

CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS E O SALÁRIO-EDUCAÇÃO

SPECIAL CONTRIBUTIONS AND THE EDUCATIONAL SALARY

Adriano Fernandes Ferreira¹
Isabella Victória Aranha Ribeiro²
Regina Aquino Marques de Souza³

RESUMO: Atualmente, o Sistema Tributário Nacional integra as contribuições definidas na Constituição Federal de 1988. No entanto, até a vigência dessa Carta Magna, as contribuições não eram vistas pela jurisprudência e pela doutrina como espécie tributária, embora já tivessem grande repercussão na vida pública. Contudo, antes mesmo da atual Constituição, já se falava em salário-educação, instituído pela Lei n.º 4.440/1964, o qual devia ser pago pelas empresas vinculadas à Previdência Social e destinado para o custo do ensino primário dos filhos dos seus empregados em idade de escolarização obrigatória e para suplementar as despesas públicas com a educação elementar. Ao longo dos anos, o salário-educação passou por várias mudanças conceituais, legais e financeiras. Dessa forma, o presente artigo tem por fim discorrer brevemente sobre as características e evolução histórica do salário-educação, demonstrando sua intrínseca função social direcionada à melhoria do ensino. Para isso, em primeiro instante, serão analisados o Sistema Tributário Nacional e as espécies de tributos abarcadas na Constituição Federal de 1988, além da sua função fiscal e extrafiscal. Posteriormente, será destrinchado o conceito de contribuições especiais e contribuições sociais, para então adentrar no tema do salário-educação, demonstrando cronologicamente a abordagem das leis que o regiam.

1740

Palavras-Chave: Salário-educação. Ensino. Previdência Social. Contribuição social. Tributário.

ABSTRACT: Currently, the National Tax System integrates the contributions defined in the 1988 Federal Constitution. However, until the effectiveness of this Constitution, the contributions were not seen by jurisprudence and doctrine as a tax species, although they already had great repercussion in public life. However, even before the current Constitution, there was already talk of an educational allowance, established by Law No. 440/1964, which was to be paid by companies linked to Social Security and intended for the cost of primary education for their employees' children of compulsory schooling age and to supplement public spending on elementary education. Over the years, the educational allowance has undergone several conceptual, legal and financial changes. Thus, the purpose of this article is to briefly discuss the characteristics and historical evolution of the educational allowance, demonstrating its intrinsic social function aimed at improving education. To this end, we will first analyze the National Tax System and the types of taxes covered by the Federal Constitution of 1988, in addition to its tax and extrafiscal function. Subsequently, the concept of special contributions and social contributions will be unraveled, to then enter the subject of the educational salary, demonstrating chronologically the approach of the laws that governed it.

Keywords: Educational Salary. Education. Social Security. Social Contribution. Tributary.

¹ Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Amazonas – UFAM. Mestre em Direito pela Universidade Gama Filho. Doutor em Ciências Jurídicas pela Universidade Castilha la Mancha. Pós-doutor em Direito pela Universidade de Santiago de Compostela.

² Graduanda em Direito pela UFAM. Participante do Grupo de Pesquisa em Direitos Humanos e Fundamentais e Políticas Públicas.

³ Graduanda em Direito pela UFAM. Participante do Grupo de Pesquisa em Direitos Humanos e Fundamentais e Políticas Públicas.

RESUMEN: Actualmente, el Sistema Tributario Nacional integra las contribuciones definidas en la Constitución Federal de 1988. Sin embargo, hasta la vigencia de esta Carta Magna, las contribuciones no eran vistas por la jurisprudencia y la doctrina como una especie de impuesto, aunque ya tenían gran repercusión en la vida pública. Sin embargo, incluso antes de la actual Constitución, ya se hablaba del salario educativo, instituido por la Ley 440/1964, que debía ser pagado por las empresas vinculadas a la Seguridad Social y destinado al coste de la educación primaria de los hijos de sus empleados en edad de escolarización obligatoria y a complementar los gastos públicos con la educación elemental. A lo largo de los años, el subsidio educativo ha sufrido varios cambios conceptuales, jurídicos y financieros. Así, este artículo pretende discutir brevemente las características y la evolución histórica del salario-educación, demostrando su función social intrínseca dirigida a la mejora de la educación. Para ello, en un primer momento, se analizará el Sistema Tributario Nacional y los tipos de impuestos contemplados en la Constitución Federal de 1988, además de su función tributaria y extrafiscal. Posteriormente, se desentrañará el concepto de contribuciones especiales y contribuciones sociales, para luego entrar en el tema del salario educativo, demostrando cronológicamente el planteamiento de las leyes que lo regían.

Palabras clave: Subsidio de educación. La educación. La Seguridad Social. Contribución social. Tributario.

I. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO

A Constituição Federal de 1988 encarna postura elementar na história do Direito brasileiro, principalmente no que tange aos direitos e garantias essenciais ao ser humano. Não à toa seu artigo 3º elenca como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e marginalização, redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem qualquer forma de discriminação⁴.

Para atingir esses objetivos, o ordenamento pátrio se utiliza de diversos mecanismos, entre eles, a atividade tributária, reconhecida como um importante instrumento de intervenção estatal nas ordens econômica e social, tendo em vista seu caráter natural de produzir mudanças nas relações econômicas, em maior ou menor escala, intencional ou não intencionalmente⁵.

Na Constituição Federal, os tributos figuram como meios para a obtenção de recursos por parte dos entes políticos. Não obstante, a tributação predomina como principal fonte de receita do Estado, podendo se falar até mesmo em um Estado fiscal ou em um Estado tributário, compreendido como “o Estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”⁶.

Daí a importância em se falar de Sistema Tributário Nacional. Carneiro conceitua o Sistema Tributário Nacional como um conjunto harmônico, interdependente, lógico e coerente de normas tributárias, que visa implementar uma tributação uniforme para todo o território brasileiro, respeitando o pacto federativo e fornecendo receita para todos os entes que compõem a República Federativa⁷. O autor destrincha ainda o termo da seguinte maneira:

⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 23 jun 2021.

⁵ SILVA, Nayara Crispim da Silva. **O ICMS como instrumento de indução ao consumo sustentável**. 2018. 145 p. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020

⁷ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 353.

Pela expressão Sistema temos a ideia de unidade, de um conjunto harmônico, de um todo interligado. Tributário porque esse sistema está relacionado aos tributos, conforme se verifica através da interpretação sistemática dos arts. 145, 148 e 149, todos da CRFB. Por fim, Nacional, pois em função do pacto federativo o sistema se refere à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, conforme o previsto nos arts. 1º, 18 e 60 da CRFB.⁸

Nesse sentido, Ricardo Torres demonstra que as principais características do Sistema Tributário Nacional são a racionalidade econômica e a facilidade de fiscalização e arrecadação. A primeira consiste no ajustamento a diferentes substratos econômicos para evitar as superposições de incidência sobre fatos econômicos idênticos. Já a segunda característica visa minimizar os custos da cobrança.⁹

A partir do Sistema Tributário Nacional, nasce o Código Tributário Nacional que, em seu artigo 3º, define como tributo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”¹⁰

O tributo, noção nuclear do Direito Constitucional Tributário, é a categoria básica sobre a qual se edificam os sistemas constitucionais tributários (do nacional ao federado e ao internacional)¹¹ e a partir da qual se formam as diferenças para com as figuras próximas do preço público e da multa, integrantes do fenômeno da quase- fiscalidade, e das contribuições econômicas e sociais, nos ordenamentos que cuidam da extrafiscalidade e da parafiscalidade.¹¹

Fábio Canazaro¹² diz que, além de ser devido à entidade de direito público, o tributo tem por fim a promoção dos direitos fundamentais, seja por meio da geração de receita pública ou conduzindo uma orientação socioeconômica dos cidadãos, atendendo, dessa forma, os princípios e objetivos constitucionais.

Nesse sentido, os tributos podem ser divididos conceitualmente em fiscais e extrafiscais, de acordo com sua finalidade sumária. Ressalta-se, porém, que ambas as naturezas podem estar presentes em um único tributo, conforme Alfredo Augusto Becker explica:

[...] na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre – agora de um modo consciente e desejado – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico.¹³

Segundo Cláudio Carneiro, “os tributos fiscais são aqueles cuja finalidade é a mera arrecadação de receita, sem qualquer prestação recíproca por parte do Estado”.¹⁴ Por outro

⁸ Ibidem.

⁹ TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume IV: os tributos na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 4.

¹⁰ BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172_compilado.htm>. Acesso em: 30 de abril de 2021

¹¹ TORRES, R. op. cit., p. 15

¹² CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 46.

¹³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 633.

¹⁴ CARNEIRO, op. cit., p. 252.

lado, os tributos extrafiscais são aqueles que, apesar de produzir receita, não visam em primeira instância a arrecadação financeira, mas sim a produção ou reprovação de um comportamento social.

Dessa forma, a extrafiscalidade “corresponde à outra maneira pela qual os tributos atendem ao Estado para concretização dos objetivos constitucionais”¹⁵, isto é, o ente público, através da prestação pecuniária, induz os indivíduos a reduzirem atos danosos à sociedade e estimula a adotarem condutas condizentes com a Constituição, mas sempre mantendo a liberdade do cidadão de escolher qual atitude tomar.

Hodiernamente, a extrafiscalidade, ou seja, o tributo utilizado para interferir no comportamento dos indivíduos através de incentivos fiscais ou desestímulos a determinadas práticas que o Estado entende não serem satisfatórias ou mesmo que sejam desinteressantes, vem sendo muito usada pela Administração Pública, condicionando o comportamento da sociedade, concedendo isenções, atribuindo alíquotas zero, ou, por outro lado, provocando um desestímulo, como, por exemplo, a tributação mais pesada sobre determinadas atividades, com o objetivo de minimizá-las ou até mesmo de evitá-las, de modo que haja sua redução, já que não são convenientes para o Estado.¹⁶

Além da divisão quanto a sua função, os tributos podem ser divididos quanto a sua classificação, com base na teoria quinquipartite. Embora o artigo 5º do Código Tributário Nacional só mencione os impostos, taxas e contribuições de melhoria como tributos, “são cinco as espécies tributárias estabelecidas pela Constituição: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e a contribuição especial.”¹⁷

Paulsen afirma que, atualmente, pode-se afirmar plenamente que as contribuições e os empréstimos compulsórios constituem espécies tributárias autônomas, não cabendo na definição de simples impostos com destinação ou impostos restituíveis, como era previsto antes da Constituição de 1988.¹⁸

Dentre essas categorias, o presente trabalho irá se debruçar sobre as contribuições especiais, sobretudo as sociais e no que tange ao financiamento e manutenção do ensino através do salário-educação.

1.1 As contribuições especiais

Atualmente, as contribuições especiais integram o sistema tributário porque assim define a Constituição Federal vigente. Porém, até a Constituição de 1967, essas categorias não eram vistas pela jurisprudência e pela doutrina como espécie tributária, isto porque haviam sido afastadas do sistema tributário pela Emenda Constitucional nº 07/77¹⁹. Na verdade, embora as contribuições especiais tivessem grande repercussão na própria vida nacional, as Constituições de 34, 37, 46 e 67 não cogitaram expressamente esse grupo, mas, ao versarem sobre a previdência social, comumente a elas se referiam.²⁰ Com a promulgação da Constituição de 1988, as contribuições foram inseridas no capítulo I, do

¹⁵ SILVA, op. cit., p. 20.

¹⁶ CARNEIRO, op. cit., p. 253.

¹⁷ PAULSEN, op. cit. p. 67

¹⁸ Ibidem.

¹⁹ PIMENTA, Paulo. O modelo constitucional atual das contribuições especiais. *Revista Jurídica Luso- Brasileira*. Ano 5 (2019), nº 4. p. 1383-1402, 2019, p. 1387.

²⁰ MAYA, Rômulo. As contribuições especiais na Constituição de 1988. *Revista da Faculdade de Direito UFRGS*, Porto Alegre, 10: 157-160, jul. 1994, p. 157.

Título VI, referente ao “Sistema Tributário Nacional”, alterando a perspectiva de estudo desde então, principalmente ao dispor sobre as contribuições sociais em seu artigo 149.

Dessa forma, o gênero “contribuições” passou oficialmente a abranger diversas espécies tributárias, que, da sua arrecadação, visam financiar gastos públicos específicos. Possuem, portanto, finalidade específica vinculada ao fato gerador que, por sua vez, a qualifica juridicamente como tributo, integra a sua estrutura e justifica sua existência e sua cobrança.²¹

Nesse sentido, Ricardo Torres²² defende que as contribuições apresentam dois elementos em permanente interação que da sua ausência resultaria em descaracterização do tributo, quais sejam: a atividade estatal destinada aos interesses de determinado grupo e a vantagem individual auferida. O primeiro elemento deve ser prestado de forma uti universi, isto é, não pode considerar o interesse ou vontade do indivíduo e deve ser indivisível. Já o segundo elemento deve se dar de modo presente e imediato nas contribuições de melhoria, mas pode ser futura e aleatória nas demais contribuições²³.

Segundo Leandro Paulsen²⁴, essa característica essencial de custeio dentre os integrantes do grupo a que se refere a atividade estatal denomina-se referibilidade. Esse aspecto não pressupõe benefício para o contribuinte, mas o relaciona com a atividade estatal na medida em que compõe determinado grupo, de forma que o contribuinte deve integrar o grupo a que a contribuição se destina, isto é, deve ser identificável dentre as pessoas às quais a atividade estatal diz respeito.

Outra característica das contribuições é sua destinação constitucional. A Carta Magna define em seu artigo 129, §4º, que “a lei definirá hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez”, ou seja, a forma como a atividade estatal será aplicada e como a vantagem individual será auferida deve constar previamente em lei. “Com isso, o constituinte retirou do legislador orçamentário a disponibilidade sobre tais receitas, de modo a impedir quaisquer desvios, tornando-o, igualmente quanto a essas receitas e despesas, totalmente “vinculante” ou “obrigatória””.²⁵

As contribuições, na sua maioria, são afetadas pela “parafiscalidade”, daí a importância da sua demarcação. Vale lembrar que as contribuições surgem com a parafiscalidade, como destaque de orçamento reservado a pessoa legalmente responsável pela exigibilidade e cobrança do tributo, na condição de sujeito ativo da relação tributária. Por essa vinculação a grupo específico, beneficiado por gastos públicos específicos e divisíveis, fora vista como taxa especial, depois como imposto especial, para, em seguida, ser assumida como espécie autônoma, na modalidade de “contribuição especial”.²⁶

Essa destinação previamente concebida é essencial para compreender a finalidade a que se destina determinada contribuição. Marco Aurélio Greco expõe que a assunção pelo Estado de um papel intervencionista provocou o nascimento das contribuições, cuja preocupação não é tanto com os fatos geradores, mas predominantemente com as finalidades buscadas próprias do Estado Social, sejam estas de caráter social, de intervenção no domínio econômico ou qualquer outra categoria.²⁷

²¹ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 118.

²² TORRES, R.. op. cit., p. 467.

²³ Ibidem, p. 468.

²⁴ PAULSEN, op. cit., p. 81

²⁵ TORRES, Heleno. **Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 230-231.

²⁶ Ibidem, p. 230.

²⁷ Greco, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura sui generis**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 124.

A finalidade, como pensávamos, significa que as contribuições em estudo devem ser criadas para instrumentar a atuação nas áreas expressamente indicadas no art.149 e 195, o que não implica necessariamente que a exação terá por escopo custear a atividade da União em tais setores. A finalidade nem sempre se confunde com o objetivo financeiro de custeio, posto que a exação também pode ser utilizada para outros fins, tais como, por exemplo, estimular, ou desestimular a prática de comportamentos.²⁸

Além disso, as contribuições devem atender aos princípios da legalidade, da anterioridade e da isonomia. O artigo 149 da Constituição Federal²⁹ define que a instituição das contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas compete exclusivamente à União e, obrigatoriamente, devem observar os artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º.

Por sua vez, o art. 150 estabelece que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”³⁰, referindo-se, portanto, ao princípio da legalidade. Com base nesse princípio, a lei que institui o tributo deve ser completa, definindo todos os elementos e aspectos necessários para que se possa identificar os elementos que permitem a exigência do tributo.

O inciso III do mesmo artigo trata da proibição de cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência ou no mesmo exercício financeiro da lei que os instituíram ou aumentaram, ou ainda antes de decorridos noventa dias da data de publicação da lei. Assim, o artigo 150 aborda o princípio da anterioridade, ou mais especificamente o princípio da anterioridade nonagesimal ou mitigada, referente ao prazo mínimo de noventa dias da data de publicação da lei para ser permitida a cobrança devida do tributo.

Quanto ao princípio da isonomia, Ricardo Lobo Torres³¹ afirma que todas as contribuições a observam, tendo em vista que “nelas há a igualdade de tratamento entre todos os participantes do grupo beneficiado pela contraprestação estatal indivisível, do mesmo modo que se afirma a desigualdade nas vantagens especiais que vão determinar a desigual prestação tributária”.

O artigo 149 faz referência ainda ao art.146, III, que discorre sobre a aptidão de lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente se referente a definição de tributos e de suas espécies, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Dessa forma, as leis complementares presentes ou futuras são plenamente capazes de produzir efeito e versar sobre as contribuições especiais, desde que não contrariem suas características basilares.

As contribuições especiais contidas expressamente na Constituição podem ser divididas em contribuição de iluminação pública, contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições sociais.

Essas últimas se dividem em contribuições sociais gerais, que financiam áreas sociais como a educação básica (salário-educação), os programas de alimentação e assistência à saúde, o seguro-desemprego etc; contribuições típicas, que regem sobre a seguridade social,

²⁸ PIMENTA, op. cit. p. 1389.

²⁹ BRASIL. [Constituição (1988)], op. cit.

³⁰ BRASIL. [Constituição (1988)], op. cit.

³¹ TORRES, R. op. cit. p. 479.

incluindo, de acordo com o art. 194 da CF de 1988, a saúde, a previdência e a assistência social; e as contribuições sociais residuais, em que a Constituição autoriza, em seu art. 195, §4º, que a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social.³²

No grupo das contribuições sociais gerais, que derivam genericamente do art. 149 da Constituição Federal, além de outros dispositivos constitucionais específicos, não possuem como destinação o financiamento da seguridade social, mas sim outras atividades sociais estatais. São elas as Contribuições Sociais incidentes sobre os depósitos do FGTS em caso de despedida sem justa causa e sobre a remuneração devida (Lei Complementar no 110/2001), que se incorporam ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (para financiar o pagamento dos expurgos inflacionários); a Contribuição ao Salário-Educação (art. 221, § 5º, CF/88) que é devida pelas empresas e destinada a financiar adicionalmente a educação básica pública; e as contribuições ao Sistema “S” (art. 240, CF/88), que embora sejam tradicionalmente classificadas como contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, vêm sendo consideradas como contribuições sociais gerais pelo STF.³³

Ricardo Torres diz que “a contribuição social se subsume no conceito genérico de contribuições especiais. É a contraprestação devida pela assistência prestada pelo Estado a determinado grupo da sociedade, de que decorra benefício especial para o cidadão que dele participa.”³⁴. As Contribuições Sociais em sentido estrito objetivam custear os gastos públicos com o atendimento de medidas voltadas à ordem social e aos direitos sociais previstos no art. 6º da CRFB, tais como a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados, de forma que todas as despesas relacionadas aos direitos e ordem social podem ser custeados pelas contribuições sociais.³⁵

1746

Quanto a essa arrecadação de recursos, Marcus Abraham afirma que “as contribuições sociais, também de competência exclusiva da União, são hoje uma de suas principais fontes de receitas públicas. Trata-se de tributo contraprestacional, de finalidade afetada e destinada à atuação do Estado no campo social”³⁶, e assim como as contribuições especiais em sentido estrito, a atividade estatal deve ser dirigida de forma *uti universi* ao grupo específico almejado pela contribuição e deve haver o benefício individual do sujeito.³⁷

O fato gerador das contribuições sociais, assim como o das contribuições especiais, é similar ao dos impostos, devido a suas construções dentro do mesmo esquema de validação normativa condicional, aperfeiçoando-se tão logo ocorra na realidade o fato previsto hipoteticamente na regra de incidência, sem levar em consequência qualquer manifestação de vontade do contribuinte.³⁸

Além desses aspectos mencionados, Cláudio Carneiro menciona outras características comuns às contribuições sociais:

³² ABRAHAM, op. cit. p. 124-125.

³³ Ibidem, p. 125.

³⁴ TORRES, R. op. cit. p. 517.

³⁵ CARNEIRO, op. cit. p. 337.

³⁶ ABRAHAM, op. cit. p. 124.

³⁷ TORRES, R. op. cit. p. 517.

³⁸ Ibidem, p. 525.

São pautadas em algumas características: a) observam o princípio da universalidade; b) sujeitam-se à anterioridade nonagesimal ou mitigada, ou seja, submetem-se a cobrança após 90 dias após a data da publicação, conforme veremos em item próprio mais adiante; c) é concedida imunidade às entidades beneficentes de assistência social (art. 195, § 7º). Ressalte-se que adotamos o entendimento de que a expressão “isenção” continua, na Constituição, a ter natureza de imunidade; d) competência exclusiva da União. Há, contudo, uma exceção, conforme dispõe o art. 149, § 1º.³⁹

Dessa forma, fica perceptível a preocupação do legislador ao versar sobre as contribuições sociais: devem atender às necessidades sociais de determinado grupo a fim de defender e garantir o Estado Democrático de Direito e a dignidade humana. No Estado Democrático de Direito, o tributo possui a função social de promover o desenvolvimento econômico, não apenas como levantamento de riquezas e poder aquisitivo, mas como um mecanismo propulsor das liberdades políticas, das facilidades econômicas, das oportunidades sociais, das garantias de transparência e da segurança protetora.⁴⁰

Essa característica é muito evidente em todas as contribuições, mas sem dúvidas podemos citar o salário-educação que, através da arrecadação de recursos incidente no total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, serve de fonte complementar para o financiamento de projetos na educação pública e no fornecimento de alimentação nas escolas, atendendo ao disposto no artigo 6º da Constituição.

2. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO

1747

A Constituição Federal de 1946 restabeleceu a vinculação de recursos - abandonada pela constituição anterior - discutindo duas principais propostas de fonte de financiamento: a criação de um imposto específico para o custeio da educação e a destinação de recursos para sua realização.⁴¹ Ao dispor sobre a educação e a cultura, essa constituinte também definiu em seu artigo 168, inciso III que as empresas industriais, comerciais e agrícolas com mais de cem empregados seriam obrigadas a manter ensino primário gratuito para os seus servidores e os filhos destes.⁴²

“Como ao longo de quase duas décadas de vigência esse dispositivo constitucional não havia sido cumprido, a melhor alternativa encontrada foi a criação de um tributo”.⁴³ Dessa forma, surgiu a Lei n.º 4.440 de 27 de outubro de 1964, instituindo o salário-educação a ser pago pelas empresas vinculadas à Previdência Social e destinado para o custo do

³⁹ CARNEIRO, op. cit. p. 344.

⁴⁰ PAMPLONA, Karla. Contribuição Parafiscal como instrumento de política fiscal em prol dos Direitos Humanos. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/XIVCongresso/198.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2021. p. 4.

⁴¹ SOARES, Rúbem. O financiamento da educação pública nas Constituições Brasileiras. In: RANIERI, Nina; ALVES, Angela (org). Direito à educação e direitos na educação em perspectiva interdisciplinar. São Paulo: Cátedra UNESCO de Direito à Educação/Universidade de São Paulo (USP), 2018. p. 65.

⁴² BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 3, jun de 2021.

⁴³ OLIVEIRA, Rosimar; DE SOUSA, Bartolomeu. O SALÁRIO-EDUCAÇÃO EM TRÊS DIMENSÕES: DISTRIBUIÇÃO, PLANEJAMENTO E GASTO. *Revista Pesquisa e Debate em Educação*, v. 9, n. 2, 2020. p. 694.

ensino primário dos filhos dos seus empregados em idade de escolarização obrigatória e para suplementar as despesas públicas com a educação elementar.⁴⁴

Além disso, o art. 4, § 1º da referida lei define que a aplicação desses recursos deveria ocorrer de acordo com os planos estabelecidos pelos Conselhos Estaduais de Educação, quando destinados aos Estados e ao Distrito Federal, e em conformidade com os critérios fixados pelo Conselho Federal de Educação, quando destinados aos Territórios.⁴⁵ A lei estabeleceu ainda que o percentual cobrado para as contribuições pagas pelas empresas seria de 2% sobre o salário mínimo.

Contudo, em 8 de março de 1966, o Decreto n.º 57.902 alterou o percentual e a base de cálculo do salário-educação. Conforme o Artigo 3.º dessa norma, as contribuições previdenciárias integram uma taxa única de 28% incidente mensalmente sobre o salário de contribuição, sendo o percentual do salário-educação de 1,4%, ficando atrás apenas da contribuição geral de previdência (8%), do salário-família (4,3%) e do Serviço Social da Indústria ou do Comércio (2%).⁴⁶

Posteriormente, a alíquota de 1,4% foi elevada para 2,5% sobre a folha de pagamento, através do Decreto-lei 1.422, de outubro de 1975, regulamentado em dezembro de 1975 pelo Decreto 79.624⁴⁷. O decreto 1.422/75 determinou ainda em seu artigo 2º que o montante da arrecadação do salário-educação deveria ser creditado pelo Banco do Brasil S/A, com a divisão de 2/3 em favor dos programas de ensino de 1º Grau, regular e supletivo, no respectivo Estado, Território ou Distrito Federal e 1/3 em favor do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação⁴⁸. Este último deveria aplicar o valor em programas de iniciativa própria do Ministério da Educação e Cultura relacionados ao ensino de 1º Grau e na concessão de auxílios, por meio de convênios, que tem por fim corrigir as diferenças regionais de desenvolvimento socioeconômico.

Os mecanismos de distribuição de bolsas de estudos e indenizações de despesas com escolarização em estabelecimentos privados pelo Decreto 1422/75 constituíram o que mais tarde veio a ser conhecido como Sistema de Manutenção de Ensino — SME. Através desses mecanismos, estimula-se o crescimento dos subsídios carreados para os negócios da educação, diminuindo ainda mais as verbas da escola pública.”⁴⁹

Segundo Velloso⁵⁰, o SME chegou a arrecadar 208,5 bilhões de cruzeiros com o salário- educação e financiou 70% das vagas da rede privada em 1981. Entretanto, a Lei 9.424, de 24 de dezembro de 1996, responsável por regulamentar o FUNDEF, extinguiu a

⁴⁴ BRASIL. Presidência da República. **Lei n.º 4.440, de 27 de outubro de 1964**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_o. Acesso em: 17 jun. 2021.

⁴⁵ Ibidem.

⁴⁶ BRASIL. Presidente da República. **Decreto n.º 57.902, de 2 de março de 1966**. Regulamenta o artigo 35 da Lei n.º 4.863, de 29 de novembro de 1965 [...]. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-57902-2-marco-1966-398601-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 17, jun. 2021.

⁴⁷ CORTES, Bianca. Financiamento na Educação: Salário-Educação e suas dimensões privatizantes. **Cadernos de Saúde Pública**, RJ, 5 (4), p. 408-423, out/dez, 1989, p. 415.

⁴⁸ BRASIL. Presidência da República. **Decreto – Lei n.º 1.422, de 23 de outubro de 1975**. Dispõe sobre o salário- educação. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1422.htm#art6. Acesso em 17, jun. 2021.

⁴⁹ CORTES, op. cit. p. 418-419.

⁵⁰ VELLOSO, Jacques. Política educacional e recursos para o ensino: o salário-educação e a Universidade Federal. **Cadernos de Pesquisa**, São Paulo, n. 61, 1987, p. 8-9.

possibilidade de continuação do traço privatizante do salário-educação, impossibilitando o financiamento pelas empresas de novas bolsas com os recursos do salário-educação.⁵¹

O Artigo 15 da Lei 9.424/96, referindo-se ao artigo 212, §5º da Constituição Federal de 1988, estipula que o salário-educação é calculado com base na alíquota de 2,5% sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados. Após a arrecadação, essa contribuição deve ter 1% deduzido em favor do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, calculado sobre o valor por ele arrecadado e, posteriormente, distribuído 90% do montante para a quota Estadual e Municipal e para a quota Federal.⁵²

A primeira quota deve comportar dois terços dos recursos, e deve ser creditada mensal e automaticamente em favor das Secretarias de Educação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para financiamento de programas, projetos e ações do ensino fundamental. Já a segunda quota (Federal) corresponde a um terço do montante de recursos e será destinada ao FNDE para ser aplicada no financiamento de programas e projetos voltados para a universalização do ensino fundamental.

Até esse ponto, os municípios continuavam de fora do recebimento direto dos recursos do Salário-Educação, embora o terço dos recursos destinado ao FNDE também fosse aplicado em ações que chegavam aos municípios, tais como construção, reforma de escolas, material escolar, planejamento e programas de aperfeiçoamento pedagógico de professores.⁵³

Esse cenário vem a mudar com a Lei n.º 9.766, de 18 de dezembro de 1998, ao definir em seu artigo 2º que as quotas Estaduais e Municipais do Salário-Educação devem ser integralmente redistribuídas entre o Estado e seus Municípios, obedecendo a proporcionalidade do número de alunos matriculados no ensino fundamental nas respectivas redes de ensino. Por outro lado, “as contas específicas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à movimentação das quotas do Salário-Educação serão abertas pelo FNDE e mantidas, a critério do respectivo ente federado, em instituição financeira oficial”.⁵⁴

Um passo importante nesse processo foi dado com a aprovação e sanção da Lei n.º 9.766, que determinou que a quota estadual do Salário-Educação deveria ser redistribuída entre o Estado e os respectivos municípios, conforme critérios estabelecidos em lei estadual. Em que pese a existência desse preceito legal, até 2001, somente 14 estados da federação haviam regulamentado a transferência dos recursos do Salário-Educação para os municípios em legislação própria.”⁵⁵

Outro grande avanço dessa lei para o direito à educação está contido no artigo 8º, que permite a aplicação dos recursos do Salário-Educação na educação especial, desde que vinculada ao ensino fundamental público. Entretanto, Marcia Souza e Rosângela Prieto⁵⁶

⁵¹ DAVIES, Nicholas. O financiamento da Educação Estatal no Brasil: novos ou velhos desafios? **Revista Educação Online PUC-Rio** n.º 10, p. 31-63, 2012. Disponível em http://www.maxwell.lambda.ele.pucRio.br/rev_edu_online.php?strSecao=inputo. Acesso em: 15, jun. 2021, p. 55.

⁵² BRASIL. Presidente da República. **Lei n.º 9.424, de 24 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e da Valorização do Magistério, na forma prevista no art. 60, §7º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9424.htm. Acesso em: 16, jun. 2021.

⁵³ OLIVEIRA, Rosimar; DE SOUSA, Bartolomeu. O SALÁRIO-EDUCAÇÃO EM TRÊS DIMENSÕES: DISTRIBUIÇÃO, PLANEJAMENTO E GASTO. **Revista Pesquisa e Debate em Educação**, v. 9, n. 2, 2020, p. 697.

⁵⁴ BRASIL. Constituição Federal 1998. op. cit.

⁵⁵ OLIVEIRA; DE SOUZA. op. cit., p. 697

⁵⁶ SOUZA, Marcia; PRIETO, Rosângela. Política de Financiamento da Educação Especial no Estado de São Paulo e a relação público-privado: em foco o salário-educação. **REPI – Revista Educação, Pesquisa e Inclusão**, Boa Vista, v. 1, n. 1 (especial), p. 85-103, 2020, p. 91.

demonstram que os valores correspondentes às matrículas da educação especial e de outras modalidades de ensino não são discriminados. Na verdade, compõem o montante e entram como receitas para os órgãos de educação estaduais e municipais, de forma que o repasse do salário-educação é aplicado em programas e ações em prol da educação básica em geral e não necessariamente em ações delimitadas para a educação especial.

O MEC e o FNDE repassam as quotas estaduais e municipais anuais do salário-educação pelo número total de matrículas na educação básica nas redes públicas e a arrecadação nas unidades federadas, em atendimento à legislação. Apesar de no início de cada ano apresentarem um demonstrativo com as estimativas dos valores a serem repassados discriminando as matrículas por etapas e modalidades de ensino, quando do repasse, esses estão agregados, sendo que o ente federado tem somente a obrigação de usar as verbas para os fins de realizar planos e programas na educação básica. O que não garante que o valor correspondente às matrículas na educação especial seja aplicado em ações para o incremento dessa modalidade de ensino.⁵⁷

Contudo, as Lei n.º 9.424/96 e n.º 9.766/98 ainda não haviam especificado a destinação dos 10% remanescentes após realizada a distribuição de 90% do montante para as quotas Federal e Estadual e Municipal. Essa dúvida foi oficialmente sanada pelo artigo 9º, §4º do Decreto n.º 6.003, de 28 de dezembro de 2006, a no estipular que “os dez por cento restantes do montante da arrecadação do salário-educação serão aplicados pelo FNDE em programas, projetos e ações voltadas para a universalização da educação básica, nos termos do § 50 do art. 212 da Constituição”.⁵⁸

2.1 O salário-educação à luz da visão jurisprudencial

O salário-educação, desde suas origens, foi motivo de muitas controvérsias, seja em razão da sua base de cálculo, da sua definição como tributo ou das leis que o definem. Assim, a análise jurisprudencial é de relevância significativa nesse cenário para solucionar as dúvidas e servir de fonte do direito.

Uma das dúvidas recorrentes a respeito do salário-educação é a (in)constitucionalidade da Lei n.º 9.424/96, principalmente em função de seu art. 15, por definir que o salário-educação será calculado com base na alíquota de 2,5% sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e com sua arrecadação deduzida em 1% para o Instituto Nacional de Seguridade Social, com o restante de 90% repartido em 1/3 para a Quota Federal e 2/3 Quota Estadual e Municipal.

Assim, logo após a entrada em vigor da lei n.º 9.424, as empresas passaram a suscitar a inconstitucionalidade do artigo 15 e seus parágrafos, com o objetivo de não recolher o salário- educação.⁵⁹ Essas ações geraram diversos processos questionando a

⁵⁷ Ibidem, p. 98.

⁵⁸ BRASIL. Presidência da República. **Decreto n.º 6.003 de 28 de dezembro de 2006**. Regulamenta a arrecadação, a fiscalização e a cobrança da contribuição social do salário-educação, a que se referem o art. 212, § 50, da Constituição, e as Leis n.os 9.424, de 24 de dezembro de 1996, e 9.766, de 18 de dezembro de 1998, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D6003.htm. >. Acesso em: 18, jun. 2021.

2021.

⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADC n.º 3**. Ação Declaratória de Constitucionalidade do art. 15, Lei 9.424/96. Relator Min. Nelson Jobim. Requerente Procurador-Geral da República. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=882>>. Acesso em 26, jun. 2021, p. 9.

validade do referido artigo, resultando na Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 3 em sede do Supremo Tribunal Federal, onde foi decidido:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 15, LEI 9.424/96, SALÁRIO-EDUCAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PARA O FUNDO DE MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL. E DE VALORIZAÇÃO DO MAGISTÉRIO. DECISÕES JUDICIAIS CONTROVERTIDAS. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL. FORMAL: LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE. NATUREZA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. §5º, DO ART. 212 DA CF QUE REMETE SÓ À LEI, PROCESSO LEGISLATIVO. EMENDA DE REDAÇÃO PELO SENADO. EMENDA QUE NÃO ALTEROU A PROPOSIÇÃO JURÍDICA. FOLHA DE SALÁRIOS - REMUNERAÇÃO. CONCEITOS. PRECEDENTES. QUESTÃO INTERNA CORPORIS DO PODER LEGISLATIVO. CABIMENTO DA ANÁLISE PELO TRIBUNAL. EM FACE DA NATUREZA CONSTITUCIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL: BASE DE CÁLCULO. VEDAÇÃO DO ART. 154, I DA CF QUE NÃO ATINGE ESTA CONTRIBUIÇÃO, SOMENTE IMPOSTOS. NÃO SE TRATA DE OUTRA FONTE PARA A SEGURIDADE SOCIAL. IMPRECISÃO QUANTO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. A CF QUANTO AO SALÁRIO-EDUCAÇÃO DEFINE A FINALIDADE: FINANCIAMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL E O SUJEITO PASSIVO DA CONTRIBUIÇÃO: AS EMPRESAS. NÃO RESTA DÚVIDA. CONSTITUCIONALIDADE DA LEI AMPLAMENTE DEMONSTRADA. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE QUE SE JULGA PROCEDENTE, COM EFEITOS EX TUNC

1751

Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou procedente a ação e declarou a constitucionalidade, com força vinculante, com eficácia erga omnes e com efeito ex tunc, do art. 15, § 1º, incisos I e II, e § 3º da Lei nº 9.424, de 24/12/1996, vencidos, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que declarava a inconstitucionalidade do caput do art. 15, e o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, que declarava a inconstitucionalidade, no caput do art. 15, da expressão “a qualquer título”. Votou o Presidente. Plenário, 02.12.99.⁶⁰

Dentre outras polêmicas, Carneiro afirma que “inicialmente, a Corte Suprema identificou o salário-educação como contribuição especial sui generis não tributária. Posteriormente, entendeu de forma diversa, reconhecendo a natureza tributária do salário-educação.”⁶¹

Nesse sentido, pode-se citar o Recurso Extraordinário 290.079-6/SC, de 17 de outubro de 2001, onde se discute a inconstitucionalidade, em face da Emenda Constitucional 01/69, vigente quando da edição do Decreto-Lei n.º 1.422/75, por ofensa ao princípio da estrita legalidade tributária e ao princípio da vedação da delegação de poderes.⁶² (RE 29079, p. 1021).

Nesse recurso, concluiu-se que a Constituição de 88 acolheu o salário-educação e lhe conferiu caráter tributário, por enquadrá-la no artigo 149 junto com as demais

⁶⁰ Ibidem.

⁶¹ CARNEIRO, op. cit. p. 345.

⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 29.079**. Segunda Turma. Relator Min. Lafayette de Andrada. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14500522/recurso-extraordinario-re-29079/inteiro-teor-102951848>>. Acesso em: 26, jun. 2021.

contribuições sociais, mas manteve a mesma estrutura normativa do Decreto-Lei n.º 1.422, não reconhecendo, por fim, o recurso.

Quanto a esse decreto, Roberto Torres⁶³ demonstra que, após o acolhimento da Constituição Federal de 1988, ainda restaram dúvidas a respeito da possibilidade da sobrevivência de seu disposto com referência à delegação legislativa. A doutrina majoritária defendia a inconstitucionalidade em razão do princípio da legalidade estrita. O STF, entretanto, entendeu haver compatibilidade com a CF 88 e admitiu a constitucionalidade até 31 de dezembro de 1995, como pode ser visto no julgado:

Agr. no RE nº 268.958- 1, Ac. da 2ª T., de 13.11 .2001, Rel. Min. Néri da Silveira, DJU de 19.12.2001 : "Recurso extraordinário. 2. Salário-educação. Natureza jurídica tributária, nos termos da Constituição de 1988. Disciplina anterior mantida. 3. Fixação válida da alíquota, por meio de ato do Poder Executivo, em face da Emenda Constitucional 1/1969, com base no § 2º do art. 1º do Decreto-Lei 1.422/1975, em que se observa técnica de delegação legislativa adotada diante da variação do custo do ensino fundamental. 4. Art. 212, § 5º, da Constituição de 1988. Recepção da contribuição na forma do julgamento do RE 290.079 pelo Pleno, o STF divulgou a seguinte notícia: "O Ministro Carlos Velloso, que compartilha a visão da maioria dos ministros, explicou que não se podia interpretar o Decreto-Lei 1.422/75 isoladamente. Segundo ele, o Poder Executivo poderia, sim, alterar a alíquota, desde que se mantivesse fiel aos parâmetros da lei como, por exemplo, demonstrar efetivo aumento no custo da educação. Em outras palavras, essa faculdade conferida ao Poder Executivo era meramente regulamentar. Não era, portanto, inconstitucional."⁶⁴

Dois anos depois, em 2003, sobreveio a Súmula 732 do STF, acabando com todas as dúvidas sobre a constitucionalidade do salário-educação, ao definir que “é constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei n. 9.424/96”.⁶⁵ Dessa forma, até o presente momento, entende-se que a cobrança do salário-educação é plenamente possível e não vai de encontro com nenhum princípio constitucional, pelo contrário, a contribuição serve de mecanismo para atingir os direitos sociais contidos no artigo 6.º da Constituição.

1752

CONCLUSÃO

As contribuições foram alvo de diversas polêmicas e controvérsias ao longo da história do Direito. Mas, certamente, a Constituição Federal de 1988 e o Sistema Tributário Nacional promoveram um passo significativo para a proteção dos direitos fundamentais ao incorporar as contribuições especiais como espécie de tributo, tendo em vista a relevância destas para o financiamento de projetos e melhorias nos setores sociais. Nessa perspectiva, a criação do salário-educação sem dúvidas é um marco para o ensino brasileiro. A medida dos anos essa contribuição apresentou diversas mudanças, seja na sua alíquota ou na forma de distribuição entre os entes, todas significativas para fornecer recursos para a educação brasileira, além dos projetos alimentares na escola. Dessa forma, o salário-educação cumpre bem a sua função social intrinsecamente relacionada com as

⁶³ TORRES, R. op. cit. p. 572.

⁶⁴ BRASIL. Agr. no RE nº 268.958- 1, Ac. da 2ª T., de 13.11 .2001, Rel. Min. Néri da Silveira, DJU de 19.12.2001 Disponível em: <https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/879064177/3009261819974036102/inteiro-teor-879064187>. Acesso em: 26, jun. 2021.

⁶⁵BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n.º 732. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2239>. Acesso em: 20, jun. 2021.

contribuições sociais, fato reconhecido inclusive pelo Poder Judiciário, como foi demonstrado através dos entendimentos jurisprudenciais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRASIL. Agr. no RE nº 268.958- 1 , Ac. da 2ª T., de 13.11 .2001 , Rel. Min. Néri da Silveira, DJU de 19.12.2001 Disponível em: <https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/879064177/3009261819974036102/inteiro-teor-879064187>. Acesso em: 26, jun. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 23 de junho, 2021.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 3, jun de 2021.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172/compilado.htm>. Acesso em: 30 de abril de 2021.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto – Lei n.º1.422, de 23 de outubro de 1975**. Dispõe sobre o salário-educação. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1422.htm#art6. Acesso em 17, jun. 2021.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto n.º 6.003 de 28 de dezembro de 2006**. Regulamenta a arrecadação, a fiscalização e a cobrança da contribuição social do salário-educação, a que se referem o art. 212, § 50, da Constituição, e as Leis n.os 9.424, de 24 de dezembro de 1996, e 9.766, de 18 de dezembro de 1998, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D6003.htm. Acesso em: 18, jun. 2021.

BRASIL. Presidência da República. **Lei n.º4.440, de 27 de outubro de 1964**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4440.htm. Acesso em: 17 jun. 2021.

BRASIL. Presidente da República. **Lei n.º 9.424, de 24 de Dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e da Valorização do Magistério, na forma prevista no art. 60, §7º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19424.htm>. Acesso em> 16, jun. 2021.

BRASIL. Presidente da República. **Decreto n.º 57.902, de 2 de março de 1966**. Regulamenta o artigo 35 da Lei n.º 4.863, de 29 de novembro de 1965 [...]. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-57902-2-marco-1966-398601-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 17, jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADC n.º 3. Ação Declaratória de Constitucionalidade do art. 15, Lei 9.424/96. Relator Min. Nelson Jobim. Requerente Procurador-Geral da República. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=882>>. Acesso em 26, jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 29.079**. Segunda Turma. Relator Min. Lafayette de Andrada. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14500522/recurso-extraordinario-re-29079/inteiro-teor-102951848>>. Acesso em: 26, jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n.º 732**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2239>. Acesso em: 20, jun. 2021.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

1754

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CORTES, Bianca. Financiamento na Educação: Salário-Educação e suas dimensões privatizantes. **Cadernos de Saúde pública**, RJ, 5 (4), p. 408-423, out/dez, 1989.

DAVIES, Nicholas. O financiamento da Educação Estatal no Brasil: novos ou velhos desafios? **Revista Educação On-line PUC-Rio** n.º 10, p. 31-63, 2012. Disponível em http://www.maxwell.lambda.ele.pucRio.br/rev_edu_online.php?strSecao=inputo. Acesso em: 15, jun. 2021.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura sui generis**. São Paulo: Dialética, 2000.

MAYA, Rômulo. As contribuições especiais na Constituição de 1988. **Revista da Faculdade de Direito UFRGS**, Porto Alegre, 10: 157-160, jul. 1994.

OLIVEIRA, Rosimar; DE SOUSA, Bartolomeu. O SALÁRIO-EDUCAÇÃO EM TRÊS DIMENSÕES: DISTRIBUIÇÃO, PLANEJAMENTO E GASTO. **Revista Pesquisa e Debate em Educação**, v. 9, n. 2, 2020.

PAMPLONA, Karla. Contribuição Parafiscal como instrumento de política fiscal em prol dos Direitos Humanos. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/XIVCongresso/198.pdf>>. Acesso em: 15, jun. 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. II. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PIMENTA, Paulo. O modelo constitucional atual das contribuições especiais. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**. Ano 5 (2019), n° 4. p. 1383-1402, 2019.

SILVA, Nayara Crispim da Silva. **O ICMS como instrumento de indução ao consumo sustentável**. 2018. 145 p. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

SOARES, Rúbem. O financiamento da educação pública nas Constituições Brasileiras. In: RANIERI, Nina; ALVES, Angela (org). **Direito à educação e direitos na educação em perspectiva interdisciplinar**. São Paulo: Cátedra UNESCO de Direito à Educação/Universidade de São Paulo (USP), 2018.

SOUZA, Marcia; PRIETO, Rosângela. Política de Financiamento da Educação Especial no Estado de São Paulo e a relação público-privado: em foco o salário-educação. **REPI – Revista Educação, Pesquisa e Inclusão**, Boa Vista, v. 1, n. 1 (especial), p. 85-103, 2020.

1755

TORRES, Heleno. **Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume IV: os tributos na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

VELLOSO, Jacques. Política educacional e recursos para o ensino: o salário-educação e a Universidade Federal. **Cadernos de Pesquisa**, São Paulo, n. 61, 1987, p. 8-9.