atuação do poder delegado.

b) O comando do art. 25 do ADCT acarretou a invalidade dos decretos-leis que resultaram de delegação exorbitante, na ordem constitucional anterior, e impediu a continuidade do exercício do poder delegado.

c) A contribuição para o salário-educação, no regime constitucional passado, não exibiu natureza tributária e o legislador ordinário traçou com precisão os limites para o exercício da competência de alterar a alíquota, delegada ao Executivo mas condicionada a demonstração do custo real unitário do ensino de 1º grau; alíquota que permanece inalterada há décadas.

d) As normas materiais decorrentes de atos legislativos que foram validamente editados, compatíveis com a atual Constituição, a exemplo da alíquota de 2,5 % fixada para a cobrança do salário-educação pelo Decreto-Lei nº 1.422/75, foram recepcionadas. Eram e permaneceram constitucionais.

Esforçar-se para frustrar os objetivos fundamentais da República e para contrariar a vontade expressa do Poder Constituinte Originário com tecnicismo pseudo-científico repugna. É intolerável. Chamar de interpretação sistemática a costura apressada de uma e outra norma constitucional tributária, negando o espírito e a letra da Carta Maior, agride o bom senso.

<sup>10</sup> Conforme Acórdão Unânime do Pleno do STF no RE -1382848-8/CE, julgado em 1/7/92.