

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

34



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Aspectos Controvertidos das Contribuições para os Conselhos de Fiscalização Profissional à Luz da Lei 12.514/2011

Controversial Issues of the Contributions to the Committees of Professional Inspection in the Light of the Federal Law n. 12.514/2011

Laura Loro Lopes

*Especialista em Direito Público pela Escola Superior da Magistratura
Federal (Esmafe). Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica
do Rio Grande do Sul - PUCRS. Advogada (Rio Grande do Sul).*

E-mail: lauralorolopes@gmail.com.

Resumo

O presente artigo tem por objetivo analisar duas questões controversas atinentes às contribuições de interesse das categorias profissionais, especialmente à luz da Lei 12.514/2011. A primeira, relativa a saber se e em que medida a lei fere o princípio constitucional da legalidade, porquanto delegou-se aos próprios conselhos de fiscalização a fixação do valor do tributo por meio de resolução, embora o referido princípio exija que todos os elementos atinentes à obrigação tributária estejam previstos em lei. A segunda, relativa à adequação da hipótese de incidência, considerando que escolhida pelo legislador como materialidade tributável a mera inscrição do profissional no respectivo conselho, e não, como seria de supor, o exercício de atividade sujeita à fiscalização.

Palavras-chave: Conselhos de fiscalização profissional, contribuições, princípio da legalidade, hipótese de incidência.

Abstract

The present article has as its objective to analyze two controversial issues concerning the contributions to the Committees of Professional Inspection, specially in the light of the Federal Law n. 12.514/2011. The first issue deals with knowing whether and to what extent the Federal Law n. 12.514/2011 violates the constitutional principle of legality since it has conferred power to the Committees of Professional Inspection to determine the due amount of contribution by means of resolution, although said principle demands that every element related to the tax obligation must be defined in the legal statute. The second issue relates to the adequacy of the legal hypothesis, since it has been chosen by the lawmaker as taxable hypothesis the mere act of enrollment of the

professional in the respective committee, and not, as one would assume, the practice of the activity subject to inspection.

Keywords: Committees of professional inspection, contributions, principle of legality, Legal hypothesis.

1. Introdução

As leis de criação dos conselhos de fiscalização possuem disposições bastante diversificadas no tocante às fontes de receita para o custeio das atividades desenvolvidas por essas entidades. Há casos em que a lei nada refere (Lei 10.602/2002 - Despachantes Documentalistas), outros em que a lei remete a questão para o respectivo regulamento (Lei 4.739/1965 - Estatísticos), ou mesmo casos em que a lei remete às regras da lei criadora de outro conselho (Lei 7.394/1985 - regula os Conselhos de Técnicos em Radiologia, fazendo remissão à Lei 3.268/1957 - Conselhos de Medicina). De qualquer sorte, a esses conselhos caberiam as receitas lhes atribuísem outras leis, ainda que gerais.¹

Neste sentido, as anuidades cobradas pelos conselhos de fiscalização profissional constituem-se na principal fonte de receita para o financiamento das atividades por eles desenvolvidas. Essas anuidades possuem natureza tributária, qualificando-se como contribuições corporativas (também chamadas de contribuições de interesse das categorias profissionais). A única exceção, segundo discutível jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, fica por conta da anuidade devida à Ordem dos Advogados do Brasil (OAB).

Até o advento da Lei 12.514/2011, que atualmente disciplina as contribuições devidas aos conselhos profissionais em geral, tais tributos eram regulados pela Lei 6.994/1982 e, posteriormente, pela Lei 11.000/2004. É certo, porém, que estes diplomas legais sofreram críticas advindas de problemas específicos, mormente relacionados com o princípio da legalidade tributária.

Do mesmo mal não se livrou a hodierna Lei 12.514/2011, suscitando discussões quanto a dois pontos específicos. Em primeiro lugar, apresenta-se a celeuma em torno do princípio da reserva de lei tributária, já que a lei, em seu art. 6º, prevê apenas valores máximos para a cobrança das anuidades, delegando aos conselhos a definição do seu valor exato por resolução. Em segundo lugar, tem-se o problema relativo à adequação da hipótese de incidência deste tributo, porquanto a previsão constante do art. 5º da norma estabelece que o fato gerador das anuidades é a existência de inscrição no conselho, e não o exercício, pelo contribuinte, de determinada atividade profissional sujeita à fiscalização.

Diante desses dois problemas, tem lugar o presente trabalho, a fim de analisar se, e em que medida, a Lei 12.514/2011 fere o princípio da legalidade ao delegar a fixação do valor das anuidades pelos próprios conselhos, já que, segundo a posição atualmente vigente, todos os elementos necessários à configuração do tributo devem estar presentes na própria lei que o institui, bem como se a mera

¹ GAMBÁ, Luísa Hickel. "Natureza jurídica das receitas dos conselhos de fiscalização profissional". In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Conselhos de fiscalização profissional: doutrina e jurisprudência*. 3ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2013. p. 121.

inscrição do profissional pode ser tomada como materialidade adequada à hipótese de incidência, na medida em que se exige para esta espécie tributária um fato ligado ao contribuinte, e não uma atividade do Estado.

2. A Base de Cálculo das Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais à Luz do Princípio da Legalidade - Art. 6º da Lei 12.514/2011

2.1 Evolução legislativa referente à base de cálculo das contribuições de interesse das categorias profissionais

A compreensão da problemática existente no tocante à base de cálculo das contribuições de interesse das categorias profissionais remonta ao ano de 1982, sendo oportuno, para tanto, que se analisem os diplomas legislativos antecedentes para melhor assimilação do problema.

a) O tratamento conferido pela Lei 6.994/1982

Inicialmente, a Lei 6.994/1982, que veio a dispor sobre a fixação do valor das anuidades e taxas devidas aos conselhos de fiscalização profissional, estipulou em seu art. 1º que elas seriam fixadas pelo respectivo órgão federal, respeitado o limite máximo, para pessoa física, de duas vezes o Maior Valor de Referência (MVR) vigente no país (parágrafo 1º, alínea “a”), e de duas a dez vezes tal valor para pessoas jurídicas, de acordo com o seu capital social (parágrafo 1º, alínea “b”).

A Lei 8.906/1994, que dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil, em seu art. 87, estabeleceu a revogação da Lei 6.994/1982. Posteriormente, foi editada a Lei 9.649/1998, que tentou modificar a natureza jurídica dos conselhos de fiscalização profissional (de pública para privada), delegando a estes o poder de fixar o valor das anuidades. O Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.717/DF, declarou a inconstitucionalidade do art. 58, *caput*, e parágrafos 1º, 2º, 4º, 5º, 6º, 7º e 8º de tal diploma normativo, confirmando a natureza jurídica de autarquia dos conselhos de fiscalização profissional e salientando a impossibilidade de delegação à entidade privada de atividade típica do Estado (poder de polícia, poder de tributar e poder de punir). Dessa forma, gizou-se que os conselhos não eram autorizados a fixar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas e jurídicas. Referida lei, no art. 66, também veio a revogar a Lei 6.994/1982.

As revogações acima mencionadas geraram considerável controvérsia. Os tribunais regionais federais, visando a evitar um vácuo legislativo, passaram a decidir no seguinte sentido:² i) a OAB tem natureza jurídica diversa dos demais órgãos de fiscalização profissional e a contribuição que lhe é devida não tem natureza tributária, logo, a revogação expressa no art. 87 da Lei 8.906/1994 tem efeito apenas para a OAB, não atingindo as contribuições devidas aos demais conselhos de fiscalização profissional; ii) há de ser afastada também a revogação da Lei 6.994/1982, pelo art. 66 da Lei 9.649/1998, em face da declaração de in-

² Cf. TRF da 4ª Região, Reexame Necessário Cível 5004401-53.2011.404.7200, 1ª Turma, Rel. Des. Fed. Álvaro Eduardo Junqueira, *DJ* de 9.2.2012.

constitucionalidade do art. 58 da mesma lei, proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.717/DF. Isso porque pretendendo o art. 58 da Lei 9.649/1998 atribuir natureza jurídica privada aos conselhos e ao mesmo tempo conferir-lhe competência tributária, a revogação da Lei 6.994/1982 pelo art. 66 da mesma lei era decorrência lógica, que restou afastada com a declaração de inconstitucionalidade.

Neste âmbito, Paulsen³ elucida que o argumento utilizado muitas vezes pelos conselhos de fiscalização, no sentido de que a Lei 6.994/1982 estaria revogada, apenas agravaria sua situação, pois retiraria o suporte legal para cobrança das anuidades, que não poderiam ser exigidas em montante algum. E, mesmo que assim fosse, tal revogação não poderia autorizar os Conselhos Regionais a determinar através de resoluções a majoração das anuidades, haja vista que, de acordo com a Carta Magna vigente, os valores em comento devem sujeitar-se ao princípio da legalidade, face a sua natureza tributária.⁴

O Superior Tribunal de Justiça, entretanto, veio a firmar entendimento diverso, no sentido da validade de tais revogações.⁵ Diante de tal cenário, os conselhos profissionais, uma vez que não tinham fundamentação legal na Lei 6.994/1982 que fora revogada, passaram a instituir suas anuidades através de resoluções com respaldo na Lei 9.649/1998, embora este procedimento fosse flagrantemente inconstitucional, pois a fixação do valor de tributo somente poderia ocorrer por lei. Daí que diversas relações jurídicas decorrentes das resoluções foram declaradas inexistentes, em razão do princípio da legalidade estrita.⁶

b) A delegação plena pela Lei 11.000/2004

Passados seis anos, foi editada a Lei 11.000/2004, fruto da conversão da Medida Provisória 203/2004. Espantosamente, ao invés de fixar valores específicos para as anuidades, tal diploma normativo, em seu art. 2º, autorizou expressamente os conselhos de fiscalização profissional 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”.

Referida previsão é manifestamente inconstitucional, sendo lamentável que o legislador tenha se encorajado a ressuscitar a delegação do poder impositivo aos conselhos, cometendo a mesma afronta à Lei Maior que a antiga Lei 9.649/1998. Com isso, viola escancaradamente o princípio da reserva de lei tributária, garantia fundamental dos contribuintes.⁷

Justamente por isso, a questão está pendente de apreciação no Supremo Tribunal Federal através da Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.408/DF, ajuizada em 2005 pela Confederação Nacional das Profissões Liberais. O próprio

³ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, Esmafe, 2010, p. 180.

⁴ Cf. STJ, REsp 362.278/RS, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 6.4.2006.

⁵ Cf. STJ, REsp 1.120.193/PE, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 26.2.2010.

⁶ Cf. STJ, REsp 904.701/AL, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 3.4.2008.

⁷ Cf. TRF da 4ª Região, Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança 2006.72.00.001284-9, Corte Especial, Rel. Des. Fed. Dirceu de Almeida Soares, DJ de 11.4.2007.

Supremo Tribunal Federal já confirmou a posição citada logo acima,⁸ mas deverá consolidar o tema na ação anteriormente mencionada, ou mesmo no bojo do Recurso Extraordinário com Agravo nº 641.243/PR (reautuado como Recurso Extraordinário 704.292), que teve sua repercussão geral reconhecida em 19 de abril de 2012 (Tema 540), de relatoria do Ministro José Antônio Dias Toffoli. Nesse julgamento, o tribunal irá decidir sobre a natureza jurídica das anuidades e a possibilidade de fixação de seu valor por resolução interna de cada conselho.

c) O regime da Lei 12.514/2011

A Lei 12.514, editada em 28 de outubro de 2011, visando a superar a ausência de lei regulamentadora da regra-matriz de incidência das contribuições devidas aos conselhos profissionais (hipótese de incidência, contribuintes, base de cálculo e alíquotas), introduziu relevantes mudanças no regime jurídico desses tributos. Relativamente aos valores devidos aos conselhos de fiscalização profissional, dispõe o art. 3º que as disposições de referida norma passaram a ser aplicáveis quando da inexistência de lei específica do próprio conselho, ou, no caso de haver lei específica, quando esta haja fixado as anuidades em moeda ou unidade de referência não mais existente (caso do Maior Valor de Referência - MVR), ou haja delegado a fixação ao próprio conselho (o que é inviável).

Este diploma legal é resultante da conversão em lei da Medida Provisória 536/2011. Originariamente, tal medida provisória tinha por fim a alteração de um art. da Lei 6.932/1981, que dispunha sobre as atividades de médico residente. Entretanto, durante a tramitação do projeto de lei de conversão, foram acrescentados, através de emenda (completamente estranha à matéria), diversos artigos que versam a respeito das anuidades dos conselhos profissionais, seu fato gerador, parcelamento, dentre outros aspectos. Com isso, foram arquivados os Projetos de Lei 3.507/2008 e 6.463/2009, que vinham tratando da mesma matéria com ampla participação da sociedade, sindicatos, conselhos de fiscalização etc., através de audiências e consultas públicas.

Assim, a Lei 12.514/2011, em seu art. 6º, passou a estabelecer valores máximos para a cobrança das anuidades, delegando aos conselhos a fixação do valor exato através de resolução. Exemplificativamente, para os profissionais de nível superior, dispõe a lei que as anuidades cobradas serão de até R\$ 500,00, enquanto que, para os profissionais de nível técnico, serão de até R\$ 250,00.

Deste modo, com o novo regime estabelecido pela norma legal em comento, restou tacitamente revogada a Lei 6.994/1982, que também se limitava a fixar valores limites para as anuidades. Na mesma linha, foi tacitamente revogada a Lei 11.000/2004, que autorizava os conselhos a fixarem contribuições, caso de evidente inconstitucionalidade.⁹

Contra a Lei 12.514/2011, já foram ajuizadas duas ações diretas de inconstitucionalidade: 4697 (ajuizada em 30 de novembro de 2011 pela Confederação

⁸ Cf. STF, AgRg no RE 613.799/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, *DJe* de 6.6.2011.

⁹ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Esmafe, 2014, p. 194.

Nacional das Profissões Liberais) e 4762 (ajuizada em 13 de abril de 2012 pela Confederação Nacional dos Trabalhadores na Saúde) - ambas de relatoria do Ministro Edson Fachin, ainda sem decisão liminar, tampouco de mérito. Na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4697, primeiramente, é suscitada a ocorrência de vício no processo legislativo que deu origem à lei ora tratada, tendo em vista a suposta ausência de pertinência temática da emenda que acrescentou os dispositivos relacionados aos conselhos de fiscalização profissional com a matéria originária da medida provisória (atribuições dos médicos residentes). Ainda no âmbito da inconstitucionalidade formal, ambas as ações sustentam haver ofensa ao art. 146, inciso III, da Constituição Federal, segundo o qual cabe apenas à lei complementar o estabelecimento de normas gerais relativas à matéria tributária (constituição da obrigação, lançamento e crédito tributário), além do art. 62, inciso III, da Lei Maior, pois o Congresso Nacional teria se valido de medida provisória para tratar de matéria reservada à lei complementar.

No que interessa ao presente trabalho, referidas ações diretas de inconstitucionalidade, na seara da inconstitucionalidade material, abordam o ponto nevrálgico deste: a sustentada ofensa ao princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal. Assim, mostra-se necessária a análise da aplicação de tal princípio ao atual regime das contribuições de interesse das categorias profissionais.

2.2. Aplicação do princípio da legalidade tributária ao atual regime das contribuições de interesse das categorias profissionais

“O princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do Direito Tributário. A raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos do art. 5º, II da Constituição da República”.¹⁰ Assim é que Carrazza inicia sua lição a respeito do princípio da legalidade, esclarecendo, na sequência, que tal dispositivo (“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”), por si só, seria suficiente para que se pudesse afirmar que, no Brasil, ninguém pode ser compelido ao pagamento de um tributo ou ao cumprimento de um dever instrumental tributário que não tenham sido criados por meio de lei, através da pessoa política competente. Contudo, quis o legislador constituinte resguardar com empenho os direitos do contribuinte, estampando a ideia em outro dispositivo da Constituição Federal, qual seja, o art. 150, inciso I: “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”.

Assim, pode-se afirmar que a legalidade genérica está prevista no art. 5º, inciso II, da Carta Política, enquanto que a legalidade tributária vem compreendida no art. 150, inciso I, do mesmo diploma normativo. A legalidade tributária é específica e de maior rigor do que a legalidade geral, implicando reserva abso-

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1996, pp. 157-158.

luta de lei, de forma que a instituição de tributos se dê não somente com base legal, mas diretamente através de lei.¹¹

Em outras palavras, se em geral um comportamento será exigido “em virtude” de lei, nas questões tributárias existe a exigência de a obrigação estar prevista na própria lei. Isso significa que a lei será o fundamento imediato da exigência, não havendo, em regra, espaço para delegação. Neste âmbito, através do cotejo do art. 5º, inciso II, com o art. 150, inciso I, da Constituição Federal, obtém-se a característica da chamada reserva de lei: enquanto aquele tolera a delegação, a reserva de lei implica que apenas a lei institui ou majora tributo.¹² Reforçando tal entendimento, assim ilustra Carrazza: “Portanto, o princípio da legalidade, no Direito Tributário, não exige, apenas, que a atuação do Fisco rime com uma lei material (simples preeminência da lei). Mais do que isto, determina que cada ato concreto do Fisco, que importe na exigência de um tributo, seja rigorosamente autorizado por uma lei. É o que se convencionou chamar de *reserva absoluta de lei formal* (Alberto Xavier) ou de *estrita legalidade* (Geraldo Ataliba)”¹³

No mesmo sentido, Amaro aduz que a legalidade tributária não se contenta 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”.¹⁴ Por isso, a lei deve definir *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, seja possível determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias.

Velloso,¹⁵ confirmando a posição dos autores antes citados, afirma que da reserva absoluta de lei decorre a exigência de que a matéria seja integralmente regulada por lei, sem que se deixem espaços para inovações advindas de atos infralegais. Por sua força, todos os aspectos da norma tributária impositiva (regra-matriz de incidência) devem constar, com bastante precisão, na lei.

Da constatação de que toda regra-matriz de incidência tributária deve decorrer da lei é que o Código Tributário Nacional, em seu art. 97, proclama que somente a lei pode instituir tributos ou extingui-los, majorá-los ou reduzi-los. A definição do fato gerador da obrigação tributária e do sujeito passivo, a fixação da alíquota e da base de cálculo também são matérias cobertas pela reserva de lei, do mesmo modo que a cominação de penalidades tributárias, hipóteses de suspensão da exigibilidade ou de extinção do crédito tributário, bem como a isenção e a anistia, e, finalmente, as hipóteses de dispensa ou redução de penalidades.

Sendo necessária essa completa descrição dos fatos na norma legal para que nasça a obrigação tributária, surge outra expressão no tratamento da legalidade tributária, qual seja, o princípio da tipicidade tributária. Tal princípio, em tese,

¹¹ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Op. cit., p. 161.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 290.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Op. cit., p. 162-163.

¹⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 112.

¹⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 222.

exige que a lei seja minudente na descrição de todos os elementos essenciais do tributo por ela instituído. Para Xavier,¹⁶ o princípio da tipicidade é a expressão mesma do princípio da legalidade, quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei, nos contornos da segurança jurídica.

Difundiu-se no Brasil, através da contribuição de Alberto Xavier, a ideia de que, no Direito Tributário, prevaleceria a tipicidade fechada ou cerrada, segundo a qual todos os elementos da hipótese de incidência e consequência jurídica deveriam estar minuciosamente previstos em lei, sem que existisse qualquer margem de escolha para a Administração. O espaço para o poder regulamentar seria ínfimo, devendo se limitar a dar execução aos dispositivos legais, não sendo admitida a utilização de conceitos jurídicos indeterminados e normas tributárias em branco.¹⁷

Contudo, Misabel Derzi e Ricardo Lobo Torres começaram a reavaliar a doutrina da tipicidade fechada no direito tributário, em consulta às fontes germânicas. Esses juristas chegaram à conclusão de que a palavra *tipo* foi empregada com equívoco na doutrina portuguesa, expandindo-se tal equívoco pelo Brasil. Em linhas bastante gerais, o *tipo* foi tradução errônea da palavra alemã *Tatbestand*, que se relaciona com o princípio da determinação do fato gerador, o qual postula que todos os elementos do fato gerador abstrato sejam indicados com clareza na lei formal.¹⁸ Assim, referida autora passou a alertar que a ideia da denominada tipicidade fechada como plena determinação é imprecisa, acarretando uma impropriedade e até mesmo uma contradição, uma vez que os tipos são necessariamente abertos.¹⁹

Deste modo, verifica-se que, na verdade, o que a doutrina chama de princípio da tipicidade fechada é o princípio da determinação. Como visto, tipicidade não significa exclusivismo e determinação. Pelo contrário, a tipificação é uma técnica legislativa que cria padrões médios que podem ser objeto de complementação pela Administração Pública e pelo Judiciário.

Expostos brevemente os contornos do princípio da legalidade tributária pela doutrina tradicional, possível que se faça a análise da sua incidência no tocante ao atual regime das contribuições de interesse das categorias profissionais. Primeiramente, com relação à antiga Lei 6.994/1982, Velloso²⁰ entende que o artigo que previa os valores limites para cobrança das anuidades não cumpria o

¹⁶ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, pp. 69-70.

¹⁷ DOMINGUES, José Marcos. "Legalidade tributária: o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta". In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sérgio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 59-60.

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. "O princípio da tipicidade no direito tributário". In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sérgio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 149.

¹⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988, p. 38. Apud PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Esmafe, 2010, p. 161.

²⁰ VELLOSO, Andrei; e PAULSEN, Leandro. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 272.

determinado pelo princípio da reserva de lei em matéria tributária, o qual reclama a regulação completa do tributo por lei formal, e não a mera instituição de um teto para o tributo, a ser quantificado livremente pelo órgão de fiscalização.

Todavia, explana o autor adrede citado que tal preceito nunca foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, uma vez que a Lei 6.994 fora promulgada em 1982, época em que, conforme a sua jurisprudência, as contribuições corporativas não detinham natureza tributária. Isso porque a Emenda Constitucional 8/1977 havia alterado a redação do art. 43 da Constituição de 1969, tratando das contribuições em inciso diverso daquele concernente aos tributos. Desse modo, sustenta que a delegação legislativa era legítima frente à Carta de 1969, mas não foi recepcionada pela Constituição de 1988. Os atos editados com base nela, contudo, foram recepcionados pela atual Lei Maior, com a ressalva de apenas poderem ser alterados por lei.²¹

No que tange à Lei 11.000/2004, conforme já mencionado anteriormente, muito menos dúvidas restam acerca de sua inconstitucionalidade, vez que, diferentemente da Lei 6.994/1982, atribuía aos conselhos competência para a fixação do valor da anuidade, sem qualquer tipo de limite legal estipulado. Ao fazê-lo, violou frontalmente o princípio da estrita legalidade tributária.

Finalmente, viu-se que a atual Lei 12.514/2011 utilizou-se da mesma técnica legislativa que a Lei 6.994/1982, deixando aos próprios conselhos de fiscalização profissional a definição do valor exato das anuidades, dentro dos limites máximos por ela estipulados. Mantendo a coerência com o entendimento já exposto quanto ao antigo diploma normativo, Velloso afirma que a intenção aparente do legislador de superar a prática da estipulação das anuidades através de atos infralegais não foi alcançada, persistindo a delegação inconstitucional. Por isso, aduz que se o valor exato será fixado pelos conselhos, é porque não o foi pela lei. E, tendo a lei delegado a essas entidades o poder de estipular o *quantum* da contribuição, “(...) é evidente que ela incorreu no vício maior, por afronta direta ao princípio constitucional da reserva absoluta de lei tributária (art. 150, I, da Carta da República)”.²²

A mesma posição é defendida por Paulsen,²³ para quem a legalidade tributária exige a definição do valor devido diretamente pela lei, de maneira que o contribuinte tenha certeza quanto à dimensão de sua obrigação tributária. Sustenta o autor que a delegação ao Executivo da prerrogativa de reduzir e restabelecer valores até determinado limite é permitida apenas em casos específicos, expressamente listados na Constituição Federal no art. 153, parágrafo 1º, e no art. 177, parágrafo 4º, não autorizando a Lei Maior a delegação para as anuidades dos conselhos de fiscalização profissional. Por isso, a Lei 12.514/2011 padeceria do vício de inconstitucionalidade.

²¹ *Ibidem*, p. 272.

²² *Ibidem*, p. 274.

²³ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16ª ed. *Op. cit.*, p. 194.

Em sentido contrário, também se apresentam posições que resultam na constitucionalidade do art. 6º da Lei 12.514/2011 ora debatido. Gamba²⁴ afirma que, mesmo com relação à Lei 6.994/1982, restaram instituídos os tributos devidos aos conselhos, isto é, as contribuições anuais e as taxas. E, com a edição deste diploma normativo, os valores de tais tributos foram fixados em lei, em sentido material e formal. Por isso, para a autora não pairam dúvidas acerca da legalidade da exigência de tais exações, ainda que delegada aos conselhos federais a efetiva fixação do valor devido, dentro dos limites estabelecidos na lei. Na mesma trilha, Coêlho,²⁵ apesar de manifestar-se pela fixação através da lei do montante devido a título dessas contribuições, salienta que não repugna sejam elas fixadas pelos conselhos, desde que dentro dos limites previstos no diploma legal. Esclarece o autor que a razão da ocorrência dessa delegação é a variedade das situações locais e as diversas capacidades contributivas dos estamentos sociais em tela, além do reconhecimento da legitimidade representativa dos órgãos de classe.

Como é possível perceber, a resolução dessa questão não escapa de controvérsias, podendo-se vislumbrar dois argumentos sustentáveis. Em primeiro lugar, sob a ótica do princípio da legalidade enquanto uma determinação absoluta de todos os aspectos da obrigação tributária, a lei seria, de fato, inconstitucional. Essa visão tradicional claramente prestigia o princípio da segurança jurídica, sem possibilidade de integração da norma tributária pelo Poder Executivo, pois isso seria atestado da incompletude da obrigação tributária, deixando de propiciar ao contribuinte a certeza quanto ao surgimento ou conteúdo da mesma.

Por outro lado, parcela da doutrina mais recente vem considerando a legalidade não como uma determinação absoluta de todos os aspectos da obrigação tributária, mas como máxima determinação desse conteúdo, de modo que o contribuinte possa, de antemão, conhecer a tributação a que está sujeito, embora não milimetricamente calculada. Com base nisso, Rocha²⁶ realiza interessante estudo a respeito do que chama de deslegalização do direito tributário, a partir da compreensão dos fundamentos que dão origem à crise da visão tradicional da legalidade tributária.

A deslegalização, modo geral, é decorrência de um cenário histórico em que o Poder Legislativo já não mais possui supremacia sobre o Executivo, tendo em vista o caráter técnico de algumas normas jurídicas, o qual demanda um conhecimento que foge do domínio dos congressistas. Além disso, não se pode esquecer a crescente incapacidade da lei para tratar de diversos problemas na atual sociedade de risco.²⁷ Em sentido lato, a deslegalização significa a exclusão de determi-

²⁴ GAMBÁ, Luísa Hickel. "Natureza jurídica das receitas dos conselhos de fiscalização profissional". *Op. cit.*, p. 149.

²⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 39.

²⁶ ROCHA, Sérgio André. "A deslegalização no Direito Tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública". In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sérgio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 221.

²⁷ ROCHA, Sérgio André. "A deslegalização no Direito Tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública". *Op. cit.*, p. 221.

nada matéria do âmbito da regulamentação estatal, já em sentido estrito refere-se à transferência de competências legislativas do Poder Legislativo ao Poder Executivo (acepção da qual ora se trata).²⁸ Sustenta-se, assim, que o Direito Tributário não se quedou fora do campo de todas essas modificações, de forma que seriam possíveis outras deslegalizações que não as previstas no texto constitucional (alteração das alíquotas do II, IE, IPI, IOF e Cide-Combustíveis pelo Poder Executivo).²⁹

Rocha³⁰ elucida que a compreensão restrita das atividades de interpretação é o meio pelo qual a doutrina formalista do Direito Tributário tenta alcançar seu desiderato de conjugar legalidade e tipicidade como formas de garantia absoluta da segurança jurídica do contribuinte. Parte-se da crença de que a interpretação do texto das leis tributárias deva levar sempre à criação de uma mesma norma jurídica, não deixando a legalidade tributária qualquer liberdade de conformação ao administrador. Entretanto, destaca o autor que essa linha teórica contrasta com a teoria hermenêutica contemporânea, segundo a qual um mesmo texto legal pode levar à compreensão de mais de uma norma jurídica, sendo impossível deixar de reconhecer certa margem de conformação ao Executivo. Consequentemente, a ideia da legalidade tributária tradicional e a ilusão da segurança jurídica absoluta da mesma decorrente são postas em xeque, na medida em que a interpretação possui um viés criativo que faz com que não seja possível estabelecer *a priori* uma única norma jurídica que seja extraível de determinado texto legal.

O autor acima citado é categórico ao afirmar não ser possível em hipótese alguma a deslegalização em sentido lato, como exclusão de matérias fiscais do campo da reserva de lei, de modo que todo e qualquer tributo pudesse ser instituído e majorado por ato do Poder Executivo. Contudo, apoia a admissão da delegação em sentido estrito, como delegação ao Executivo da competência para editar determinados atos normativos, com base em *standards* estabelecidos em lei, mormente através de tipos e conceitos indeterminados.³¹ Por isso, explicita com nitidez que: “(...) A legalidade tributária não deve ser interpretada de forma fundamentalista no sentido de que a lei não pode se abrir para a concretização por parte da Administração Pública, desde que a moldura da norma tributária esteja estabelecida no próprio ato emanado do Poder Legislativo”.³² No mesmo sentido, Torres³³ aduz que o direito tributário se estrutura especialmente a partir do discurso do legislador e, assim sendo, também necessita da complementação harmoniosa do trabalho da interpretação administrativa e judicial.

²⁸ *Ibidem*, pp. 231-232.

²⁹ *Ibidem*, pp. 236-237.

³⁰ *Ibidem*, p. 221.

³¹ *Ibidem*, p. 249.

³² *Ibidem*, p. 253.

³³ TORRES, Ricardo Lobo. “O caso da contribuição ao Seguro de Acidentes do Trabalho (SAT)”. In: GOMES, Marcus Lívio; e VELLOSO, Andrei Pitten (orgs.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários - estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 435.

Neste esboço, vem à tona o conhecido julgamento do Supremo Tribunal Federal no caso do seguro de acidente do trabalho, em que se discutiu a constitucionalidade da contribuição para o custeio do chamado SAT, previsto na Lei 8.212/1991 em seu art. 22, inciso II, tendo em vista que suas alíneas *a*, *b* e *c* estabeleciam as alíquotas de referida contribuição em 1%, 2% e 3%, a depender da “atividade preponderante” do contribuinte, que pode ser classificada como de “risco leve”, “risco médio” e “risco grave”.

O Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário 343.446, decidiu que o fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos acima citados não acarreta ofensa ao princípio da legalidade genérica nem da legalidade tributária. No caso, estaríamos diante de uma delegação legislativa imprópria para o Executivo, a qual seria legítima perante o princípio da legalidade, já que previstos na lei os *standards* que deveriam ser observados pelo Poder delegatário. Em outros termos, a Corte entendeu que a Constituição Federal não permite a delegação pura (que comporta a edição de normas pelo Executivo sem a atenção a qualquer parâmetro legislativo infraconstitucional), diferenciando-a da atribuição que a lei comete ao regulamento para aferição de dados, em concreto, justamente para a boa aplicação concreta da lei.

Contudo, para que seja legítima a delegação legislativa através de *standards* legais, o ente delegatário não pode destes se afastar, sob pena de surgir em seu lugar a atribuição de uma competência arbitrária ao Poder Executivo. Daí a lição de Rocha,³⁴ para quem, no controle das normas complementares editadas pelo Executivo, exerce papel de destaque o juízo da razoabilidade e da ponderação, devendo a abertura da norma tributária mostrar-se justificável, sendo sobremaneira relevantes os instrumentos de realização de tal controle, mormente o processo tributário, administrativo e judicial.

Analisando-se esta segunda linha de argumentação, que se coloca ao lado do julgamento a respeito da contribuição ao SAT, pode-se compreender que o princípio da legalidade tributária estrita restou um tanto quanto fragilizado. Não parece, contudo, que para o tratamento das anuidades seja possível utilizar-se do mesmo entendimento. Isso porque a pretensa deslegalização e a utilização de atos infralegais para a integração da norma tributária impositiva mostra-se justificável quando há necessidade da aferição de critérios demasiadamente técnicos e cambiantes, decorrente da incapacidade de a lei conseguir prever determinados aspectos somente verificáveis na realidade concreta. Em outras palavras, deve haver razoabilidade para a delegação.

Corroborando a posição acima sustentada, Velloso³⁵ afirma que a vedação à delegação realizada pelo legislador decorre da chamada dimensão positiva da reserva de lei, que obriga aquele a exercer integralmente o mister que lhe foi atribuído pela Constituição. Dessa forma, a delegação legislativa externa somente

³⁴ ROCHA, Sérgio André. “A deslegalização no Direito Tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública”. *Op. cit.*, p. 257.

³⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. *Op. cit.*, p. 230.

se mostra possível nos seguintes casos: quando o próprio texto constitucional permite que o Poder Executivo altere a alíquota do tributo; quando é autorizada a delegação, por resolução do Congresso Nacional, de competência ao Presidente da República para elaboração de leis delegadas; e quando se revela imprescindível a “delegação técnica”.

Assim, utilizando-se da distinção feita no julgamento sobre o seguro de acidente do trabalho entre delegação pura e técnica, referido autor assevera que a primeira viola o princípio da determinação (tipicidade ou legalidade material), enquanto a segunda representa mero exercício regulamentar *intra legem*, desde que se baseie em parâmetros e padrões fixados em lei, bem como decorra da necessidade de aferição de dados e elementos concretos. Destarte, afirma que tal delegação técnica não é um cheque em branco, no sentido de configurar transferência do poder discricionário de legislar, mas antes se constitui na “(...) delegação do poder de especificar os parâmetros técnicos fixados em lei, os quais, em decorrência de sua complexidade, não poderiam ser integralmente estabelecidos pelo legislador, ao menos não sem prejuízo à boa técnica legislativa”.³⁶

Queremos crer, entretanto, que tal cenário não se mostra presente quando a Lei 12.514/2011 (repetindo a técnica da Lei 6.994/1982) delega aos conselhos de fiscalização profissional a fixação do valor exato da anuidade, obedecidos os limites por ela estabelecidos. Assim sendo, à luz da interpretação do princípio da legalidade tributária como exigência de que constem da própria lei todos os elementos da norma tributária impositiva, a mera previsão de um limite máximo para fixação dos valores das anuidades não é capaz de sanar a violação ao disposto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal.

Desta forma, embora relativizado o princípio pelo julgamento anteriormente mencionado, é certo que, na lição de Paulsen,³⁷ a análise do atendimento ou não, por uma lei, à estrita legalidade, realiza-se pela verificação da determinabilidade da relação jurídico-tributária mediante o critério da suficiência. É dizer: “A lei deve, necessariamente, conter todas as referências necessárias, em quantidade e densidade, para garantir a certeza do direito”.³⁸ Por conseguinte, deve ser possível determinar, com base na própria lei, os aspectos da norma tributária impositiva, de modo que se possibilite ao contribuinte o conhecimento dos efeitos tributários dos atos que praticar ou posições jurídicas que assumir, independentemente de delegação ao Poder Executivo. E, com relação à técnica adotada pela Lei 12.514/2011, quando são os conselhos autorizados a fixar por resolução o valor exato da anuidade, não parece que tal prática atenda ao antes disposto.

É deste modo que o Supremo Tribunal Federal, recentemente, tem decidido no tocante à chamada taxa de anotação de responsabilidade técnica, que também constitui receita dos conselhos. Essa taxa foi criada para ser cobrada quando firmados contratos para execução de obras ou prestação de serviços profissionais

³⁶ *Ibidem*, p. 230.

³⁷ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 84.

³⁸ *Ibidem*, p. 84.

referentes à engenharia, arquitetura ou agronomia. Tal qual a situação das anuidades, a primeira lei instituidora dessa taxa, Lei 6.496/1977, dispôs em seu art. 2º, parágrafo 2º, que caberia ao Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (Confea) fixar os critérios e valores das chamadas taxas da ART. Posteriormente, as Leis 6.994/1982 e 12.514/2011 passaram a estabelecer valores limites para referida taxa, devendo o conselho fixá-los dentro desses parâmetros. Quanto à Lei 6.496/1977, a Corte Constitucional reconheceu repercussão geral para reafirmar a jurisprudência a respeito do tema, reforçando a submissão das obrigações relativas à taxa da ART ao princípio da legalidade.³⁹

No que se refere às Leis 6.994/1982 e 12.514/2011, o Pretório Excelso vem firmando entendimento no sentido de que, mesmo com o advento da Lei 6.994/1982, a taxa de anotação de responsabilidade técnica não foi efetivamente instituída por lei, mas por resoluções emitidas pelo Confea.⁴⁰ Assim, consignou-se que a mera previsão de um limite máximo para a fixação dos valores da taxa em questão não é suficiente para o atendimento do princípio da legalidade, tal como delineado no art. 150, inciso I, da Constituição Federal. Com base nisso, a Corte vem reformando julgados de instâncias inferiores que entendiam pela legitimidade da estipulação pelos conselhos do valor da taxa da ART dentro dos limites máximos fixados pelas Leis 6.994/1982 e 12.514/2011.

Conforme se percebe, a problemática apresentada pelas contribuições para os conselhos de fiscalização profissional no que diz respeito ao princípio da legalidade é praticamente idêntica à questão acima tratada. E, tal qual a solução dada a esta, correto seria que as Ações Diretas de Inconstitucionalidade 4697 e 4762, já mencionadas ao longo da exposição, declarassem a inconstitucionalidade material do art. 6º da Lei 12.514/2011, na medida em que tal disposição realiza indevida delegação aos conselhos profissionais, tendo em vista a desnecessidade de aferição, em concreto, de qualquer elemento técnico específico para que se possa estabelecer o critério quantitativo da contribuição corporativa. Como visto, não há razoabilidade para a ocorrência de tal delegação, encontrando-se esta fora das hipóteses admitidas pelo ordenamento jurídico.

3. A Adequação da Hipótese de Incidência das Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais - Art. 5º da Lei 12.514/2011

Outra questão que suscita divergência diz respeito à hipótese de incidência das contribuições para as categorias profissionais, notadamente em face da modificação legislativa operada no ponto pela Lei 12.514/2011.

A doutrina aponta como elemento conceitual das contribuições especiais (contribuições sociais, corporativas e de intervenção no domínio econômico) a hipótese de incidência desvinculada de qualquer atuação estatal, ponto que as aproxima dos impostos e que as distingue das contribuições por benefícios dife-

³⁹ Cf. STF, ARE 748.445/SC, Plenário, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, *DJe* de 2.12.2014.

⁴⁰ Cf. STF, AgRg no RE 826.299/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, *DJe* de 7.5.2015.

renciais (contribuição de melhoria e de iluminação pública). Elas incidem sobre fatos ou ações relativas ao contribuinte, e não ao Poder Público.⁴¹ Por isso, Barreto⁴² afirma que, quando as contribuições apresentam materialidades típicas de impostos, o antecedente da regra-matriz de incidência descreve um fato que independe de qualquer atuação estatal relativa ao contribuinte.

Anteriormente à vigência da Lei 12.514/2011, à exceção de algumas leis regulamentadoras de determinados conselhos (exemplificativamente, Lei 3.820/1960, que cria o Conselho Federal e os Conselhos Regionais de Farmácia), inexistia legislação específica acerca da definição da hipótese de incidência das referidas contribuições. Em razão de tal lacuna legislativa, a jurisprudência, por vezes, considerava como fato gerador do tributo o exercício da profissão sujeita à regulamentação pelo respectivo conselho.⁴³ Na prática, o que ocorria era a cobrança das anuidades de todos os profissionais regularmente inscritos nos quadros dos conselhos, o que gerava uma presunção de estarem os profissionais no exercício da profissão, de modo que submetidos à fiscalização e, por conseguinte, à sujeição tributária. Todavia, tal presunção seria apenas relativa, de forma que, sendo a hipótese de incidência o exercício da profissão, poderia o profissional que estivesse inscrito, mas não no exercício do seu ofício, comprovar em juízo tal situação, pleiteando o cancelamento o crédito tributário.⁴⁴

Ocorre que, com o advento da Lei 12.514/2011, esta passou a dispor expressamente acerca da hipótese de incidência das contribuições, definindo a sua materialidade como sendo, nos termos do art. 5º, a existência de inscrição no conselho, ainda que por tempo limitado, ao longo do exercício. Isto é, o fato gerador do tributo deixou de ser o efetivo exercício da profissão e passou a ser a mera existência de inscrição na entidade.

Se do ponto de vista prático a modificação legislativa parece não ter sido de maior relevância - pois, como dito, era prática reiterada dos conselhos cobrar anuidades dos profissionais inscritos -, o mesmo não pode ser dito com relação às consequências daí advindas para os contribuintes. Isto porque, se antes havia possibilidade de demonstrar a inoccorrência do fato gerador pela ausência de exercício da profissão no período, tal possibilidade restou extinta com a estipulação pela Lei 12.514/2011 do fato gerador do tributo como sendo a mera inscrição no conselho: estando o profissional inscrito na data do lançamento, a contribuição é devida, independentemente do exercício da profissão. Vale dizer: se antes a inscrição gerava - para fins práticos - uma presunção relativa de exercício da profissão, agora tal presunção, pode-se dizer, assumiu caráter absoluto.

⁴¹ VELLOSO, Andrei; e PAULSEN, Leandro. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Op. cit., p. 45.

⁴² BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 66.

⁴³ Cf. TRF da 4ª Região, AC 5024214-07.2013.404.7100, 2ª Turma, Rel. Des. Fed. Otávio Roberto Pamplona, *DJe* de 2.12.2013; STJ, AgRg no REsp 1.164.069/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, *DJe* de 18.2.2011.

⁴⁴ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Op. cit., 2014, p. 148.

Esta, inclusive, passou a ser a orientação atual das 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça,⁴⁵ iniciada pelo paradigmático Recurso Especial 786.736, considerando a inscrição no conselho como condição suficiente ao surgimento da obrigação tributária, sob pena de haver “esforço amazônico” na verificação no plano dos fatos de quem efetivamente exerce a função.

A modificação legislativa operada não escapa de crítica doutrinária. Destaca-se a posição de Velloso, para quem tal fato gerador não seria próprio de uma contribuição especial, pois estaria vinculado a uma atividade estatal (ato administrativo de inscrição no conselho), e não a uma atividade do contribuinte (exercício de profissão sujeita à fiscalização).⁴⁶

No tocante ao apontamento acima citado, há de se atentar para o fato de que a inscrição gera uma condição pessoal do contribuinte, isto é, a condição de estar inscrito no conselho da respectiva profissão a ser exercida. Ainda que a lei tenha considerado como fato gerador “a inscrição”, tal disposição pode ser melhor compatibilizada com a natureza das contribuições se entendida a materialidade como a condição pessoal do contribuinte de estar inscrito no conselho. Ademais, parece-nos que o que buscou o legislador, de fato, não foi tributar o ato de inscrição em si, mas a condição pessoal do contribuinte de estar inscrito no órgão.

Outrossim, com relação às contribuições, como já referido, diferentemente do que ocorre em outros tributos, a Constituição Federal foi silente no tocante às materialidades que seriam apropriadas a cada uma, de modo que o acertamento da escolha de uma ou outra materialidade envolve uma análise mais profunda entre o fato gerador escolhido pelo legislador e as possíveis materialidades que se mostrem adequadas frente à finalidade da norma. Assim, possuindo a norma finalidade fiscal e sendo destinada à arrecadação de tributos para o financiamento de determinado conselho, as materialidades devem estar atreladas à relação que o profissional possui junto ao respectivo conselho (referibilidade). Não há, porém, apenas uma materialidade possível, notadamente se levados em conta outros tantos fatores que permeiam a edição das normas.

No caso da Lei 12.514/2011, parece-nos que a opção legislativa foi exclusivamente em favor da praticabilidade tributária, entendida esta como o conjunto de técnicas que visam à adequada execução do ordenamento jurídico, adotando o legislador presunções e ficções como meio de tornar a lei exequível, como bem aponta Costa.⁴⁷ Quanto à praticabilidade tributária, destaca Ávila tratar-se de normas com finalidade simplificadora, cuja adoção se justifica nos casos de “(...) impossibilidade ou de extrema onerosidade para fiscalizar cada operação individual”.⁴⁸

⁴⁵ Cf. STJ, REsp 1.517.859/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, *DJe* de 13.8.2015; e STJ, REsp 1.470.041/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Og Fernandes, *DJe* de 17.9.2014.

⁴⁶ VELLOSO, Andrei; e PAULSEN, Leandro. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Op. cit., p. 269.

⁴⁷ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 59.

⁴⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 88.

Ao adotar como fato gerador a inscrição no conselho, tomou o legislador tal condição do contribuinte - de estar inscrito no conselho - como presunção de estar exercendo o seu ofício, de modo a tornar possível a cobrança do tributo, sem a necessidade da verificação individual de estar ou não cada profissional exercendo seu mister, o que seria extremamente difícil e oneroso aos conselhos. Inclusive, este o entendimento adotado pelos tribunais pátrios.⁴⁹

Neste contexto, exsurge que a materialidade mais óbvia seria aquela anteriormente considerada pelo entendimento jurisprudencial, qual seja, o exercício da profissão sujeita à fiscalização pelo respectivo conselho. Todavia, parece-nos que a materialidade consubstanciada na inscrição junto ao conselho se mostra também adequada à finalidade arrecadatória da norma, especialmente quando analisada à luz da praticabilidade tributária, sendo, inclusive, o que já ocorria na prática anteriormente à edição da Lei 12.514/2011. A consequência disto, contudo, ainda que benéfica aos conselhos, impõe aos contribuintes que sejam diligentes no trato da questão, buscando o cancelamento da inscrição junto às respectivas entidades quando necessário, sob pena de se submeterem à tributação.

4. Conclusão

Do quanto estudado no presente trabalho, verificou-se que, quanto ao primeiro aspecto abordado, referente à violação do princípio da legalidade tributária pela Lei 12.514/2011, esta padece sim do vício de inconstitucionalidade material no que diz respeito à previsão de seu art. 6º, na medida em que delegada aos conselhos a fixação do valor do tributo por meio de resolução. A Constituição Federal possui como princípio basilar do Estado Democrático de Direito o princípio da legalidade, impondo um limite ao poder de tributar e impedindo arbitrariedades. Assim, a reserva absoluta de lei requer do legislador não apenas a criação do tributo por meio de lei formal, mas sim o tratamento de todos os aspectos imprescindíveis ao nascimento, conformação e quantificação da obrigação tributária, não sendo permitidas delegações legislativas externas senão em hipóteses bem restritas, sob pena de ofensa ao princípio da separação dos poderes.

A partir do estudo da essência de referido princípio, viu-se que este impõe que a lei seja o fundamento imediato da exigência tributária, em regra sem espaço para delegação. Assim, a chamada reserva de lei não se contenta com a mera autorização de lei para a cobrança de tributos, mas antes exige que o próprio diploma legal defina todos os elementos necessários à configuração da obrigação tributária.

Não se olvidou de mencionar uma linha doutrinária que vem propondo a chamada deslegalização do direito tributário, a qual permite a delegação ao Executivo da competência para editar determinados atos normativos, com base em *standards* estabelecidos em lei. Também se aludiu ao julgamento do Supremo Tri-

⁴⁹ Cf. STJ, REsp 1.352.063/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, *DJe* de 15.2.2013; e TRF da 4ª Região; AC 0015758-55.2014.404.9999, 2ª Turma, Rel. Des. Fed. Otávio Roberto Pamplona, *DJe* de 13.11.2014.

bunal Federal a respeito do seguro de acidente do trabalho, em que se entendeu que o fato de a lei deixar para o regulamento a complementação de conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave” não acarreta ofensa ao princípio da legalidade genérica nem da legalidade tributária.

No entanto, em que pese o princípio ora trabalhado tenha restado um tanto quanto fragilizado em decorrência do julgamento acima referido, não é possível utilizar-se do mesmo entendimento no caso das anuidades. Isso porque a denominada deslegalização (ou “delegação técnica”) justifica-se apenas quando há necessidade de aferição de critérios extremamente técnicos e cambiantes, decorrente da incapacidade de a lei conseguir prever determinados aspectos somente verificáveis na realidade concreta. E, assim sendo, não se vislumbrou tal cenário na técnica legislativa utilizada pela Lei 12.514/2011, que meramente delega aos conselhos profissionais a fixação do valor exato da anuidade, obedecidos os limites por ela estabelecidos, sem que se verifique a necessidade de aferição de qualquer critério técnico ou específico para tanto.

Por isso, entende-se que a Lei 12.514/2011, ao invés de superar a prática legislativa que vinha ocorrendo até então de estipulação das anuidades por atos infralegais, continua malferindo o princípio da legalidade tributária. Visando a completar a determinação dos elementos definidores da obrigação tributária em tela, não estabeleceu o critério quantitativo da contribuição corporativa, antes apenas explicitou limites em que a entidade deveria se balizar. Ao não discriminar o critério quantitativo e realizando mais uma vez delegação aos conselhos, tal atribuição está em contrariedade ao que dispõe o texto constitucional. A palavra final haverá de ser dada pelo Supremo Tribunal Federal, no bojo das Ações Diretas de Inconstitucionalidade 4697 e 4762. Ideal seria a resolução da questão o mais breve possível pelo Poder Judiciário, já que, até lá, os conselhos profissionais continuarão efetuando suas cobranças, em desrespeito à Lei Maior.

Quanto ao segundo aspecto controvertido analisado, referente ao art. 5º da Lei 12.514/2011, que prevê o fato gerador das anuidades como sendo a inscrição no respectivo conselho, conclui-se que a materialidade eleita pelo legislador - a inscrição do profissional no respectivo conselho - está ajustada ao arquétipo constitucional das contribuições. Como visto, o legislador não escolheu tributar um ato estatal, mas um fato ligado ao próprio contribuinte.

Ainda que a lei tenha considerado como fato gerador a “inscrição”, tal disposição pode ser melhor compatibilizada com a natureza das contribuições se entendida como a condição pessoal do contribuinte de estar inscrito no conselho. O que o legislador essencialmente buscou não foi tributar o ato de inscrição em si, mas a condição pessoal do contribuinte de estar inscrito na entidade, gerando tal condição a presunção de que o contribuinte está exercendo seu ofício.

Ademais, a materialidade eleita pelo legislador como sendo a situação pessoal do contribuinte de estar inscrito no respectivo conselho mostra-se como uma das possíveis materialidades, especialmente adequada quando analisada à luz da finalidade de conferir a necessária praticabilidade tributária, tendo em vista a dificuldade de verificação pelo conselho de cada situação individual dos inscritos

de estarem ou não exercendo a profissão. Apesar de a norma ser benéfica aos conselhos, acaba impondo aos contribuintes diligência no trato da questão, que devem buscar o cancelamento da inscrição junto às respectivas entidades quando necessário, sob pena de serem submetidos à tributação.

5. Bibliografia

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2011.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1996.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988. *Apud* PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Esmafe, 2010.
- DOMINGUES, José Marcos. “Legalidade tributária: o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta”. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sérgio André (coords.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- GAMBA, Luísa Hickel. “Natureza jurídica das receitas dos conselhos de fiscalização profissional”. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Conselhos de fiscalização profissional: doutrina e jurisprudência*. 3ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2013.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- . *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Esmafe, 2010.
- . *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Esmafe, 2014.
- ROCHA, Sérgio André. “A deslegalização no Direito Tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública”. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sérgio André (coords.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- TORRES, Ricardo Lobo. “O caso da contribuição ao seguro de acidentes do trabalho (SAT)”. In: GOMES, Marcus Lívio; e VELLOSO, Andrei Pitten (orgs.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários - estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

- . “O princípio da tipicidade no direito tributário”. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- ; e PAULSEN, Leandro. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.