

ESTUDOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

JOSÉ FRANCISCO DA SILVA NETO

*Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito de Bauru
e Juiz Federal em Bauru-SP.*

SUMÁRIO

1 – Imposto de Renda/1997 – Limitação aos gastos com educação: cabimento ou não. 2. Contribuição social relativa aos menores aprendizes: cabimento ou não.

IMPOSTO DE RENDA/1997 – LIMITAÇÃO AOS GASTOS COM EDUCAÇÃO: CABIMENTO OU NÃO

Inicialmente, oportuna se apresenta a contextura das considerações seguintes, quanto à limitação à dedução das despesas com estabelecimentos de ensino, cursos de especialização ou profissionalizantes (educação pré-escolar e de primeiro a terceiro grau).

O Estado Democrático de Direito, inaugurado a partir de 1988 (art. 1º *caput*, CF), de par com a consagração, em moldes mercedamente dilargados, do amplo acesso à educação e à conquista de valores culturais (arts. 6º, 205 e 215, CF, *in exemplis*), primordial ao desenvolvimento da nação, abrigou, dentre outros, o dogma da legalidade, em figurino genérico, para todos (art. 5º, *caput inc. II*, CF) e, de modo específico, para a

própria Administração Pública, na prática de seus atos peculiares (art. 37, *caput*).

Neste sentido e de maneira também localizada, o Sistema Tributário Nacional contemplou, ao plano das denominadas *regras de estrutura* (Paulo de Barros Carvalho), o princípio da estrita legalidade tributária, o qual exige a presença de lei para a exigibilidade ou aumento da receita derivada denominada *tributo*, o que encontra previsão normatizadora no art. 3º, CNT (art. 9º, Lei nº 4.320/64).

Neste passo, incumbe seja destacado centrar-se a insurgência em tela em face da Lei nº 9.250/95, publicada no DOU de 27-12-95, a qual, ao cuidar do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, fixou, em seu art. 8º, inc. II, alínea *b*, ditame no sentido de admitir decorra a base de cálculo (*elemento quantitativo da regra-matriz de incidência*, Paulo de Barros Carvalho) de referido imposto, da diferença, além de outros, entre a soma das deduções relativas a *pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativos à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de R\$ 1.700,00*.

Outrossim, dedica-se o debate sobre o previsto a respeito das exclusões traçadas pelo art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 65/96, publicada no DOU de 9-12-96.

Efetivamente, afigura-se imperioso se saliente sobre o trabalho analítico que o Direito exige, quando se busca a respeito da ocorrência ou não de incompatibilidade vertical entre as normas postas no núcleo do ordenamento jurídico vigente.

Deveras, para se acoiar de ilegal ou de inconstitucional um texto, conforme o parâmetro traçado, apresenta-se fundamental se verifique sobre a consonância entre o mesmo e seu *fundamento de validade* ou *engate lógico* (Hans Kelsen), imediatamente superior.

De fato, no caso vertente, constata-se ter a referida lei fixado limite pecuniário, individual anual, por contribuinte e dependentes, com a dedução da base de cálculo dos pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação, desde a pré-escola até o terceiro grau, cursos de especialização ou

profissionalizantes, diploma aquele que, publicado em 27-12-95, fixou seu termo inicial de força vinculante a partir de 1-1-96 (art. 1º), ou seja, determinou recairia sobre os fatos a serem praticados desde um termo futuro, ano-base de 1996, cujo reflexo se daria no exercício de 1997, então em curso, quando da apuração dos resultados da declaração de ajuste de cada sujeito passivo direto (*contribuinte*, CTN, art. 121, parágrafo único, I).

Neste plano, inafastável poderá mencionada norma vir a acarretar aumento indireto do enfocado tributo, na medida em que limita o *quantum* a ser deduzido da base de cálculo daquela exação, para os que realizaram gastos anuais superiores à cifra de R\$ 1.700,00.

Entrementes, contrastada a Lei em tela com os princípios tributários pertinentes, resulta não estar a mesma a os transgredir, em absoluto.

Com efeito, surpreende-se, sim, a presença da observância aos princípios da:

- estrita legalidade, a partir do instrumento introdutório primário eleito (Lei), art. 150, I, a ocasionar, como destacado, em tese, aumento da carga tributária para os que venham a realizar gastos, para os fins previstos pelo art. 8º, II *b*, em montante superior, individualmente, ao estabelecido por aquele cânone;
- anterioridade do exercício financeiro (art. 150, III, *b*), pois, publicada em 1995, somente fixou sua força vinculante a partir de 1-1-96;
- irretroatividade (art. 150, III, *a*), eis que, vigente em 27-12-95 (art. 41), somente se dedicou a incidir sobre fatos ocorridos após aquele advento.

No tocante ao dogma da capacidade contributiva recomendado e encartado no § 1º do art. 145, CF, insta preluzir-se consistir o mesmo numa decorrência do princípio da igualdade (art. 150, inc. I) – este correspondente à clássica noção de dispensa de tratamento igual aos que se encontrem em situação equivalente e, desigual, aos diferentes – aplicável a tributos classificados como diretos, como o caso do Imposto de Renda Pessoa Física, os quais

permitem aferir-se sobre a situação subjetiva de cada contribuinte, através do exame de seus signos de riqueza, de acúmulo patrimonial.

Ora, ao ter o art. 8º, II, *b*, da Lei nº 9.250/95, firmado limite à dedução com as despesas ali elencadas, expressou os pontos extremos em que o Estado reconheceria o cabimento da redução tributante a partir de gastos daquele matiz, tratando, sim, a todos os situados em situação equânime com igualdade.

Como o ilustra a doutrina, afrontada restaria a observância à capacidade contributiva acaso se voltasse a lei para tributar, de modo exacerbado, a classe paupérrima do País, conhecendo-se seus signos de riqueza e de miséria, e para dispensar de incidência ou amenizá-la, com base nos mesmos elementos identificadores, a classe economicamente rica, dotada de acervo patrimonial substancial.

Efetivamente, o item sob apreço (despesas com estabelecimentos de ensino, relativamente à educação pré-escolar, de 1º; 2º; e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes) corresponde a um dos elementos identificadores da realidade subjetiva de cada contribuinte, dentre outros também permissivos da identificação de seu perfil patrimonial, como, ilustrativamente, os pagamentos efetuados a médicos e congêneres (art. 8º, II, alínea *a*), a quantia de R\$ 1.080,00, por dependente (alínea *c*), as contribuições sociais para a Previdência Social (alínea *d*) e privada (alínea *e*), bem como sob a rubrica de pensão alimentícia (alínea *f*), tudo a denotar preocupação em se aferir sobre a realidade de dispêndios dos potenciais contribuintes.

Destarte, se a capacidade contributiva se assenta sobre a igualdade, em nada a agrediu o texto combatido, ao dispensar tratamento equivalente a todos que se encontrassem diante dos mesmos gastos, pela mesma previstos.

Neste âmbito, evidente não caber se aquilatar, com a precisão dos técnicos no tema, sobre a suficiência ou não do valor pecuniário discutido, eis que se está – de se ressaltar – diante de manifestação legislativa clara, em consonância até com a noção

fundamental, segundo a qual o tributo deve ser fruto de um pacto entre o Governo ou Administração, de um lado, como credor, e o povo, de outro, como sujeito passivo, representado pelo Parlamento (art. 1º, parágrafo único, primeira parte, CF).

Por outro lado, o exame detido da I.N. mencionada aponta não ter a mesma excedido, como instrumento introdutório secundário de normas tributárias (CTN, arts. 96 e 100, inc. I, recepcionados, art. 34, § 5º, ADCT), o quanto previsto pela Lei nº 9.250/95, reproduzindo o art. 8º, inc. II, alíneas *a* e *b*, em sua quase inteireza, o que também demonstra a inexistência de incompatibilidade vertical entre os dois textos.

De fato, as exclusões arroladas pelo art. 6º revelam o intuito de exemplificar casos não-compreendidos pela alínea *b* do inc. II do art. 8º, Lei nº 9.250/95, ou seja, dispêndios que não são *pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes*, nos estritos termos da lei tributária sob comento.

Assim, considerando-se incumbir à lei tanto a tributação como sua dispensa (art. 5º, I, CF, e art. 97, incs. I, II e VI, CTN), nenhum excesso ou extrapolação à previsão legal em testilha praticou a I.N. citada, ao que se observa no exame em curso.

A se persistir no tema do limite pecuniário às deduções, de se ilustrar, poder-se-ia conceber-se insurgência quanto ao valor firmado para cada dependente, da ordem de R\$ 1.080,00, sob o argumento de que o Texto Constitucional consagra proteção especial à família, à filiação, à criança e ao adolescente, o que também afrontaria a noção antes elucidada.

Por patente, deve advir a observância à capacidade contributiva da fixação de regras legais claras, objetivas e uniformes para o conjunto dos contribuintes, o que se observa respeitado, no presente caso, ao ter fincado a lei diversos parâmetros, aferidores da realidade de riqueza patrimonial dos declarantes do I.R., sem diferenciá-los, enquanto situados em condições iguais.

Portanto, acesa-se o debate em curso diante de manifestação do próprio órgão legislativo do Poder Soberano, a revelar ter sido,

sim, observada a imprescindível legalidade, na disciplina do imposto debatido, aí inserida autorização legal para o retratado potencial aumento da carga tributária, a partir da interferência na apuração da base de cálculo pertinente, para os entes que empregarem gastos anuais superiores a R\$ 1.700,00, para si e ou para seus dependentes, isoladamente, nos fins previstos pelo art. 8º, II, *b*, Lei nº 9.250/95 (art. 150, I, CF).

Em conclusão, cabível, sim, pois em conformidade com o Texto Constitucional, a limitação com despesas de educação, trazida pela Lei nº 9.250/95.

2. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL RELATIVA AOS MENORES APRENDIZES: CABIMENTO OU NÃO

A Previdência Social se estriba no seguinte raciocínio, para instaurar procedimentos fiscais de exigência da contribuição social referentes aos menores aprendizes: o Decreto nº 94.338/87, regulamentador do disciplinado pelo Decreto-Lei nº 2.318/86 – este instituidor da isenção de encargos previdenciários destinados a gastos com menores aprendizes – foi revogado, em 10-5-91, pelo Decreto *sem número (sic)*, neste dia publicado, por força do que, obedecido o princípio da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, CF), a contribuição social, criada através da Lei nº 8.212/91, art. 22, inc. I (o qual prevê, como hipótese tributária, a remuneração paga aos empregados), passou a incidir sobre gastos com aqueles menores, encarados, então, como empregados.

A fim de se apurar ter sido cumprido ou não, em sua amplitude, o princípio constitucional da legalidade dos atos administrativos (art. 37, *caput*, CF), quando da prática das condutas fiscais daquele matiz, de rigor se apresenta que se proceda ao exame dos comandos normativos implicados com o caso vertente.

Por primeiro, de se observar que o benefício fiscal ou vantagem legal tributária denominada *isenção* deve decorrer sempre de lei (arts. 150, § 6º, CF e 176, CTN), desígnio cumprido quando da edição do Decreto-Lei nº 2.318/86, o qual, sem

consonância com o ordenamento constitucional da época (art. 55, inc. II, E.C. n° 1/69), podia versar sobre matéria tributária.

Regulamentando aquele diploma, foi aprovado o Decreto n° 94.338/87, cuja função, *ex vi* do estabelecido pelo art. 99, CTN, consiste em se adstringir ao conteúdo do texto do qual deriva, detalhando seu conteúdo.

Àquele tempo, tanto produziu seus efeitos, referido regramento de isenção, que a própria Administração lhe prestou observância, deixando de o fazer apenas a partir da revogação do referido Decreto e, ainda assim, não cobrando contribuição sobre o que antes se isentava, pelo decreto regulamentador em tela, senão com a instituição da contribuição social veiculada através da Lei n° 8.212/91, esta não prevendo, todavia, sobre a incidência de exação só tendo na base os gastos com menores aprendizes, porém, sim, a remuneração paga aos empregados.

De início, de se constatar ter procurado emprestar o Executivo à subtração do mundo jurídico de um decreto a força de eliminar uma isenção regularmente instituída por lei, texto este que não sofreu qualquer revogação.

Ora, em sede deste tema, é de mensagem límpida a Lei de Introdução ao Código Civil, art. 2°, § 1°, ao contemplar somente poder se verificar a revogação quando ocorrida: de modo expresso, por incompatibilidade com o normatizado anteriormente e por maior extensão da redação do texto posterior em relação ao anterior.

Como se extrai, não se sujeitou o Decreto-Lei n° 2.318/86, consagrador de isenção tributária, a qualquer modalidade de revogação, razão pela qual já se surpreende conduta ilegítima do Órgão Público em negar vigência a texto pertencente ao ordenamento jurídico pátrio hodierno.

Por outro lado, superior a todos os questionamentos afetos ao âmbito das leis e de atos infralegais, repousa o sobreprincípio constitucional da legalidade estrita dos tributos (art. 150, I, consectário lógico do previsto pelo art. 5°, *caput* e inc. II), o qual cumpre, no Estado Democrático de Direito, inaugurado a partir de

1988 (art. 1º, CF), papel de fator assecuratório da estabilidade das relações jurídicas tributárias verificadas em sociedade.

Deveras, mencionado dogma consagra a necessidade, inafastável e incontestável, de que somente se exija a prestação pecuniária denominada *tributo* (art. 3º, CTN) em decorrência de lei que assim o preveja, a qual ainda deve ser previamente publicada para, de regra, ser exigida ou ter força vinculante somente no exercício financeiro seguinte (ou noventa dias após) a sua publicação (arts. 150, III, *b* e 195, § 6º).

Logo, surpreende-se, *in casu*, a Administração buscando, com sua atividade fiscalista, tributar situação que se encontra sob o manto de isenção fixada por diploma jamais revogado do ordenamento jurídico, ímpeto arrecadatário que, até por força deste disciplinamento presente, não encontra previsão na lei instituidora do tributo contribuição social, este recaindo sobre a remuneração paga aos empregados (art. 22, inc. I, Lei nº 8.212/91).

À evidência, a teor das avenças pactuadas, a realização de convênio com entidade social, para recebimento de menores, em idade escolar, para serem utilizados em seus quadros em função educativa, de aprendizado, de preparo profissional, despe-se da onerosidade imanente a uma relação de emprego, eis que não se lhes retribui salário e a própria Previdência Social não reconhece tais atividades como passíveis de contagem como tempo de serviço, consoante circular 421-010/17, de 15-2-85, e Parecer EJ/MPAS nº 58/84.

Assim, incompatível a óptica adotada pelo Poder Público que, de um lado, não encara como sendo de tempo de serviço, em sede de relação de emprego, o vínculo dos menores aprendizes, e, de outro, tributa como relação empregatícia o enlace daqueles menores com as pessoas jurídicas conveniadas com as entidades filantrópicas que os encaminham e os mantêm.

Por notório, inexistente lei tributária a amparar a pretensão fiscalista de exigir a contribuição dos gastos efetuados pela empresa, quando do endereçamento de quantitativo às entidades que mantêm os aprendizes, pois presente isenção a respeito e

inadequável, por consequência, o comando inculcado pelo enfocado art. 22, o qual se reporta à remuneração paga a empregados, situações ou institutos (remuneração e empregado) incompatíveis com a figura e a relação inerentes aos menores aprendizes sob abordagem.

Portanto, a conduta administrativa atacada se louva em preceito normativo (Orientação Normativa nº 2/94, da Secretaria da Previdência Social) que, no contexto das fontes do Direito Tributário, situa-se em posição hierárquica inferior (art. 100, inc. I, CTN), como regra complementar da *legislação tributária*, esta, sim, consubstanciando-se no conjunto formado pelas leis, resoluções senatoriais, decretos, tratados e convenções internacionais (arts. 2º e 96 CTN), orientação aquela que se desgarrar e agride não apenas a regra vedatória de revogação de isenção senão por lei (ou ato de sua estatura, como o Decreto-Lei de então), contemplada constitucionalmente (art. 150, § 6º), mas, fundamentalmente, incompatibiliza-se, verticalmente (Hans Kelsen, *teoria piramidal das fontes do Direito*), com o sobreprincípio da estrita legalidade tributária, cuja posição, superior, impede seja cumprido o quanto previsto por aquela Orientação Normativa.

Via de consequência, patente a ilegitimidade da conduta administrativa, que se apóia em texto cujo teor se apresenta inafastadamente inconstitucional, lesando o patrimônio das contratantes de menores aprendizes e denotando desrespeito ao princípio da legalidade dos atos administrativos (art. 37, *caput*, CF).

Contudo, a pretendida declaração de abstenção do Executivo em atuar nos casos futuros afigura-se incabível, pois, em respeito ao postulado magno da legalidade dos atos administrativos (art. 37, *caput*), a superveniência, hipotética, de mudanças no ordenamento jurídico poderá determinar a conduta da Administração neste sentido, o que não poderia ser afastado por decisão judicial, lavrada no presente, proferida em certo contexto e à luz do panorama normativo então reinante.

Dessa forma, improcede tal intento.

Por fim, igualmente descabe, perante a Justiça Comum Federal, a declaração de inexistência de vínculo empregatício.

Com efeito, é límpido o Texto Constitucional, art. 109, inc. I, *in fine*, ao afastar da competência da Justiça Comum Federal a apreciação, processamento e julgamento de causas afetas à Justiça do Trabalho, esta, sim, incumbida, em tese, da prestação da tutela jurisdicional pertinente, no respeitante à aduzida *declaração de inexistência de relação empregatícia* (art. 114, *caput*, CF).

Assim, também sem suporte jurídico referido escopo, *ex vi legis*.

Em conclusão, por ausente lei a revogar a isenção existente e a instituir tributação específica, insubsistente resta a pretensão fiscal sob abordagem (contribuição social atinente aos menores aprendizes).