

RDiet, Brasília, V. , 10 nº 1, p.24-57, Jan-Jun, 2015

**O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO DAS CONTRIBUIÇÕES
CORPORATIVAS AOS CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL***

**THE PRINCIPLE OF THE LAW TAX WITHIN THE SPHERE OF CORPORATIVE
CONTRIBUTIONS TO PROFESSIONAL ADVICE**

Erico Hack**

Paula Garcia Paquete***

RESUMO

Pretende o presente trabalho abordar o aspecto do princípio da legalidade tributária no âmbito das contribuições corporativas aos conselhos profissionais. Matéria por vezes ignorada diante de sua especificidade, mas de manifesta relevância, considerando a quantidade de contribuintes que são atingidos pela exação.

Palavras-chave: Tributário. Contribuições. Conselhos. Legalidade.

ABSTRACT

The presente work aims to address the aspect of the principle of the law tax within the sphere of corporative contributions to professional advice, sometimes ignored before its specificity, but of manifest importance, considering the amount of taxpayers who are affected by the exaction.

Keywords: Contributions. Tax. Advices. Legality.

* Artigo recebido em: 19/06/2015
Artigo aceito em: 30/06/2015

** Professor Titular de Direito Tributário no curso de Direito das Faculdades OPET. Doutor em Direito pela PUC-PR. Advogado e Consultor. orientador. E-mail: ericohack@gmail.com.

*** Bacharel em Direito pelas Faculdades OPET.

1 INTRODUÇÃO

No presente artigo, abordar-se-á a problemática da aplicação do princípio da legalidade no âmbito das contribuições aos conselhos de fiscalização profissional,

25

autarquias criadas para a fiscalização do exercício das profissões regulamentadas. Para a manutenção dessas entidades, os próprios profissionais recolhem anualmente suas contribuições, motivo pelo qual são chamadas também anuidades e, por meio dessa verba, os conselhos e ordens levam a efeito sua função eminentemente fiscalizatória e cartorial.

Trata-se, na espécie, de um trabalho de cunho bibliográfico que, em apertada síntese, visa perquirir a observância do princípio da legalidade nas exações impostas pelos conselhos. O assunto é de suma importância, considerando a quantidade de profissionais (leia-se contribuintes) que estão sujeitos ao tributo em questão. Ademais, a especificidade do assunto justifica a escassa bibliografia produzida até então.

É de se considerar, outrossim, a grande discussão em seara jurisprudencial, bem como o impacto financeiro em face dos conselhos profissionais que, ano após ano, figuram no pólo passivo de demandas judiciais com vistas à redução do valor das anuidades e repetição de indébito, o que impacta negativa e substancialmente nos orçamentos das entidades. De outra sorte, os contribuintes são obrigados a valer-se da tutela jurisdicional para que consigam recolher suas anuidades em consonância com o ordenamento jurídico, abarrotando o Poder Judiciário, que trabalha arduamente para deixar de ser tido como moroso.

Para a regular consideração do tema, abordar-se-á a natureza jurídica dos conselhos de fiscalização profissional, assunto objeto de grande discussão na seara jurisprudencial outrora, mas que felizmente encontra-se pacificado, conforme demonstrar-se-á oportunamente.

Por seu turno, conceituar-se-á o princípio da legalidade tributária, passando, posteriormente, ao estudo de sua ofensa na seara das contribuições aos conselhos, objeto principal deste trabalho. Nessa oportunidade, iremos considerar como a fixação

dos valores é levada a efeito atualmente, quais os parâmetros legais para tanto e quais foram as alterações legislativas dos últimos anos sobre o tema,

ressaltando, por fim, a questão da constitucionalidade de alguns dispositivos, questão essa de grande discussão em sede jurisprudencial.

2 CARACTERIZAÇÃO DOS CONSELHOS E ORDENS PROFISSIONAIS

Ricardo Teixeira do Valle Pereira¹ predica que, no Brasil, o Estado passou a exercer um controle mais efetivo do exercício profissional a partir da década de 1930. O autor demonstra esse fato do cotejo da disposição da Constituição de 1891 e da Constituição de 1934 sobre o tema. A Constituição de 1891 no art. 72, § 24, estabelecia simplesmente a garantia do livre exercício de qualquer profissão moral, intelectual e industrial.

Já na Carta de 1934, o constituinte dispôs no art. 113 que o exercício de qualquer profissão era livre, desde que se observasse as condições de capacidade técnica e outras que a lei estabelecesse, ditadas pelo interesse público. Na mesma linha seguiu o constituinte de 1969, preconizando que o exercício da profissão continuara livre, desde que as condições de capacidade estabelecidas pela lei fossem cumpridas. Do exposto, o autor conclui que este século foi caracterizado pelo incremento do controle do exercício profissional no Brasil, ao tempo em que o Estado passou a criar, por meio da descentralização administrativa, pessoas jurídicas especialmente para este fim, o que deu origem aos inúmeros conselhos de fiscalização que atuam na atualidade.

Pereira ensina que, em um primeiro momento, os conselhos, entidades criadas por lei e submetidas ao regime jurídico administrativo, eram pessoas jurídicas de direito público que detinham capacidade meramente administrativa. Nesse

¹ MAURIQUE, Jorge Antonio, et al. **Conselhos de Fiscalização Profissional: Doutrina e Jurisprudência**. Coord. Vladimir Passos de Freitas. 3ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 35.

compasso, eram autarquias, ou quando menos, consoante algumas vozes da doutrina da época, quase-autarquias. Nessa linha, José Cretella Junior² divide as autarquias em duas espécies, a saber, fundações e corporações. Entende que as corporações de direito público podem ser divididas em três tipos, a saber, as profissionais, as assistenciais e as mercantis. Sobre as corporações profissionais, o autor preconiza:

As corporações profissionais reúnem os membros especializados para o exercício de profissões que, pela natureza típica de que se revestem, pressupõem condições de capacidade intelectual e requisitos de ordem moral de seus componentes.

Da mesma forma, Maria Sylvia Zanella Di Pietro³ admite em sua obra a existência de autarquias instituídas especialmente para a fiscalização do exercício profissional. Sobre esse particular, Ricardo Teixeira do Valle Pereira⁴ leciona que no período após a promulgação da Constituição de 1988 a melhor doutrina do Direito Administrativo fez referência aos conselhos na oportunidade em que se tratou das autarquias, como se vê nas obras de Diógenes Gasparini, Lúcia Valle Figueiredo e Henrique de Carvalho Simas. Sublinha que a Constituição atual, ao destinar os artigos 37 a 43 à Administração Pública, deu relevância à personalidade jurídica de direito público das autarquias e em suas palavras, “não trouxe nenhum motivo para excluir de tal categoria os entes de fiscalização do exercício profissional”.⁵

No magistério de Ricardo Teixeira do Valle Pereira, a jurisprudência que fora produzida no período posterior à Constituição Federal de 1988 guardou fidelidade ao entendimento que vinha predominando, acerca da efetiva natureza jurídica das

² CRETILLA JÚNIOR, José. **Curso de Direito Administrativo**. 16ª Edição. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999. p. 45.

³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 24ª Edição. São Paulo: Atlas, 2011. p. 441

⁴ MAURIQUE, Jorge Antonio *et al.* **Conselhos de Fiscalização Profissional**. Coord. Vladimir Passos de Freitas. 3ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 35.

⁵ Id.

autarquias. O Supremo Tribunal Federal, exemplificativamente, em determinados julgamentos teve a oportunidade de referendar o entendimento já existente sobre a natureza jurídica dos conselhos, ensina Pereira. O autor colaciona alguns julgados para demonstrar tal entendimento. Nessa linha, oportuno trazer à colação julgado recente do Pretório Excelso, da lavra do Min. Luiz Fux,⁶ *in litteris*:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO MANDADO DE SEGURANÇA. ADMINISTRATIVO. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. CONSELHO DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL. NATUREZA JURÍDICA. AUTARQUIA FEDERAL. EXIGÊNCIA DE CONCURSO PÚBLICO. OBSERVÂNCIA DO ART. 37, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. FISCALIZAÇÃO. ATIVIDADE TÍPICA DO ESTADO. PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA LEGÍTIMA. ANÁLISE. AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO PARA RESTAURAR O DEVIDO PROCESSAMENTO DO MANDADO DE SEGURANÇA E POSSIBILITAR UM MELHOR EXAME DA MATÉRIA. 1. Os conselhos de fiscalização profissional têm natureza jurídica de autarquias, consoante decidido no MS 22.643, ocasião na qual se restou consignado que: (i) estas entidades são criadas por lei, tendo personalidade jurídica de direito público com autonomia administrativa e financeira; (ii) exercem a atividade de fiscalização de exercício profissional que, como decorre do disposto nos artigos 5º, XIII, 21, XXIV, é atividade tipicamente pública; (iii) têm o dever de prestar contas ao Tribunal de Contas da União (art. 71, II, CFRB/88). 2. Os conselhos de fiscalização profissional, posto autarquias criadas por lei e ostentando personalidade jurídica de direito público, exercendo atividade tipicamente pública, qual seja, a fiscalização do exercício profissional, submetem-se às regras encartadas no artigo 37, inciso II, da CFRB/88, quando da contratação de servidores. Precedente: RE 539.224, 1ª Turma Rel. Min. Luiz Fux DJ-e 18/06/2012. 3. A fiscalização das profissões, por se tratar de uma atividade típica de Estado, que abrange o poder de polícia, de tributar e de punir, não

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão proferido no Agravo Regimental no Mandado de Segurança n.º 28469-DF. Relator: Min. Dias Toffoli. Relator para acórdão: Min. Luiz Fux. Órgão Julgador: Primeira Turma. Sessão do dia 19 de fevereiro de 2013. DJ-e 087, publicação no dia 10 de maio de 2013. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3773226>>. Acesso em 19 de setembro de 2014.

pode ser delegada (ADI 1.717), excetuando-se a Ordem dos Advogados do Brasil (ADI 3.026). (...)

Ricardo Teixeira do Valle Pereira⁷ ainda reforça, que repetindo exaustivamente o entendimento de que os conselhos profissionais seriam autarquias federais e que, por conta disso, as ações por eles propostas seriam de competência da Justiça Federal, especialmente as Execuções Fiscais, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 66, que afirma ser de competência da Justiça Federal o processamento e julgamento dos executivos fiscais promovidos pelos conselhos de fiscalização profissional.

O autor leciona que a Medida Provisória 1.549 de 09.10.1997, que fora convertida posteriormente na Lei 9.649/1998, após várias reedições, no art. 58 deu nova disciplina aos conselhos de fiscalização profissional. Vejamos o teor do dispositivo:

Art. 58. Os serviços de fiscalização de profissões regulamentadas serão exercidos em caráter privado, por delegação do poder público, mediante autorização legislativa.

§ 1º. A organização, a estrutura e o funcionamento dos conselhos serão disciplinados mediante decisão do plenário do conselho federal da respectiva profissão, garantindo-se que na composição deste estejam representados todos seus conselhos regionais.

§ 2º. Os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas, dotados de personalidade jurídica de direito privado, não manterão com os órgãos da Administração Pública qualquer vínculo funcional ou hierárquico.

§ 3º. Os empregados dos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas são regidos pela legislação trabalhista, sendo vedada qualquer forma de transposição, transferência ou deslocamento para o quadro da Administração Pública direta ou indireta.

⁷ MAURIQUE, Jorge Antonio *et al.* **Conselhos de Fiscalização Profissional**. Coord. Vladimir Passos de Freitas. 3ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 35

Ricardo Teixeira do Valle Pereira pontifica que a natureza jurídica autárquica dos conselhos em face do ordenamento jurídico constitucional vigente voltou a se afirmar após a apreciação do pedido de cautelar na ADIn 1.717-6-DF, em que figuraram como autores o Partido Comunista do Brasil (PC do B) e o Partido dos Trabalhadores (PT). O dispositivo impugnado na ação foi justamente o examinado acima. O plenário do Supremo Tribunal Federal manifestou-se em sede de cognição sumária pela procedência do pedido, entendendo pela inconstitucionalidade do art. 58 da Lei 9.649/1998, reconhecendo assim, novamente, a natureza jurídica de autarquia dos conselhos de fiscalização do exercício profissional, diante do exercício de atividade de polícia administrativa,⁸ indelegável a pessoas jurídicas de direito privado, decisão essa ratificada por ocasião do julgamento definitivo da lide.

Nessa linha, o autor ressalta que as entidades de fiscalização profissional sem dúvida exercem atividades afeitas ao poder de polícia administrativa. Considera que os conselhos fazem, por exemplo, a seleção dos profissionais que poderão ou não atuar em determinada atividade profissional. Inclusive, sem a inscrição no conselho competente o profissional sequer pode desempenhar a atividade, muito embora tenha concluído o curso superior correspondente, o que ocorre no caso do médico, por exemplo, que não pode atuar sem que tenha a sua inscrição no Conselho Regional de Medicina.

Igualmente, uma vez inscrito no conselho ou ordem respectivo, o profissional passa a ter o desempenho controlado, tendo em mente que os conselhos possuem poder fiscalizatório sobre a sua atuação. Uma vez inobservadas as regras pertinentes à profissão, praticadas infrações de ordem ética ou técnica, os conselhos podem aplicar penalidades, sendo possível a cassação da inscrição em casos de maior gravidade.

⁸ Sobre o poder de polícia, convém trazer ao lume o conceito oferecido por Hely Lopes Meirelles, que preceitua ser “a faculdade de que dispõe a Administração Pública para condicionar e restringir o uso e gozo de bens atividades e direitos individuais, em benefício da coletividade ou do próprio Estado”. (MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 133.)

É de se ver também que os conselhos exercem controle sobre as pessoas jurídicas que exercem atividade relacionada à área de atuação do respectivo conselho. Veja-se, a esse respeito, o disposto no art. 1.º da Lei 6.839/1980:⁹

Art. 1º O registro de empresas e a anotação dos profissionais legalmente habilitados, serão obrigatórios nas entidades competentes para a fiscalização do exercício das diversas profissões, em razão da atividade básica ou em relação àquela pela qual prestem serviços a terceiros.

Com efeito, Valle Pereira entende que, somente do exame das atribuições dos conselhos de fiscalização profissional, é inafastável a conclusão de que desempenham, efetivamente, atividade de polícia administrativa, uma vez que, a rigor, tem outorga da União para que levem a efeito o controle do exercício das profissões regulamentadas.

Nesse particular, Valle Pereira prossegue entendendo que quando é verificado o exercício de atividades de polícia administrativa, o Estado se vale de meios gerais, como os atos normativos, a fim de que possa disciplinar de maneira genérica e abstrata situações que ainda se encontram no plano hipotético, como pode se ver na edição de resoluções ou instruções normativas, ou de meios específicos. Em seu magistério, o autor coloca que esses meios específicos podem ser subdivididos em medidas preventivas, a exemplo das multas, interdições de atividade, suspensões e cassações.

Destarte, sublinha que essas são, justamente, as atribuições dos conselhos de fiscalização profissional. Ao autorizar o exercício da profissão por determinado cidadão, uma vez preenchidos os requisitos legais, examina que os conselhos estão praticando um ato administrativo negocial, expedindo a competente licença, o que não pode ser outra coisa, além da própria expressão da polícia administrativa, o que se pode observar, igualmente, quando são aplicadas multas em razão da prática de infrações de cunho administrativo. O autor entende que é inarredável a conclusão de

⁹ BRASIL. Lei 6.839, de 30 de outubro de 1980. Dispõe sobre o registro de empresas nas entidades fiscalizadoras do exercício de profissões. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6839.htm>. Acesso em 11 de setembro de 2014.

que as entidades de fiscalização profissional, nessa hipótese, estão efetivamente exercendo uma parcela do poder estatal, na prática de ato administrativo punitivo.

Valle Pereira afirma que, uma vez admitida a natureza autárquica dos conselhos, devem eles sujeição ao Regime Jurídico Administrativo, regime esse próprio para a disciplina das relações jurídicas em que figurarem entidades e órgãos da Administração Pública, especialmente quando pessoas jurídicas de direito público. Ministra que o regime jurídico administrativo difere do aplicável às relações travadas entre sujeitos de direito privado por duas características básicas, a saber: (I) prerrogativas ou privilégios; (II) sujeições ou restrições.

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro,¹⁰ o Direito Administrativo nasceu e se desenvolveu baseando-se em duas ideias frontalmente opostas: a proteção aos direitos individuais em face do Estado, o que serve de fundamento ao princípio da legalidade, que se revela como fundamento ao Estado de Direito e doutro lado, a necessidade de satisfação dos interesses coletivos, o que conduz à outorga de determinadas prerrogativas e privilégios para o Estado, na figura da Administração Pública, seja para limitar o exercício dos direitos individuais tendo em conta o bem-estar coletivo, seja para a prestação de serviços públicos.

Prossegue, ensinando que as prerrogativas ou privilégios, desconhecidos na esfera do direito privado, são necessários para a consecução dos fins buscados pela Administração Pública. Já as restrições a que se sujeita a Administração, sob pena de nulidade do respectivo ato administrativo e, em alguns casos, à responsabilização da autoridade que o editou, tem o condão de impedir que haja desvio de poder e consequente nulidade dos atos da Administração.

Valle Pereira¹¹ arrola em sua obra algumas das prerrogativas e sujeições dos conselhos de fiscalização profissional, dentre elas: (I) criação somente por lei específica, decorrente de sua natureza autárquica; (II) personalidade jurídica própria (de direito

¹⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 24ª Edição. São Paulo: Atlas, 2011. p. 65.

¹¹ MAURIQUE, Jorge Antonio *et al.* **Conselhos de Fiscalização Profissional**. Coord. Vladimir Passos de Freitas. 3ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 58-83.

público); (III) responsabilidade civil objetiva; (IV) patrimônio constituído de bens públicos; (V) regime diferenciado de execução das dívidas passivas (precatórios, consoante o art. 730 do Código de Processo Civil; (vi) regime diferenciado para cobrança de dívida ativa, por meio de Execução Fiscal, nos moldes da Lei 6.830/1980; (VII) privilégio da prescrição quinquenal de suas dívidas passivas, nos termos do Dec. 20.910 de 06.01.1932 e do Dec.-lei 4.597, de 19.08.1942; (VIII) prazo prescricional de cinco anos para punir profissionais a eles vinculados; (IX) prazo decadencial para anular atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários; (X) obrigatoriedade de prévia licitação; (XI) submissão dos atos dos agentes ao regime jurídico administrativo, etc.

Segundo o acórdão n.º 2.666/2012 do Tribunal de Contas da União, de relatoria do Ministro Aroldo Cedraz¹², existem atualmente 29 (vinte e nove) conselhos de fiscalização do exercício profissional. Para que se possa imaginar a estrutura dos conselhos, é de bom alvitre considerar que o mesmo documento aponta as arrecadações de cada conselho no exercício de 2011.

No acórdão, as entidades são divididas em 6 (seis) grupos, de acordo com a arrecadação do exercício tido em consideração. O Grupo I, exemplificativamente, que concentra as entidades que arrecadaram mais de R\$100 milhões, segrega os seguintes conselhos, em ordem decrescente: Conselho Federal de Medicina (R\$ 298.562.650,00); Conselho Federal de Engenharia e Agronomia (R\$ 272.146.459,00); Conselho Federal de Enfermagem (R\$ 232.842.055,00); Conselho Federal de Contabilidade (R\$ 178.964.875,00); Conselho Federal de Farmácia (R\$ 138.101.282,00); Conselho Federal de Corretores de Imóveis (R\$ 119.934.017,00) e Conselho Federal de Odontologia (R\$ 115.472.570,00).

¹² BRASIL., Tribunal de Contas da União. **Acórdão n.º 2.666/2012**. Plenário. Relator: Ministro Aroldo Cedraz. Sessão de 03 de outubro de 2012. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/SvlHighLight?key=ACORDAO-LEGADO-110594&texto=ACORDAO-LEGADO;DECISAO-LEGADO;RELA CAO-LEGADO;ACORDAO-RELACAOEGADO;&highlight=&posicaoDocumento=0&numDocumento=1&totalDocumentos=3>>. Acesso em 11 de setembro de 2014.

3 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

3.1 Conteúdo Jurídico do Princípio da Legalidade Tributária

34

Para José Afonso da Silva,¹³ a atividade estatal tributária obedece ao princípio da legalidade, mas não simplesmente à legalidade genérica que rege a todos os atos administrativos. Deve homenagem a uma legalidade específica, que, verdadeiramente, se revela como tradução do princípio da reserva da lei. O princípio da reserva da lei é exatamente o que prevê serem determinadas matérias objeto de regulamentação exclusiva pela lei, segundo o autor. A legalidade tributária constitui garantia constitucional do contribuinte, enquanto limitação ao poder de tributar, que veda aos entes da federação exigir ou aumentar tributo sem que haja previsão legal para tanto, com fulcro no art. 150, I da Constituição da República.

Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁴ predica que os princípios do Direito Tributário são conexos e entrecruzados. Explica que o princípio da anterioridade, ou anualidade, ou ainda, princípio da não-surpresa do contribuinte, o princípio da tipicidade, irretroatividade, em suas palavras, “são subprincípios que florescem do tronco robusto do princípio da legalidade ao longo da história”.

Pontifica que o princípio da legalidade, enquanto aspiração genérica da humanidade, no que se refere à tributação especificamente, se expressou em vários lugares. O autor sublinha que por convenção, se toma por marco histórico a *Magna Charta* imposta a João Sem Terra por parte dos barões normandos, que prescreveu a frase *no taxation without representation*. No bojo do inconformismo contra o poder unipessoal de tributar, o princípio, segundo o autor “incorporou a conotação de autotributação, por isso que a ideia da imposição passou a depender da audiência de um conselho indicado pelos governados”. Por óbvio, o autor consigna que os barões

¹³ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 23ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 427.

¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 166 e ss.

daquela época não eram eleitos pelo povo e a representação por eles pleiteada não se parecia com os atuais parlamentos. Nada obstante, a partir desse momento, o poder de tributar passou a ser associado ao ideal de representatividade popular, muito embora o consentimento pudesse ser expresso diretamente ao príncipe, através de conselhos nem sempre efetivamente representativos.

O autor prossegue, ensinando que com o passar dos séculos, após uma evolução histórica, o princípio da legalidade tributária incorpora conotação diversa da que vinha percebendo. Observa que isso acontece com o surgimento da teoria e da prática da tripartição dos Poderes, na medida em que o Estado outrora uno se vislumbra necessariamente dividido em três Poderes com funções distintas; a uma, a de criar a lei (Legislativo); a duas, a de aplicá-la de ofício (Executivo); e por fim, a de dirimir os conflitos decorrentes de sua aplicação (Judiciário).

Nessa linha, o autor leciona que o princípio da legalidade tributária assumiu, assim, a conotação de uma norma emanada pelo Poder Legislativo, com caracteres de impessoalidade, abstração e obrigatoriedade. A tributação passou, portanto, a exigir necessariamente lei escrita (*lex escripta*), em sentido formal (ato do Congresso) e em sentido material (impessoalidade, abstração e obrigatoriedade). Prossegue Sacha Calmon, *in litteris*:

A fascinação exercida pela tripartição dos Poderes em tema de tributação foi tamanha que, mesmo nos países de Direito Consuetudinário, o precedente é descartado como veículo de norma tributária. Prevalece em toda parte a *lex escripta* e *stricta* decidida pelos representantes do povo especialmente eleitos para fazer leis, afastando-se o príncipe, isto é, o chefe do Executivo, e o juiz, do poder de fazer a lei tributária. O *jus tributandi*, antes, apanágio dos reis, é, agora, indeclinável função dos parlamentos.

A evolução social trouxe uma terceira e quarta conotações do princípio da legalidade. Sacha Calmon leciona que com a complexidade das sociedades modernas e o aperfeiçoamento dos negócios, a sociedade passou a reclamar que a lei tributária

passasse a ser *prévia* (*lex proevia*), a fim de possibilitar aos contribuintes a ciência prévia das obrigações fiscais. De consequência, nasce também o princípio da não-surpresa do contribuinte, que se efetiva na postergação dos efeitos da lei tributária após sua publicação. O autor sublinha que o importante é que a legislação tributária não possua eficácia imediata, que se observe um lapso temporal entre a existência da lei e entre sua eficácia, entendendo-se aqui como eficácia, nas palavras do autor, “a aptidão da lei para produzir os efeitos que lhe são próprios”.

O princípio da não-surpresa, seja pela anterioridade ou anualidade, seja por fórmulas de tempo determinado, na opinião do autor, tem o condão de recolocar a irretroatividade da lei de forma peculiar. Entende que, uma vez considerada a lei fiscal enquanto uma lei que prevê fatos jurídicos, não é suficiente que a lei cobre eficácia após a sua publicação, ou seja, o espaço de tempo verificado entre a existência e a eficácia da lei; é necessário ainda que os fatos geradores, no plano da abstração e genericamente na lei, só sejam passíveis de realização após a eficácia da lei, jamais antes desse evento. Significa dizer que a lei fiscal em vigência não produz qualquer efeito antes de adquirir a eficácia.

A quarta conotação que o autor entende ter assumido o princípio da legalidade no contexto da evolução social experimentada, se refere à clareza que a lei deve ter, no sentido de especificar todos os caracteres da regra matriz de incidência. Destarte, a norma jurídico-tributária deve necessariamente estar pronta na lei, não se aplicando qualquer método de integração dos seus elementos, como a analogia, obrigando o legislador, dessa forma, à tipificação necessária dos fatos geradores e dos deveres fiscais.

O autor evidencia que de nada serviria se o Legislativo ficasse responsável pela edição das leis fiscais (legalidade, portanto) sem que a lei permitisse ao contribuinte o conhecimento amplo do seu dever tributário (tipicidade) e previamente (não-surpresa). Sacha Calmon ministra que se a lei fiscal fosse obscura, isso propiciaria ao Executivo o exercício de uma interpretação aplicativa. Daí porque

conclui dizendo que, do exposto, é de se ter em mente que os princípios da legalidade, anterioridade, anualidade, tipicidade e irretroatividade são, de fato, princípios conexos e entrecruzados. Nesse particular, é de bom alvitre o registro de Francisco Pinto Rabello Filho¹⁵ que sustenta terem o princípio da estrita legalidade em matéria tributária e o princípio da anterioridade da lei tributária - sobre o qual o autor se debruça em sua consideração - conteúdos distintos, que não se pode confundir. Não obstante, considera que da análise da forma como eles estão dispostos no Texto não há como não se reconhecer a relação de "larga conexidade" que ambos guardam. Igualmente importante é ressaltar a lição de Paulo de Barros Carvalho,¹⁶ senão vejamos:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a *tipicidade tributária*, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.

Para Luiz Emygdio F. da Rosa Junior,¹⁷ ao contrário do que normalmente ocorre no mundo jurídico com os princípios, que surgem genericamente para depois acabarem por irradiar-se para os diversos ramos do direito, o princípio da legalidade nasceu em primeiro lugar relativamente à matéria tributária, para em momento posterior generalizar-se como o princípio da legalidade do art. 5, II da Constituição Federal, segundo o qual não há como se conceber que alguém seja obrigado a fazer

¹⁵ RABELLO FILHO, Francisco Pinto. **O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 82.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 208.

¹⁷ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 292.

ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei nesse sentido. Em sentido diverso, Roque Antonio Carrazza¹⁸ leciona que todo ato administrativo tributário deve fundar-se numa norma legal, nos termos do art. 5º, II da Constituição Federal. Com efeito, observa, *in litteris*:

38

Muito bem. Bastaria este dispositivo constitucional para que tranquilamente pudéssemos afirmar que, no Brasil, ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo ou a cumprir um dever instrumental tributário que não tenham sido criados por meio de lei, da pessoa política competente, é óbvio. Dito de outro modo, do princípio expresso da legalidade poderíamos extrair o princípio implícito da legalidade tributária.

Hugo de Brito Machado¹⁹ ensina que a compreensão exata do princípio da legalidade exige, além de conhecer o significado de “lei”, o conhecimento do significado da palavra “criar”, que integra o comando do princípio da legalidade tributária. Nessa linha, advoga que criar um tributo é o ato de estabelecer todos os elementos necessários para que se possa identificar qual é a situação de fato que dá azo ao nascimento da obrigação de pagar o tributo, qual o seu valor, quem deve pagar, quando e quem deve receber.

Destarte, a lei que institui a exação deve conter, necessariamente: (I) a descrição exata do fato tributável; (II) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou ainda de um critério que possa ser utilizado de modo a estabelecer o *quantum* da obrigação tributária; (III) o critério identificador do sujeito passivo; (d) o sujeito ativo, se diverso da pessoa jurídica que esteja expressando a sua vontade através da lei, segundo o autor.

Aduz Hugo de Brito Machado, ainda, que a lei não deve prever tão somente a hipótese de incidência de maneira ampla. Há que se esclarecer todos os elementos que se refiram à existência da relação obrigacional tributária. Portanto, além da previsão da

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 260.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 32.

hipótese de incidência, há de se contemplar o consequente “mandamento”,²⁰ aqui compreendendo-se a descrição do fato temporal e da prestação correspondente, com o apontamento de todos os seus elementos essenciais e ainda a sanção a ser aplicada em caso de inadimplemento.

39

O autor prossegue afirmando que, em homenagem ao princípio da legalidade, o prazo para o recolhimento do tributo, em sua opinião, é um dos elementos essenciais que deve estar contemplado na norma, em especial quando se trata tributos sujeitos à modalidade de lançamento por homologação, onde se verifica o pagamento antecipado por parte do contribuinte. Observa, *in verbis*:

Nestes, o *mandamento* legal teria de ser *uma vez ocorrido o fato tal, pague tanto, até tal data*. É que a inexistência, na lei, do prazo para o pagamento deixa a autoridade administrativa livre para fixar esse prazo, podendo exigir o tributo imediatamente após a ocorrência do respectivo fato gerador.

Advoga que o Código Tributário Nacional preconiza que quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito tributário ocorre 30 (trinta) dias após a data em que se considera o devedor notificado do lançamento e o uso, nesse dispositivo, da expressão “legislação tributária”, em vez da expressão “lei tributária”, em seu entender, dá indícios de haver admissão da fixação do prazo para pagamento do tributo em norma infralegal.

Hugo de Brito Machado ainda assinala que da análise atenta do art. 160 do Código Tributário Nacional,²¹ citado acima, conclui que a norma somente refere-se aos casos de tributo objeto de lançamento nas modalidades de lançamento de ofício e por declaração. Justifica que a solução indicada na norma para o caso de não fixar a legislação o vencimento do crédito tributário faz menção à notificação do lançamento. Destarte, ensina que é evidente que a norma não diz respeito ao prazo para pagamento

²⁰Ibid. p. 33.

²¹ Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre 30 (trinta) dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

do tributo que é apurado pelo próprio sujeito passivo, ou seja, não se aplica aos casos de tributo sujeito ao lançamento por homologação. E reconhece:²²

(...) admitir-se que o prazo para essa antecipação seja fixado em norma infralegal é deixar nas mãos da autoridade administrativa o poder de estabelecer prazos não razoáveis, excessivamente curtos, e com isto impor encargo significativo ao contribuinte – o que não se compadece com o próprio princípio da legalidade.

Ensina que, nesse particular, o Supremo Tribunal Federal já entendeu pela constitucionalidade da lei que atribui ao Ministro da Fazenda a competência para fixar o prazo de recolhimento do tributo, baseando-se no entendimento de que a matéria não está no campo da reserva legal, no RE 140.669-PE, de relatoria do Min. Ilmar Galvão. O autor faz o registro de que a decisão foi adotada por maioria de votos, votando em sentido oposto os Mins. Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence e Carlos Velloso. Nada obstante, o autor observa que se a lei fixar um prazo, a norma infralegal não poderá alterá-lo.

Roque Antonio Carrazza²³ aduz que, em respeito ao princípio da legalidade, o prazo e as condições de recolhimento das exações devem ser fixados e alterados por meio de lei emanada da pessoa jurídica tributante. Observa que no direito alienígena, ao que se saiba, a doutrina não tem se ocupado com esse assunto. Explica que nos países onde o processo inflacionário é ínfimo ou até mesmo nulo, como por exemplo, no Japão, esses detalhes não chegam a influenciar no *quantum debeatur* dos tributos, dessa forma, o máximo que a doutrina assenta é que a base de cálculo e a alíquota dos tributos são elementos reservados à lei.

²² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 34.

²³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 281.

Sustenta que no Brasil, até pouco tempo, não era motivo de questionamento se a lei deveria assinalar os prazos e as formas de pagamento dos tributos, justamente pelos mesmos motivos demonstrados acima; a inflação encontrava-se sob controle ou ao menos dentro de patamares razoáveis, não afetando o patrimônio dos contribuintes de maneira expressiva a alteração de prazos e condições de recolhimento dos tributos pela Administração Fazendária.

No entanto, com o aumento expressivo da inflação, que causou a perda do poder aquisitivo da moeda corrente dia a dia, oportunidade em que as dívidas passaram a ser calculadas por índices oficiais, o princípio da legalidade passou a iluminar tal questão, exigindo que a lei, além de apontar a base de cálculo e a alíquota dos tributos, descrevesse necessariamente o modo e o prazo do recolhimento. Esses assuntos não poderiam ser objeto de regulamentação infralegal. Assim, conclui:²⁴

Portanto, na medida em que a redução dos prazos ou a modificação dos critérios para o recolhimento dos tributos implicavam (ou podiam vir a implicar) aumento indireto da carga tributária – especialmente em períodos de grande inflação –, o fisco não podia cuidar desses assuntos. A *reserva de lei* exige que apenas o Poder Legislativo disponha a respeito, observados os princípios da irretroatividade e – quando exigido pela Carta Suprema – também o da anterioridade.

Destarte, em suma, observa que as reduções dos prazos e as alterações das formas de pagamento, enquanto implicam em aumento da carga tributária, devem obedecer ao princípio da legalidade estrita. Aduz que à luz do preconizado no art. 150, I da Constituição Federal, que exige que a majoração dos tributos aconteça necessariamente por meio de lei, considerando que isso pode ocorrer de modo direto (ou seja, por meio da alteração, a maior, da base de cálculo, da alíquota, ou ambas) ou por modo indireto (por meio da mudança de índices que serão levados

²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 283.

em conta por ocasião do pagamento ou da antecipação dos prazos de pagamento), é de se exigir que a lei cuide dessa matéria, pois é, de fato, majoração que se verifica nessas hipóteses. Explica que há ao menos outra forma de majorar tributo sem lei indiretamente, também vedada pelo Texto, a saber, impedir que as quantias a serem colhidas enquanto antecipação do tributo sejam corrigidas monetariamente na oportunidade em que se recolhe definitivamente o mesmo tributo. Destarte, exemplificativamente, ensina que se majora sem fulcro na lei o imposto de renda ao impedir que o montante recolhido na fonte seja corrigido na oportunidade em que o recolhimento anual for levado a efeito.

Na lição de Sacha Calmon²⁵ e de acordo com o que foi observado neste trabalho, pela Constituição, toda e qualquer exação, a princípio, deve ser criada por lei federal, estadual ou municipal, a depender do tributo em questão. O autor aponta que não se deve olvidar o fato de que certos impostos federais só podem ser instituídos por lei complementar, a saber, os restituíveis (empréstimos compulsórios) e os decorrentes da competência residual da União, inclusive os com afetação (contribuições especiais), com fulcro nos arts. 148, 154 e 195, § 4º.

Contudo, anota que há exceções quanto à majoração ou minoração dos tributos, a saber: impostos de importação, exportação, IPI, ISOF e CIDE-Combustíveis. Esses tributos podem sofrer alterações nas alíquotas sem prévia lei, fundadas em meros atos administrativos, desde que atendidas as condições e os limites fixados em lei autorizativa, que, caso não exista, (art. 153, § 1º e relativamente à CIDE-Combustíveis, § 4º do art. 177 da Constituição Federal) obstará a possibilidade concedida ao Executivo.

Sustenta que, estando as pessoas políticas sujeitas ao princípio da legalidade, a exceção a esse princípio jamais pode ser regulada pela própria pessoa política que sofre a constrição, como por exemplo, a União Federal, que figura como beneficiária

²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 181.

da licença para alterar as alíquotas dos impostos mencionados e da CIDE, com a possibilidade de majoração. Aduz, portanto, ser necessário que uma lei complementar ou ao menos um dispositivo dessa lei descreva as condições e os limites necessários que as alíquotas do IPI, do ISOF, do I.I.P e do I.EX possam sofrer. Anota que o dispositivo constitucional que autoriza a alteração é de eficácia limitada, em que pesem outras opiniões diversas, argumentando que, relativamente aos impostos alfandegários e ao IPI existem leis autorizativas aproveitáveis, assim como ocorre com o IOF. Por fim, Sacha Calmon leciona:

Discordamos, visto que tais autorizações são velhas, em dissintonia com a Constituição, e estão em desacordo com o sistema ora implantado. Regras claras devem ser emitidas pelo Congresso Nacional para disciplinar a espécie. Agora se exige lei complementar para regular limitação ao poder de tributar, com renovado vigor.

3.2 Da ofensa ao princípio da legalidade tributária no âmbito das contribuições corporativas

Luísa Hickel Gamba²⁶ aduz que as leis de criação dos conselhos profissionais estabelecem os fatos tributáveis, que aponta como sendo o aspecto material da hipótese de incidência, contemplando os aspectos espacial e temporal, que se referem aonde e quando se entendem realizados os fatos geradores da obrigação, e os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, o que se refere ao aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária, ao indicarem, geralmente, que as anuidades são devidas aos conselhos pelas pessoas físicas e jurídicas em virtude do exercício habilitado da profissão regulamentada ou diante da manutenção da inscrição no respectivo conselho, e que as taxas são devidas pelos interessados na inscrição ou

²⁶ MAURIQUE, Jorge Antonio *et al.* **Conselhos de Fiscalização Profissional**. Doutrina e Jurisprudência. Coord. Vladimir Passos de Freitas. 3ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 147.

registro, de expedição ou segunda via de carteira profissional, de anotação de responsabilidade técnica ou de expedição de certidão. A autora anota que não existe nessas leis, salvo raras exceções, a definição exata do valor dos tributos, relegada, na maioria das vezes, para resolução do conselho federal ou regional, ou para decisão em assembleia geral de inscritos.

Observa que isso ocorreu, nas leis mais antigas, em virtude da falta de consenso acerca da natureza específica das anuidades, se taxas ou contribuições, assinalando que a maior parte da doutrina entendia as anuidades dos conselhos enquanto contribuições especiais ou parafiscais e a esses tributos não era atribuída natureza tributária até a vigência da EC 1, de 1969, e após a EC 8, de 1977, até a promulgação da Carta de 1988. Nesses períodos, diante da natureza não tributária das contribuições parafiscais, as anuidades devidas aos conselhos podiam ser instituídas por ato infralegal editado pelos mesmos.

Sublinha a autora que relativamente às taxas desde sempre e às anuidades após a Carta de 1988, as disposições que atribuem competência aos conselhos da fixação do valor das taxas e contribuições, sem referência em lei, afrontam o princípio da legalidade, implicando na inconstitucionalidade da cobrança eventualmente fundada nelas. Assim, é indevida ou inexigível a anuidade ou taxa instituída por resolução administrativa ou por qualquer outro ato normativo dessa natureza, sem prévia fixação do seu valor em lei. Não se exige, contudo, lei complementar, seja para a instituição de contribuição especial, inclusive a de interesse das categorias profissionais ou econômicas, seja para a instituição de taxa, podendo ser instituídas por lei ordinária.

Gamba leciona que as disposições nesses termos editadas em período anterior foram revogadas pela Lei 6.994, de 1982²⁷, senão vejamos:

²⁷ BRASIL. Lei 6.994 de 26 de maio de 1982. Dispõe sobre a fixação do valor das anuidades e taxas devidas aos órgãos fiscalizadores de exercício profissional e dá outras providências. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6994.htm>. Acesso em 9 de outubro de 2014.

Art 1º - O valor das anuidades devidas às entidades criadas por lei com atribuições de fiscalização do exercício de profissões liberais será fixado pelo

respectivo órgão federal, vedada a cobrança de quaisquer taxas ou emolumentos além dos previstos no art. 2º desta Lei.

§ 1º - Na fixação do valor das anuidades referidas neste artigo serão observados os seguintes limites máximos:

a - para pessoa física, 2 (duas) vezes o Maior Valor de Referência - MVR vigente no País;

b - para pessoa jurídica, de acordo com as seguintes classes de capital social:

até 500 MVR	2 MVR
acima de 500 até 2.500 MVR	3 MVR
acima de 2.500 até 5.000 MVR	4 MVR
acima de 5.000 até 25.000 MVR	5 MVR
acima de 25.000 até 50.000 MVR	6 MVR
acima de 50.000 até 100.000 MVR	8 MVR
acima de 100.000 MVR	10 MVR

(...)

Art 2º - Cabe às entidades referidas no art. 1º desta Lei a fixação dos valores das taxas correspondentes aos seus serviços relativos e atos indispensáveis ao exercício da profissão, restritas aos abaixo discriminados e observados os seguintes limites máximos:

a inscrição de pessoas jurídicas	1 MVR
b inscrição de pessoa física	0,5 MVR
c expedição de carteira profissional	0,3 MVR
d substituição de carteira ou expedição de 2ª. via	0,5 MVR

e certidões

0,3 MVR

46

A autora ministra que a referida lei foi regulamentada pelo Dec. 88.147, de 08.03.1983. Anota ainda que contra os arts. 3º e 4º da Lei 6.994, de 1982 e 5º do respectivo regulamento foi proposta a Representação de Inconstitucionalidade 1.169/DF, julgada improcedente pelo Supremo Tribunal Federal, tendo, após isso, a Lei 8.734 de 1993, modificado e revogado os dispositivos impugnados. Nesse jaez, a autora entende que, a edição dessa lei geral, ora aplicável a todos os órgãos de fiscalização do exercício profissional, relativamente às taxas e contribuições, rendeu a devida homenagem ao princípio da legalidade. E anota:²⁸

A partir da Lei 6.994, de 1982, dúvida alguma resta da legalidade da exigência das referidas contribuições e taxas, ainda que delegada aos conselhos federais, dentro dos limites estabelecidos na lei, a efetiva fixação do valor devido.

Luísa Hickel Gamba prossegue, informando que a extinção do Maior Valor de Referência – MVR pelo art. 3º, III, da Lei 8.177, de 1991 não impediu a cobrança das exações devidas aos conselhos, uma vez que o art. 21 da Lei 8.178 de 1991, editada na sequência, determinou a conversão para cruzeiros, conforme tabela apontada, dos valores em MVR na legislação em vigor à época. De outra sorte, os valores expressos em cruzeiros na legislação tributária foram convertidos em UFIR – Unidade Fiscal de Referência, na forma do art. 3º da Lei 8.383, de 1991.

Adverte a autora que a conversão dos valores dessa maneira é admitida na jurisprudência federal. Aponta que também está pacificado em sede jurisprudencial, com precedentes das duas Turmas competentes do Superior Tribunal de Justiça, que entre a extinção do Maior Valor de Referência e a sua conversão em Unidade Fiscal de Referência, ou seja, no período entre fevereiro e dezembro de 1991, não incide outro

²⁸ GAMBA, Luísa Hickel, et al. **Conselhos de Fiscalização Profissional**. Doutrina e Jurisprudência. Coord. Vladimir Passos de Freitas. 3ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 149.

índice atualizador. Destarte, observa que o art. 3º da Lei 8.383, de 1991, preconizava que a UFIR contemplava a correção monetária do período, não havendo necessidade de aplicar outro índice atualizador no período entre a extinção da MVR e a criação da UFIR. Justifica a autora:

47

É que o divisor utilizado para a conversão do MVR em UFIR (Cr\$ 126,8621) corresponde ao valor do último BTN (de fevereiro), de modo que a primeira expressão da UFIR abarca a correção monetária dos meses decorridos entre a extinção do MVR e a criação da UFIR, não havendo qualquer possibilidade legal de utilização de outro índice atualizador.

Prossegue a consideração, pontuando que após a extinção da Unidade Fiscal de Referência, em outubro de 2000, há divergência na jurisprudência, parte mantendo como fixo o valor das anuidades e taxas até então apurado, já outra parte admitindo a atualização desse valor pelo IPCA-e, índice que outrora atualizava a extinta Unidade Fiscal de Referência. O que fundamenta a divergência é o entendimento firmado na jurisprudência federal de que deve constar na lei a previsão de eventual atualização monetária da base de cálculo da exação ou o valor fixo da mesma, não sendo necessário, porém, que a lei defina o indexador, que pode ser estabelecido por meio de ato normativo inferior.

Luísa Hickel Gamba entende que de qualquer forma, a cobrança das contribuições e taxas devidas aos conselhos seria possível ainda com fulcro na Lei 6.994 de 1982, mas jamais por meio de resolução ou ato infralegal editado pelos conselhos que previsse valor superior à atualização permitida. Ocorre, no entanto, que o Estatuto da Advocacia e da OAB – Lei 8.906, de 04.07.1994 no art. 87 revogou expressamente a Lei 6.994/82, o que deixou sem base legal a cobrança das referidas exações, excetuando-se as devidas aos conselhos com legislação específica sobre os aspectos da hipótese de incidência tributária, sobretudo o valor dos tributos.

Sublinha a autora que após a revogação da Lei 6.994/82 vários projetos de lei foram apresentados na Câmara, com o objetivo de regular a fixação dos valores das contribuições e demais rendas em favor dos conselhos. Em paralelo, foram editadas no

mesmo período medidas provisórias que originaram o art. 58 da Lei 9.649/98, que no § 4º pretendeu introduzir no ordenamento jurídico a competência dos conselhos para a fixação do valor das anuidades e taxas devidas em seu favor, no entanto, houve a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da ADIn 1.717-6/DF, assim como a Medida Provisória 203 de 2004, convertida na Lei 11.000/2004 que no art. 2º, que veio com o mesmo objetivo de autorizar os conselhos a fixar as contribuições e taxas. É de se registrar que tanto a Lei 9.649/98, assim como a Lei 11.000/04 possuem dispositivos que revogam a Lei 6.994/82.

A autoria examina que a constitucionalidade da Lei 11.000/04 foi questionada na ADIn 3408-1/DF, de relatoria do Min. Dias Tófoli, mencionando que ainda aguardava julgamento, no entanto, que a procedência da ação era previsível, diante do precedente da ADIn 1.717-6/DF.

Destarte, a autora aponta que houve a edição de várias leis específicas, que definiram os valores das anuidades e taxas em favor dos seguintes Conselhos: Conselho de Corretores de Imóveis (Lei 10.795/03); Conselho de Educação Física (Lei 12.197/10); Conselho de Representantes Comerciais (Lei 12.246/10); Conselho de Contabilidade (Lei 12.249/10, art. 76) e o Conselho de Arquitetura e Urbanismo (Lei 12.378/10).

Gamba sublinha que em 28/10/2011 foi editada a Lei 12.514, que tem por objeto o tratamento das contribuições devidas aos conselhos profissionais em geral, que resultou da conversão em lei da Medida Provisória 536 de 26/06/2011. Inicialmente, a medida tratava apenas da alteração de dois artigos da Lei 6.932 de 1981, que diziam respeito às atribuições dos médicos residentes. Contudo, recebeu uma emenda durante a tramitação na Câmara dos Deputados, segundo a autora, “completamente estranha à sua origem”,²⁹ que acabou introduzindo no texto disposição sobre as anuidades dos conselhos profissionais. A autora finaliza, dizendo que contra a Lei

²⁹ GAMBA, Luísa Hickel, et al. **Conselhos de Fiscalização Profissional**. Coord. Vladimir Passos de Freitas. 3ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 153.

12.514/2011 já foram ajuizadas duas ações diretas de inconstitucionalidade, ainda pendentes de julgamento. E observa:

Assim, abstraindo a avaliação de constitucionalidade da Lei 12.514, de 2011, é de se considerar que até a edição desta nova lei fixando o valor das contribuições anuais devidas às entidades de fiscalização do exercício profissional, em face da revogação expressa da Lei 6.994, de 1982, não havia legalidade na exigência pelos conselhos do pagamento de anuidades e taxas, visto que não há tributo sem lei que o institua, assim como não há prestação compulsória sem lei que a determine, ressalvados os já referidos casos de leis específicas de alguns conselhos. Cabe observar que, não tendo a Lei 12.514, de 2011, tratado das demais taxas cobradas pelos conselhos, a falta de lei persiste em relação a estas, tratadas apenas na Lei 6.994, de 1982.

Luís Eduardo Schoueri,³⁰ citando Brandão Machado, reconhece essa afronta ao princípio da legalidade, senão vejamos:

Desrespeito ao Princípio da Legalidade também apontado com acerto por Brandão Machado é o da cobrança das contribuições profissionais, exigidas pelos órgãos que fiscalizam o exercício das profissões regulamentadas. (...) Se não se nega a natureza tributária de tais contribuições (artigo 149 da Constituição Federal), não há argumento plausível para sustentar sejam elas aumentadas sem força de lei.

Importa examinar a questão da constitucionalidade da lei 12.514/2011, o que se levará a efeito no próximo e derradeiro tópico.

3.3 A Constitucionalidade da Lei 12.514/2011

A Lei 12.514/2011 que, como visto no tópico anterior, foi promulgada e aparentemente, solucionou a questão da ilegalidade percebida na fixação das anuidades, vem enfrentando questionamentos acerca de sua constitucionalidade. Com

³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 308.

efeito, conforme nota publicada em 01 de dezembro de 2011, no sítio do Supremo Tribunal Federal,³¹ foi aforada pela Confederação Nacional das Profissões Liberais (CNPL) a Ação Direta de Inconstitucionalidade 4697, com o fundamento de que, ao usar texto de uma medida provisória para inserir uma disciplina totalmente nova, houve a usurpação da competência exclusiva do Presidente da República para a edição de normas com caráter de urgência e relevância. Importante frisar que não houve a apreciação da matéria por parte do Pretório Excelso, sequer em sede liminar.

Em judicioso parecer da lavra de José Afonso da Silva,³² exarado a pedido do Presidente do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, Dr. Ophir Filgueira Cavalcante Júnior, o constitucionalista examina a fundo a questão da ilegitimidade da Lei 12.514/2011, que sustenta. Observa que a exteriorização formal das leis, bem como dos atos normativos em geral é elemento imprescindível para a sua compreensão e interpretação, dessa forma, explica que foi estabelecido um regramento de técnica legislativa, que explicita o conjunto de formalidades que deve ser considerado, com vistas à “formulação adequada da vontade legislativa”, em suas palavras. Nessa toada, sublinha que a Constituição Federal, no parágrafo único do art. 59, preconizou que lei complementar iria dispor sobre a elaboração, redação, revisão e consolidação das leis. Com efeito, a Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que trata do tema, preconiza em seu art. 7º, que convém transcrever:

Art. 7º O primeiro artigo do texto indicará o objeto da lei e o respectivo âmbito de aplicação, observados os seguintes princípios:

I - excetuadas as codificações, cada lei tratará de um único objeto;

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Profissionais liberais questionam lei que fixa anuidades de conselhos**. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=195211>>. Acesso em 10 de outubro de 2014.

³² SILVA, José Afonso da. **Parecer. Lei 12.514, de 2011. Anuidades a serem cobradas pelos conselhos profissionais. Não aplicação aos Conselhos da Ordem dos Advogados do Brasil**. Disponível em: < <http://oabce.org.br/wp-content/uploads/2012/04/Parecer-Jos%C3%A9-Afonso-da-Silva-Lei-12514-11-1-1.pdf>>. Acesso em 10 de outubro de 2014.

II - a lei não conterá matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão;

III - o âmbito de aplicação da lei será estabelecido de forma tão específica quanto o possibilite o conhecimento técnico ou científico da área respectiva;

IV - o mesmo assunto não poderá ser disciplinado por mais de uma lei, exceto quando a subsequente se destine a complementar lei considerada básica, vinculando-se a esta por remissão expressa.

José Afonso da Silva explica que o referido diploma normativo, no art. 5º, dispõe que na ementa, grafada por meio de caracteres a realcem, estará explicitado o objeto da lei. Nessa linha, vislumbra-se na ementa da Lei 12.514/2011, na visão do parecerista, uma evidente incompatibilidade temática entre as atividades dos médicos residentes e as contribuições devidas aos conselhos profissionais, que merece ser apurada, porquanto importa em infração à Lei Complementar 95, de 1998. E, ao desrespeitar o comando da referida Lei, viola também o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal e os princípios do processo legislativo decorrentes, o que, em sua opinião, exige a correção por via de controle de constitucionalidade.

Em sentido contrário, a 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região vem consolidando o entendimento pela constitucionalidade da Lei 12.514/2011, senão vejamos:³³

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. CONSTITUCIONALIDADE DA LEI 12.514/2011. COBRANÇA NOS MOLDES DA LEI 6.994/82 PARA ANUIDADE DE 2012. CABIMENTO.

1. Extraí-se que a vedação de emenda parlamentar aditiva de assunto estranho ao projeto original do Poder Executivo reside quando a prática ensejar inclusão de disciplina normativa reservada à iniciativa legislativa

³³ BRASIL. Tribunal Regional da 4ª Região. Apelação/Reexame Necessário n.º 5003552-47.2012.404.7200, da 1ª Turma. Porto Alegre-RS, 24 de setembro de 2014. Disponível em <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50035524720124047200&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todasfases=S&selForma=NU&todaspartes=&hdnRefId=d6fc3996827f1a5efc700aae5fda4767&txtPalavraGerada=kzfo&txtChave=>>. Acesso em 12 de outubro de 2014.

extraparlamentar, com usurpação da prerrogativa iniciadora e, por conseguinte, da separação de Poderes. De outra banda, o STF, quanto à

exigência de apreciação da matéria pela Comissão Mista, consignou ser exigência constitucional para regularizar o processo legislativo. Contudo, na ADI 4.029, o STF declarou, incidentalmente, a inconstitucionalidade dos artigos 5º, caput, e 6º, caput e parágrafos 1º e 2º, da Resolução nº 1 de 2002 do Congresso Nacional, postergando os efeitos da decisão, nos termos do art. 27 da lei 9.868/99, para preservar a validade e a eficácia de todas as Medidas Provisórias convertidas em lei até o julgamento da ADI (data Publicação da Decisão Final - Acórdão, DJ 27/06/2012), bem como daquelas que tramitavam no Legislativo. Como a conversão da medida provisória 536/2011 na Lei 12.514/2011 é anterior ao julgamento da ADI, conclui-se que a inobservância da instalação da Comissão Mista restou suprida pelo julgamento da ADI de nº 4.029. Conclui-se pela constitucionalidade da Lei 12.514/2011.

2. Para as contribuições de interesse das categorias profissionais há a incidência das anterioridades de exercício e nonagesimal. Transposto o exercício e ultrapassado os noventa dias, entende-se que a Lei 12.514/2011, de 28/10/2011, que foi publicada em 31/10/2011, não pode ser aplicada para a anuidade de 2012, em razão de que essa anuidade já é devida a partir do dia 01/01/2012. Nesse compasso, conclui-se que a Lei 12.514/2011 é aplicável a partir de 01/01/2013. Por consequência, é de ser observada a aplicação dos patamares da Lei 6.994/82 para a cobrança da anuidade de 2012.

3. Importa o respeito ao disposto na Lei 6.994/82 até a entrada em vigor da Lei 12.514/2011 para a cobrança das anuidades. No caso em tela, trata-se de duas pessoas jurídicas que têm capital social em patamares distintos. Como se trata de pessoas jurídicas que apresentam níveis de capital social diferentes, a sentença merece parcial reforma para que seja acrescido ao dispositivo que a cobrança da anuidade de 2012 dar-se-á de acordo com a classe de capital social.

Nesse jaez, é de se concluir que até o julgamento da ADIn 4697 por parte do Supremo Tribunal Federal, a constitucionalidade ou não da Lei 12.514/2011 ensejará grandes discussões.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

53 Ao final do estudo, podemos chegar às seguintes conclusões teóricas: (I) os conselhos profissionais são autarquias, pertencendo à Administração Indireta, com personalidade jurídica de direito público, submetidas, portanto, ao regime de prerrogativas e sujeições, pertinente a essa personalidade; (II) a ofensa ao princípio da legalidade reside no fato de que o valor das anuidades vinha sendo fixado por resoluções administrativas dos conselhos, até a edição da Lei 12.514/2011, cuja constitucionalidade vem sendo questionada.

Do exposto, é de se concluir pela existência de flagrante desrespeito ao princípio da legalidade no âmbito das contribuições corporativas. O legislador não se preocupou em regulamentar a questão e ainda quando levou tal tarefa a efeito, pecou ao introduzir no ordenamento jurídico normas que foram de encontro com o princípio da legalidade.

Nesse compasso, é de se ver que tanto os contribuintes, quanto os conselhos, sofreram sérias consequências com o descaso do Poder Legislativo. Relativamente aos contribuintes, o prejuízo é manifesto, uma vez se viram obrigados a recolher as anuidades em descompasso com o princípio da legalidade, fixadas ao alvedrio dos conselhos profissionais, precisando recorrer ao Poder Judiciário para que vissem respeitado esse princípio tão basilar e essencial à configuração do Estado Democrático de Direito.

De outra sorte, se deve reconhecer que aos conselhos também restaram dificuldades; sucumbiram em todas as demandas, arcando com os ônus decorrentes, além de se virem obrigados à repetição do indébito. É de ressaltar, ademais, que ao fixar o valor das anuidades, o fizeram com fulcro na lei que traz em seu bojo a presunção de legitimidade. Outrossim, veja-se que o valor fixado à luz da Lei 6.994 de 1982 não se afigura como suficiente para a manutenção da estrutura administrativa dos conselhos.

E finalmente, ao Poder Judiciário, já abarrotado de processos, restou o complexo julgamento das demandas, que lotaram gabinetes e secretarias. O julgamento dessas demandas tomou e continuando tomando o tempo dos juízes e servidores, que poderiam estar trabalhando para solucionar outras demandas de maior relevância, o que contribui para a morosidade do Judiciário e fomenta a descrença da população no Poder Judiciário e no Estado como um todo.

Em verdade, os conselhos enfrentam diversos problemas decorrentes da falta de regulamentação de algumas questões, como por exemplo, o regime de contratação dos servidores, que, muito embora sejam submetidos a concurso público, em respeito ao art. 39 da Constituição Federal, ainda são regidos pelo regime celetista, em virtude de uma antiga redação do aludido dispositivo, cuja eficácia foi suspensa. Diversas decisões judiciais já foram exaradas em favor da aplicação do Regime Jurídico Único da Lei 8.112/90 no âmbito dos conselhos profissionais, tendo culminado, inclusive, na assinatura de Termo de Ajustamento de Conduta entre o Ministério Público Federal e o Conselho Federal de Medicina para a adoção do referido regime em 6 de dezembro de 2013, o que ainda não foi levado a efeito, diante de entraves administrativos causados pela falta de regulamentação de determinadas questões.

É de ressaltar ainda que a finalidade institucional dos conselhos não é devidamente conhecida – e reconhecida – pela sociedade, nem sequer pelos próprios inscritos, que por vezes tratam a sua inscrição no conselho não como uma obrigação legal, mas sim como uma mera filiação a um “clube de vantagens”, que pode ser cancelada ou não, de acordo com sua vontade. Não é incomum perceber que os profissionais sequer sabem que os conselhos fazem parte da Administração Pública; muito menos que as anuidades cobradas possuem natureza jurídica tributária.

Diante desse quadro que demonstra o colapso da Administração Pública nessa seara, só resta a conclusão de que o tema merece, além de ser regulamentado efetivamente pelo Poder Legislativo, ser debatido com mais profundidade pela

doutrina, pois, infelizmente, pouquíssimos estudiosos na atualidade se debruçam sobre a temática.

5 REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei 6.839, de 30 de outubro de 1980. Dispõe sobre o registro de empresas nas entidades fiscalizadoras do exercício de profissões. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6839.htm>. Acesso em 11 de setembro de 2014.

____. Lei 6.994 de 26 de maio de 1982. Dispõe sobre a fixação do valor das anuidades e taxas devidas aos órgãos fiscalizadores de exercício profissional e dá outras providências. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6994.htm>. Acesso em 9 de outubro de 2014.

____. Supremo Tribunal Federal. Acórdão proferido no Agravo Regimental no Mandado de Segurança n.º 28469-DF. Relator: Min. Dias Toffoli. Relator para acórdão: Min. Luiz Fux. Órgão Julgador: Primeira Turma. Sessão do dia 19 de fevereiro de 2013. DJ-e 087, publicação no dia 10 de maio de 2013. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3773226>>. Acesso em 19 de setembro de 2014.

____. Supremo Tribunal Federal. **Profissionais liberais questionam lei que fixa anuidades de conselhos.** Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=195211>>. Acesso em 10 de outubro de 2014.

____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.666/2012.** Plenário. Relator: Ministro Aroldo Cedraz. Sessão de 03 de outubro de 2012. Disponível em:

<<https://contas.tcu.gov.br/juris/SvlHighLight?key=ACORDAO-LEGADO-110594&texto=ACORDAO-LEGADO;DECISAO-LEGADO;RELAcao-LEGADO;ACORDAO-RELACAOEGADO;&highlight=&posicaoDocumento=0&numDocumento=1&totalDocumentos=3>>. Acesso em 11 de setembro de 2014.

_____. Tribunal Regional da 4ª Região. Apelação/Reexame Necessário n.º 5003552-47.2012.404.7200, da 1ª Turma. Porto Alegre-RS, 24 de setembro de 2014. Disponível em <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50035524720124047200&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todasfases=S&selForma=NU&todaspartes=&hdnRefId=d6fc3996827f1a5efc700aae5fda4767&txtPalavraGerada=kzfo&txtChave=>>. Acesso em 12 de outubro de 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 24ª Edição. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011.

MAURIQUE, Jorge Antonio, et al. **Conselhos de Fiscalização Profissional**. Doutrina e Jurisprudência. Coord. Vladimir Passos de Freitas. 3ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. **O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 23ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Parecer. Lei 12.514, de 2011. Anuidades a serem cobradas pelos conselhos profissionais. Não aplicação aos Conselhos da Ordem dos Advogados do Brasil**. Disponível em: < <http://oabce.org.br/wp-content/uploads/2012/04/Parecer-Jos%C3%A9-Afonso-da-Silva-Lei-12514-11-1-1.pdf>>. Acesso em 10 de outubro de 2014.