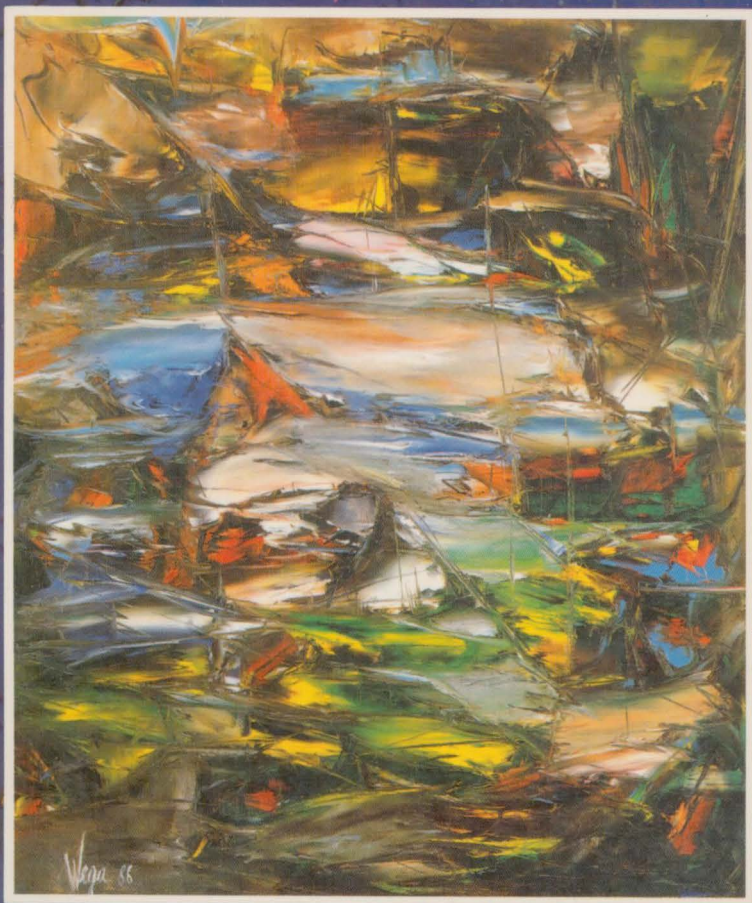


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



21

A Contribuição Social do Salário-Educação Exigida nos Termos do Decreto-Lei nº 1.422/75 e do Decreto nº 87.043/82

Helenilson Cunha Pontes

1. Considerações Preliminares

O objetivo dessas breves considerações resume-se à demonstração das inconstitucionalidades que revestem a exigência da contribuição do salário-educação com fundamento no Decreto-Lei nº 1.422, de 23.10.75, e seu regulamento (Decreto nº 87.043, de 22.03.82), em face do ordenamento constitucional anterior e, sobretudo, diante da atual ordem constitucional.

2. A Legislação Aplicável

A contribuição social denominada Salário-Educação foi exigida, até a edição da Medida Provisória nº 1.518, de 19.09.96, com base no Decreto-Lei nº 1.422, de 23.10.75, e seu regulamento (Decreto nº 87.043, de 22.03.82), os quais disciplinaram os aspectos da hipótese de incidência da referida exação, com fundamento no artigo 178 da Emenda Constitucional nº 1/69, que assim dispunha:

“Art. 178. As empresas comerciais, industriais e agrícolas são obrigadas a manter o ensino primário gratuito de seus empregados e 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”.

Dispõe o Decreto-Lei nº 1.422, de 23.10.75, “*verbis*”: “Art. 1º. O salário-educação, previsto no artigo 78 da Constituição, será calculado com base em alíquota incidente sobre a folha do salário de contribuição, como definido no artigo 76 da Lei nº 3.807, de 26 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 *omissis*.

§2º *A alíquota prevista neste artigo será fixada por ato do Poder Executivo, que poderá alterá-la mediante a demons-*



Helenilson Cunha Pontes
é Doutorando em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

tração, pelo Ministério da Educação e Cultura, da efetiva variação do custo real unitário do ensino de 1º Grau”.

Observa-se, desde logo, que o Decreto-Lei nº 1.422/75, instituiu a contribuição, estabelecendo a sua base de cálculo, *mas delegando ao Poder Executivo a competência para a fixação da alíquota da exação*.

Com base nesta delegação legal, o Poder Executivo editou o Decreto nº 87.043, de 22.03.82, que assim dispõe:

“Art. 3º O salário-educação é estipulado com base no custo de ensino de 1º Grau, cabendo a todas as empresas vinculadas à Previdência Social, Urbana e Rural, respectivamente, recolher:

I - 2,5% (dois e meio por cento) sobre a folha de salário-de-contribuição, definido na legislação previdenciária, e sobre a soma dos salários-base dos titulares, sócios e diretores constantes dos carnês de contribuintes individuais;

II - 0,8% (oito décimos por cento) sobre o valor comercial dos produtos rurais definidos no §1º, do artigo 15, da Lei Complementar nº 11, de 25 de maio de 1971”.

A arrecadação da contribuição ficou a cargo do antigo IAPAS, o qual retinha 1% dos recursos, a título de administração, antes de repassá-los ao Tesouro Nacional/Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (art. 4º, §1º, Decreto nº 87.043/82).

A Constituição Federal de 1988 prevê a competência para a União Federal (arts. 149 e 212, § 5º) exigir a contribuição social do Salário-Educação nos seguintes termos:

“Art. 212 ...

§5º O ensino fundamental público terá como fonte adicional de finan-

ciamento a *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”.

O Decreto nº 994, de 25.11.93, que “Dispõe sobre a arrecadação e a distribuição do salário educação, previsto no §5º do artigo 212 da Constituição e no Decreto-Lei nº 1.422, de 23 de outubro de 1975”, estabelece:

“Art. 2º. O crédito da arrecadação do salário-educação, previsto no §5º do artigo 212 da Constituição e no Decreto-Lei nº 1.422, de 1975, proveniente das empresas não optantes pelo SME, será efetuado ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS que, após deduzir 1% (um por cento) a título de taxa de administração, repassará o restante, em prazo a ser fixado em instrução normativa conjunta dos Ministros de Estado da Educação e do Desporto e da Previdência Social, diretamente ao FNDE”.

A Emenda Constitucional nº 14, de 12.09.96, deu nova redação ao referido artigo 215, §5º, não alterando, contudo, os contornos constitucionais da contribuição do Salário-Educação, “*verbis*”:

“Art. 4º. É dada nova redação ao §5º do artigo 212 da Constituição Federal nos seguintes termos:

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

E, concluindo esta indispensável demonstração da evolução legislativa, foi editada a Medida Provisória nº 1.518, de 19.09.96, atualmente reeditada sob o nº 1.518-2, em 13.11.96, que disciplinou inteiramente a contribuição

social do Salário-Educação prevista no artigo 212, §5º, da Constituição Federal de 1988.

Com efeito, o Salário-Educação, segundo a disciplina da Medida Provisória nº 1.518-2, tem como:

- (a) sujeito ativo (arrecadador e fiscalizador): INSS;
- (b) sujeito passivo: empresa;
- (c) base de cálculo: folha do salário de contribuição; e
- (d) alíquota: 2,5%.

A exigência do Salário-Educação com base no Decreto-Lei nº 1.422, de 23.10.75, e seu regulamento (Decreto nº 87.043, de 22.03.82) tinha como:

- (a) sujeito ativo (arrecadador e fiscalizador): INSS;
- (b) sujeito passivo: empresa;
- (c) base de cálculo: folha do salário de contribuição; e
- (d) alíquota: 2,5%.

Portanto, evidencia-se que o Poder Executivo, percebendo a indiscutível não-recepção pela Constituição Federal de 1988 dos documentos legais que embasavam a cobrança do Salário-Educação, editados sob a égide da Emenda Constitucional nº 1/69, editou a Medida Provisória nº 1.518/96, de modo a verdadeiramente criar a contribuição prevista pelo artigo 212, §5º, da Constituição Federal de 1988, com hipótese de incidência absolutamente idêntica àquela estabelecida no Decreto-Lei nº 1.422, de 23.10.75, e seu regulamento (Decreto nº 87.043, de 22.03.82).

A identidade de hipóteses de incidência confirma a afirmação de que somente com a Medida Provisória nº 1.518/96 foi criada a contribuição do

Salário-Educação prevista no artigo 215, §5º, da Constituição Federal de 1988. Do contrário, não haveria razão para o Poder Executivo repetir, via Medida Provisória, a disciplina do Decreto-Lei nº 1.422/75 e Decreto nº 87.043/82.

3. A Inconstitucionalidade Originária

A exigência da contribuição para o salário-educacão com base em alíquota fixada em decreto executivo já se demonstrava incompatível mesmo diante da Emenda Constitucional nº 1/69, que, seguindo a tradição constitucional brasileira, assegurava o princípio da estrita legalidade em matéria tributária.

A Emenda Constitucional nº 1/69 vedava à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir ou aumentar tributo sem *lei* que o estabelecesse, salvo os casos previstos na própria Constituição, entre os quais não se incluía a contribuição do Salário-Educação (art. 19, I).

Afaste-se, desde logo, a remissão que o §2º, I, do artigo 21 fazia ao inciso I deste mesmo artigo da Emenda Constitucional nº 1/69, pois a Constituição autorizava ao Poder Executivo tão-somente a *alteração* das alíquotas e bases de cálculo das contribuições, nas condições e nos limites da lei, e "*in casu*" não houve alteração mas *fixação originária* de alíquota através de decreto regulamentar.

Afaste-se, desde logo, a remissão que o §2º, I, do artigo 21 fazia ao inciso I deste mesmo artigo da Emenda Constitucional nº 1/69, pois a Constituição autorizava ao Poder Executivo tão-somente a *alteração* das alíquotas e bases de cálculo das contribuições, nas condições e nos limites da lei, e "*in casu*" não houve alteração mas *fixação originária* de alíquota através de decreto regulamentar.

Com efeito, em seu artigo 178, a Emenda Constitucional nº 1/69, ratificando o princípio da estrita legalidade tributária garantido no artigo 19, I, des-



se Texto Constitucional, exigiu que a contribuição do Salário-Educação fosse cobrada “*na forma que a lei estabelecer*”.

Ora, além da garantia geral do princípio da estrita legalidade tributária, a ordem constitucional anterior exigia especificamente que a contribuição do Salário-Educação fosse cobrada “*na forma que a lei estabelecer*”. Não há qualquer dúvida, portanto, de que a referida contribuição deveria ter sua hipótese de incidência completamente descrita em lei formal, mesmo diante da ordem constitucional anterior.

O saudoso mestre Geraldo Ataliba, diante do sistema constitucional anterior, assim resumia o princípio da estrita legalidade tributária exigida para a criação dos tributos:

“Criar tributo significa descrever em lei a sua hipótese de incidência. É descrever *legislativamente* os fatos que, se e quando acontecidos, fazem nascer as obrigações tributárias. É estabelecer as coordenadas de tempo e de espaço que circunstanciam esses fatos. É determinar as pessoas que irão ser sujeitos das relações que desses fatos irão nascer. *É estabelecer a base impositiva (perspectiva dimensível da materialidade desses fatos) a que se aplicará a alíquota também legalmente fixada.*

Isto está constitucionalmente posto sob estrita e absoluta reserva de lei. Só exclusivamente a lei pode dispor sobre essas matérias (art. 19, I e 153, §29)” (Instituições de Direito Público e República, São Paulo, 1984, p. 145).

Assim, a exigência da contribuição do Salário-Educação com base no Decreto nº 87.043/82 padece de inconstitucionalidade já mesmo originária, uma

vez que não encontra fundamento de validade sequer na ordem constitucional sob a qual foi editada.

4. A Não-Recepção do Salário-Educação pela Constituição Federal de 1988

Ainda que se admita a compatibilidade da exigência da contribuição em tela, fundada em mero decreto regulamentar, com a ordem constitucional anterior, essa exigência tornou-se incompatível com a ordem constitucional inaugurada em 1988, em face do que dispõem os artigos 5º, I, 150, I, e 212, §5º, da atual Constituição Federal, e o artigo 97, IV, do CTN.

4.1. Em face do artigo 25, I, do ADCT, CF/88

A Constituição Federal de 1988, no artigo 25, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) estabelece:

“Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange à:

I - *ação normativa;*”.

Miguel Reale assim comenta esse dispositivo constitucional transitório:

“Dessas disposições devemos inferir duas conseqüências irretorquíveis. Em primeiro lugar, desde 5 de abril de 1989, perderam definitivamente vigência e eficácia todos os dispositivos legais que atribuam ou delegavam a órgão do Poder Executivo ‘ação normativa’ da competência do Congresso Nacional.

A segunda conseqüência, a 'contrario sensu', é a de que o Congresso Nacional não pode, ainda que mediante lei, delegar ou atribuir a órgão do Poder Executivo poder para qualquer tipo de ação normativa que se inclua no âmbito de sua competência". (Aplicações da Constituição de 1988, Forense, 1990, p. 20)

É sabido que a Constituição Federal institui o princípio da estrita legalidade tributária como limite constitucional ao exercício do poder de tributar (art. 150, I) e, especificamente no que tange à contribuição em tela, estabelece que a mesma deve ser exigida *na forma da lei* (art. 212, §5º).

Em outras palavras, através do princípio da estrita legalidade tributária, a Constituição Federal exige que os tributos, salvo as exceções expressamente previstas no artigo 153, §1º, tenham a sua hipótese de incidência plenamente prevista em *lei formal*.

Conforme demonstrado, o fundamento normativo da exigência da contribuição do Salário-Educação mesmo após a promulgação da Constituição Federal de 1988 continuou sendo o Decreto-Lei nº 1.422, de 23.10.75, que fixava a *base de cálculo* da contribuição, e o Decreto nº 87.043, de 22.03.82, que estabelecia a *alíquota* da mesma.

A delegação normativa prevista no Decreto-Lei nº 1.422/75 para que o Poder Executivo fixasse a alíquota da contribuição, não obstante incompatível com a disciplina da contribuição na novel Constituição Federal, não foi confirmada tal como exigia o artigo 25, I, do ADCT da CF/88, razão pela qual a citada contribuição perdeu, com a fluência do prazo estabelecido neste dispositivo, qualquer fundamento de validade.

A questão é de meridiana clareza:

(a) a Constituição Federal (art. 25, I, ADCT) exige que as delegações de poder normativo sejam confirmadas no prazo de 180, após o que, consideram-se revogadas;

(b) a contribuição social para o Salário-Educação, mesmo após a CF/88, permaneceu sendo exigida com base em alíquota fixada em Decreto emanado do Poder Executivo, fundado em delegação de poder normativo, não confirmada no prazo estabelecido pelo artigo 25, I, do ADCT;

(c) logo, após a fluência do prazo estabelecido no artigo 25, I, do ADCT, foi revogado o Decreto nº 87.043, de 22.03.82, que fixava a alíquota sob a qual deveria ser exigida a contribuição.

Assim, resta cristalinamente demonstrado que a não confirmação da delegação de poder normativo no prazo estabelecido pelo artigo 25, I, do ADCT, levou à revogação do Decreto Executivo nº 87.043/82 e, conseqüentemente, impossibilitou a exigência da contribuição social para o Salário-Educação após a instauração da nova ordem constitucional.

4.2 Em face dos artigos 5º, I; 150, I; e 212, §5º, da CF/88 e do artigo 97, IV, do CTN

Caso se entenda que o artigo 25, I, do ADCT não constitui óbice à manutenção da exigência da contribuição do Salário-Educação, com alíquota prevista em mero decreto, após a promulgação da Constituição Federal de 1988, cumpre observar se o conteúdo material deste Decreto se adapta, encontra fundamento de validade, na nova ordem constitucional. Em outras palavras, é imperativa a análise da compatibilidade do decreto regulamentar em causa com os

princípios, regras e valores insculpidos na nova Constituição; cumpre-se perquirir acerca do fundamento de validade do Decreto Executivo no âmbito da Constituição promulgada em 1988, isto é: foi recepcionado o conteúdo material do Decreto nº 87.043, de 22.03.82?

Jorge Miranda ensina que “*as normas legais e regulamentares vigentes à data da entrada em vigor da nova Constituição têm de ser reinterpretadas em face desta e apenas subsistem se conformes com as suas normas e os seus princípios*”¹.

J. J. Gomes Canotilho também assevera que “*a inconstitucionalidade superveniente (diríamos: revogação) refere-se, em princípio, à contradição dos atos normativos com as normas e princípios materiais da Constituição e não à sua contradição com as regras formais ou processuais do tempo da sua elaboração. O princípio ‘tempus regit actum’ leva a distinguir dois efeitos no tempo: a aprovação da norma rege-se pela lei constitucional vigente nesse momento; a aplicação da mesma norma tem de respeitar os mesmos princípios e normas constitucionais vigentes no momento em que se efetiva essa mesma aplicação*”².

Hans Kelsen, com o rigorismo metodológico que lhe é peculiar, doutrina que a afirmação de que uma norma é inconstitucional é uma “*contradictio in adjecto*” pois uma norma jurídica só assume essa qualidade e, portanto, somente pode ser considerada válida - e norma - se encontrar fundamento na Constituição. Assim, a validade de uma norma jurídica deve ser aferida analisando-se a sua compatibilidade material com a Constituição. *Toda norma jurídica deve assim possuir fundamento de validade na Constituição*³.

Entre nós, Maria Helena Diniz doutrina que “*deve haver compatibilidade entre um dispositivo legal com a norma constitucional. Havendo contradição entre qualquer norma preexistente e preceito constitucional, esta deve, dentro do sistema, ser aferida com rigor, pois é indubitável o efeito ab-rogativo da Constituição Federal sobre todas as normas e atos normativos que com ela conflitam. As normas conflitantes ficam imediatamente revogadas na data da nova Carta*”. Conclui essa doutrinadora afirmando: “*A cessação da eficácia de normas anteriores incompatíveis com a Constituição é matéria pacífica, pouco importando a natureza desses preceitos, sejam outras normas constitucionais, sejam leis ordinárias, regulamentos, atos administrativos. A eficácia ab-rogativa das disposições constitucionais, que acarreta perda dos efeitos da legislação e atos normativos anteriores, é questão de direito intertemporal: aquelas normas preexistentes tinham validade em face da Constituição anterior; a promulgação de uma nova Carta é que as torna incompatíveis com os novos preceitos. É, portanto, problema de sucessão no tempo*”⁴.

O Supremo Tribunal Federal, analisando a questão da recepção de normas infraconstitucionais diante da instauração de uma nova ordem constitucional, em brilhante voto do Min. Celso de Mello, emitido na Adin 74-RN (RTJ 143/362), já decidiu:

O Supremo Tribunal Federal, analisando a questão da recepção de normas infraconstitucionais diante da instauração de uma nova ordem constitucional, em brilhante voto do Min. Celso de Mello, emitido na Adin 74-RN (RTJ 143/362), já decidiu:

1 Manual de Direito Constitucional, II, 2ª ed., Coimbra, 1988, p. 243.

2 Direito Constitucional, Almedina, 6ª ed., Coimbra, 1993, p. 1.109.

3 Teoria Pura do Direito, 2ª ed., trad. João Baptista Machado, Martins Fontes, 1987, p. 287.

4 Norma Constitucional e seus Efeitos, Saraiva, 2ª ed., 1992, p. 42-42.

“O fenômeno da recepção assegura a preservação do ordenamento jurídico infraconstitucional existente anteriormente à vigência do novo texto fundamental, desde que com este não mantenha conflito antinômico e com ele guarde relação de fidelidade estrita no plano material.

Essa ordem normativa - anterior e inferior ao estatuto fundamental - uma vez recebida pela nova Constituição, desde que ausente qualquer conflito de natureza material, passa a ter, nela, o seu fundamento de validade e eficácia.

A recepção garante a prevalência do princípio da continuidade do direito, pois, conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal, ‘a Constituição, por si só, não prejudica a vigência das leis anteriores (...) desde que não conflitantes com o texto constitucional ...’ (v. RTJ, vol. 71/289-293).

Foi igualmente este Tribunal, aplicando o princípio da recepção, nos moldes concebidos pela doutrina, que proclamou permanecer válida e eficaz a lei ordinária anterior à Constituição, ‘desde que não contrastante com os seus princípios e normas, ou com o seu espírito’ (v. RTJ, vol. 77/657-659).”

Por fim, conclui o eminente Min. Celso de Mello:

“Essa relação, de caráter normativo, para legitimar a subsistência do direito ordinário pré-constitucional, depende, necessariamente, da congruência material das normas infra-constitucionais com o novo estatuto fundamental.

A perspectiva da Constituição nova deve ser, nesse tema, o único critério a orientar o intérprete na investigação e análise do fenômeno da recepção,

de tal forma que os conflitos do direito ordinário pré-constitucional com o novo ordenamento político sejam dirimidos pelo reconhecimento da revogação pura e simples dos atos revestidos de menor grau de positividade jurídica.

...

A afirmação da supremacia da Constituição é o efeito imediato da sua promulgação e vigência. Nela, repousa o fundamento de validade e de eficácia do ordenamento positivo do Estado. Os atos de menor hierarquia normativa dela extrairão o seu pressuposto de existência, validade e eficácia.”

Diante desta breve exposição doutrinária e jurisprudencial, cumpre indagar se a novel Constituição confere fundamento de validade à exigência da contribuição social do Salário-Educação, quando um dos elementos do aspecto material da sua hipótese de incidência - *a alíquota* - tem base normativa em mero decreto regulamentar editado antes da instauração da nova ordem constitucional.

A contribuição do Salário-Educação, após a Constituição Federal de 1988, conforme classificação construída pelo Min. Carlos Velloso, eminente Ministro do Supremo Tribunal Federal, é espécie tributária que reveste a natureza de *contribuição parafiscal social geral*, tal como o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e as contribuições para o SESI e SENAC (RTJ 143/319).

A classificação da contribuição do Salário-Educação como contribuição parafiscal social geral decorre da combinação das regras constitucionais contidas no artigo 149, “*caput*”, - segundo o qual compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais - com o

artigo 212, §5º - que designa expressamente a contribuição do Salário-Educação como contribuição social.

Assim, a contribuição social do Salário-Educação, como espécie das contribuições parafiscais sociais previstas no artigo 149, "caput", da Constituição Federal, deve obedecer aos princípios ali estabelecidos, notadamente ao princípio da legalidade (art. 150, I).

Ninguém ignora que o princípio da estrita legalidade em matéria tributária constitui - quiçá - a maior das garantias constitucionalmente estabelecidas, impondo limitações constitucionais ao exercício do poder de tributar, bem como ninguém nega a natureza tributária das contribuições sociais sob a égide da Constituição Federal de 1988, como aliás já definiu o Supremo Tribunal Federal, entre outras oportunidades, no RE 146.733-SP, quando o Min. Ilmar Galvão cristalinamente concluiu o pensamento daquela Corte sobre a questão, "verbis":

"A natureza tributária das contribuições sociais é indubitosa, não somente em face da referência contida no art. 195, parágrafo 6º, à norma do art. 150, III, b, acima mencionada, mas também diante da ressalva que o art. 149, caput, faz ao mencionado art. 195, parág. 6º, após afirmar que as contribuições sociais estão sujeitas às normas do art. 146, III e 150, I e III, que dizem com a Lei complementar instituidora das normas gerais sobre matéria tributária e com os princípios da retroatividade e da anualidade, que regem a cobrança do tributo." (RTJ 143/685).

"In casu", mesmo que se supere o disposto do artigo 25, I, do ADCT, a contribuição do Salário-Educação não poderia ser exigido após a promulgação

da Constituição Federal de 1988, com base em alíquota fixada em decreto regulamentar, por afrontar o princípio fundamental da estrita legalidade em matéria tributária.

Aliás, é o próprio artigo 212, §5º, da Constituição que, ao prever a possibilidade de exigência da referida contribuição social do Salário-Educação, ratifica a exigência decorrente do princípio da estrita legalidade tributária insculpido no artigo 150, I, ao impor que a mesma se faça na forma da lei.

O princípio da legalidade, além de constituir alicerce fundamental da construção de um Estado estruturalmente organizado segundo os postulados da doutrina da separação de poderes (art. 2º, CF), consubstancia a mais clara concretização do ideal democrático da representação popular (art. 1º, parág. único, CF) em que se funda e legitima o exercício de todo o poder estatal em um Estado Democrático de Direito (art. 1º).

Amílcar de Araújo Falcão denota o sentido do princípio da estrita legalidade tributária no seguintes termos:

"Consoante tem sido asseverado, por força do princípio da legalidade, exige-se que em lei formal estejam determinados, pelo menos, os seguintes elementos: o fato gerador do tributo, a sua alíquota, a respectiva base de cálculo e os sujeitos passivos diretos e indiretos da obrigação tributária." (Fato Gerador da Obrigação Tributária, 5ª ed., Forense, 1994, p. 8).

Assim, salvo as exceções expressas na Constituição Federal (art. 153, §1º), o princípio da estrita legalidade tributária impõe que *todos* os aspectos da hipótese de incidência dos tributos devem estar *legalmente* previstos. Logo, sob a Constituição Federal de 1988, qualquer tributo exigido com base em alíquotas

fixadas pelo Poder Executivo, exceto no que tange aos tributos enumerados no artigo 153, §1º, fere frontalmente o princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I).

O Supremo Tribunal Federal, em voto do Min. Carlos Velloso, expressamente ratifica a assertiva retro, "*verbis*": "Todas as contribuições sociais, já falamos, estão sujeitas, integralmente, ao princípio da legalidade, inclusive no que toca à alteração das alíquotas e das bases de cálculo." (RTJ 143/320).

O princípio da legalidade em matéria tributária, salvo, repetimos, as exceções taxativamente previstas no artigo 153, §1º, da Constituição Federal, não admite qualquer tempero ou abrandamento. Eros Roberto Grau, não obstante afirme que a Constituição Federal admite o que denomina "princípio da legalidade em termos relativos" (ou reserva de norma jurídica e não simplesmente de lei formal), doutrina, contudo, que o *princípio da legalidade tributária previsto no art. 150, I, assume caráter absoluto*⁵.

"*In casu*", o decreto regulamentar que fixava a alíquota da contribuição social do Salário-Educação não encontra qualquer fundamento de validade na Constituição Federal de 1988, haja vista o fato de que seu conteúdo normativo não guarda qualquer "*congruência material*" com os princípios, regras e valores que informam a nova ordem constitucional.

Com efeito, o Decreto regulamentar nº 87.043/82 não foi recepcionado uma vez que, além de não se coadunar com a garantia magna do princípio da legalidade absoluta em matéria tributária (art.

150, I, CF), não encontra fundamento de validade sequer no art. 212, §5º, da Carta Constitucional, segundo o qual a contribuição social do Salário-Educação deve ser exigida na forma da lei.

A edição da Medida Provisória nº 1.518, de 19.09.96, disciplinando completamente a matéria antes tratada no Decreto-Lei nº 1.422/75 e no Decreto nº 87.043/82, na realidade, *criou a contribuição social do Salário-Educação prevista no art. 212, §5º, da Constituição Federal, confirmando assim a inconstitucionalidade da exigência da contribuição com fulcro nos atos normativos anteriores à Constituição Federal de 1988.*

5. Dos Precedentes Judiciais

A não recepção de delegação de poder normativo já foi reconhecida pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região ao considerar inconstitucional a exigência da contribuição de intervenção no domínio econômico com base na delegação normativa a órgão do Poder Executivo para fixar alíquota e base de cálculo de exação tributária, "*verbis*".

"Constitucional. Tributário. Contribuição e Adicional do IAA. Não recepção dos Decretos-leis nºs 308/67, 1.712/79 e 1.952/82 pela nova ordem constitucional.

A não recepção de ato normativo pela nova ordem constitucional pode ser declarada pela Turma. Precedentes do STF e do Plenário deste Tribunal.

A legislação sobre a economia sucroalcooleira - Decretos-leis nºs 308/67, 1.712/79 e 1.952/82 - não foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988. Fixação e alteração de alíquota e base de cálculo de contribuições são indelegáveis ao Poder Executivo, em face

do princípio da estrita legalidade tributária (arts. 149 e 150, I da Constituição Federal).

Apelação da União Federal desprovida de razões.

Apelação não reconhecida e improvida a remessa oficial”.

(AMS 40832, Ac. unânime da 3ª Turma do TRF da 3ª Região, Rel. Juíza Diva Malerbi. In Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, vol. 15, pp. 256-262)

Observe-se que esta decisão judicial foi além do artigo 25, I do ADCT para considerar não recepcionada contribuição exigida com base em delegação normativa estabelecida antes da Constituição de 1988. Em outras palavras, considerou não recepcionada a delegação normativa ao Poder Executivo para fixação de alíquota e base de cálculo de tributos simplesmente pelo fato de que *esta delegação é incompatível com o regime de legalidade tributária estrita estabelecido pelo novel ordem constitucional*. Vale dizer, procurou-se o supedâneo na nova ordem constitucional (“congruência material”) para a exigência de contribuição de intervenção no domínio econômico fundada em delegação normativa ao Poder Executivo e não se encontrou. Logo, há verdadeira “incongruência material” a justificar a não recepção da delegação normativa.

O precedente supra comprova que os argumentos ora aduzidos não trazem qualquer novidade, uma vez que já foram assaz apreciados pela Jurisprudência pátria em casos análogos de delegação de poder normativo não recepcionada pela nova ordem constitucional.

6. Conclusões

Sintetizando as razões acima expostas, temos que:

6.1. A disciplina da contribuição do Salário-Educação, mesmo na ordem constitucional anterior (art. 178 da EC nº 1/69), estava submetida à estrita reserva de lei.

(a) A delegação legislativa operada pelo Decreto-Lei nº 1.422/75 para que o Poder Executivo fixasse a alíquota da contribuição não tinha supedâneo já na ordem constitucional anterior.

(b) Logo, a exigência do Salário-Educação na vigência da ordem constitucional anterior fundada em alíquota fixada em decreto regulamentar (Decreto nº 87.043/82) já se afigurava inconstitucional.

6.2. Mesmo que se admita a constitucionalidade da exigência em tela na ordem constitucional anterior, a mesma não encontra fundamento de validade na Constituição Federal de 1988, haja vista o fato de que a contribuição sempre foi exigida com base em alíquota fixada em decreto regulamentar (Decreto nº 87.043/82), por várias razões:

(a) Primeiro, porque o Decreto-Lei nº 1.422/75 e o Decreto regulamentar nº 87.043/82, consubstanciadores de delegação ao Poder Executivo para o exercício de ação normativa, não foram confirmados no prazo estabelecido pelo artigo 25, I, do Ato das Disposições Constitucionais Provisórias (ADCT).

(b) Segundo, porque a fixação de alíquota de tributo, na atual ordem constitucional, salvo as exceções taxativamente previstas no artigo 153, §1º, da Constituição Federal, está sob reserva de lei em razão do princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I, CF).

(c) Além do princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I, CF), a Constituição Federal exige que a contribuição social do Salário-Educação (art. 212, §5º) seja cobrada na forma da lei.

6.3. A contribuição do Salário-Educação, na atual ordem constitucional, tem natureza de contribuição social

geral com fundamento nos artigos 149 e 212, §5º, da Constituição Federal (Min. Carlos Velloso).

(a) Por ser contribuição social geral deve a contribuição do Salário-Educação observar as limitações do artigo 149 da Constituição Federal, notadamente do princípio da legalidade (art. 150, I).