



PARECER PGFN/CRJ/Nº 2118 /2011

Análise interpretativa do Ato Declaratório PGFN nº 2, de 27 de agosto de 2010, publicado no DOU em 17 de setembro de 2010.

I

A Secretaria da Receita Federal do Brasil — RFB encaminha à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional — PGFN, por intermédio do Memorando RFB/GABIN/Nº 1.145, de 14 de dezembro de 2010, a Nota Cosit nº 354, de 10 de novembro de 2010, que trata sobre questionamentos relativos à correta interpretação do Ato Declaratório PGFN nº 2, de 27 de agosto de 2010, publicado no DOU em 17 de setembro de 2010¹.

II

2. Da leitura da Nota Cosit nº 354, de 2010, verifica-se que a RFB requer a definição e abrangência da expressão auxílio-creche disposta no Ato Declaratório PGFN nº 2, de 2010, face às diferentes acepções de tal termo na legislação federal, e indaga sobre o eventual reflexo ao citado ato declaratório da decisão do Conselho de Justiça Federal nos autos do Processo Administrativo nº 20066163689, que reconheceu a incidência do imposto de renda sobre os valores recebidos a título de auxílio-creche, nos termos seguintes:

6. No entanto, cabe tecer alguns comentários a respeito da definição das verbas recebidas a título de auxílio-creche e auxílio-babá utilizadas nas decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), de auxílio-creche no parecer da PGFN, de auxílio-creche e auxílio pré-escolar na legislação do imposto sobre a renda, e de

¹ Autoriza a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide imposto de renda sobre as verbas recebidas a título de auxílio-creche.



reembolso creche na legislação da seguridade social, já que poderão ocorrer conseqüências de ordem jurídica no momento da aplicação do ato declaratório aos casos concretos.

(...)

8. Por fim, cabe ser ressaltado, que a minuta do parecer da PGFN em exame, em seu item 21, refere-se à verba denominada auxílio-creche como sendo as despesas realizadas a título de auxílio-creche, nos termos do art. 28, § 9º, alínea “s”, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1992. Essas despesas, no entanto, são denominadas por essa alínea de reembolso creche e é observado o limite de seis anos de idade.

8.1. Por sua vez, como visto acima, a legislação do imposto sobre a renda, adota a denominação de despesas com educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas (Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 8º, II, b). Dessa forma, também separa essas despesas em auxílio-creche e auxílio pré-escolar (RIR/199, art. 55, XV, e Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, art. 9º, X). A educação infantil compreende a educação de menores na faixa etária de zero a seis anos de idade. Essas denominações são as utilizadas pela Constituição Federal de 1998 (art. 208, IV), Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990, art. 54, IV (Estatuto da Criança e do Adolescente), Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, arts. 29 e 30, I e II (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Infantil).

8.2. Portanto, o termo auxílio-creche utilizado no parecer da PGFN, se comparado à legislação do imposto sobre a renda, abrange somente uma parcela da educação infantil. Fica, aparentemente, fora do alcance do ato declaratório o auxílio pré-escolar.

8.3. Resta ainda a questão da idade, aí a dúvida vale tanto em relação ao ato declaratório, como para a legislação tributária em geral. A Constituição, pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006, estabelece o limite de 5 (cinco anos) para a educação infantil, enquanto que a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, o Estatuto da Criança e do Adolescente e o Plano de Custeio da Assistência Social ainda não atualizaram essa idade em suas leis, ou seja, o limite permanece em 6 anos.

9. Por outro lado, alerta-se que, em 23 de agosto de 2010, foi encaminhada a esta Coordenação-Geral (protocolo Gedoc nº 12968/2010), o Memorando nº 3580/PGFN/CRJ/2010, de 18 de agosto de 2010, da Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional com cópia da Decisão Liminar proferida na Reclamação nº 4.298-SP (2010/0097721-4), STJ, de 1º de julho de 2010, tendo como reclamante a Fazenda Nacional. Nessa decisão consta que o colegiado do Conselho de Justiça Federal, nos autos do Processo Administrativo nº 20066163689, reconheceu a incidência do imposto sobre valores recebidos a título de auxílio-creche. (grifou-se)

3. Por intermédio da Nota PGFN/CRJ/Nº 118/2011, a Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional — CRJ encaminhou o presente expediente à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários — CAT para exame do alcance da expressão auxílio-creche nas variantes legislativas tributárias a ela referentes.

4. Em resposta, a CAT, através do Parecer PGFN/CAT/Nº 698/2011, asseverou que “não existe no plano infraconstitucional neste caso certo ou errado, mas graus de aproximação da máxima efetividade da norma constitucional, em que os conceitos vão sendo



calibrados, ajustados e sopesados aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade no momento da concepção e efetivação das políticas públicas envolvidas no processo garantista”, bem como que “não há possibilidade de revisão do ato declaratório que fixou a dispensa de recurso e contestação dirigida às unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apenas por discordância da matéria de mérito tratada no parecer que subsidiou o ato da Senhora Procuradora-Geral da Fazenda Nacional”, pelos fundamentos e termos abaixo transcritos:

11. Observe-se que nem sempre a mera transcrição de acórdãos do Superior Tribunal de Justiça é suficiente para que a Receita Federal tenha os dados que necessita para traduzir em detalhes a ordem de não constituir o crédito tributário. Isto porque em sede especial o Tribunal apenas cuida da questão de direito, deixando para as instâncias inferiores a análise dos fatos. O ato de lançamento, no entanto, pressupõe uma série de elementos e verificações para a sua ocorrência. O art. 142, do CTN, os elenca quando afirma que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

(...)

13. Neste caso, como em outras oportunidades, busca a Receita Federal do Brasil os parâmetros para o cumprimento do ato declaratório. O primeiro questionamento é a definição e a extensão do termo auxílio-creche. Há que se explorar as variantes legislativas a ele referentes.

(...)

17. A garantia ao trabalhador de assistência gratuita aos filhos e dependentes até os 5 anos está contida no capítulo que cuida dos Direitos Sociais na Constituição. Estes, genericamente rotulados de direitos de segunda geração, constituem especificações históricas dos direitos humanos *tout court*, os quais – ensina NORBERTO BOBBIO nasceram inicialmente como especulações filosóficas na cabeça de alguns homens iluminados; positivaram-se, a seguir, em documentos de âmbito exclusivamente nacional e, mais tarde, expandiram-se em documentos de abrangência internacional.² Sofrem, no entanto, com a dicotomia filosófica em se pensar e se escrever, e a realidade material do fazer e do agir. O seu traço está marcado pela cinzenta zona da efetividade:

(...)

18. O comando constitucional do art. 7º, XXV, da CF, é direto e explícito: “é direito do trabalhador a assistência gratuita aos filhos e dependentes desde o nascimento até 5 (cinco) anos de idade em creches e pré-escolas.” Mas quais são os parâmetros? Em que bases? Conforme assinalado por GILMAR MENDES, é extremamente complexa, para não dizer penosa, a interpretação/aplicação das normas constitucionais definidoras dos direitos sociais, na medida em que, de um lado, os seus operadores são obrigados a extrair-lhe a máxima efetividade, mas do outro lado da balança devem ser estar outros princípios, tais como a unidade da Constituição, a correção funcional, a proporcionalidade e a razoabilidade.³

19. Nesta árdua tarefa de definir em que termos deve-se dar o cumprimento da garantia posta no art. 7º, XXV, da CF, socorre-nos a própria Constituição em seu art. 208, da CF, a partir da indicação da maneira em que o referido Direito Social deverá ser efetivado:

² Mendes, Gilmar e OUTROS. Curso de Direito Constitucional, ed. Saraiva, 2ª ed., p. 710.

³ *Idem*, p. 713.



Art. 208, da CF. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de: IV – educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade.

20. Partindo da premissa maior, prevista constitucionalmente, sempre é possível harmonizar eventuais paradoxos contidos na legislação infraconstitucional.

21. A Receita Federal do Brasil enumera uma série de diplomas legais e infralegais que derivam direta ou indiretamente do comando constitucional. O Estatuto da Criança e do Adolescente (Lei 8.069, de 13 de julho de 1990) em linhas gerais repete a norma constitucional de conteúdo programático. A Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996), de conteúdo interpretativo, conceitua e define a educação infantil.

22. Em seguida temos o rol das normas tributárias. A Lei do Custeio Previdenciário (Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991), norma de efetivação da diretriz constitucional, afasta o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas.

23. A Lei do Imposto de Renda (Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995), norma de efetividade, permite a dedução da base de cálculo do imposto devido das despesas relativas à educação infantil, que compreende creche e pré-escola.

24. O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, e a Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, esclarecem que o auxílio-creche é tributável, sujeito à incidência do imposto na fonte. A definição da base de cálculo do imposto de renda e a permissão de despesas dedutíveis compõem o quadro de efetividade da norma derivada do Direito Social posto constitucionalmente.

(...)

27. **Extrai-se da leitura dos textos normativos, da jurisprudência e da postura institucional da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que existem vários graus de atendimento à garantia dos trabalhadores constitucionalmente posta referente à educação e aos cuidados dos filhos menores de 5 anos.**

28. **Não existe no plano infraconstitucional neste caso certo ou errado, mas graus de aproximação da máxima efetividade da norma constitucional, em que os conceitos vão sendo calibrados, ajustados e sopesados aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade no momento da concepção e efetivação das políticas públicas envolvidas no processo garantista.**

(...)

39. **Apesar da dificuldade de se extrair a orientação do Superior Tribunal de Justiça, que em alguns julgados parece dar o nome de auxílio-creche a toda verba que pague ao trabalhador por filho em idade pré-escolar e mesmo até em matérias correlatas em que a tendência é ampliar o rol de verbas ditas indenizatórias a partir do mesmo raciocínio que demonstre o caráter de recomposição salarial, a conclusão a que se chega é a de que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça somente tem contornos definitivos na parte que se refere ao primeiro período da infância. Há indefinição quanto ao afastamento do imposto de renda sobre a segunda parte da educação infantil que é dividida, nos termos da Lei de Diretrizes e Bases de Educação (Lei nº 9.394/96) em creche, até três anos de idade, e pré-escola, para as crianças de quatro a seis anos.**

(...)

41. **A idade em que o benefício do auxílio-creche será considerado para fins do ato declaratório da PGFN não foi discutido em nenhum dos arestos em que se firmou a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, mas se torna dispensável para a interpretação do ato declaratório aqui discutido, em face da questão prejudicial acima tratada. Limitando-se ao auxílio-creche à primeira fase da infância, ficando de fora o auxílio pré-escolar, em que a dúvida se colocaria, não há que se definir neste momento se a idade máxima seria 5 ou 6 anos. Por outro lado, esta definição, sem sombra de dúvida, atinge matéria constitucional que decerto não se resolverá no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. Há que se definir se o atual limite constitucional de 5 anos pode ser**



ultrapassado por legislação infraconstitucional anterior à Emenda Constitucional, que a princípio, limitou a garantia contida no art. 7º, XXV, da CF.

42. Por fim, no que diz respeito à decisão liminar proferida na Reclamação nº 4.298-SP, aparentemente em contradição com o Ato Declaratório PGFN nº 2, de 27 de agosto de 2010, sugere-se o encaminhamento à Coordenação-Geral de Representação Judicial por sua análise encontrar-se fora da competência desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários. (grifou-se)

5. A CAT reencaminhou o expediente à CRJ para análise da matéria regimentalmente afeta a esta Coordenação-Geral e adoção das providências que julgar cabíveis.

III

6. De fato, da leitura dos arts. 7º, inciso XXV, e 208, inciso IV, da Constituição Federal⁴, do art. 54, inciso IV, da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990⁵ (Estatuto da Criança e do Adolescente), do art. 28, § 9º, alínea “s”, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991⁶, dos arts. 29 e 30, incisos I e II, da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996⁷, do art. 389, § 1º, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT⁸, do art. 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.250,

⁴ Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XXV - assistência gratuita aos filhos e dependentes desde o nascimento até 5 (cinco) anos de idade em creches e pré-escolas;

(...)

Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:

IV - educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade;

(...)

⁵ Art. 54. É dever do Estado assegurar à criança e ao adolescente:

(...)

IV - atendimento em creche e pré-escola às crianças de zero a seis anos de idade;

(...)

⁶ Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas;

(...)

⁷ Art. 29. A educação infantil, primeira etapa da educação básica, tem como finalidade o desenvolvimento integral da criança até seis anos de idade, em seus aspectos físico, psicológico, intelectual e social, complementando a ação da família e da comunidade.

Art. 30. A educação infantil será oferecida em:

I - creches, ou entidades equivalentes, para crianças de até três anos de idade;

II - pré-escolas, para as crianças de quatro a seis anos de idade.

⁸ Art. 389 - Toda empresa é obrigada:

(...)



de 26 de dezembro de 1995⁹, do art. 55, inciso XV, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999¹⁰, e dos arts. 9º, inciso X, 39 e 41, § 1º, da IN RFB nº 15, de 6 de fevereiro de 2001¹¹, constata-se que não há uniformidade quanto à nomenclatura, o significado e o alcance da expressão auxílio-creche, genericamente utilizada no Ato Declaratório PGFN nº 2, de 2010.

7. A CAT, ao se pronunciar, no Parecer PGFN/CAT/Nº 698/2011, sobre a aceção material de tal instituto para fins tributários, relatou que “existem vários graus de atendimento à garantia dos trabalhadores constitucionalmente posta referente à educação e aos cuidados dos filhos menores de 5 anos” e que “não existe no plano infraconstitucional neste caso certo ou errado, mas graus de aproximação da máxima efetividade da norma constitucional, em que os conceitos vão sendo calibrados, ajustados e sopesados aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade no momento da concepção e efetivação das políticas públicas envolvidas no processo garantista”.

§ 1º - Os estabelecimentos em que trabalharem pelo menos 30 (trinta) mulheres com mais de 16 (dezesesseis) anos de idade terão local apropriado onde seja permitido às empregadas guardar sob vigilância e assistência os seus filhos no período da amamentação.

º Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

(...)

II - das deduções relativas:

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de:

(...)

¹⁰ Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

(...)

XV - o salário-educação e auxílio-creche recebidos em dinheiro;

(...)

¹¹ Art. 9º Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado de acordo com a tabela progressiva mensal prevista no art. 24, a título de antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual, os rendimentos do trabalho assalariado pagos por pessoa física ou jurídica e os demais rendimentos pagos por pessoa jurídica a pessoa física, tais como:

(...)

X - salário-educação, auxílio-creche e auxílio pré-escolar;

Art. 39. Na determinação da base de cálculo do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual das pessoas físicas podem ser deduzidos, a título de despesas com instrução, os pagamentos efetuados a instituições de ensino relativamente à educação infantil (creche e educação pré-escolar), fundamental, médio, superior e aos cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais).

(...)

Art. 41. Considera-se instituição de ensino aquela regularmente autorizada, pelo Poder Público, a ministrar educação básica – educação infantil, ensino fundamental e ensino médio – e educação superior, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.

§ 1º Educação infantil, primeira etapa da educação básica, é aquela que precede o ensino fundamental obrigatório, oferecida em creches ou entidades equivalentes e pré-escolas, compreendendo a educação de menores na faixa etária de zero a seis anos de idade.



8. Neste ponto, abre-se um parêntese para dirimir o equívoco de interpretação constante no item 8 da Nota Cosit nº 354, de 2010, que concluiu que o Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.572/2010, que subsidiou a edição do Ato Declaratório PGFN nº 2, de 2010, referiu-se “à verba denominada auxílio-creche como sendo as despesas realizadas a título de auxílio-creche, nos termos do art. 28, § 9º, alínea ‘s’, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991”.

9. Como bem salientado no Parecer PGFN/CAT/Nº 698/2011, “o Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.572/2010 não define o auxílio-creche, referindo-se às despesas realizadas nos termos do art. 28, § 9º, alínea ‘s’, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, apenas para reafirmar o propósito de que sejam despesas efetivamente comprovadas. (o) foco é a comprovação da despesa, não a definição do benefício como, primeiramente, supôs a Nota Cosit nº 354, de 10 de novembro de 2010”.

10. Os Tribunais Superiores, notadamente o Superior Tribunal de Justiça – STJ, quando instado a se manifestar sobre as ações judiciais que tratam acerca da incidência do imposto de renda sobre o auxílio-creche, não demarca os limites e a abrangência de citada expressão. Somente descreve, de modo genérico, que o auxílio-creche corresponde a um reembolso (indenização) de despesa efetuada pelo trabalhador por ter sido privado de obrigação legalmente imposta ao empregador.

11. Em consequência, dispõe a Corte Superior de Justiça que as verbas referentes ao auxílio-creche não representam acréscimo patrimonial, fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, mas sim a reconstituição da perda de patrimônio experimentada pelo trabalhador.

12. Ademais, a questão é de tal maneira pacificada que se encontra consolidada na Súmula nº 310 do STJ, a qual dispõe que “o auxílio-creche não integra o salário de contribuição”.

13. Destarte, embora haja peculiaridades no arcabouço normativo que rege a matéria sobre a acepção dos termos creche e pré-escola, a posição firmada pelo STJ acerca da não incidência tributária ora em análise parece contemplar todos os gastos do trabalhador com a educação infantil de seus filhos e dependentes, uma vez que vincula tal entendimento ao



fundamento de que referidos gastos constituem simples reembolsos de despesas realizadas pelo trabalhador por conta de obrigação legalmente imposta ao empregador.

14. Ora, a Constituição Federal prevê, em seu art. 7º, inciso XXV, a garantia ao trabalhador de assistência gratuita aos seus filhos e dependentes, desde o nascimento até 5 anos de idade, em creches e pré-escolas.

15. O comando constitucional supramencionado parece suavizar o eventual paradoxo em exame, ainda que desarmonica a legislação infraconstitucional regente e que a verba seja expressamente intitulada de auxílio-creche ou auxílio-babá nas decisões da Corte Superior de Justiça e na própria Súmula nº 310.

16. Nesse diapasão, a jurisprudência do STJ, ainda que deveras lacônica, parece acolher a máxima efetividade do direito social previsto no art. 7º, inciso XXV, da Carta Magna, ao definir a verba como indenizatória e, portanto, apartada da seara tributável.

17. Desse modo, a boa hermenêutica desaconselha limitar o alcance do entendimento consolidado do STJ e, conseqüentemente, do Ato Declaratório PGFN nº 2, de 2010, tão-somente às despesas efetuadas pelo trabalhador relativas à creche de seus filhos e dependentes, em detrimento dos gastos com a educação pré-escolar, porque os fundamentos utilizados pelo STJ não contemplam tal restrição.

18. No tocante ao questionamento da RFB acerca da faixa etária dos filhos e dependentes do trabalhador para a aplicação do Ato Declaratório PGFN nº 2, de 2010, em virtude dos distintos limites de idade para o enquadramento da educação infantil estabelecidos na Constituição Federal (5 anos de idade – a Emenda Constitucional nº 53, de 2006, alterou o antigo limite constitucional de 6 para 5 anos), na Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (6 anos de idade), no Estatuto da Criança e do Adolescente (6 anos de idade) e no Plano de Custeio da Assistência Social (6 anos de idade – todos os textos de Lei aludidos permanecem com o limite de idade ainda não atualizado com a Emenda Constitucional nº 53, de 2006), cumpre registrar decisão do Supremo Tribunal Federal – STF¹², que reconhece a idade de até 5 anos como o limite para a educação infantil:

¹² STF, AI 677.274/SP, Rel. Min. Celso de Mello, DJe 30/9/2008.



EMENTA: CRIANÇA DE ATÉ CINCO ANOS DE IDADE. ATENDIMENTO EM CRECHE E EM PRÉ-ESCOLA. EDUCAÇÃO INFANTIL. DIREITO ASSEGURADO PELO PRÓPRIO TEXTO CONSTITUCIONAL (CF, ART. 208, IV, NA REDAÇÃO DADA PELA EC Nº 53/2006). COMPREENSÃO GLOBAL DO DIREITO CONSTITUCIONAL À EDUCAÇÃO. DEVER JURÍDICO CUJA EXECUÇÃO SE IMPÕE AO PODER PÚBLICO, NOTADAMENTE AO MUNICÍPIO (CF, ART. 211, § 2º). AGRAVO IMPROVIDO.

- A educação infantil representa prerrogativa constitucional indisponível, que, deferida às crianças, a estas assegura, para efeito de seu desenvolvimento integral, e como primeira etapa do processo de educação básica, o atendimento em creche e o acesso à pré-escola (CF, art. 208, IV).

- **Essa prerrogativa jurídica, em consequência, impõe, ao Estado, por efeito da alta significação social de que se reveste a educação infantil, a obrigação constitucional de criar condições objetivas que possibilitem, de maneira concreta, em favor das “crianças até 5 (cinco) anos de idade” (CF, art. 208, IV), o efetivo acesso e atendimento em creches e unidades de pré-escola, sob pena de configurar-se inaceitável omissão governamental, apta a frustrar, injustamente, por inércia, o integral adimplemento, pelo Poder Público, de prestação estatal que lhe impôs o próprio texto da Constituição Federal.**

- A educação infantil, por qualificar-se como direito fundamental de toda criança, não se expõe, em seu processo de concretização, a avaliações meramente discricionárias da Administração Pública, nem se subordina a razões de puro pragmatismo governamental.

- Os Municípios – que atuarão, prioritariamente, no ensino fundamental e na educação infantil (CF, art. 211, § 2º) – não poderão demitir-se do mandato constitucional, juridicamente vinculante, que lhes foi outorgado pelo art. 208, IV, da Lei Fundamental da República, e que representa fator de limitação da discricionariedade político-administrativa dos entes municipais, cujas opções, tratando-se do atendimento das crianças em creche (CF, art. 208, IV), não podem ser exercidas de modo a comprometer, com apoio em juízo de simples conveniência ou de mera oportunidade, a eficácia desse direito básico de índole social.

- Embora inquestionável que resida, primariamente, nos Poderes Legislativo e Executivo, a prerrogativa de formular e executar políticas públicas, revela-se possível, no entanto, ao Poder Judiciário, ainda que em bases excepcionais, determinar, especialmente nas hipóteses de políticas públicas definidas pela própria Constituição, sejam estas implementadas, sempre que os órgãos estatais competentes, por descumprirem os encargos político-jurídicos que sobre eles incidem em caráter mandatório, vierem a comprometer, com a sua omissão, a eficácia e a integridade de direitos sociais e culturais impregnados de estatura constitucional. A questão pertinente à “reserva do possível”.

DECISÃO:

(...)

Isso significa, portanto, considerada a indiscutível primazia reconhecida aos direitos da criança e do adolescente (ANA MARIA MOREIRA MARCHESAN, “O princípio da prioridade absoluta aos direitos da criança e do adolescente e a discricionariedade administrativa”, “in” RT 749/82-103), que a ineficiência administrativa, o descaso governamental com direitos básicos do cidadão, a incapacidade de gerir os recursos públicos, a incompetência na adequada implementação da programação orçamentária em tema de educação pública, a falta de visão política na justa percepção, pelo administrador, do enorme significado social de que se reveste a educação infantil, a inoperância funcional dos gestores públicos na concretização das imposições constitucionais estabelecidas em favor das pessoas carentes não podem nem devem representar obstáculos à execução, pelo Poder Público, notadamente pelo Município (CF, art. 211, § 2º), da norma



inscrita no art. 208, IV, da Constituição da República, que traduz e impõe, ao Estado, um dever inafastável, sob pena de a ilegitimidade dessa inaceitável omissão governamental importar em grave vulneração a um direito fundamental da cidadania e que é, no contexto que ora se examina, **o direito à educação, cuja amplitude conceitual abrange, na globalidade de seu alcance, o fornecimento de creches públicas e de ensino pré-primário “às crianças até 5 (cinco) anos de idade” (CF, art. 208, IV, na redação dada pela EC nº 53/2006).**

Sendo assim, e pelas razões expostas, nego provimento ao presente agravo de instrumento, por revelar-se evidentemente incabível, na espécie, o recurso extraordinário a que ele se refere.

Publique-se. Brasília, 18 de setembro de 2008 (grifou-se)

19. Nesse sentido, em atendimento às redações vigentes dos arts. 7º, inciso XXV, e 208, inciso IV, da Constituição Federal e ao entendimento do STF, a faixa etária da educação infantil deve ser concebida como desde o nascimento até 5 anos de idade para a aplicação do Ato Declaratório PGFN nº 2, de 2010.

20. Logo, imperiosa também a atualização do Ato Declaratório PGFN nº 11, de 1º de dezembro de 2008, que autoriza a dispensa de impugnações nas demandas judiciais que visem obter a declaração de que não incide contribuição previdenciária sobre as verbas recebidas a título de auxílio-creche.

21. Concebido o presente Parecer como complemento atualizado dos pareceres que subsidiaram os atos declaratórios em exame (Pareceres PGFN/CRJ nº 2.600/2008 e nº 1.752/2010), recomenda-se a revogação dos Atos Declaratórios PGFN nº 11, de 2008, e nº 2, de 2010, firmados pela Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, e a edição de dois novos atos declaratórios, a fim de ser expressamente consignado o limite de idade de até 5 anos dos filhos do trabalhador para a aplicação de tais atos, os quais devem ter a redação abaixo em destaque:

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, (...), DECLARA que:
I – fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide imposto de renda sobre as verbas recebidas a título de auxílio-creche pelos trabalhadores até o limite de cinco anos de idade de seus filhos e
II – fica revogado o Ato Declaratório PGFN nº 2, de 27 de agosto de 2010.



A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, (...), DECLARA que:
I – fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide contribuição previdenciária sobre as verbas recebidas a título de auxílio-creche pelos trabalhadores até o limite de cinco anos de idade de seus filhos e
II – fica revogado o Ato Declaratório PGFN nº 11, de 1º de dezembro de 2008.

22. Quanto ao questionamento da RFB sobre eventual reflexo ao Ato Declaratório PGFN nº 2, de 2010, da decisão do Conselho de Justiça Federal, exarada no Processo Administrativo nº 20066163689, que reconheceu a incidência do imposto de renda sobre os valores recebidos a título de auxílio-creche, cumpre esclarecer o escopo da lavratura de ato declaratório por esta Procuradoria-Geral.

23. A elaboração de ato declaratório pela PGFN visa reconhecer a existência de farta jurisprudência dos Tribunais Superiores em sentido contrário ao entendimento defendido em juízo pela Fazenda Nacional, com a recomendação de não apresentação de contestação, de não interposição de recursos e da desistência dos interpostos, já que tais impugnações não possuiriam nenhuma perspectiva de êxito. Veja o art. 19, inciso II, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e o art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, que regulam a matéria:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(...)

II – matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

Art. 5º Nas causas em que a representação da União competir à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em suas respectivas áreas de competência, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos.

24. Por conseguinte, reconhece-se, através da publicação de ato declaratório, que todos os argumentos que poderiam ser levantados em defesa dos interesses da União foram rechaçados pelos Tribunais Superiores, circunstância que conduz à conclusão acerca da impossibilidade de modificação do entendimento consolidado.



25. Destaca-se, ademais, que, quando da análise sobre a viabilidade de edição de ato declaratório, além dos argumentos técnicos e jurídicos, são também apreciados os aspectos de oportunidade e de conveniência à confecção do ato.

26. Nesse diapasão, o ato declaratório visa prestigiar os princípios da economia e da eficiência, ao concluir que a persistência em tese contrária à posição cabalmente pacificada pelos Tribunais Superiores só geraria prejuízo aos cofres públicos e sobrecarregaria o Poder Judiciário e a própria PGFN, tornando-se, desse modo, flagrantemente inócua a apresentação de impugnações em aludidas demandas.

27. Constata-se, assim, que o caso ora apresentado pela RFB na Nota Cosit nº 354, de 2010, qual seja, decisão do Conselho de Justiça Federal emitida no Processo Administrativo nº 20066163689, não se amolda às situações em que esta Procuradoria-Geral delibera pela lavratura ou revisão de ato declaratório.

28. Na verdade, tal decisão constitui apenas uma deliberação isolada do Conselho de Justiça Federal, sequer proferida em processo judicial, e conserva o STJ o mesmo entendimento à época da lavratura do ato declaratório em questão, inclusive, consolidado na Súmula nº 310 do STJ.

29. Portanto, não se está diante das hipóteses elencadas no art. 19, inciso II, da Lei nº 10.522, de 2002, e no art. 5º do Decreto nº 2.346, de 1997, não havendo, então, como o pronunciamento do Conselho de Justiça Federal no Processo Administrativo nº 20066163689 invalidar o Ato Declaratório PGFN nº 2, de 2010.

IV

30. Apresentadas as considerações acima, sugere-se o envio do presente expediente à Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil — COSIT/RFB, bem como a divulgação deste Parecer a todas as unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional — PGFN.



À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 19 de julho de 2011.

LORETTA PAZ SAMPAIO
Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 19 de julho de 2011.

JOÃO BATISTA DE FIGUEIREDO
Coordenador de Consultoria Judicial

De acordo. À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 21 de julho de 2011.

CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO
Coordenador-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 19 de setembro de 2011.

FABRÍCIO DA SOLLER
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário

Aprovo. Submeta-se à apreciação do Senhor Ministro de Estado da Fazenda para os fins da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Após, publiquem-se os respectivos Despacho e Ato Declaratório. Com a publicação, dê-se ciência do presente Parecer ao Senhor Secretário da Receita Federal do Brasil, para a finalidade prevista nos §§ 4º e 5º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002. Após, encaminhe-se o expediente à Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil — COSIT/RFB, bem como divulgue-se o Parecer a todas as unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional — PGFN, conforme proposto.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 10 de novembro de 2011.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO
Procuradora-Geral da Fazenda Nacional