

**German Alejandro San Martín
Fernández**

PUC-SP

germansan_martin@hotmail.com

CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS E A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

RESUMO

Este artigo trata da inconstitucionalidade na instituição de contribuições de interesse de categorias profissionais, por violação ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária (art. 150, I, da CR/88), em especial pela ausência de suporte legal para a fixação do critério quantitativo do tributo. O artigo versa, ainda, sobre a não recepção pela Constituição da República de 1988 (CR/88) das leis que delegam poderes às autarquias corporativas para fixar o valor das respectivas contribuições.

Palavras-Chave: contribuições de interesse de categorias profissionais; legalidade tributária; critério quantitativo.

ABSTRACT

This article in the institution of the unconstitutionality of contributions of interest to professional categories, for violation of the principle of strict legality in tax matters (art.150, I of CR/88), particularly the lack of legal support for setting the criteria quantitative tribute. The article also deals with the lack of confirmation by the Constitution of 1988 (CR/88) of the laws that delegate powers to secure the corporate value of their contributions.

Keywords: contributions of interest to professional groups; legality tax; quantitative criterion.

Anhanguera Educacional Ltda.

Correspondência/Contato
Alameda Maria Tereza, 2000
Valinhos, São Paulo
CEP 13.278-181
rc.ipade@aesapar.com

Coordenação
Instituto de Pesquisas Aplicadas e
Desenvolvimento Educacional - IPADE

Artigo Original
Recebido em: 19/7/2011
Avaliado em: 1/8/2011

Publicação: 11 de agosto de 2011

1. INTRODUÇÃO

O presente ensaio tem por finalidade tecer breves considerações sobre a inconstitucionalidade das contribuições de interesse de categorias profissionais, frente ao disposto no artigo 150, inciso I da Constituição da República de 1988 (CR/88) e no artigo 97 e incisos do Código Tributário Nacional (CTN), bem como adequar o alcance desses enunciados à correta exegese do artigo 25, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Para isso, após algumas considerações iniciais, a verificação quanto à compatibilidade vertical dessa espécie tributária frente à Constituição da República se dará mediante a análise *in concreto* da contribuição exigida pelos Conselhos Regionais de Farmácia, cujo critério quantitativo é fixado por Resolução do Conselho Federal respectivo, ao arrepio da reserva legal a que submete a atividade tributária.

2. AS CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS. REGIME JURÍDICO

Essa subespécie de “contribuição especial” encontra o seu fulcro constitucional no artigo 149 da CR/88^{1,2}. É desse enunciado que se extrai a norma de outorga de competência tributária dirigida à União Federal para sua criação. Caracterizam-se por se tratarem de tributos da espécie “contribuição”, cuja destinação constitucional específica do produto de sua arrecadação tem por finalidade o custeio da atividade estatal de autarquias profissionais. Tal atividade, nesse caso específico, consiste no poder de fiscalizar o exercício e a conduta ética relativa à atuação dos profissionais submetidos ao seu controle (poder de polícia “corporativo”).

Como é cediço, a CR/88 garante o livre exercício de qualquer ofício ou profissão, nos termos da lei³. Algumas profissões, por força do interesse público envolvido em seu

¹ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico *e de interesse das categorias profissionais* ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (destaques nossos).

² “(...) As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4o), são: a) os impostos (CF, art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (CF, art. 145, III); c.2) sociais (CF, art. 194), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195, CF, 195, § 4o) e c.2.2) salário-educação (CF, art. 212, § 5o); e c.3) especiais: c.3.1.) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149); e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).” (STF, ADI no 447, voto do Min. Carlos Velloso, DJ 05/03/1993)

³ Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
(...)

exercício, e com fundamento no artigo 22, inciso XVI, da CR/88⁴, recebem regulamentação legal cujas disposições outorgam às respectivas autarquias corporativas criadas com o fim de fiscalizar o exercício da profissão, capacidade ativa, nos termos do artigo 119 do CTN. Estas, por sua vez, exigem daqueles que se submetem ao controle do exercício profissional, o pagamento de tributo da espécie “contribuição de interesse de categoria profissional”. Portanto, na exigência dessa espécie impositiva, exige-se, entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, a necessária “retributividade” e “referibilidade”.

Essa contribuição somente pode ser exigida daqueles que por lei se submetem à ação fiscalizadora da respectiva autarquia corporativa. Como exemplos dessa espécie tributária, temos as contribuições ao CRM (Conselho Regional de Medicina), CRF (Conselho Regional de Farmácia), CREA (Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura), CRO (Conselho Regional de Odontologia) dentre outras autarquias corporativas. A OAB (Ordem dos Advogados do Brasil) também exige contribuição de seus associados, porém, não é considerada parte integrante da administração indireta (art. 44, § 1º, da Lei nº 8.906/94), constituindo exceção à regra geral⁵. Todos os demais órgãos de fiscalização do exercício de profissões regulamentadas são constituídos na forma jurídica de autarquias federais.⁶

3. PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE E TIPICIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. ARTIGO 150, INCISO I, DA CR/88 E ARTIGO 97 E INCISOS DO (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL) CTN

Apesar de algumas divergências doutrinárias, atribui-se a primeira afirmação do princípio da legalidade em matéria tributária à Magna Carta de 1215, seguida da *Petition of Rights*

XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

⁴ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

(...)

XVI - organização do sistema nacional de emprego e condições para o exercício de profissões;

⁵ “(...) 3. A OAB não é uma entidade da Administração Indireta da União. A Ordem é um serviço público independente, categoria ímpar no elenco das personalidades jurídicas existentes no direito brasileiro.

4. A OAB não está incluída na categoria na qual se inserem essas que se tem referido como “autarquias especiais” para pretender-se afirmar equivocada independência das hoje chamadas “agências”.

5. Por não consubstanciar uma entidade da Administração Indireta, a OAB não está sujeita a controle da Administração, nem a qualquer das suas partes está vinculada. Essa não-vinculação é formal e materialmente necessária.

6. A OAB ocupa-se de atividades atinentes aos advogados, que exercem função constitucionalmente privilegiada, na medida em que são indispensáveis à administração da Justiça [artigo 133 da CB/88]. É entidade cuja finalidade é afeita a atribuições, interesses e seleção de advogados. Não há ordem de relação ou dependência entre a OAB e qualquer órgão público.

7. A Ordem dos Advogados do Brasil, cujas características são autonomia e independência, não pode ser tida como congênere dos demais órgãos de fiscalização profissional. A OAB não está voltada exclusivamente a finalidades corporativas. Possui finalidade institucional (...)” (ADI 3026, Relator Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 08/06/2006, DJ 29-09-2006).

⁶ O pleno do STF, em 07.11.2002, nos autos da ADI n. 1717, julgou inconstitucional o *caput* do artigo 58 e os §§ 1º, 2º, 4º, 5º, 6º, 7º e 8º da lei n.º 9.649/98. Os dispositivos julgados inconstitucionais pela Corte Suprema conferiam às autarquias profissionais o *status* de pessoas de direito privado, atributo este incompatível com o poder de polícia e de capacidade ativa tributária atribuída aos conselhos de classe pela lei e pela Constituição.

de 1627, do *Habeas Corpus Act* de 1679, do *Bill of Rights* de 1688, do *Act of Settlement* de 1700 e do *Act of Union With Scotland* de 1707, todos anteriores à Revolução Francesa (1789), considerada por muitos como o verdadeiro marco do nascimento do Estado de direito e, conseqüentemente, do princípio da legalidade.

A partir desses atos, foram impostos limites à atuação estatal, de sorte a buscar formas de defesa dos até então meros súditos, sujeitos à ação e ao poder ilimitado do Estado. Criou-se um parlamento composto por integrantes da nobreza (Câmara dos Lordes) e do povo (Câmara dos Comuns), cuja função era restringir e limitar a atuação do Rei através do exercício da competência para criar regras de direito (ainda que costumeiro) de observância obrigatória, inclusive pelo próprio Monarca.

Na Constituição da República de 1988, a legalidade ampla decorre da previsão contida no art. 5º, II, da CR/88: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa em virtude de lei”, Mais adiante, no art. 37, *caput*, novamente a Constituição faz menção ao princípio da legalidade, como princípio de observância obrigatória na conduta da administração pública.

O art. 150, inciso I, da CR/88⁷ nada mais é do que manifestação na seara tributária da imposição de limites ao Estado em sua atuação. Se, nos termos do parágrafo único do art. 1º, da CR/88, “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de seus representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”, o poder de tributar, do mesmo modo, deve necessariamente passar pelo crivo popular para que possa ser implementado. Daí toda e qualquer espécie tributária deve ser criada ou majorada por enunciados introduzidos no ordenamento jurídico por veículo de estatura legal, emanado pelo Poder Legislativo em atividade típica. Isto é, só a lei em sentido estrito se encontra autorizada a estabelecer os aspectos da hipótese (antecedente) e do mandamento (conseqüente) da norma jurídica tributária. É a vedação à tributação não consentida (*no taxation without representation*⁸).

A criação do vínculo obrigacional nos tributos somente se dá por força de lei e não pela criação de vínculo contratual ou por mera faculdade da parte. Todos os tributos no direito brasileiro devem ser criados por lei em sentido estrito. A Constituição da República, no art. 150, I, é imperativa. A enunciação constitucional constitui-se em

⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

⁸ Essa frase foi um dos slogans mais conhecidos da Revolução Americana (1755). Foi uma das justificativas para da Declaração da Independência das colônias, diante da criação de impostos pelo Rei da Inglaterra sem o consentimento dos colonos americanos. A ausência de representação popular dos colonos no parlamento inglês ocasionou uma rebelião pelo não pagamento de impostos exigidos pela Coroa, em especial sobre o chá produzido (*Stamp act* e *Stamp tax*). A desobediência dos colonos ocasionou o massacre de Boston e o início da Revolução Americana.

determinação dirigida às pessoas com capacidade política, para que estas, no ato da instituição dos tributos de sua competência, utilizem lei em sentido estrito para estabelecer a hipótese de incidência (e mandamento da norma jurídica) da regra de tributação.⁹ Somente por veículo introdutor de normas emanado por órgão legislativo competente, no exercício de atividade legislativa típica e, portanto, inovador da ordem jurídica, pode-se dar a instituição válida de tributos no direito brasileiro. Daí a importância da observância do princípio da estrita legalidade tributária.

As Medidas Provisórias (art. 62 da CF), apesar de não serem leis em sentido estrito e mesmo diante de esmagadora doutrina em sentido contrário (Misabel Machado Abreu Derzi¹⁰, Roque Antonio Carrazza¹¹ dentre outros), estão aptas, de acordo com a jurisprudência do STF¹², a instituir e majorar os tributos já existentes, excluídos aqueles tributos para os quais a Constituição da República exija lei complementar.

A função dos decretos e regulamentos, nos termos do artigo 84, IV, da CR/88, limita-se a zelar pela fiel execução das leis que ensejaram a sua edição. O mesmo raciocínio se aplica para as instruções ministeriais a que se refere o artigo 87, II, cuja função é, do mesmo modo, zelar pela fiel execução das leis, decretos e regulamentos. É vedado, portanto, a esses atos infralegais, inovar a ordem jurídica. Não lhes é permitido criar direitos, deveres e obrigações, e em especial em matéria tributária, instituir tributos ou alterar-lhes algum de seus elementos estruturais.

O CTN cumpre importante função didática ao relacionar, no artigo 97 e incisos, quais os elementos estruturais da obrigação tributária que somente podem ser alterados ou instituídos por lei. São eles: definição do fato gerador da obrigação principal, a fixação da alíquota do tributo e base de cálculo, cominação de penalidades e criação de isenções.¹³

⁹ Roque Antonio Carrazza (*Curso de direito constitucional tributário*, 18ª ed., p. 382-3) afirma: "Portanto, não querendo insistir no óbvio, temos que, para que nasça o tributo, deve um fato corresponder fielmente à figura delineada na lei (Tatbestand), o que implica tipicidade (Typizität). Por isso, todos os elementos essenciais do tributo (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, alíquota e base de cálculo), como tivemos a oportunidade de verificar, devem ser previstos abstratamente na lei. [...]"

Estamos confirmando que, atrelado ao princípio da legalidade tributária, encontra-se o não menos relevante princípio da tipicidade tributária. Na verdade, o princípio da tipicidade tributária (...) não passa de uma maneira especial de realização da legalidade tributária, que exige definição precisa dos fatos idôneos a, uma vez ocorridos, fazer nascer o dever de recolher tributos."

¹⁰ RDT n. 45/132-137.

¹¹ Curso de Direito Constitucional Tributário, 26ª ed., pp. 307-309.

¹² "Legitimidade, ao primeiro exame, da instituição de tributos por medida provisória com força de lei, e, ainda, do cometimento da fiscalização de contribuições previdenciárias à Secretaria da Receita Federal." (ADI 1.417-MC, Rel. Min. Octavio Gallotti, julgamento em 7-3-1996, Plenário, DJ de 24-5-1996.) No mesmo sentido: RE 479.134-AgR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 26-6-2007, Primeira Turma, DJ de 17-8-2007.

¹³ "Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou a sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

Por fim, o § 1º, do art. 153, da CR/88 permite a alteração das alíquotas do IPI, Imposto de Importação, IOF e do Imposto de Exportação, por mero ato do Poder Executivo (Decreto), mas sempre nas condições e limites estabelecidos na lei instituidora do tributo. Trata-se de exceção à regra geral da reserva legal da alíquota, e por isso, tais dispositivos se submetem a interpretação restritiva e limitada a esses quatro impostos de competência da União Federal, com exclusão de qualquer outro tributo. Por fim, a EC nº 33, de 11.12.2001, permitiu ao Poder Executivo o restabelecimento da alíquota da CIDE/Combustíveis, de sorte a criar nova exceção à regra geral da reserva legal da alíquota. Somado aos quatro impostos antes enumerados, são as únicas exceções existentes no sistema tributário brasileiro ao princípio da absoluta reserva legal na instituição de tributos.

4. A AFRONTA AO ARTIGO 150, I DA CR/88 PELO ARTIGO 2º DA LEI N. 11.000/2004 E A CONTRIBUIÇÃO CORPORATIVA EXIGIDA PELOS CONSELHOS REGIONAIS DE FARMÁCIA

O *caput* do artigo 2º, da Lei n.º 11.000/04, assim dispõe:

Os Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas são autorizados a fixar, cobrar e executar as contribuições anuais, devidas por pessoas físicas ou jurídicas, bem como as multas e os preços de serviços, relacionados com suas atribuições legais, que constituirão receitas próprias de cada Conselho.

A redação do artigo 2º, da Lei n.º 11.000/04, autoriza os Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a fixar livremente contribuição anual. A única observação feita aos Conselhos, no tocante à fixação da respectiva contribuição, é a necessidade de levar em consideração as profissões regulamentadas de níveis superior, técnico e auxiliar (§1º, do artigo 2º, da Lei n.º 11.000/04).

Por sua vez, o artigo 25, da Lei n.º 3.820/60, lei disciplinadora da profissão farmacêutica, determina que: “As taxas e anuidades a que se referem os artigos 22 e 23 desta lei e suas alterações posteriores serão fixadas pelos Conselhos Regionais, com intervalos não inferiores a 3 (três anos)”.

Deve-se, no entanto, lembrar, que a “contribuição” a que se referem os artigos 2º, da Lei n.º 11.000/04, e artigo 25, da Lei n.º 3.820/60, é uma espécie de tributo, mais especificamente, contribuição de interesse de categorias profissionais (“contribuição especial”), e que nos termos do artigo 149 da CR/88, sujeita-se expressamente aos

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.”

princípios vetores da atividade estatal tributária contidos no Sistema Tributário Nacional (arts. 145 e seguintes da CR/88).

A Constituição Federal ao tratar das “contribuições” não se contentou apenas em outorgar competência legislativa exclusiva à União Federal para sua instituição. O legislador constituinte se preocupou também em deixar claro e expresso que a instituição de qualquer modalidade de contribuição, aí incluídas as contribuições de interesse das categorias profissionais, deve observar o princípio da legalidade, previsto no artigo 150, inciso I da Carta Magna, cujo teor veda à União: “(...) exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”, além da submissão à anterioridade, irretroatividade da lei tributária e às normas gerais em matéria tributária necessariamente veiculadas por lei complementar.

A Constituição Federal não cria tributos, apenas outorga competência impositiva para que as pessoas políticas de direito público interno, mediante lei, criem a hipótese de incidência (e o mandamento da norma jurídica tributária) dos tributos afetos à sua competência. Nesse sentido Susy Gomes Hoffmann, em *“As Contribuições no Sistema Constitucional Tributário”*, p.84¹⁴; Luciano Amaro, em *“Direito Tributário Brasileiro”*, p.112¹⁵; Bernardo Ribeiro de Moraes¹⁶; Hugo de Brito Machado, em *“Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988”*, p.22¹⁷ e Roque Antonio Carrazza, em *“Curso de Direito Constitucional Tributário”*, 18.ed., p.382-383.

No entanto, para respeitar o princípio da legalidade, não basta que a lei se limite a estabelecer a instituição de tributo. Esta deve definir todos os elementos estruturais da relação tributária e do conteúdo da prestação, de forma a delimitar a atuação vinculada do Poder Executivo no ato de exigência (art. 142 do CTN).

¹⁴ “AS CONTRIBUIÇÕES SERÃO INSTITUÍDAS POR LEI. Esse é o veículo competente para inseri-las no sistema positivo; entretanto, não é demais observar que tal lei deve guardar harmonia com o texto constitucional, buscando nele seus fundamentos.”

¹⁵ “O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina in abstracto todos os aspectos relevantes, para que, in concreto, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. (...)”

Em suma, A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA NÃO SE CONFORMA COM A MERA AUTORIZAÇÃO DE LEI PARA COBRANÇA DE TRIBUTOS; REQUER-SE QUE A PRÓPRIA LEI DEFINA TODOS OS ASPECTOS PERTINENTES AO FATO GERADOR, NECESSÁRIOS À QUANTIFICAÇÃO DO TRIBUTO DEVIDO EM CADA SITUAÇÃO CONCRETA QUE VENHA A ESPELHAR A SITUAÇÃO HIPOTÉTICA DESCRITA NA LEI.”

¹⁶ “UM TRIBUTO NÃO SE ENCONTRA CRIADO PELA SIMPLES AUTORIZAÇÃO LEGAL PARA COBRÁ-LO, COM DETERMINADA DENOMINAÇÃO. A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA DEVE CONTER TODOS OS ELEMENTOS INSTITUIDORES DO TRIBUTO, A FIM DE DAR CONDIÇÕES PARA QUE A ADMINISTRAÇÃO O EXIJA, DE FORMA VINCULADA E OBRIGATÓRIA.”

Portanto, conclui-se não é constitucional o poder dado aos Conselhos, de instituírem obrigação tributária, sem a observância dos artigos 150, incisos I, da CF/88 (princípio da legalidade e 97 do CTN. (“Compêndio de Direito Tributário”, 1º Vol., Forense, 1995, p. 372).

¹⁷ “Na verdade, só terá eficácia o princípio constitucional (da legalidade) se entendido com a explicitação constante do art. 97 do Código Tributário Nacional, pois não basta fique a instituição do tributo - entendida como simples afirmação de que fica criado determinado tributo - na área da reserva legal. Na verdade criar o tributo não é apenas dizer que ele está criado. Criar o tributo é estabelecer todos os elementos necessários à determinação da expressão monetária e do sujeito passivo da respectiva obrigação. VITTORIO CASSONE é incisivo: “Se a lei, por exemplo, ao instituir um tributo deixar de fixar à alíquota, não terá criado imposto algum, e esta falha não poderá ser suprida pelo Executivo através de Decreto Regulamentar dessa lei; terá o Legislativo de completar, com uma outra lei.” (VITTORIO CASSONE, *Direito Tributário*, Editora Atlas, São Paulo, 1985)”. ”

De fato, o princípio da legalidade foi posto pela CR/88 com a finalidade de impossibilitar qualquer delegação legislativa no tocante à definição da hipótese e do conseqüente da norma tributária. Somente através da descrição hipotética do fato, realizada por meio de lei (em sentido estrito), é que se pode definir os aspectos da hipótese de incidência, bem como a sua base de cálculo, sujeito ativo e passivo e alíquota (mandamento).

Nesse sentido, o Código Tributário Nacional, no artigo 97, na função de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, função esta atribuída pelo artigo 146, inciso II, da Carta Magna, é expresso ao prescrever que:

Art. 97. **Somente a lei pode estabelecer:**

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou a sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do art. 52¹⁸, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21,26, 39,57 e 65;

(...)

§1º. Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

(...)

Esse enunciado explicita o princípio da *tipicidade tributária*¹⁹, destinado:

- i. ao *legislador*, incumbido de definir, de modo taxativo e sem lacunas, todas as situações suscetíveis de tributação, bem como os critérios de quantificação do tributo;
- ii. ao *aplicador da lei*, a quem não lhe é permitido interpretar a lei de forma extensiva ou utilizar-se de analogia, por se tratarem de métodos hermenêuticos incompatíveis com a taxatividade e tipicidade a que se submete a atividade tributária.

Somente através de lei pode-se instituir a hipótese de incidência, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota da contribuição de interesse de categorias profissionais a ser exigida pelos Conselhos Regionais de Farmácia e demais autarquias corporativas, sob pena de afronta ao princípio da tipicidade tributária.

No presente caso, as únicas leis em vigência que dispõem a respeito da contribuição de interesse de categorias profissionais exigida, em especial a respeito da contribuição anual, são a Lei n.º 11.000/04 (art. 2º), e a Lei n.º 3.820/60 (arts. 22 e 25).

Entretanto, ao observar a redação do artigo 2º, da lei 11.000/04, e dos artigos 22 e 25, da Lei n.º 3.820/60, constata-se que estes textos legais restringem-se a delegar

¹⁸ O art. 52 foi revogado pelo Decreto-lei n.º 406/68.

¹⁹ XAVIER, Alberto, Manual de Direito Fiscal, Lisboa, Almedina, 1981, p. 124, iguala o princípio da tipicidade tributária ao princípio da reserva absoluta de lei. "(...) Verifica-se, pois, na norma tributária, o fenômeno da *tipicidade fechada* (elevado grau de determinação conceitual ou de fixação de conteúdo), de que falam Larenz e Roxin, e que se opõe à existência de normas "incompletas", "elásticas" ou de "borracha", como alguns já a designaram.

competência às autarquias corporativas para fixar contribuições anuais, e a sujeitar as empresas que exploram serviços para os quais é necessária a presença de farmacêutico, ao pagamento de tributo, não especificada no texto legal.

Assim, a hipótese de incidência da contribuição, sujeitos ativo e passivo, alíquota e base de cálculo, não se encontram definidos pela Lei n.º 11.000/04, pela Lei n.º 3.820/60, ou por qualquer outra lei em vigor.

De fato, os aspectos relacionados ao tipo legal da contribuição anual exigida pelo Conselho Regional de Farmácia somente podem ser verificados na Resolução n.º 441/05, do Conselho Federal de Farmácia e na Deliberação n.º 242/05, do Conselho Regional de Farmácia do Estado de São Paulo. Nesses atos normativos, pretendeu-se, sem fulcro legal e constitucional, estatuir-se a fixação, cobrança e os valores das anuidades devidas pelas pessoas jurídicas cujas atividades, nos termos da lei 3.820/60, sujeitam-se ao poder fiscalizatório do CRF.

Entretanto, tanto a Resolução n.º 441/05, do Conselho Federal de Farmácia, quanto a Deliberação n.º 242/05, do Conselho Regional de Farmácia do Estado de São Paulo, são normas de caráter regulamentar, expedidas por autarquias pertencentes à administração indireta federal, criadas por lei para a prestação de serviços públicos. Não possuem, portanto, o condão de inovar na ordem jurídica tributária. A única finalidade dos regulamentos a serem editados por essas autarquias corporativas, deveria ser a busca da efetivação da lei, razão pela qual deveriam se restringir aos limites por ela traçados.

Nesse sentido, Vanessa Vieira de Mello:²⁰

O regulamento não tem o condão de dispor sobre matéria tributária. O atual sistema tributário vigente demanda a existência de lei, prevendo todos os aspectos da obrigação tributária, para que a mesma seja legitimamente exigível.

Portanto, é de se reconhecer que não há no ordenamento jurídico lei que disponha a respeito dos elementos instituidores da contribuição anual a ser cobrada pelos Conselhos.

Vale esclarecer que, embora o Conselho Regional de Farmácia e o Conselho Federal de Farmácia, ao expedir as normas regulamentares mencionadas, afirmem no texto normativo que a sua finalidade é a “atualização do valor monetário da base de cálculo” da contribuição anual - o que supostamente não consistiria na majoração do tributo -, a base de cálculo da Contribuição não foi definida anteriormente por lei.

Assim, tampouco poderia prosperar a atualização monetária de base de cálculo da anuidade, por ausência de lei a definir a base de cálculo a ser atualizada.

Conclui-se, portanto, que não há como o Conselho Regional de Farmácia, por meio da edição de mera “deliberação”, exigir contribuição anual, sob pena de afronta aos artigos 150, inciso I, da CR/88 e 97, do CTN.

Nesse sentido, o entendimento do C. Superior Tribunal de Justiça, Tribunal Regional Federal da 1ª e da 3ª Região, Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina e do Excelso Supremo Tribunal Federal, a seguir:

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - ANUIDADE DEVIDA A CONSELHO REGIONAL DE FISCALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES PROFISSIONAIS - NATUREZA - FIXAÇÃO - EXIGÊNCIA DE LEI.

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais.

A anuidade devida aos Conselhos Regionais que fiscalizam as categorias profissionais tem natureza de contribuição social e só pode ser fixada por lei.

Recurso improvido.

(STJ; Classe: RESP 225301; Processo: 199900686470/RS Órgão Julgador: 1ª Turma; Data da decisão: 07/10/1999; Documento: STJ000308169; DJ de:16/11/1999; pág.197; Relator Ministro GARCIA VIEIRA.)

.....
CONSTITUCIONAL. MANDADO DE SEGURANÇA. PERDA DE OBJETO NÃO CARACTERIZADA. **CONSELHO REGIONAL DE FARMÁCIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ANUIDADE. NATUREZA TRIBUTÁRIA. FIXAÇÃO. COMPETÊNCIA DA UNIÃO.**

1. Compete à União a instituição e a limitação de contribuições sociais, conforme o contido nos artigos 149 e 150, inciso I, da Constituição Federal, de forma taxativa.

2. A concessão da liminar não esgota a lide, visto caracterizar-se pela provisoriedade. O enfrentamento da questão de mérito é dever do órgão julgador e deve ser feito por meio de prolação de sentença.

3. A fixação de contribuição social por meio de resolução fere o princípio da reserva legal, já que somente à lei é permitido fazê-lo.

4. Apelação e remessa desprovidas.

(TRF 1ª REGIÃO; Classe: AMS 9601284095; Processo: 9601284095/MA; Órgão Julgador: 3ª T. Suplementar; Data da decisão: 12/6/2003; Fonte DJ de: 31/7/2003; pág. 63; Juiz Federal Convocado Wilson Alves de Souza; Data Publicação 31/07/2003)

.....
PROCESSO CIVIL. ADMINISTRATIVO. CONSELHO REGIONAL DE FARMÁCIA. EMPRESA QUE EXPLORA ATIVIDADE FARMACÊUTICA. PAGAMENTO DE ANUIDADE. NATUREZA TRIBUTÁRIA DA CONTRIBUIÇÃO. COMPETÊNCIA DA UNIÃO. IMPOSSIBILIDADE DE SER ESTIPULADA POR RESOLUÇÃO.

1. O Conselho Regional de Farmácia não tem competência para instituir ou limitar o valor da contribuição social por meio de Resolução, ofendendo assim, ao princípio da legalidade, tendo em vista sua natureza jurídica de tributo, desrespeitando o princípio da reserva legal.

2. A contribuição social devida aos conselhos regionais de fiscalização profissional, a teor do art. 149 da Constituição Federal, tem natureza tributária, não podendo seu valor ser fixado por meio de simples Resolução, sob pena de violar o princípio da reserva legal previsto no artigo 150, I, da Carta Política de 1988 (Precedentes desta Corte).

3. Apelação e remessa oficial não providas.

(Tribunal Regional Federal da 1ª Região - AMS 2001.36.00.003643-3/MT - 7ª Turma - Desembargador Federal Antônio Ezequiel da Silva - DJ 10/06/2005 - p. 68).

.....
CONSTITUCIONAL. MANDADO DE SEGURANÇA. CONSELHO REGIONAL DE CORRETORES DE IMÓVEIS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ANUIDADE. NATUREZA TRIBUTÁRIA. FIXAÇÃO. COMPETÊNCIA DA UNIÃO.

1. Compete à União a instituição e a limitação de contribuições sociais, conforme o disposto, de forma taxativa, nos artigos 149 e 150, inciso I, da Constituição Federal.

2. A contribuição social em questão é um tributo que tem natureza parafiscal e a sua arrecadação, embora seja destinada ao custeio de atividades que não são propriamente

²⁰ Regime Jurídico da Competência Regulamentar, Editora Dialética, p.65.

ditas do Estado, são desenvolvidas por intermédio dessas entidades que fiscalizam o exercício profissional de categorias específicas. **Assim, considerando a sua natureza tributária, a fixação do valor de anuidades por meio de resolução fere o princípio da reserva legal, já que somente à lei é permitido fazê-lo. Precedentes.**

3. *Remessa desprovida.*

(TRF 1ª REGIÃO; Classe: REO 199901000798456; Processo: 199901000798456/MG; Órgão Julgador: 3ª T. Suplementar; Data da decisão: 18/9/2003; Documento: TRF100156134; Fonte DJ de: 9/10/2003; pág. 125; Relator Juiz Federal Conv. Wilson Alves de Souza; Data Publicação 09/10/2003).

ADMINISTRATIVO - MANDADO DE SEGURANÇA - CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE - ANUIDADE - MVR - LEI Nº 6994/82 - LIMITES - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

I. A COMPETÊNCIA PARA INSTITUIÇÃO OU MODIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS DETERMINANTES DAS CONTRIBUIÇÕES PROFISSIONAIS PERTENCE À UNIÃO PODENDO SER CONFUNDIDA COM A CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA, DE TITULARIDADE DAS AUTARQUIAS PROFISSIONAIS, EXERCIDA SEGUNDO O DISPOSTO EM LEI.

II. A COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO PROFISSIONAL DOS CONTABILISTAS, COM BASE EM RESOLUÇÃO DO CONSELHO FEDERAL, CARECE DE AMPARO LEGAL POIS NÃO SE ENCONTRA EM CONSONÂNCIA COM AS NORMAS DA LEI Nº 6.994/82, SEM EMBARGOS DE ATENTAR CONTRA OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA LEGALIDADE E TÍPICIDADE TRIBUTÁRIA.

III. APELAÇÃO IMPROVIDA.

(TRF 3ª Região - AMS 181965; Processo: 97030623778/SP; Órgão Julgador: 6ª T.; Data da decisão: 26/05/1999; Fonte DJU de:15/09/1999; pág. 482; Relator Juiz Conv. Mairan Maia.). Nesse sentido: AMS 149756 / Processo: 94030426667/SP; AMS 98448 / Processo: 93030061926/SP.

Inequívoca é a afronta ao princípio da legalidade, o regramento da base de cálculo e da alíquota do tributo por decreto do Poder Executivo. A lei que institui o tributo não pode ser genérica, deve alojar além da hipótese de incidência, a base de cálculo e a alíquota, não podendo estas ser definidas por decreto (MAS 5.125. TJSC, 1ª C. Civ., Rel. Des. Álvaro Wandelli. DJSC 27.4.95)."

Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia do Estado de Santa Catarina. Autarquia. Contribuições. Natureza tributária. Princípio da legalidade tributária. (...) As contribuições devidas ao agravante, nos termos do art. 149 da Constituição, possuem natureza tributária e, por via de consequência, deve-se observar o princípio da legalidade tributária na instituição e majoração dessas contribuições. (AI 768.577-AgR-segundo, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 19-10-2010, Primeira Turma, DJE de 16-11-2010.)

5. DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO § 4º, DO ART. 58, DA LEI N.º 9.649/98, NA ADIN 1.717-6. REINSERÇÃO DE DISPOSITIVO IDÊNTICO EM LEI NOVA (ART. 2º DA LEI N.º 11.000/2004). VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA AUTONOMIA E INDEPENDÊNCIA DOS PODERES (ARTIGO 2º DA CR/88)

Por fim, cumpre ressaltar que dispositivo legal similar (para não dizer idêntico!) ao contido no artigo 2º, da Lei n.º 11.000/04, já foi declarado inconstitucional pelo E. Supremo Tribunal Federal. Veja-se:

O § 4º, do artigo 58, da Lei n.º 9.649/98, assim dispunha:

§4º Os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas são autorizados a fixar, cobrar e executar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas, bem como preços de serviços e multas, que constituirão receitas próprias, considerando-se título executivo extrajudicial a certidão relativa aos créditos decorrentes.

Em 28.03.2003, esse enunciado legal foi declarado inconstitucional pelo E. STF, nos autos da ADI n. 1717-6.

Assim, obteve-se, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo supra mencionado, de modo a vedar aos Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas, a competência para fixar o valor de suas respectivas contribuições, sem a existência de lei específica.

Entretanto, o Congresso Nacional, em 15 de dezembro de 2004, ou seja, após a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo legal, promulgou e o Presidente da República sancionou a Lei n.º 11.000, que no artigo 2º, dispôs:

Art. 2º. Os Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas são autorizados a fixar, cobrar e executar as contribuições anuais, devidas por pessoas físicas ou jurídicas, bem como as multas e os preços de serviços, relacionados com suas atribuições legais, que constituirão receitas próprias de cada Conselho.

§1º. Quando da fixação das contribuições anuais, os Conselhos deverão levar em consideração as profissões regulamentadas de níveis superior, técnico e auxiliar.

§2º. Considera-se título executivo extrajudicial a certidão relativa aos créditos mencionados no *caput* deste artigo e não pagos no prazo fixado para pagamento.

§3º. Os Conselhos de que trata o *caput* deste artigo ficam autorizados a normatizar a concessão de diárias, jetons e auxílios de representação, fixando o valor máximo para todos os Conselhos Regionais.

Verifica-se, da simples comparação entre os textos legais, sua identidade. De fato, ambos delegam, de forma disfarçada, competência para que os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas (autarquias corporativas) possam fixar, cobrar e executar as suas respectivas contribuições de interesse de categorias profissionais.

Cumprido esclarecer que a “nova” edição de dispositivo legal já declarado inconstitucional pelo E. STF, em sede de controle concentrado de constitucionalidade constitui afronta ao princípio da autonomia e independência dos Poderes, enunciado no artigo 2º da CR/88.

Isso porque, se o Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição, já declarou em sede de ADI, portanto, com efeito *erga omnes* e força vinculante, a incompatibilidade da delegação de atividades próprias do Estado a entidades desprovidas desse poder, a edição de nova lei de conteúdo idêntico, nada mais representa do que burla do Poder Legislativo ao órgão máximo do Poder Judiciário. É desprestigiar o entendimento do mais alto Tribunal do País e legitimar a atuação inconstitucional das autarquias corporativas, em especial no tocante à fixação por “deliberação”, “resolução” ou qualquer outro ato de estatuto infralegal, do critério quantitativo de tributo, que nos termos do art. 150, I da CF/88 e 97 do CTN somente poderia ocorrer por lei em sentido estrito.

6. DOS EFEITOS DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 25, I DO ADCT À LEI N. 6.994/82

É de se ressaltar a impropriedade da invocação do artigo 25, I do ADCT, com vistas a legitimar a exação cobrada nos termos da Lei n. 6.994/82. A incompatibilidade entre a Lei n. 6.994/82 e a Constituição de 1988 impede a sua recepção. Para aqueles que defendem essa orientação, somente haveria justificativa para varrer do universo normativo os atos que resultaram em delegação exorbitante, de modo que a interpretação das normas constitucionais, inclusive aquelas inseridas entre as disposições transitórias, deve atender, entre outros, ao princípio da *continuidade do ordenamento jurídico*. Por esse princípio, haveria a preservação da eficácia das normas elaboradas antes de inaugurado um ordenamento novo e desde que compatíveis com este, de modo a evitar um indesejável vácuo na legislação infraconstitucional (fenômeno da “recepção”).

Entretanto, a recepção de textos anteriores à Constituição atual fica condicionada à compatibilidade destes com a nova ordem constitucional. É o que já decidiu o STF:

O art. 25 do ADCT revogou todas as delegações de competência outorgadas ao Executivo, sobre a matéria reservada ao Congresso Nacional, mas não impediu a recepção dos diplomas legais legitimamente elaborados na vigência da Constituição anterior, *desde que materialmente compatíveis com a nova Carta*. (RE 272.872, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 4-4-01, DJ de 10-10-03).²¹

Desse modo, qualquer delegação legislativa atribuída ao Poder Executivo para a fixação de quaisquer dos elementos do critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária (base de cálculo e alíquota), fica prejudicado em face da reconhecida natureza jurídico-tributária das contribuições interventivas.

Nesse sentido, a jurisprudência do STF:

Constitucional. Administrativo. Entidades fiscalizadoras do exercício profissional. Conselho Federal de Odontologia: natureza autárquica. Lei 4.234, de 1964, art. 2º. Fiscalização por parte do Tribunal de Contas da União. Natureza autárquica do Conselho Federal e dos Conselhos Regionais de Odontologia. Obrigatoriedade de prestar contas ao Tribunal de Contas da União. (...) **As contribuições cobradas pelas autarquias responsáveis pela fiscalização do exercício profissional são contribuições parafiscais, contribuições corporativas, com caráter tributário.** CF, art. 149. (...). (MS 21.797, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 9-3-01, DJ de 18-5-01).

Ademais, sequer é possível admitir a constitucionalidade da Lei n. 6.994/82, sob a égide da Constituição passada, o que ao menos em tese lhe possibilitaria a sua recepção pela atual ordem constitucional. Isso porque, essa espécie de delegação legislativa sempre foi inválida. Equivale a deixar ao arbítrio do aplicador da lei decidir sobre o *quantum* a recolher, em violação ao princípio da legalidade da tributação, assim entendido como *dupla exigência*, qual seja: determinação exaustiva da regra tributária como valoração

²¹ No mesmo sentido AI 726144 AGR / AL. Relator Min. Ayres Britto. Relator p/ acórdão: Min. Marco Aurélio. Julgamento: 30/11/2010. 1ª Turma: Poder Legislativo e Poder Executivo - Delegação - Delegação ao Executivo - Óbice maior. Surge

definitiva do legislador, de sorte a resultar nas proibições dirigidas ao aplicador do direito, de utilização da *analogia* e *discricionarietà*.

De fato, a única delegação legislativa possível é aquela expressamente prevista no Texto Constitucional e que se faz por meio de Leis Delegadas (artigos 52 da CF/69 e 68 da CF/88). Fora dessa hipótese, a delegação legislativa será sempre inconstitucional porque violadora dos artigos 2º, 5º, II, 150, I e 84, IV, da atual Constituição Federal (que corresponde aos artigos 6º, par. único, 19, I, e 153, § 2º, da Constituição anterior), além dos artigos 97 e 99 do Código Tributário Nacional.

Como conseqüência, é de se concluir que a presente exação não foi recepcionada pela atual Constituição Federal. Isso porque, por se tratar de tributo, só poderia ser recepcionado se houvesse lei fixando todos os seus critérios, em especial, o quantitativo

De outro lado, não há como estender a eficácia da Lei n. 6.994/82, por força do art. 25, I, do ADCT. Se esta não sofreu efeitos ab ou derogativos da Lei n. 9.649/98, em razão da suspensão da eficácia de seus dispositivos por decorrência da ADI n. 1.717-6-DF, os textos legais posteriores, mormente a Lei n. 11.000/2004, que atualmente sustenta a exigência, padece de inconstitucionalidade, de modo a contaminar em sua totalidade, e não apenas parcialmente, a cobrança da anuidade pelo CRF.

7. CONCLUSÃO

Em conclusão, com fulcro nas inúmeras manifestações jurisprudenciais, inclusive da Suprema Corte, a cobrança das contribuições de interesse de categorias profissionais, em especial aquela exigida pelos CRF, fere o princípio da legalidade.

Do mesmo modo, não há como admitir que o artigo 25, I, do ADCT, possa legitimar delegação legislativa em matéria tributária, incompatível com a nova ordem constitucional, de sorte a permitir que elementos estruturais da obrigação tributária fiquem à margem da lei.

Malgrado sejam as contribuições corporativas fundamentais para o custeio da atividade paraestatal exercida pelos órgãos de classe, a sua exigência não pode se furtar da fiel observância dos princípios que regem a atividade tributária, mormente o da reserva absoluta de lei (legalidade e tipicidade).

óbice maior à delegação ao executivo de ato atribuído ao legislativo. Tributo - elementos formadores - Princípio da Legalidade. Os elementos essenciais do tributo hão de estar previstos em lei no sentido formal e material.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed., São Paulo, Saraiva, 2005.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18.ed. revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2002.
- _____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26.ed. revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2010.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Medidas Provisórias: sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 45, jul./set. 1988.
- HOFFMANN, Susy Gomes. **As Contribuições no Sistema Constitucional Tributário**. Campinas: Copola, 1996.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: RT, 1989.
- MELLO, Vanessa Vieira de. **Regime Jurídico da Competência Regulamentar**. São Paulo: Ed. Dialética, 2001.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. v.1. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- XAVIER, Alberto. **Manual de Direito Fiscal**. Lisboa: Almedina, 1981.

German Alejandro San Martín Fernández

Mestre e Doutorando em Direito do Estado (Direito Tributário) pela PUC/SP; Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo; Conselheiro do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda); professor convidado dos cursos de pós-graduação em Direito Tributário e Empresarial da FAAP (São Paulo e São José dos Campos), EPD (Escola Paulista de Direito), CEU/IICS (Instituto Internacional de Ciências Sociais), do Programa de Educação Continuada em Direito do GV law e UFMT (Universidade Federal do Mato Grosso); Membro do Conselho Científico da APET (Associação Paulista de Estudos Tributários) e advogado em São Paulo.