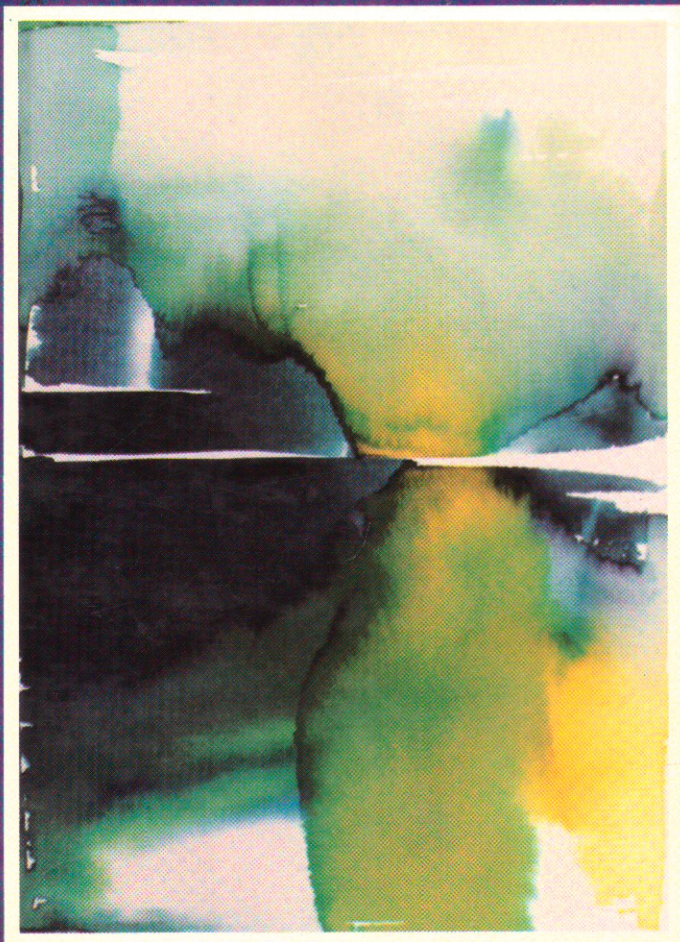


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



27

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

27

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Phoenix e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(DEZEMBRO - 1997)



Helena Armond é a autora da obra
parcialmente reproduzida em destaque na
capa desta edição, assim como das que
figuram nas páginas
9, 17, 23, 33, 57, 63, 80,
89, 98, 125 e 135.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 5084-4544

SUMÁRIO

- Doutrina** *decadência - prescrição 8024*
- A contagem dos prazos no lançamento por homologação - *Alberto Xavier* 7
 - Fraude à execução fiscal - *Carlos Henrique Abrão 8025* 14
 - Fundamentos constitucionais do direito ao ressarcimento do indébito tributário - *Gabriel Lacerda Troianelli* 20
 - Tratados internacionais - OMC e Mercosul - *Hamilton Dias de Souza 8026* 31
 - Salário-educação: inconstitucionalidade formal da Lei nº 9.424/96 - *Hugo de Brito Machado* 54
 - A contribuição social do salário-educação: inconstitucionalidade originária e permanente - *Igor Mauler Santiago e Eduardo Maneira 8027* 59
 - Conceito de livro e imunidade tributária - *Jayme Arcoverde de Albuquerque Cavalcanti Filho e Gustavo Sampaio Valverde 8028* 76
 - Contribuição previdenciária - alterações na base de cálculo - *José Marcelo Previtalli Nascimento* 86
 - Direito à compensação de créditos no ICMS - *Misabel Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho 8029* 96
 - Algumas parcelas não-integrantes do salário-de-contribuição - *Wladimir Novaes Martinez* 122
 - ISS - a tributação minorada das sociedades profissionais - *Yonne Dolacio de Oliveira 8030* 132
- Parecer**
- Responsabilidade tributária - conselho de administração que não praticou atos de gestão - inaplicabilidade do artigo 135 do CTN à hipótese - outras questões processuais - *Ives Gandra da Silva Martins 8031* 139
 - Imposto de renda - operações de hedge internacional - *Roque Antonio Carrazza* 151
 - IPI e ICMS - contrato de compra e venda para entrega futura - adiantamento, saldo e respectivas correções monetárias - *Ruy Barbosa Nogueira* 173

Salário-Educação: Inconstitucionalidade Formal da Lei nº 9.424/96

Hugo de Brito Machado

O Procurador Geral da República, a pedido do Ministério da Educação, promoveu Ação Declaratória de Constitucionalidade do art. 15, *caput*, e seus parágrafos 1º e 3º, da Lei nº 9.424, de 24/12/96, suscitando, apenas, a desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição do salário-educação.

Questões várias, relacionadas à inconstitucionalidade dos referidos dispositivos legais, estão sendo suscitadas em significativo número de ações judiciais promovidas em vários pontos do país. Além disto, questionados vêm sendo também os pagamentos da aludida contribuição relativamente ao período anterior. Neste estudo vamos examinar a questão posta à apreciação da Corte Maior, colocando um novo aspecto que nos parece evidenciar a improcedência da ação em tela. Além disto, abordaremos alguns aspectos do controle direto de constitucionalidade, que nos parecem de grande importância no estudo dessa atividade da Corte Maior, importantíssima para o aperfeiçoamento de nossa ordem jurídica.

Sustenta o Procurador Geral da República que a lei complementar só é necessária em face de exigência do texto constitucional, e no art. 212, § 5º, da Constituição Federal, “o constituinte decidiu não vincular a disciplina do salário-educação à edição de lei complementar, mas sim a lei ordinária, porquanto utilizou-se simplesmente da palavra *lei*, sem adjectivá-la com o termo *complementar*.”¹

Esse argumento, como ocorre com todos os argumentos fundados na literalidade do preceito jurídico, é inaceitável, sobretudo de um preceito jurídico isolado do sistema em que encarta. Direito é sistema e assim o hermenauta não pode prescindir do elemento sistêmico se quiser interpretar adequadamente uma norma. Aliás, constitui noção elementar de hermenêutica, um princípio universal segundo o qual nenhum preceito jurídico deve ser interpretado isoladamente. O elemento literal de um dispositivo isolado pode ser, na melhor das hipóteses, de valia apenas aparente.



Hugo de Brito Machado
é Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará.

¹ Petição inicial da ADC, em Revista Dialética de Direito Tributário, nº 25, p. 170.

Vários são os dispositivos da Constituição que se referem a lei, sem o adjetivo complementar, sem que se possa concluir que estão a referir-se à lei ordinária. Assim, por exemplo, o art. 150, inciso IV, alínea "c", cuida da imunidade de instituições sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, sem o adjetivo complementar, e mesmo assim tais requisitos devem ser fixados em lei complementar, porque as limitações ao poder de tributar constituem assunto à lei complementar reservado, nos termos do art. 146, inciso II, da Constituição.

No caso de que se cuida, a exigência de lei complementar resulta inevitável, quer se tenha o salário-educação como uma contribuição social, cuja competência pertence exclusivamente à União, nos termos do art. 149, quer se entenda que se trata de uma contribuição de natureza própria, fundada apenas no art. 212, § 5º, da Constituição.

O art. 149 que estabelece a competência exclusiva da União para instituir contribuições sociais, exige a observância do art. 146, inciso III, além do art. 150, incisos I e III. Exige, portanto, expressa e claramente, que na instituição de contribuições sociais sejam observados os princípios da legalidade (art. 150, inciso I), da anterioridade ao exercício financeiro (art. 150, inciso III), e da prévia definição, em lei complementar, dos elementos essenciais indicados no alínea "a", do inciso III, do art. 146.

Se a lei complementar não fosse necessária, não teria sido feita expressa referência ao art. 146, inciso III. Assim, admitir a instituição de contribuição social, sem lei complementar que defina o

respectivo fato gerador, base de cálculo e contribuinte, constitui flagrante violência ao art. 149 da Constituição, fazendo-o letra morta no que concerne à expressa referência ao art. 146, inciso III.

A exigência de lei complementar foi introduzida no texto constitucional como forma de frenagem à voracidade fiscal, que tinha nas contribuições sociais um cheque em branco. Aliás, em relação às contribuições sociais essa limitação ao poder de tributar se fazia ainda mais necessária do que em relação aos impostos. Quanto a estes, a própria Constituição, ao fazer a atribuição das competências impositivas, limita o campo de atuação do legislador. Ao reportar-se a fatos econômicos como a importação², a exportação³, a renda e proventos de qualquer natureza⁴, a propriedade de veículos automotores⁵, está limitando a criação de impostos, definindo de certa forma seus fatos geradores e indicando de certa forma suas bases de cálculo e contribuintes. O papel da lei complementar, nesse assunto, é apenas o de estreitar o campo já indicado na Constituição. Já no que concerne às contribuições sociais a Constituição nada estabelece, a não ser a finalidade de intervenção no domínio econômico, e a referência a interesse de categorias profissionais ou econômicas⁶.

O cheque em branco, que a Constituição outorga à União, só pelo legislador complementar pode ser utilizado. É esta uma forma de garantir o contribuinte contra a voracidade do fisco, que facilmente domina o legislador ordinário, por operar este sem a exigência de quórum qualificado. Não se trata, por-

² Art. 153, inciso I.

³ Art. 153, inciso II.

⁴ Art. 153, inciso III.

⁵ Art. 155, inciso III.

⁶ Art. 149.

tanto, de mera exigência formal desprovida de finalidade, mas de uma exigência formal com importante significado no estatuto do contribuinte brasileiro.

Para afastar todo esse questionamento, poder-se-ia sustentar que a contribuição para o salário-educação não tem fundamento no art. 149, mas exclusivamente no art. 212, § 5º, da Constituição. Seria uma contribuição que, embora de natureza tributária, seria espécie autônoma, distinta das demais, caracterizada em virtude de sua destinação específica, constitucionalmente determinada. Tal argumento, porém, ao mesmo tempo em que poderia superar aquele questionamento, suscitaria outro, relacionado à competência para a instituição dessa específica contribuição, podendo-se concluir pela incompetência da União, por ser a contribuição do salário-educação da competência dos Municípios, ou na melhor das hipóteses ter-se-ia de concluir pela necessidade de lei complementar para resolver o conflito de competência tributária.

Observe-se desde logo que o § 5º, do art. 211, da Constituição, não diz qual das entidades tributantes é competente para instituir e cobrar a contribuição social do salário-educação. Assim, se inaplicável o art. 149, que atribui competência exclusiva à União para instituir contribuições sociais, tem-se de buscar em outros dispositivos da Constituição o complemento necessário da norma daquele § 5º, a indicar a competência.

Nos termos do art. 30, inciso VI, é atribuída ao Município a competência para *manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação pré-escolar e de ensino fundamental*. O § 2º, do art. 211, por sua vez diz que *os Municípios atuarão prioritariamente no ensino funda-*

mental e na educação infantil. Dúvida não pode haver, portanto, de que o ensino fundamental é atribuição do Município, que pode atuar em outros setores do ensino, mas deve dar prioridade ao ensino fundamental. E na prática é isto que acontece.

O § 5º, do art. 211, diz que *o ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação*. É evidente, pois, que essa contribuição, não sendo privativa da União por força do art. 149, mas de espécie própria, fundada apenas no § 5º do art. 211, há de ser da competência da entidade a quem cabe a atividade da qual é fonte adicional de financiamento, vale dizer, o Município.

Esta é a conclusão a que se chega pela análise dos dispositivos constitucionais, desprovida de preconceitos centralistas, e livre da influência do que nos anos anteriores a 1997 se fez em termos de contribuição para o salário-educação, através de legislação flagrantemente inconstitucional, que permaneceu intocada graças ao despreparo do cidadão contribuinte para a defesa de seus direitos e ao remanescente receio de questionar contra o Estado, fruto dos anos de autoritarismo que de certa forma alguns pretendem ressuscitar.

Diante de tal situação, mesmo os que não querem admitir a competência dos Municípios para instituir e cobrar a contribuição em tela, não podem dizer, razoavelmente, desnecessária uma lei complementar para a solução do conflito de competência tributária.

De todo modo, ainda que se pudessem admitir a validade da instituição de contribuições sociais sem lei complementar definidora de seu âmbito de incidência, e se pudesse admitir tranqüila a competência da União, no caso da Lei

nº 9.424, de 24/12/96, outro fato está ainda a indicar sua invalidade formal, sua inconstitucionalidade por vício de forma no procedimento legislativo.

Com efeito, o art. 15 do projeto, como aprovado pela Câmara dos Deputados, tem a seguinte redação:

“Art. 15. O salário-educação, previsto no § 5º do art. 212 da Constituição Federal, devido pelas empresas, na forma em que vier a ser disposto em regulamento, é calculado com base na alíquota de dois e meio por cento sobre a folha de salários”.

A redação desse mesmo dispositivo, porém, como aprovado o projeto no Senado Federal, é assim:

“Art. 15. O salário-educação, previsto no art. 212, § 5º, da Constituição Federal e devido pelas empresas, na forma em que vier a ser disposto em regulamento, é calculado com base na alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, assim definidos no art. 12, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.”

Como se vê, não há apenas diferenças redacionais. A parte final do dispositivo foi alterada de sorte a ampliar a base de cálculo da contribuição, que será calculada sobre o total de remunerações, e não apenas sobre a folha de salários.

Nos termos da Constituição Federal, se um projeto de lei aprovado em uma das Casas do Congresso Nacional é

emendado na outra, voltará à Casa em que fora antes aprovado⁷. A inobservância dessa exigência, que não é apenas regimental, mas da própria Constituição, é sem dúvida causa de invalidade.

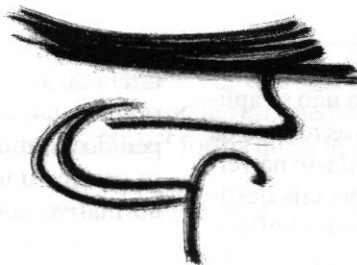
Pode-se questionar se a invalidade é absoluta, vale dizer, afeta toda a lei, ou se afeta apenas o dispositivo emendado. Pode-se questionar ainda se, invalidando o dispositivo emendado, essa invalidade é de todo o dispositivo, ou se apenas a modificação deve ser tida como

inexistente, prevalecendo a redação aprovada na Casa de origem, vale dizer, no caso, a redação aprovada na Câmara dos Deputados.

Penso que a invalidade é de toda a lei. O procedimento legislativo há de ser respeitado em sua totalidade.

Qualquer transigência pode significar sua degradação. Não se pode admitir desobediência especialmente às normas que a própria Constituição coloca como essenciais no procedimento.

Admitida, porém, que a invalidade contamina apenas o dispositivo alterado, é indubitável que esse dispositivo não poderá prevalecer com a redação aprovada na Câmara dos Deputados, porque isto significaria dar prevalência à vontade desta, em prejuízo à vontade do Senado. A elaboração da lei exige manifestação de uma e da outra Casa do Congresso Nacional, e sendo separadas as votações não se pode dar prevalência à deliberação dos Deputados pelo fato de serem estes em número maior do que o dos Senadores.



⁷ Constituição Federal, art. 65, parágrafo único.

Certo é que, não se dando, como tudo indica que no caso não se deu, o retorno do projeto à Câmara dos Deputados, tem-se que a lei terminou por albergar dispositivo aprovado apenas pelo Senado, enquanto o dispositivo aprovado pela Câmara também não pode prevalecer porque aprovada apenas por esta.

Finalmente, coloca-se a questão de saber se na atividade de controle direto de constitucionalidade o Supremo Tribunal Federal está ou não vinculado aos termos nos quais a ação é proposta, e contestada.

Temos sustentado que a atividade de controle direto de constitucionalidade é de natureza legislativa, a ela não se aplicando, portanto, os princípios retores da atividade jurisdicional. Cuida-se na verdade de procedimentos especiais destinados à superação de possíveis conflitos entre a Constituição e as leis ou outros atos normativos inferiores, onde não há jurisdição, vale dizer, não há aplicação do direito ao caso, não há concreção do direito. Inexistem partes, no sentido processual. O requerente não age em defesa de interesse seu, mas em defesa do interesse público. Não existe lide, no sentido processual, e pode até ocorrer que inexista conflito efetivo de interesses. Por outro lado, a decisão proferida produz efeitos *erga omnes*, caracterizando-a como verdadeira norma geral e abstrata.

Estabelece, é certo, a Constituição, que o Supremo Tribunal Federal, quando apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo, citará, previamente, o Advogado-Geral da União, que defenderá o ato ou texto impugnado. Isto, porém, não quer dizer que exista sempre o contraditório. Na ação declaratória de constitucionalidade, como o que se pede é a prevalência do

ato normativo, atividade do Advogado-Geral da União não se contrapõe, mas se soma à do autor da ação, sustentando a inexistência do conflito de normas, de sorte que nestas bem pode ocorrer a ausência completa de contraditório. Não se pode mesmo excluir a hipótese de um órgão legitimado a promover a declaratória de constitucionalidade apontar um conflito inexistente, entre a lei e um dispositivo da Constituição, que com ele efetivamente não se choca, ocultando um conflito verdadeiro entre a lei e um outro dispositivo da Constituição.

Inconcebível, portanto, que o Supremo Tribunal Federal, nessa importante tarefa de aperfeiçoamento da ordem jurídica, fique adstrito aos fundamentos do pedido. Cumpre-lhe, isto sim, examinar se ocorre ou não o conflito da lei ou ato normativo apontado, com a Constituição, considerada em cada um e em todos os seus dispositivos.

Assim, no caso de que se cuida não pode o Supremo Tribunal Federal, apenas porque o Procurador Geral da República não apontou como violado o parágrafo único do art. 65 da Constituição, deixar de considerar o vício formal ocorrido na tramitação do projeto.

Os limites ditados pelos fundamentos do pedido, que de resto nem mesmo estão presentes em todos os procedimentos jurisdicionais, posto que também na atividade jurisdicional aplica-se a parêmia dá-me o fato que te darei o direito, não podem ter qualquer aplicação no controle direto de constitucionalidade. Seria ridículo admitir que a Corte Maior tivesse que declarar a constitucionalidade de uma lei, feita sem obediência ao procedimento legislativo, apenas porque proposta ação declaratória de constitucionalidade sem apontar aquele vício formal.