REVISTA DOS TRIBUNAIS

ANO 5 — N. 19 — ABRIL-JUNHO DE 1997

19

CADERNOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS

A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO: ASPECTOS CONSTITUCIONAIS

HELENILSON CUNHA PONTES
Advogado em São Paulo.

SUMÁRIO: 1. Considerações preliminares – 2. A legislação aplicável – 3. A inconstitucionalidade originária – 4. A não-recepção do salário-educação pela Constituição Federal de 1988: 4.1 Em face do art. 25, I, do ADCT, CF/88; 4.2 Em face dos arts. 5.º, I; 150, I; e 212, § 5.º, da CF/88 e do art. 97, IV, do CTN – 5. Dos precedentes judiciais – 6. Conclusões.

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 Dec.-lei 1.422, de 23.10.1975 e seu regulamento (Dec. 87.043, de 22.03.1982), 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 Med. Prov. 1.518, de 19.09.1996, com base no Dec.-lei 1.422, de 23.10.1975 e seu regulamento (Dec. 87.043, de 22.03.1982), os quais disciplinaram os aspectos da hipótese de incidência da referida exação, com fundamento no art. 178 da EC 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 Dec.-lei 1.422, de 23.10.1975, *in verbis*:

"Art. 1.º. O salário-educação, previsto no art. 78 da Constituição, será calculado com base em alíquota incidente sobre a folha do salário de contribuição, como definido no art. 76 da Lei 3.807, de 26.08.1960, com as modificações introduzidas pelo Dec.-lei 66, de 21.11.1996, e pela Lei 5.890, de 08.06.1973, não se aplicando ao salário-educação o disposto no art. 14, *in fine*, dessa Lei, relativo à limitação da base de cálculo da contribuição.

§ 1.º *omissis*.

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

Observa-se, desde logo, que o Dec.-lei 1.422/75, instituiu a contribuição, estabelecendo a sua base de cálculo, *mas delegando ao Poder Executivo a*

Helenilson Cunha Pontes
Advogado

A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO: ASPECTOS CONSTITUCIONAIS

HELENILSON CUNHA PONTES

Advogado em São Paulo.

SUMÁRIO: 1. Considerações preliminares – 2. A legislação aplicável – 3. A inconstitucionalidade originária – 4. A não-recepção do salário-educação pela Constituição Federal de 1988: 4.1 Em face do art. 25, I, do ADCT, CF/88; 4.2 Em face dos arts. 5.º, I; 150, I; e 212, § 5.º, da CF/88 e do art. 97, IV, do CTN – 5. Dos precedentes judiciais – 6. Conclusões.

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 Dec.-lei 1.422, de 23.10.1975 e seu regulamento (Dec. 87.043, de 22.03.1982), 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 Med. Prov. 1.518, de 19.09.1996, com base no Dec.-lei 1.422, de 23.10.1975 e seu regulamento (Dec. 87.043, de 22.03.1982), os quais disciplinaram os aspectos da hipótese de incidência da referida exação, com fundamento no art. 178 da EC 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 Dec.-lei 1.422, de 23.10.1975, *in verbis*:

"Art. 1.º. O salário-educação, previsto no art. 78 da Constituição, será calculado com base em alíquota incidente sobre a folha do salário de contribuição, como definido no art. 76 da Lei 3.807, de 26.08.1960, com as modificações introduzidas pelo Dec.-lei 66, de 21.11.1996, e pela Lei 5.890, de 08.06.1973, não se aplicando ao salário-educação o disposto no art. 14, *in fine*, dessa Lei, relativo à limitação da base de cálculo da contribuição.

§ 1.º *omissis*.

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

Observa-se, desde logo, que o Dec.-lei 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 Dec. 87.043, de 22.03.1982, que assim dispõe:

"Art. 3.º O salário-educação é estipulado com base no custo de ensino de 1.º 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 § 1.º, do art. 15, da LC 11, de 25.05.1971."

A arrecadação da contribuição ficou a cargo do antigo IAPAS, o qual retinha 1% (um por cento) dos recursos, a título de administração, antes de repassá-los ao Tesouro Nacional/Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (art. 4.º, § 1.º, Dec. 87.043.82).

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

"Art. 212

§ 5.º O ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento 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 Dec. 994, de 25.11.1993, que "Dispõe sobre a arrecadação e a distribuição do salário educação, previsto no § 5.º do art. 212, da CF e no Dec.-lei 1.422, de 23.10.1975", estabelece:

"Art. 2.º O crédito da arrecadação do salário-educação, previsto no § 5.º do art. 212, da CF e no Dec-lei 1.422/75, 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 EC 14, de 12.09.1995, deu nova redação ao referido art. 215, § 5.º, não alterando, contudo, os contornos constitucionais da contribuição do salário-educação, *verbis*.

"Art. 4.º É dada nova redação ao § 5.º do art. 212, da CF nos seguintes termos:

§ 5.º 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 Med. Prov. 1.518, de 19.09.1996, atualmente reeditada sob o n. 1.518-2, em 13.11.1996, que disciplinou inteiramente a contribuição social do salário-educação prevista no art. 212, § 5.º, da CF.

Com efeito, o salário-educação, segundo a disciplina da Med. Prov. 1.518, 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 Dec.-lei 1.422, de 23.10.1975,

e seu regulamento (Dec. 87.043, de 22.03.1982) 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 EC 1/69, editou a Med. Prov. 1.518/96, de modo a verdadeiramente criar a contribuição prevista pelo art. 212, § 5.º, da CF com hipótese de incidência absolutamente idêntica àquela estabelecida no Dec.-lei 1.422, de 23.10.1975, e seu regulamento (Dec. 87.043, de 22.03.1982).

A identidade de hipóteses de incidência confirma a afirmação de que somente com a Med. Prov. 1.518/96 foi criada a contribuição do salário-educação prevista no art. 215, § 5.º, da CF. Do contrário, não haveria razão para o Poder Executivo repetir, via medida provisória, a disciplina do Dec.-lei 1.422/75 e Dec. 87.043/82.

3. A inconstitucionalidade originária

A exigência da contribuição para o salário-educação com base em alíquota fixada em decreto executivo já se demonstrava incompatível mesmo diante da EC 1/69, que, seguindo a tradição constitucional brasileira, assegurava o princípio da estrita legalidade em matéria tributária.

A EC 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 incluia a contribuição do salário-educação (art. 19,I).

Afaste-se, desde logo, a remissão que o § 2.º, I, do art. 21 fazia ao inc. I deste mesmo artigo da EC 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 art. 178, a EC 1/69, ratificando o princípio da estrita legalidade tributária garantido no art. 19, I, desse 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 imponível (perspectiva dimensível da materialida-*

de 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 (arts. 19, I e 153, § 29).[1]

Assim, a exigência da contribuição do salário-educação com base no Dec. 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 CF/88

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 arts. 5.º, I, 150, I, e 212, § 5.º, da atual CF, e o art. 97, IV, do CTN.

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

A Constituição Federal de 1988, no art. 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 05.04.1989, perderam definitivamente vigência e eficácia todos os dispositivos legais que atribuíam 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."[2]

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, § 5.º).

Em outras palavras, através do princípio da estrita legalidade tributária, a Constituição Federal exige que os tributos, salvo as exceções expressamente previstas no art. 153, § 1.º, 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 Dec.-lei 1.422, de 23.10.1975, que fixava a *base de cálculo* da contribuição, e o Dec. 87.043, de 22.03.1982, que estabelecia a *alíquota* da mesma.

(1) ATALIBA, Geraldo. *Instituições de Direito Público e República*. São Paulo, 1984, p. 145.

(2) REALE, Miguel. *Aplicações da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 20.

A delegação normativa prevista no Dec.-lei 1.422/75 para que o Poder Executivo fixasse a alíquota da contribuição, não obstante incompatível com a disciplina da contribuição da novel Constituição Federal, não foi confirmada tal como exigia o art. 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 art. 25, I, do ADCT*;

(c) logo, após a fluência do prazo estabelecido no art. 25, I, do ADCT, *foi revogado o Dec. 87.043, de 22.03.1982, 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 art. 25, I, do ADCT, levou à revogação do Dec. Executivo 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 arts. 5.º, I; 150, I; e 212, § 5.º, da CF/88 e do art. 97, IV, do CTN

Caso se entenda que o art. 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 Dec. Executivo no âmbito na Constituição promulgada em 1988, isto é: foi recepcionado o conteúdo material do Dec. 87.043, de 22.03.1982?

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.*"[3]

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."[4]

(3) MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional.* 2. ed. Coimbra: Almedina, 1988, v. 2, p. 243.

(4) CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional.* 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 1.109.

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.*[5]

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 conflitarem. 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 abrogativa 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.*[6]

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 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*, 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*, 77/657-659)."

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

(5) KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987, p. 287.

(6) DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 42.

"Essa relação, de caráter normativo, para legitimar a subsistência do direito ordinário pré-constitucional, depende, necessariamente, da congruência material das normas infraconstitucionais 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 art. 149, *caput* – segundo o qual compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais – com o art. 212, § 5.º – que designa expressamente a contribuição do salário-educação como contribuição social.

Assim, a contribuição social do salário-educação, como espécie das contribuições parafiscais socias previstas no art. 149, *caput*, da CF, 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, *in verbis*:

"A natureza tributária das contribuições sociais é induvidosa, não somente em face da referência contida no art. 195, § 6.º, à norma do art. 150, III, *b*, acima mencionada, mas também diante da ressalva que o art. 149, *caput*, faz ao mencionado art. 195, § 6.º, após afirmar que as contribuições sociais estão sujeitas às normas dos arts. 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 art. 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 art. 212, § 5.º, da CF 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 art. 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. 2.º, CF), consubstancia a mais clara concretização do ideal democrático da representação popular (art. 1.º, parágrafo único, CF) em que se funda e legitima o exercício de todo o poder estatal em um Estado Democrático de Direito (art. 1.º).

Amílcar de Araújo Falcão denota o sentido do princípio da estrita legalidade tributária nos 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."[7]

Assim, salvo as exceções expressas na CF (art. 153, § 1.º), o princípio da estrita legalidade tributária impõe que *todos* os aspectos da hipótese de incidência dos tributos devem estar *legalmente* previstos. Logo, sob a CF, qualquer tributo exigido com base em alíquotas fixadas pelo Poder Executivo, exceto no que tange aos tributos enumerados no art. 153, § 1.º, 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*, *in 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 art. 153, § 1.º, da CF, 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.*[8]

In casu, o decreto regulamentar que fixava a alíquota da contribuição social do salário-educação não encontra qualquer fundamento de validade na CF, 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 Dec. Regulamentar 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,

[7] FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária.* 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 8.

[8] GRAU, Eros Roberto. *O Direito posto e o direito pressuposto.* São Paulo: Malheiros, 1996, p. 184.

§ 5.º, da Carta Constitucional, segundo o qual a contribuição social do salário-educação deve ser exigida *na forma da lei*.

A edição da Med. Prov. 1.518, de 19.09.1996, disciplinando completamente a matéria antes tratada no Dec.-lei 1.422/75 e no Dec. 87.043/82, na realidade, criou a contribuição social do salário-educação prevista no art. 212, § 5.º, da CF, confirmando assim a inconstitucionalidade da exigência da contribuição com fulcro nos atos normativos anteriores à CF.

5. Dos precedentes judiciais

A não recepção de delegação de poder normativo já foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal ao considerar inconstitucional a exigência da contribuição de intervenção no domínio econômico com base na delegação normativa estabelecida pelo Dec.-lei 2.295/86, *verbis*:

"*Exportação de café. Quota de Contribuição. Dec.-lei 2.295/86. Art. 25, I, do ADCT/88.*

Trata-se de exigência fiscal legitimamente instituída pela União, sob o regime da EC 01/69, para intervenção no domínio econômico, por meio de decreto-lei que foi recebido pela nova Carta, *com ressalva apenas da delegação nele contida, em favor do extinto Instituto Brasileiro do Café, para fim de fixação da respectiva alíquota (art. 25, I, do ADCT)*, de resto, impossível de ser exercida, em face da extinção da autarquia.

Recurso conhecido e provido."

(RE 191.229-4, rel. Min. Ilmar Galvão, *DJU* I, 13.09.1996, p. 33241).

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 1/69) estava submetida à estrita reserva de lei.

a) O delegação legislativa operada pelo Dec.-lei 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 (Dec. 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 CF haja vista o fato de que a contribuição sempre foi exigida com base em alíquota fixada em decreto regulamentar (Dec. 87.043/82), por várias razões:

a) Primeiro, porque o Dec.-lei 1.422/75 e o Dec. Regulamentar 87.043/82, consubstanciadores de delegação ao Poder Executivo para o exercício de ação normativa, não foram confirmados no prazo estabelecido pelo art. 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 art. 153, § 1.º, da CF, 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-edcucação (art. 212, § 5.º) 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 arts. 149 e 212, § 5.º, da CF (Min. Carlos Velloso).

a) Por ser contribuição social geral deve a contribuição do salário-educação observar as limitações do art. 149, da CF, notadamente do princípio da legalidade (art. 150, I).