



UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA
GLÁUCIA CORADINI

**A FIXAÇÃO DE VALORES DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PELOS CONSELHOS
DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS E A AÇÃO DIRETA DE
INCONSTITUCIONALIDADE Nº 3408**

Tubarão
2009

GLÁUCIA CORADINI

**A FIXAÇÃO DE VALORES DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PELOS CONSELHOS
DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS E A AÇÃO DIRETA DE
INCONSTITUCIONALIDADE Nº 3408**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade do Sul de Santa Catarina, como requisito
parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Professor Orientador: Wânio Wiggers, Msc.

Tubarão

2009

GLÁUCIA CORADINI

**A FIXAÇÃO DE VALORES DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PELOS
CONSELHOS DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS E A AÇÃO DIRETA DE
INCONSTITUCIONALIDADE Nº 3408**

Esta monografia foi julgada adequada à obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovada em sua forma final pelo Curso de Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina.

Tubarão, 25 de junho de 2009.

Prof. e orientador Wanio Wiggers, Msc.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Prof. Jean Marcel Roussenq, Esp.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Prof. Geraldo Machado Cota Júnior, Esp.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Aos meus pais, Ademir Coradini e Santilina Alves Coradini, por me darem vida e todo o apoio e o carinho que tanto precisei para chegar até aqui. Ao meu irmão Clayton Alves Coradini, por me ajudar em todas as horas. A eles dedico o meu amor eterno e incondicional.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a DEUS, por suprir as necessidades de minha existência, pela saúde, fé e por todas as bênçãos que tenho alcançado.

Aos meus pais, por terem alimentado o meu sonho de chegar até aqui, por terem me dado educação, carinho, conforto e tudo mais o que preciso. Por serem o meu amparo, ombro, minha força, minha fortaleza. Por estarem ao meu lado em todos os momentos difíceis que enfrentei ao longo desta caminhada. Por serem exemplos de dedicação e por participarem durante toda a minha vida na formação do meu caráter. Pela luta constante em me manter aqui.

A todos os professores que lecionaram no Curso de Direito, por contribuírem significativamente em minha formação. Em especial ao meu orientador, Professor Wânio Wiggers, pela infinda sabedoria, por ser meu guia e pelos conhecimentos que me repassou. Por toda a dedicação que despendeu para fazer com que este estudo pudesse dar certo.

Ao Dr. Jailson Pereira, por ter me dado a oportunidade a qual preciso para trabalhar e demonstrar o que pude aprender até aqui. Por ter sido compreensivo e por ter me ajudado em muitas fases deste trabalho.

Aos meus colegas de trabalho por me darem a força necessária durante o meu dia a dia.

Aos meus amigos e amigas por acreditarem no meu sucesso.

Aos meus colegas de turma, pelo espírito de união e amizade que nos envolvem. Sem dúvida estão sempre na minha memória e guardados nas minhas melhores lembranças.

“Não fiques embaixo. Não suba muito alto. O mundo é sempre mais belo; visto à meia altura.” (F. Nietzsche)

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo geral analisar as opiniões contrapostas acerca da (in) constitucionalidade da fixação de anuidades pelos conselhos de categorias profissionais ou econômicas, em razão da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) n.º 3408, que se encontra ainda pendente de julgamento perante o Supremo Tribunal Federal. O tema foi abordado dialeticamente, iniciando-se o estudo acerca das normas e princípios gerais de direito tributário, para assim, expor as razões que fundamentam a inconstitucionalidade na ADIN n.º 3.408 e as razões contrárias à tese. O estudo foi feito a partir de pesquisa bibliográfica (livros) e documental (peças da ADIN 3408). Observou-se que a ADIN n.º 3408 busca declarar a inconstitucionalidade da Lei n.º 11.000/2004, que alterou a Lei 3268/1957 e autorizou todos os conselhos de categorias profissionais a fixarem anuidades por si, em razão de que tal fato seria contrário aos princípios estabelecidos na Constituição Federal de 1988. A Lei n.º 11.000/2004 fez ressurgir dúvidas, acerca da possibilidade de os conselhos de categorias profissionais instituírem as anuidades por si. Tal fato tem causado celeumas de difícil resolução nos Tribunais Regionais Federais de todo o País, uma vez que, inclusive, não há posicionamento firmado sobre o assunto. Observou-se também que o julgamento feito na ADIN n.º 1.717 tem consolidado alguns entendimentos no sentido de que a fixação dos valores das anuidades por parte dos conselhos é inconstitucional, por contrariar expressamente o princípio da legalidade tributária e da competência da União para criar contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas, conforme regramento contido no artigo 149 da Carta Magna Brasileira de 1988. Comparando-se os argumentos utilizados na tese inicial da ADIN e os argumentos contrários à inconstitucionalidade apresentados pela Advocacia Geral da União, pode-se concluir que a ADIN n.º 3408 deve ser julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade da Lei n.º 11.000/2004, que alterou a Lei n.º 3.258/1967 e fixou a competência de todos os conselhos de interesse de classe e categoria profissional e econômica, para fixar anuidades como bem entenderem.

Palavras chave: Inconstitucionalidade. Anuidade. Categoria profissional. ADIN.

ABSTRACT

This study has the general objective of analyzing contradicting views about (un)constitutionality in relation to setting annuities set by Committees of professional or economic categories, because of the Direct Action of unconstitutionality (ADIN) 3408, which is still pending to be judged before the Supreme Federal Court. This theme was dialectically approached, starting the study from general principles and norms of tax law, to raising the reasons that ground the unconstitutionality of ADIN 3.408 and the reasons contrary to the thesis. This study was conducted from bibliographic (books) and documentary research (legal brief of ADIN 3408). It was observed that ADIN 3408 attempts to declare unconstitutionality of Law 11.000/2004, that altered Law 3268/1957, and authorized all Committees of professional categories to establish annuities independently, as this fact would be contrary to principles established in the Federal Constitution of 1988. Law 11.000/2004 reintroduced some doubts at the federal magistrates about the possibility of the Committees of professional categories to establish annuities themselves. Such decision has caused complications of difficult resolution at the Federal Regional Court throughout the country, and, once it is included, the magistrates will not have a consistent position on this issue. It was also observed that the judgement made at ADIN 1.717 has concluded that the fixation of annuity values by the Committee is unconstitutional, contradicting the principle of tax legality, and the legality of the Union competence to create contribution of interest of the professional and economic categories, according to the rule contained in Article 149 of the Brazilian Magna Carta (Great Charter) of 1988. Comparing to the arguments used at the beginning of this study (thesis) in relation to ADIN and to arguments contrary to unconstitutionality presented by the Lawyers General Union, it can be concluded that ADIN 3408 should be deemed sustained to declare the unconstitutionality of Law 11.000/2004, that altered Law 3.258/1967 and granted the responsibility to all Committees of class interest, and economic and professional category, to set annuities at their will.

Key words: Unconstitutionality. Annuity. Professional category. ADIN.

LISTA DE SIGLAS

CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

INSS - Instituto Nacional de Seguridade Social

CRM – Conselho Regional de Medicina

CRA - Conselho Regional de Administração

CRO – Conselho Regional de Odontologia

SESC – Serviço Social do Comércio

SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial

CFM – Conselho Federal de Medicina

CFO - Conselho Federal de Odontologia

CFA – Conselho Federal de Administração

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

CRMV – Conselho Regional de Medicina Veterinária

ADIN – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CNPL – Confederação Nacional dos Profissionais Liberais

AGU – Advocacia Geral da União

STF – Supremo Tribunal Federal

MP – Medida Provisória

TRF4 – Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	14
2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	14
2.1.1 Classificação	17
2.1.1.1 Competência privativa.....	18
2.1.1.2 Competência comum.....	19
2.1.1.3 Competência residual	20
2.1.2 Diferença entre competência e capacidade tributária	21
2.2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....	23
2.2.1 Princípios constitucionais tributários	24
2.2.1.1 Princípio da legalidade estrita	24
2.2.1.2 Princípio da igualdade jurídica	26
2.2.1.3 Princípio da irretroatividade	27
2.2.1.4 Princípio da anterioridade simples	28
2.2.1.5 Princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena	29
2.2.1.6 Princípio da capacidade contributiva	30
2.2.1.7 Princípio da vedação ao confisco	31
2.2.1.8 Princípio da liberdade de tráfego	32
3 TRIBUTO	34
3.1 CONCEITO	34
3.2 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	35
3.2.1 Impostos	35
3.2.2 Taxas	36
3.2.3 Contribuição de melhoria	36
3.3 CONTRIBUIÇÕES.....	37
3.3.1 Contribuições sociais	38
3.3.1.1 Natureza jurídica	39
3.3.1.2 Competência	40
3.3.1.3 Espécies	42
3.3.1.3.1 <i>Contribuições de intervenção no domínio econômico</i>	42
3.3.1.3.2 <i>Contribuições para o custeio da seguridade social</i>	44

3.2.4.3 Contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.....	47
4 A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA FIXAÇÃO DE VALORES DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PELOS CONSELHOS DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS	51
4.1 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N.º 340	53
4.1.1 Razões favoráveis à constitucionalidade da lei 11.000/2004.....	54
4.1.1.1 Razões contrárias à declaração de inconstitucionalidade formal da lei 11.000/2004	54
4.1.1.2 Razões contrárias à declaração de inconstitucionalidade material da lei 11.000/2004	55
4.1.2 Razões favoráveis à declaração de inconstitucionalidade da lei 11.000/2004	56
4.1.2.1 Alegações de inconstitucionalidade formal da lei 11.000/2004	56
4.1.2.2 Alegações de inconstitucionalidade material da lei 11.000/2004	58
4.1.3 Entendimento dos tribunais regionais federais	61
5 CONCLUSÃO	64
REFERÊNCIAS.....	66

1 INTRODUÇÃO

A cobrança de contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas tem sido alvo de discussões e celeumas no mundo jurídico.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) estabelece que a competência para instituição das contribuições é exclusiva da União, devendo ser realizada por meio de lei, em atenção ao princípio da legalidade tributária.

Os conselhos profissionais possuem capacidade tributária, mas não competência para fixação dos valores das contribuições. Ocorre que a Lei 11.000/2004 delegou tal competência aos conselhos profissionais.

Em razão deste fato, a Confederação Nacional dos Profissionais Liberais ajuizou no Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) n. 3408, que visa declarar inconstitucional o regramento contido na Lei 11.000/2004.

Referida ADIN ainda não foi julgada, razão pela qual, se busca por meio deste trabalho, debater acerca das razões alegadas para fundamentar a inconstitucionalidade, comparando-a com as razões apresentadas pela Advocacia Geral da União (AGU), contrariando a idéia de inconstitucionalidade, para, por fim, se chegar a uma conclusão sobre a celeuma.

A importância deste estudo no âmbito jurídico situa-se no momento em que já existem decisões proferidas pelos Tribunais Regionais Federais que declaram tais cobranças como inconstitucionais. Fato este que leva muitos contribuintes a questionarem se as anuidades são fixadas de maneira correta, visto que instituídas pelos próprios conselhos profissionais e não pela União.

Objetiva-se, assim, descrever a tese inicial apresentada pela Confederação requerente, que fundamenta o pedido de inconstitucionalidade, bem como descrever os argumentos utilizados na defesa apresentada pela AGU, no sentido de não reconhecer a ilegalidade, para, por fim, comparar as duas teses e identificar qual o melhor caminho a ser tomado, se o reconhecimento da inconstitucionalidade da norma ou não.

O estudo foi realizado a partir de pesquisa bibliográfica, sendo os livros a principal fonte. Utilizou-se como base teórica manuais de direito tributário, principalmente os ensinamentos de Luciano Amaro, Hugo de Britto Machado, Ruy Barbosa Nogueira, Leandro Pausen, Alexandre Moraes, dentre outros doutrinadores reconhecidos no âmbito jurídico. Realizou-se ainda pesquisa documental através de coleções de julgados, principalmente do

Tribunal Regional Federal da 4ª Região, além das peças extraídas da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3408. Utilizou-se o método de abordagem dialético e o método de procedimento comparativo.

O segundo capítulo deste trabalho irá discorrer acerca do Sistema Tributário Nacional, competência tributária, classificação (privativa, comum e residual), diferença entre competência e capacidade, limitações ao poder de tributar e os princípios constitucionais tributários.

O terceiro capítulo versará sobre o tributo (conceito e classificações), sendo visualizado suas espécies, com ênfase maior nas contribuições sociais, ocasião em que será especificada a natureza jurídica, competência para criação e fixação e divisão em subespécies.

O quarto capítulo é aquele em que será exposto o tema objeto da presente pesquisa. Inicialmente se fazem necessárias considerações iniciais acerca dos conselhos de categorias de classes econômicas e sociais, para, posteriormente, tratar do problema em si, qual seja, a ADIN n. 3.408, que questiona a legalidade da Lei 11.000/2004, que outorgou competência aos conselhos profissionais para fixarem as anuidades por si. Após, serão expostas as razões favoráveis à declaração de inconstitucionalidade da referida Lei, apresentadas na peça inicial da ADIN. Contrapondo à idéia favorável, serão expostas as razões desfavoráveis à declaração de inconstitucionalidade, apresentadas na peça de defesa pela Procuradoria Geral da União, a fim de que se possa obter um raciocínio posicionado acerca deste tema, comparando as duas opiniões.

O presente estudo orientar-se-á pelo método de abordagem dialético e pelo método de procedimento comparativo e monográfico. O estudo foi feito a partir de pesquisa bibliográfica (livros) e documental (peças da ADIN 3408).

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Estado, por meio da sua soberania, busca realizar o bem comum, sua principal finalidade. Para tanto, utilizam-se vários expedientes, observados os preceitos descritos na Constituição Federal de 1988 (CF/88).

Qualquer atividade estatal necessita de uma ou várias fontes de receita que possibilite o Estado a atuar de maneira efetiva para a concretização de suas ações. A essa atuação do Estado – angariando recursos, efetuando gastos para a satisfação do interesse público e o planejamento dessas duas ações – dá-se o nome de atividade financeira.

O sistema tributário brasileiro é hoje constituído por uma multiplicidade de tributos e contribuições que visam atender as necessidades do Estado e do contribuinte.

O doutrinador Rosa Júnior, conceitua sistema tributário nacional como:

[...] o conjunto de tributos vigentes em um país e em determinada época, e das regras jurídicas que o disciplinam. O conceito de sistema tributário implica certa coordenação dos diferentes tributos entre si com o sistema econômico dominante e com os fins fiscais e extrafiscais da tributação, bem como os princípios constitucionais.¹

É necessário que as normas jurídicas do sistema tributário conciliem o poder de tributar do Estado ao respeito aos princípios e limitações constitucionais. Por isso, para que se entenda melhor o sistema tributário nacional, é importante a compreensão acerca das limitações impostas ao Estado, por meio dos princípios constitucionais que ora o compõe e da sua competência e capacidade tributária.

A CF/88 faculta aos entes políticos que compõem o Estado, a competência para criar, aumentar ou diminuir tributos, a fim de subsidiar as tarefas básicas necessárias ao provento da população. Essa faculdade se denomina **competência tributária**, e será analisada adiante.

2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

¹ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 188.

No vernáculo, o termo “competência” tem estreita ligação com a idéia de aptidão, de poder fazer algo. No direito tributário, infere-se o mesmo significado de poder, a aptidão para praticar atos relativos ao direito tributário, o poder detido por determinada autoridade pública para definir os termos de relações jurídico-tributárias.

Ao discorrer sobre a competência tributária, Machado ensina que “poder de tributar” difere-se de “competência”. Isso porque o “poder de tributar” é a aptidão para realizar uma vontade, sem ou contra a lei. “Já a competência” alberga a idéia do Direito. Tem competência quem recebe atribuição outorgada pelo Direito. É do mundo das normas, e não existe fora do sistema normativo.”²

A competência tributária está também relacionada com outra idéia já versada no presente trabalho, que é a finalidade pública da atividade estatal. O Estado atua na busca da satisfação do interesse público, expresso pelo ordenamento através de seus princípios e regras implícitos e explícitos.

A atividade arrecadatória é realizada para obtenção de fundos que possibilitem as atuações necessárias à realização da finalidade própria do Estado. É um dos mais fortes poderes deste, pois, restringe a capacidade econômica individual para criar a capacidade econômica social.

Ocorre que, uma vez condicionado pelo seu próprio ordenamento, o Estado não pode tributar toda e qualquer situação, mas apenas aquelas para qual cada uma de suas estruturas político-administrativas – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – recebeu aptidão de tributar pelo próprio ordenamento. Ou seja, o próprio ordenamento delimita o exercício do poder de tributar e o divide entre os entes político-administrativos que compõe o Estado.

O artigo 6º do Código Tributário Nacional dispõe acerca da competência:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nessa Lei. Parágrafo único: Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.³

Para complementar o raciocínio, Machado ensina que:

² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 30.

³ BRASIL. **Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L5172.htm>>. Acesso em: 23 abr. 2009.

Organizado juridicamente o Estado, com a elaboração de sua *Constituição*, o Poder Tributário, como o Poder Político em geral, fica delimitado e, em se tratando de confederações ou federações, dividido entre os diversos níveis de governo. No Brasil, o poder tributário é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de *competência tributária*.⁴

Assim, pode-se conceituar a competência tributária como a delimitação e divisão jurídica do poder de tributar e arrecadar tributos.

Necessário observar, como apontado pelo doutrinador, que essa definição de competência tributária precisa ser realizada pelo instrumento jurídico adequado qual seja, a Constituição Federal.

Neste sentido, Machado ensina que:

O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal, pois, como se disse, a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do *Estado*. Evidentemente só às pessoas jurídicas de Direito Público, dotadas de poder legislativo, pode ser atribuída competência tributária, posto que tal competência somente pode ser exercida através da lei.⁵ (grifo no original)

Assim, a verificação da divisão do poder de tributar entre os entes político-administrativos passa pela análise da competência tributária constitucionalmente prevista.

Tal instituída na CF/88 não pode ser repassada de um ente para outro. A essa importante característica, dá-se o nome de **indelegabilidade**.

O Código Tributário Nacional, especificamente em seu artigo 7º, trata do instituto da indelegabilidade, senão vejamos:

Artigo 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição. §1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir. § 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido. § 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.⁶

Por isso, Machado discorre acerca da indelegabilidade da competência:

É indelegável a competência tributária. A pessoa jurídica à qual tenha a Constituição atribuído competência para instituir certo tributo, não pode transferir essa competência. Admitir a delegação de competência para instituir certo tributo é admitir seja a Constituição alterada por norma infraconstitucional. Tal delegação

⁴ MACHADO, 2009, p. 30.

⁵ *Ibid.*, p. 30.

⁶ BRASIL, loc. cit.

somente seria possível se a própria Constituição autorizasse.⁷

Cada ente político pode instituir e alterar os tributos, que couberem à sua competência, contudo, por meio de lei.

Amaro corrobora neste entendimento, afirmando que “como regra, a *lei ordinária*, é o veículo idôneo à criação ou instituição do tributo, e, por conseqüência, à sua eventual modificação ou revogação. Por isso, a competência tributária implica na conseqüência para legislar [...]”⁸

O ensinamento acima se entende que, se o tributo não for instituído por lei, quando a regra assim ordenar, será inconstitucional por vício de formalidade.

2.1.1 Classificação

A competência tributária pode ser classificada, para Denari, em três modalidades: privativa, comum e residual.

Competência privativa: é aquela atribuída exclusivamente à um dos entes políticos, para instituir tributos discriminados na Constituição, como, por exemplo, a competência da União para instituir IPI, IR e empréstimo compulsório. **Competência comum** é atribuída aos três entes políticos indistintamente, de tal modo que todos possam exercitá-la, uma vez configurados determinados pressupostos legais. É o caso da competência para instituir taxas e contribuição de melhoria, que pode ser exercitada pelos três entes políticos. Por último, designa-se a **competência residual** aquela atribuída exclusivamente à União para instituir tributos não-cumulativos, sem qualquer similaridade com os demais discriminados no texto constitucional (cf. art. 154, I da CF).⁹ (grifo do autor)

Segundo Amaro¹⁰, a competência da União se classifica como ordinária e extraordinária. Ordinária é a competência que a União naturalmente possui. Aqueles impostos que são privativos, ou seja, cuja competência seja exclusivamente dela. Mas além destes ditos impostos “privativos” da União, esta ainda possui competência para criar impostos “extraordinários”, cuja elaboração depende de extrema necessidade, como nos casos em que há guerras ou calamidades.

O Constituinte, ao lidar com a tarefa de dividir a competência de cada ente

⁷ MACHADO, 2009, p. 273.

⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 99.

⁹ DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 26.

¹⁰ AMARO, op. cit., p. 95.

federado, não pôde instituir ordinariamente, a sua livre escolha o que caberia a cada um. Por isso, foram utilizados critérios específicos para estipular a competência de cada ente.

Amaro¹¹ afirma que o primeiro critério está relacionado com a *atuação estatal*. Dependendo de quem estiver atuando em determinada atividade que enseje a cobrança do tributo, será atribuída a competência. Assim, por exemplo, em se tratando de contribuição de melhoria por obra federal, a competência será da União.

Mas algumas modalidades tributárias, não podem ser condicionadas a determinadas atuações estatais. Segundo Amaro¹², quando houver essas hipóteses, o critério de partilha da competência para a cobrança de determinado tributo se apoiará no fato que gerou a obrigação. Ou seja, na natureza do fato que materializou a cobrança. Por exemplo, “renda”, “importação de produto”, “transmissão *causa mortis* de bens”, são algumas hipóteses identificados pela Constituição, que são partilhados entre os vários entes políticos.

Passamos, portanto, a análise de cada espécie de competência tributária.

2.1.1.1 Competência privativa

Diz-se competência privativa aquela exercida exclusivamente pelo ente competente – União, Estado, Distrito Federal ou Municípios.

Conforme Rosa Júnior:

Competência tributária privativa consiste na atribuição pela Constituição do poder impositivo à União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituírem os tributos nela mencionados. Essa atribuição privativa significa que somente a entidade favorecida poderá exercer o referido poder impositivo, ainda que não edite a lei necessária a criação do tributo. Daí ser também excludente a mencionada competência, uma vez que constitui uma obrigação negativa para as outras entidades, que não podem invadir aquela área própria e privativa do ente político beneficiado. O desrespeito a este princípio da exclusividade da competência tributária acarreta a inconstitucionalidade do ato praticado pela entidade infratora por invasão da esfera de competência exclusiva do ente beneficiado pela Constituição.¹³ (grifo no original)

Assim, por exemplo, o rol de impostos relacionados no artigo 153 da CF/88,

¹¹ AMARO, 2002, p. 96.

¹² Ibid., p. 97.

¹³ ROSA JÚNIOR, 2007, p. 207.

constitui competência privativa da União.¹⁴ O rol de impostos definidos no artigo 155 da CF/88 são de competência privativa dos Estados e Distrito Federal.¹⁵ A competência privativa dos Municípios para instituir impostos está descrita no artigo 156 da CF/88.¹⁶

Conforme Machado:

Vigora em nosso sistema tributário o regime das competências privativas. Tanto para os impostos como para os demais tributos. Em relação aos tributos cujos fatos geradores são, ou se ligam, a atividades estatais, como é o caso das taxas ou contribuições de melhoria, a competência tributária decorre da competência para a prestação do serviço ou para o exercício do poder de polícia e, ainda, para a realização da obra pública.¹⁷

Com relação às contribuições sociais, que serão estudadas com maior ênfase no próximo capítulo e são objeto do presente estudo, assevera Jardim: “Quanto às contribuições sociais, interventivas e corporativas, bem como, no tocante aos empréstimos compulsórios, afigura-se indubitável que a competência é privativa da União, nos termos dos arts. 148, 149 e 195 do Texto Constitucional.”¹⁸

2.1.1.2 Competência comum

A competência comum abrange, portanto, as três esferas estatais: União, Estados e

¹⁴ Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre: I – importação de produtos estrangeiros; II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III – renda e proventos de qualquer natureza; IV – produtos industrializados; V – operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas à títulos ou valores mobiliários; VI – propriedade territorial rural; VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar. Art. 154. [...] I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; II – na iminência de guerra externam impostos extraordinários, compreendidos ou não na sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação. Cf. BRASIL.

Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em:

<<http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/const/>>. Acesso em: 22 abr. 2009.

¹⁵ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir: I – impostos sobre: a) transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; c) propriedade de veículos automotores; II – adicional de até cinco por cento do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título do imposto previsto no art. 153, III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital. Cf. BRASIL, loc. cit.

¹⁶ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I – propriedade predial e territorial urbana; II – transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis de qualquer natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição; III – vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel; IV – serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar. Cf. BRASIL, loc. cit.

¹⁷ MACHADO, 2009, p. 293.

¹⁸ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Curso de direito financeiro e tributário**. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 225.

Municípios.

Conforme Machado:

Nos termos do art. 145, incisos I e II, da vigente Constituição Federal, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir (a) taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; e (b) contribuição de melhoria decorrente de obras públicas. Diz-se então, que a competência para instituir tais espécies tributárias é *comum*.¹⁹

Será, portanto, como visto acima, exercida no universo dos chamados tributos vinculados: as taxas e contribuição de melhoria. Diz-se competência comum porque aquela unidade que prestar o serviço, ou colocá-lo à disposição, ou realizar obra pública que decorra valorização imobiliária poderá exigir o respectivo tributo (taxa ou contribuição).

2.1.1.3 Competência residual

Os tributos não relacionados como competência exclusiva de cada ente, são, portanto, residuais. Assim, além daqueles tributos em que a lei autoriza o ente político a instituir, pode este criar outros tributos.

Machado auxilia no entendimento deste conceito, quando dita que “a competência para a instituição de imposto não especificamente previsto, diz-se *residual*.”²⁰

No mesmo sentido, Rosa Júnior ensina:

Competência residual consiste na atribuição conferida pela Constituição a determinado ente político da faculdade de instituir outros tributos, além daqueles que lhes são expressamente previstos a seu favor (CF, art. 154, I e 195, §4º). Entretanto, o exercício de tal faculdade não é absoluto porque: a) é conferido exclusivamente à União; b) restringe-se a impostos e contribuições sociais, não podendo essas últimas incidirem sobre as fontes de receita referidas no *caput* do artigo, e devem observar o disposto no art. 154, I (art. 195, §4º); c) só podem ser instituídos mediante lei complementar; d) não pode o imposto resultante do exercício da competência residual já estar previsto no art. 153; e) tal imposto deve ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos previstos na Constituição, ou seja, deve ser presidido pelo princípio da capacidade contributiva, e devem ser não-cumulativos, isto é, somente poderão incidir sobre o valor acrescido; f) não pode o imposto criado pela União pertencer à competência tributária prevista dos outros entes políticos.²¹

¹⁹ MACHADO, 2009, p. 296.

²⁰ *Ibid.*, p. 295.

²¹ ROSA JÚNIOR, 2007, p. 210.

Quanto ao critério utilizado para definir a partilha das competências, Amaro ensina acerca da competência residual que:

[...] arrolados os *tipos* atribuídos a cada um dos entes, os tipos *remanescentes* (residuais) são atribuídos à competência da União (art.154, I). Disso resulta a lista de situações materiais que ensejam a incidência de impostos da União (art. 153) *não é exaustiva*, dado que outras situações podem se oneradas por impostos federais. Já as situações materiais que ensejam a criação dos impostos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são taxativamente indicadas na Constituição (arts. 155 e 156).²²

Assim sendo, pode-se entender que, as espécies tributárias que não são abrangidas pela competência privativa de cada ente, são residuais.

2.1.2 Diferença entre competência e capacidade tributária

A idéia de capacidade está intimamente ligada à de aptidão. Capaz, é aquele que pode fazer algo.

Silva determina que:

Em sentido geral, *capacidade*, [...] entende-se a aptidão ou qualidade de certa coisa ou pessoa para satisfazer ou cumprir determinado objetivo, não só, sendo a coisa, por que esteja em condições de atender ao fim colimado, como sendo a pessoa, ter habilidade, inteligência ou dotes necessários para o desempenho daquilo que se quer que faça.²³ (grifo do autor)

Em primeiro momento, observado o conceito acima explicitado, a idéia de capacidade pode ser confundida com a idéia de competência. Contudo, a capacidade tributária distingue-se plenamente da competência.

Capacidade tributária é a aptidão atribuída por lei para ser titular de direitos e obrigações no Direito Tributário.²⁴

A capacidade tributária pode ser classificada como ativa e passiva. Para Denari, “a capacidade tributária ativa costuma ser exercitada pelos entes centralizados, investidos de personalidade de direito público (União, Estados e Municípios).”²⁵

A capacidade tributária ativa é aquela exercida pelo sujeito ativo da obrigação

²² AMARO, 2002, p. 97.

²³ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 365.

²⁴ DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**: de acordo com a constituição de 1988. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 29.

²⁵ *Ibid.*, p. 29.

tributária, descrito no artigo 119 do Código Tributário Nacional (CTN).²⁶

Na mesma linha de raciocínio, a capacidade tributária passiva é exercida pelo sujeito passivo da relação tributária, o próprio contribuinte ou responsável, estipulado no art. 121, parágrafo único do CTN. O artigo 126 do mesmo diploma, determina que a capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais; II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem provação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.²⁷

Conforme vimos na conceituação acima explicitada, não podemos confundir competência tributária com a capacidade aqui estudada, pois ambos os institutos possuam conceitos próprios e distintos.

Para melhor esclarecer, Denari afirma que:

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes do legislador para a produção de normas jurídicas sobre tributos. Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a lide jurídica, no tópico do sujeito ativo.²⁸

Rosa Júnior menciona um importante trecho em sua obra, que trata especificamente sobre o tema abordado neste trabalho:

Assim, *competência tributária* diz respeito à imposição de tributos, e somente a União a tem no que toca às contribuições corporativas. De outro lado, *capacidade tributária ativa* prende-se à legitimidade para exigir o cumprimento da obrigação tributária principal, ou seja, cobrar tributos e penalidades. A União tem competência legislativa quanto às contribuições corporativas, e as entidades referidas no art. 149 da CF têm apenas capacidade tributária ativa, não havendo portanto relação de identidade entre o ente que tem competência tributária e o que tem apenas capacidade tributária ativa. Entretanto, a regra é existir relação de identidade entre a pessoa jurídica de direito público titular da competência tributária legislativa para criar tributo e o ente que pode exigir o seu pagamento, ou seja, quem tem capacidade tributária ativa. Assim, em matéria por exemplo de impostos federais, a União tem competência tributária para instituí-los e tem, igualmente, capacidade tributária ativa, vale dizer, cabe-lhe exigir o cumprimento da obrigação tributária principal.²⁹

Desta maneira, fica clara assim, a distinção entre competência e capacidade tributária. Àquela diz respeito à elaboração de leis para que essa última possa cobrar e figurar no pólo ativo da relação obrigacional tributária.

²⁶ BRASIL, loc. cit.

²⁷ BRASIL, loc. cit.

²⁸ DENARI, 2000, p. 28.

²⁹ ROSA JÚNIOR, 2007, p. 417-418.

2.2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

O artigo 145 da CF/88 atribuiu ao Estado o exercício do poder de tributar através de seus entes políticos.³⁰

Ocorre que, ao fazê-lo, o legislador constituinte procurou delimitar de forma clara e coordenada as situações em que os entes políticos poderiam exercer seu poder de tributar, bem como os limites a serem observados no exercício desse poder.

Para tanto, os artigos 150 a 152, que se encontram no Capítulo I da Seção II da CF/88³¹, trataram de traçar limites ao Estado para realizar a cobrança de tributos. Tais limites têm o objetivo central de resguardar os direitos e garantias constitucionais individuais, evitando assim, o excesso de cobrança por parte do Estado.

O doutrinador Rosa Júnior ensina:

As limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser reguladas por lei complementar (CF, art. 146, II) [...]. As limitações ao poder de tributar representam uma proteção constitucional ao contribuinte contra o excessivo poder impositivo pelo Estado. Daí serem consideradas garantias mínimas a serem observadas pelo legislador ao instituir ou majorar tributos, definir suas hipóteses de incidência, fixar suas alíquotas e bases de cálculo, definir os sujeitos passivos da obrigação tributária etc. **Disso resulta que esse mínimo de proteção ao contribuinte não pode ser retirado ou diminuído por lei complementar, sob pena de sua inconstitucionalidade.**³² (grifo do autor)

É importante a compreensão da existência de limitação ao poder de tributar do Estado e, para tanto se faz necessária a análise das situações onde ela ocorre e a medida com que o legislador contribuinte a impôs.

As limitações do Estado no exercício do poder de tributar são estabelecidas por meio dos princípios constitucionais tributários.

No ensinamento do doutrinador Amaro, “o conjunto dos princípios e normas que disciplinam estes balizamentos da competência tributária corresponde às chamadas limitações do poder de tributar.”³³

Assim sendo, é necessário que se faça uma dessas análises dos princípios, para melhor entender os limites impostos ao Estado quando faz uso de seu poder de tributar.

³⁰ BRASIL, loc. cit.

³¹ BRASIL, loc. cit.

³² ROSA JÚNIOR, 2007, p. 221-222.

³³ AMARO, 2004, p. 106.

2.2.1 Princípios constitucionais tributários

Os princípios constitucionais são limitadores do poder de tributar pertencente ao Estado. São as bases, que, mais do que qualquer outro tipo de norma, devem ser cumpridos e respeitados.

2.2.1.1 Princípio da legalidade estrita

Todo e qualquer tributo que seja cobrado deve obedecer ao crivo da lei. Tal princípio, de natureza política, foi criado para evitar a antiga cobrança não consentida de impostos nas civilizações mais antigas. Hoje, este princípio é descrito em quase todas as Constituições do mundo.

Ao levar em consideração o principal objetivo deste trabalho, qual seja, apresentar a possível inconstitucionalidade na cobrança de um determinado tributo, faz-se necessário um exame minucioso deste princípio.

No Brasil, o princípio da legalidade tributária encontra previsão legal expressa no artigo 150, I da CF/88, com a seguinte redação: “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.”³⁴

Estando este mandamento descrito na CF/88, toda e qualquer afronta à ele, será inconstitucional. Assim, se a exigência de um determinado tributo não é feita por conta de lei específica que o determina, tal tributo passa a ser ilegal e não pode existir no mundo jurídico.

O doutrinador Carvalho, citado por Castro, denomina o princípio da legalidade como “princípio da estrita legalidade ou da reserva absoluta da lei”, senão vejamos:

É um dos princípios fundamentais do Direito Tributário. [...] estabelece a necessidade imperiosa de que o trato da matéria concernente à tributação se dê por intermédio de estipulação expressa da lei. [...] Por ele fica claro que a obrigação tributária depende de estipulação expressa e anterior à lei. Assim, em respeito a esse princípio, o Poder Público está impedido de aumentar ou exigir qualquer tributo sem que lei anterior estabeleça. Equivale a dizer que qualquer das pessoas políticas de Direito Público Interno somente poderá criar ou majorar tributos mediante a expedição de lei nesse sentido.³⁵

³⁴ BRASIL, loc. cit.

³⁵ CASTRO, Alexandre Barros. **Noções de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 33.

Na opinião de Carvalho:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse 'plus' caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.³⁶

O princípio da legalidade tributária também encontra respaldo no artigo 9º, I e 97, do CTN.³⁷

O doutrinador Rosa Júnior faz observações pertinentes ao artigo 150, I da CF/88, que dispõe sobre o princípio da legalidade tributária.

Em primeiro lugar, referindo-se o dispositivo legal a *tributo*, nenhuma dúvida existe que o princípio da legalidade deve ser aplicado a todas as espécies do gênero. Em segundo lugar, o mesmo dispositivo menciona o termo *lei* e não legislação, e, assim, somente *lei formal*, significando norma jurídica emanada do Poder Legislativo, como órgão de representação popular, e que tenha observado todas as formalidades constitucionais para a sua aprovação, pode criar ou majorar tributo. [...] Em segundo lugar, o princípio da legalidade deve ser observado por todas as *peças jurídicas de direito público interno* que possuam competência tributária, porque o artigo 150, I da CF e o art. 9º, I, do CTN, referem-se expressamente à União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.³⁸

Nesta mesma ótica, o doutrinador Rosa Júnior³⁹ ainda destaca que a Constituição somente exige que os atos do Poder Legislativo, relacionados à criação de impostos, contribuições sociais residuais e empréstimos compulsórios, sejam vinculados através de lei complementar.

Muito embora faça previsão de necessidade de lei para alterar tributos, verificam-se casos em que o chefe do Poder Executivo pode dispor nesse sentido. Neste aspecto há destaque para o art. 153, § 1º, da CF/88, que expressamente autoriza essa condição.

Nessa perspectiva, Coelho, enfatiza as exceções a este princípio, conforme se vê:

[...] há exceções ao princípio quanto à majoração (ou minoração) de impostos. As seguintes: impostos de importação, exportação, IPI e ISOF. Estes podem ter suas alíquotas alteradas e, pois aumentadas sem prévia lei, por simples ato administrativo, atendidas as condições e os limites a serem fixados em lei autorizativa, que, se não existir, (art. 153, § 1º), obstará a franquia concedida ao Executivo federal. [...] É necessário, portanto, que uma lei complementar (lei nacional) ou dispositivo dela forneça as condições e os limites necessários a que possam as alíquotas do IPI, do

³⁶ CASTRO, 2008, p. 34.

³⁷ BRASIL, loc. cit.

³⁸ ROSA JÚNIOR, 2007, p. 226.

³⁹ Ibid., p. 227.

ISO, do I. IP e do I. EX sofrer alterações.⁴⁰

Observa-se assim que este princípio é base de todos os outros, pois, se não observado – destacando-se as exceções – enseja inconstitucionalidade no ato. Destaca-se então, a importância para o desenvolvimento deste trabalho.

2.2.1.2 Princípio da igualdade jurídica

O princípio da igualdade jurídica encontra respaldo no artigo 150, inciso II da CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.⁴¹

Alguns doutrinadores o denominam como “princípio da isonomia tributária”. É o caso de Harada, que assim o denomina e explica: “Este princípio tributário veda o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; impede discriminações tributárias, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas.”⁴²

Também o doutrinador Castro o denomina como princípio da isonomia tributária e corrobora o entendimento:

Previsto no art. 150, II, da Constituição Federal, é também conhecido como princípio da isonomia tributária, tendo como finalidade assegurar a igualdade entre sujeitos passivos da obrigação tributária que se encontrem em situações equivalentes, vedando distinção de qualquer natureza; colorário do disposto no art. 5º da Lei Maior. [...] Com efeito, é defeso à lei tributária dispensar tratamento diverso em razão de ocupação profissional ou função exercida, credo religioso, sexo, etc.⁴³

Ainda conforme Uckman, citado por Rosa Júnior, o princípio da igualdade tributária pode ser entendido sob duas óticas:

⁴⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Forense, 1999, p. 222.

⁴¹ BRASIL. Constituição da República Federativa. In: _____. **Vade mecum universitário de direito**. 4. ed. São Paulo: Rideel, 2008, p. 105.

⁴² HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 354-355.

⁴³ CASTRO, 2008, p. 40.

a) em sentido *jurídico*, como paridade de posição, com exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, de modo que os contribuintes que se encontrem em idênticas situações sejam submetidas a idêntico regime fiscal; b) em sentido *econômico*, como dever de contribuir com encargos em igual medida, entendida em termos de sacrifício, em relação à capacidade contributiva dos indivíduos. Assim, em sentido jurídico a igualdade contributiva dos indivíduos. Assim, em sentido jurídico, a igualdade tem o significado de generalidade, e no aspecto econômico, de uniformidade de posição.⁴⁴

Assim se fixa a compreensão de que este princípio determina que os contribuintes de mesma categoria, ou que possuem a mesma capacidade contributiva, devem ser tratados de maneira igual.

2.2.1.3 Princípio da irretroatividade

O princípio da irretroatividade encontra expresso no artigo 150, inciso III, alínea “a” da CF/88 e no artigo 105 CTN, mas é pertinente transcrever somente o artigo da Constituição, que possui a seguinte redação: “Art. 150 [...] III – cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da lei que os houver instituído ou aumentado.”⁴⁵

Este princípio visa resguardar que a lei só atinja aos fatos futuros, fazendo com que a lei não preveja cobrar hipóteses que aconteceram no passado, inclusive porque se torna imprevisível para o contribuinte saber se o fato que acontece hoje será alvo de tributação no futuro.

Para Oliveira⁴⁶, este princípio auxilia na segurança jurídica do contribuinte e afasta a incidência tributária sobre os fatos geradores pretéritos, em relação à lei que aparece depois.

A partir do momento que surge a lei, passa a existir a obrigação tributária e, só a partir de então, pode haver a incidência e cobrança.

2.2.1.4 Princípio da anterioridade simples

⁴⁴ ROSA JÚNIOR, 2007, p. 268.

⁴⁵ BRASIL, loc. cit.

⁴⁶ OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 70.

Primordialmente se faz necessária a análise conceitual deste princípio, antes de tentar entender o que preceitua o texto constitucional em respeito.

O princípio da anterioridade no direito tributário está associado ao princípio da "não-surpresa tributária", evitando que os contribuintes sejam surpreendidos com as novas cobranças, sem terem tido tempo suficiente para melhor conhecer a nova legislação e, em função dela, poderem programar-se, pois também o contribuinte, empresário ou não, necessita de planejamento para dar continuidade a suas atividades, empreendimentos, assim como para controle do orçamento familiar.

Na lição de Oliveira:

Esse princípio é consequência da segurança jurídica, composto pela vedação da Administração de exigir tributos no mesmo ano da publicação da lei que instituiu ou aumentou o tributo em questão. Essa regra garante ao contribuinte um certo período de tempo para se adaptar ao tributo criado ou majorado, postergando para o primeiro dia do ano seguinte da publicação da lei o início de sua cobrança.⁴⁷

Para Machado:

Nos termos do art. 150, inciso III, alínea "b", da CF, é vedada a cobrança de tributos 'no mesmo exercício financeiro em que havia sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou'. Esse dispositivo consubstancia o *princípio da anterioridade*. [...] Agora, portanto, pelo *princípio da anterioridade*, a criação ou aumento de tributo devem ocorrer antes do início do exercício no qual é cobrado, e a lei respectiva terá um período de vacância de pelo menos 90 dias.⁴⁸ (grifo do autor)

A previsão legal está no artigo 150, inciso III, alínea "b" da Constituição Federal de 1988 com a seguinte redação: "Art. 150. [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou."⁴⁹

Considerando que o artigo menciona que é proibida a cobrança de novos tributos "no mesmo exercício financeiro", é importante mencionar que a Lei n. 4.320/64⁵⁰, em seu artigo 34, traz a definição de exercício financeiro, qual seja, o período que compreende o dia 1º de janeiro até 31 de dezembro do mesmo ano.

Assim sendo, é proibido cobrar tributo no mesmo ano em que a lei que o instituiu ou aumentou houver sido publicada, para evitar que o contribuinte seja cobrado sem prévio conhecimento.

Contudo, a lógica deste princípio comporta exceções, ora previstas no § 1º do

⁴⁷ OLIVEIRA, 2006, p. 71.

⁴⁸ MACHADO, 2007, p. 65.

⁴⁹ BRASIL, 2008, p. 106.

⁵⁰ BRASIL, loc. cit.

artigo 150 da CF/88⁵¹, tais como: a) imposto sobre importação; b) imposto sobre exportação; c) imposto sobre produtos industrializados; d) imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores imobiliários; e) imposto extraordinário por motivo de guerra; f) empréstimo compulsório para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência.

Não se aplica a anterioridade também às contribuições sociais da seguridade social, que poderão ser exigidas decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, bem como, à contribuição de intervenção no domínio econômico, referente às atividades de importação ou comércio de petróleo e seus derivados, combustíveis e seus derivados e álcool combustível, que poderão ter alíquotas reduzidas e estabelecidas por ato do Poder Executivo, conforme disposto na Emenda Constitucional n. 33 de 2001.⁵²

Lentz apresenta a justificativa para tais exceções, “[...] determinados tributos têm determinadas funções extrafiscais (interceder no mercado interno e externo, na política monetária, etc.) e, portanto, precisa de maior agilidade, sem muita burocracia, para que tais medidas tenham reflexos imediatos.”⁵³

2.2.1.5 Princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena

Este princípio determina que o Poder Público só poderá exigir o tributo 90 (noventa) dias após a publicação da lei que o instituiu ou aumentou. O nome “noventena” advém do referido prazo de recesso de 90 (noventa) dias.

Tal princípio encontra previsão legal no artigo 150, inciso III, alínea “c” e foi inserido no texto constitucional pela Emenda n. 42 de 19.12.2003⁵⁴, possuindo o seguinte texto: “[...] III – cobrar tributos: [...] c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea “b”];”⁵⁵

Neste aspecto Oliveira ensina que “combinando esse princípio com o da

⁵¹ BRASIL, loc. cit.

⁵² Id. **Emenda constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001**. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm>. Acesso em: 10 abril 2009.

⁵³ LENTZ, Hercílio Emerich. **Direito tributário**: livro didático. 2. ed. Palhoça: Unisul Virtual, 2007, p. 64.

⁵⁴ BRASIL, loc. cit.

⁵⁵ BRASIL, loc. cit.

anterioridade simples, a cobrança de um tributo só produzirá efeito 90 dias da data da publicação da lei que o houver criado ou majorado, bem como se estiver no ano seguinte ao da referida publicação.”⁵⁶

Consoante Machado:

[...] pelo *princípio da anterioridade*, a criação ou aumento do tributo devem ocorrer antes do início do exercício no qual é cobrado, e a lei respectiva terá um período de vacância de pelo menos 90 (noventa) dias. Assim, para que o tributo seja devido a partir do primeiro dia do exercício financeiro, a lei que o cria ou aumenta deve ser publicada pelo menos 90 dias antes. Entretanto, se a lei que cria ou aumenta tributo for publicada até o último dia de dezembro estará atendida a exigência da alínea “b” e, por força da alínea “c”, essa lei somente entrará em vigor em abril do ano seguinte. [...] A exigência de antecedência de 90 dias da alínea “c” do inciso III do art. 150, não se aplica ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, inc. III) e relativamente à base de cálculo do IPVA (art. 155, inc. III) e à base de cálculo do IPTU (art. 156, inc. I). Essa exceção permite que uma lei que aumenta esses impostos possa entrar em vigor no primeiro dia do exercício financeiro mesmo tendo sido publicada no último dia do exercício anterior. (grifo do autor)⁵⁷

2.2.1.6 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva é mais uma manifestação do legislador constituinte no sentido de favorecer os economicamente desprivilegiados.

Descrito no artigo 145, § 1º, da CF/88, onde se prevê que:

Art. 145 [...] §1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.⁵⁸

Amaro ensina o princípio da capacidade contributiva da seguinte forma:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem mundial das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto”); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva), comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza

⁵⁶ OLIVEIRA, 2005, p. 71.

⁵⁷ MACHADO, 2007, p. 65-66.

⁵⁸ BRASIL, loc. cit.

sua capacidade econômica.⁵⁹

Para o legislador constituinte, melhores condições econômicas implicam uma maior possibilidade de financiar o Estado e, dessa forma, desonerar aqueles que dispõem de menos condições materiais.

Assim, esse princípio constitucional expressamente previsto, orienta o Estado a exigir impostos de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes.

Este princípio está intimamente ligado à pessoa do contribuinte, considerando-se as suas condições econômicas, que o levam a contribuir “sempre que possível”.

2.2.1.7 Princípio da vedação ao confisco

O confisco relaciona-se com princípio supramencionado – capacidade contributiva – na medida em que deve ser avaliada a capacidade contributiva para saber se dado tributo possui efeito confiscatório ou não.⁶⁰

A CF/88, no artigo 150, IV, veda a cobrança de tributos confiscatórios.⁶¹

Harada leciona que “tributos confiscatórios são aqueles que absorvem todo o valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de uma atividade lícita ou moral.”⁶²

Na concepção de Nogueira, “tanto é confisco tributário a absorção, pelo tributo, da totalidade do valor da situação ou do bem tributado, como qualquer parcela que exceda à medida fixada legalmente.”⁶³

Uma vez que o princípio da capacidade contributiva está ligado à vedação do confisco, deve ser analisada a capacidade de cada contribuinte em poder contribuir, para assim, saber se o tributo é confiscatório ou não, se a tributação é moderada e razoável e se atende às condições do contribuinte e do caso específico. Se a onerosidade fiscal se amolda aos demais princípios constitucionais.⁶⁴

Sobre o ato de confiscar, Amaro entende que:

⁵⁹ AMARO, 2002, p. 136.

⁶⁰ HARADA, 2008, p. 359.

⁶¹ BRASIL, loc. cit.

⁶² HARADA, op. cit., p. 358.

⁶³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 126.

⁶⁴ HARADA, op. cit., p. 359.

Confiscar é tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado. A Constituição garante o direito de propriedade (art. 5º, XXII, e art. 170, II) e coíbe o confisco [...] O art. 150, IV, veda a utilização do tributo com o *efeito de confisco*, ou seja, impede que, a pretexto de cobrar tributo, se aposses o Estado dos bens do indivíduo. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada. Vê-se, pois, que o princípio atua em conjunto com o da *capacidade contributiva*, que também visa a preservar a capacidade econômica do indivíduo.⁶⁵ (grifos do autor)

Isto posto, pode-se concluir que todo o tributo excessivo, que não atenda às bases estabelecidas no sistema tributário nacional, é confiscatório e, por assim ser, é proibida a sua cobrança.

2.2.1.8 Princípio da liberdade de tráfego

Ora instituído no artigo 150, inciso V, da Carta Constitucional, o princípio da liberdade de tráfego, como o próprio nome sugere, proíbe que sejam estabelecidas limitações ao tráfego de pessoas ou bens, através da cobrança de tributos interestaduais ou intermunicipais, excetuada a cobrança de pedágio pela utilização de vias que são conservadas pelo Poder Público.⁶⁶

O que se pode observar através do preceito acima citado, é que o constituinte visou resguardar o direito de ir e vir das pessoas entre Estados e Municípios, bem como, a liberdade de comercialização de bens e serviços.

Essa limitação ao poder de tributar do Estado impede que seja tributada a liberdade de locomoção das pessoas.

Dadas as preposições necessárias e fundamentais para que se entenda a ordem do Sistema Tributário, necessário se faz a compreensão dos tributos em espécie, que serão estudados no próximo capítulo, com maior ênfase às contribuições sociais, objeto de estudo do presente trabalho.

⁶⁵ AMARO, 2002, p. 141-142.

⁶⁶ Ibid., p. 143.

3 TRIBUTO

O tributo é o elo que liga o Fisco e o contribuinte. Para melhor entendê-lo, passa-se a analisar o conceito e classificações do tributo.

3.1 CONCEITO

Através de recursos específicos, o Estado arrecada dos cidadãos parte da receita de que necessita para manter as atividades que visam satisfazer as suas necessidades. Esta arrecadação é feita por meio dos tributos, que, posteriormente, são repartidos entre os membros deste Estado.

O tributo é, logicamente, objeto de estudo do Direito Tributário, anteriormente conceituado.

Cotidianamente as pessoas costumam estabelecer a relação de tributo com a palavra dinheiro, o que, em parte, não é errado.

Mas é importante destacar a conceituação de tributo que se encontra presente no artigo 3º do CTN, qual seja, “tributo é toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”¹

O doutrinador Amaro, denomina o tributo de forma diferenciada senão vejamos: “tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.”²

Conforme Nogueira:

Os tributos, como já vimos, são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular) mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário.³

Após definido o conceito, passa-se, então, à análise das classificações do tributo.

¹ BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/DefaultDocument.action?id=102357>>. Acesso em: 17 nov. 2008.

² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 25.

³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 159.

3.2 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

O tributo pode ser classificado quanto à sua competência, vinculação, função e espécie.

De modo geral encontram-se as espécies tributárias como sendo: impostos, taxas, contribuições de melhorias, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

Tendo em vista o objeto desta pesquisa, as contribuições sociais serão tratadas em título específico.

3.2.1 Impostos

O artigo 16 do CTN⁴ traz a definição do imposto, mas cumpre observar que, para Sabbag, “trata-se de tributo não vinculado à atividade estatal, mas que se refere à atividade do particular, estando restrito ao âmbito privado do contribuinte. Para o pagamento do imposto, basta a realização pelo particular do fato gerador.”⁵

Desta feita, analisando-se o entendimento acima, podemos verificar que, para a cobrança de um imposto não se faz necessário que o Estado preste algum tipo de atividade para o particular sujeito a cobrança. Podemos entender que, a situação que enseja a cobrança do imposto nasce de uma atividade do particular, pura e simples, que, se previamente estabelecida em lei, gera a obrigação de pagar o tributo.

Conforme Nogueira, “o contribuinte do imposto é devedor independente do fato e da medida em que a administração pública lhe tenha aproveitado.”⁶

Ainda na opinião de Nogueira: “O imposto, que é a viga mestra da arrecadação tributária é um levantamento pecuniário junto aos particulares, baseado apenas em uma medida geral de capacidade econômica ou contributiva e em virtude da competência tributária.”⁷

⁴ BRASIL, loc. cit.

⁵ SABAAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005, p. 72.

⁶ NOGUEIRA, 2009, p. 162.

⁷ Ibid., p. 162.

3.2.2 Taxas

Acerca da cobrança de **taxas**, dispõe o texto constitucional no artigo 145⁸, inciso II, que esta é de competência comum Federal, Estadual ou Municipal. Há também previsão legal para a cobrança de taxas no artigo 77 do CTN.⁹

A taxa só poderá ser instituída para custear gastos com o exercício de poder de polícia, ou serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou que são postos efetivamente à sua disposição, nos termos do artigo 79 do CTN.¹⁰

Como se vê, a taxa é originária da prestação da atividade Estatal. O Estado exerce a atividade e a pessoa que se beneficia com essa atividade paga a taxa.

Amaro classifica as taxas em “taxas de poder de polícia” e “taxas de serviço”, senão vejamos:

A taxa de polícia é cobrada em razão da atividade do Estado, que verifica o cumprimento das exigências legais pertinentes e concede a licença, a autorização, o alvará, etc. [...] A atuação fiscalizadora do Estado, em rigor, visa ao *interesse da coletividade* e não ao contribuinte da taxa, isoladamente. É este, porém, que provoca a atuação do Estado, sendo isso que justifica a imposição da taxa. [...] Já no caso dos serviços que ensejam a cobrança de taxa, sua *necessária divisibilidade* pressupõe que o Estado os destaque ou *especialize*, sobrecarregando-os do conjunto de suas tarefas, para a eles vincular a cobrança de taxas. A partir do momento em que o Estado se aparelha para executar o serviço, está atendida a exigência da “especificação”.¹¹ (grifo no original)

3.2.3 Contribuição de melhoria

⁸ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. Cf. BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 08 abr. 2009.

⁹ Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Cf. BRASIL, loc. cit.

¹⁰ Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o Art. 77 consideram-se: I - utilizados pelo contribuinte: a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título; b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento; II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas; III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários. Cf. BRASIL, loc. cit.

¹¹ AMARO, 2002, p. 32-34.

A **contribuição de melhoria** é a modalidade tributária disposta no artigo 145, III da Constituição Federal do Brasil de 1988.¹²

O Código Tributário Nacional também prevê essa modalidade tributaria no artigo 81.¹³

Para Amaro, “esse tributo, a exemplo das taxas, conecta-se com determinada atuação estatal, qual seja, a *realização de uma obra pública*, de que decorra, para os proprietários, de imóveis adjacentes, uma valorização (melhoria) de suas propriedades” (grifo do autor).

Para Nogueira¹⁴, a contribuição de melhorias continua vinculada à ideia de valorização imobiliária decorrente de obra pública, pois, nem sempre a obra pública trás valorização ao imóvel do contribuinte.

Considerando o foco deste trabalho, as contribuições sociais serão tratadas em tópico específico, para que se possam delinear melhor os conceitos, competências, critérios, etc., que deverá ser tratado posteriormente.

3.3 CONTRIBUIÇÕES

O Estado precisa de recursos para custear os gastos públicos que variam de acordo com cada situação.

Nesta ordem, o cidadão entrega uma cota parte – contribuição - ao Estado para auxiliar nas despesas com atividades que são voltadas àquele.

De Plácido e Silva, traz o conceito de contribuição:

Derivado do latim *contributio*, de *contribuere* (dar para o monte, fornecer sua parte), na terminologia jurídica, não possui sentido diverso daquele que lhe vem do latim: entende-se a parte que se atribui a pessoa ou a *participação* que deve ter para formação de qualquer acervo ou cumprimento de qualquer obrigação. [...] Mas, na esfera jurídica, em regra, a *contribuição* resultante de obrigação ou de imposição legal, é *obrigatória*, seja tomada no sentido fiscal [...] No conceito fiscal, a contribuição é *imposto*: é a parte a que está sujeito o cidadão, para que contribua para a formação dos fundos necessários ao custeio das despesas públicas. [...] A

¹² Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. Cf. BRASIL, loc. cit.

¹³ Art. 81 A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. BRASIL, loc. cit.

¹⁴ NOGUEIRA, 1989, p.168.

contribuição assim, é a parte de cada um no *rateio*, que se promove, e a que é obrigado em virtude de estar a seu cargo o pagamento da dívida, ou a responsabilidade do pagamento, que por este modo se efetiva. Desse modo, contribuição sempre possui este significado, sob o ponto de vista jurídico: é a *parte* com que, obrigatoriamente, a pessoa deve entrar ou deve fornecer para adimplemento da obrigação, de que é também *solidário*, ou para satisfazer o pagamento de despesas que, direta ou indiretamente, se opõem a seu cargo.¹⁵ (grifo no original)

Amaro leciona que, “as tarefas públicas no campo da ordem social (seguridade social, educação, cultura, etc.) são financiadas com recursos orçamentários dos diferentes entes políticos da Federação, por vezes de aplicação compulsória.”¹⁶

Assim sendo, pode-se verificar que, nos setores os quais o Estado não consegue atuar diretamente, são criadas entidades com natureza de direito público e, estas entidades o representam e são legitimadas a cobrar contribuições que auxiliam o ente público no custeio das mais diversas atividades essenciais à população.

As pessoas que pagam tais contribuições participam diretamente do custeio de setores como saúde, educação e cultura, cujos benefícios são voltados a elas mesmas.

A doutrina aponta muitas espécies de contribuições sociais, contudo, optou-se por tratar neste estudo, apenas os três tipos de contribuições sociais principais.

Nos próximos itens, passa-se a estudar cada espécie de contribuição social isoladamente, com enfoque mais amplo nas contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, foco principal deste trabalho.

3.3.1 Contribuições sociais

As **contribuições sociais**, para Machado, podem ser contribuições de intervenção sobre o domínio econômico, contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas ou contribuições de seguridade social, senão vejamos:

As contribuições de intervenção no domínio econômico caracterizam-se pela finalidade interventiva. Muita semelhança guardam com os impostos ditos regulatórios. [...] *As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas*, que poderíamos denominar, simplesmente, contribuições profissionais, caracterizam-se por serem instituídas em favor de categorias profissionais ou econômicas, vale dizer, por sua vinculação a entidades representativas desses segmentos sociais. [...] *As contribuições de seguridade social* caracterizam também

¹⁵ SILVA, de Plácido. **Vocabulário jurídico**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 557.

¹⁶ AMARO, 2002, p. 52.

pela vinculação À finalidade dos recursos que gera. Por isto mesmo integram a receita da entidade paraestatal responsável pelas ações relativas à seguridade social.¹⁷ (grifo no original)

Contribuição social, para Martins, “é o tributo destinado a custear atividades específicas que não são inerentes à função do Estado.”¹⁸

Ainda para Amaro, “o que importa sublinhar é que a Constituição caracteriza as contribuições sociais pela sua *destinação*, vale dizer, são ingressos necessariamente direcionados a instrumentar (ou financiar) a atuação da União (ou dos demais entes políticos, na esfera da situação.”¹⁹

As contribuições sociais via de regra são conhecidas por seu caráter parafiscal, à exceção da contribuição de intervenção no domínio econômico.

Os tributos de natureza parafiscal, para Machado, destinam-se à “arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.”²⁰

A base legal de criação das contribuições sociais é o artigo 149 da CF/88, que estabelece a competência para cobrança das contribuições.

É importante a observação de Ferreira Filho, citado por Moraes, ao afirmar que “no Brasil, o volume da arrecadação dessas contribuições excede aos dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, o que explicita a sua importância para as finanças do País.”²¹

As contribuições sociais não se encontram descritas no rol de espécies tributárias constante no artigo 145 da CF/88, fato que levou juristas a questionarem a natureza jurídica das contribuições.

3.3.1.1 Natureza jurídica

Existem discussões a respeito da natureza jurídica das contribuições, uma vez que estas não se encontram no rol de espécies tributárias trazidas pelo CTN.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Britto. **Curso de direito tributário**. 19. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 60.

¹⁸ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 124.

¹⁹ AMARO, 2002, p. 53.

²⁰ MACHADO, op. cit., p. 61.

²¹ MORAES, Alexandre. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**: prefácio do ministro Celso de Mello. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 1729.

O alvo das discussões acerca da natureza jurídica é justamente saber se as contribuições são ou não tributo.

A partir da CF/88, formaram-se, basicamente, três correntes doutrinárias.

Rosa Júnior aponta doutrinadores como Becker e Theodoro Nascimento, que entendem que as contribuições não se inserem no gênero tributos, vez que o artigo 145 da CF/88 é expresso a prever as espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Nota-se que as contribuições sociais não estão incluídas no rol taxativo do referido artigo. Por esta razão, esta parte da doutrina entende que não se tratam de tributos. Afirmam ainda que, muito embora o art. 149 CR/88, que trata das contribuições, esteja inserido no capítulo do Sistema Tributário Nacional, isto não significa que somente por esse motivo a natureza jurídica das contribuições se altere, já que não é o lugar onde está inserido o dispositivo legal que determina, necessariamente, a natureza do instituto.²²

Outra linha de raciocínio, defendida por Conti²³ e Carrazza²⁴, entende que as contribuições são tributos, mas não formam uma espécie à parte, inserindo-se como espécie intermediária entre impostos ou taxas, qualificados apenas por sua finalidade.

Finalmente, Moraes²⁵, Pausen²⁶ e Amaro²⁷, compreendem as contribuições como espécie própria do gênero tributos, sendo esta, parte expressiva da doutrina do Direito Tributário. Para tanto, afirmam que a enumeração do art. 145 da CF/88 indica apenas os tributos que a União, Estados e Municípios podem instituir, mas não exclui outros que só poderiam ser instituídos pela União.

É imperioso citar a opinião de Pausen, acerca da natureza tributária das contribuições:

As contribuições passaram a ser consideradas tributos por força da EC 01/69, que estabeleceu, ao lado da competência da União para instituir impostos, sua competência para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico, de interesse da previdência social e do interesse das categorias profissionais, conforme se vê do art. 21, §2º, I da CF/ 67. [...] A Constituição de 1988, por fim, deu-lhes tratamento dentro do Sistema Tributário Nacional e, escoimando qualquer dúvida, estabeleceu que lhes fossem aplicadas limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como, as normas gerais em matéria tributária (art. 149 com remissão ao art. 146, III) [...] Após a CF/88. Hoje em dia, não há mais qualquer dúvida quanto à natureza jurídica das contribuições sociais. Seja pela essência dessas exigências

²² ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 348-349.

²³ CONTI, José Maurício. **Sistema constitucional tributário (interpretado pelos tribunais)**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997, p. 58.

²⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 353.

²⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 635.

²⁶ PAUSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 115-117.

²⁷ AMARO, 2002, p. 61.

pecuniárias, seja por estarem integradas pela CF no Sistema Tributário Nacional, seja porque a CF expressamente determinou, quanto a elas, a observância das normas gerais em matéria tributária, a questão, hoje, é incontroversa.²⁸

Hoje, conforme a citação acima, não pairam mais dúvidas acerca da natureza jurídica das contribuições, pois a Constituição afastou as divergências doutrinárias existentes, ao afirmar que são aplicáveis às contribuições em tela, as normas gerais de Direito Tributário.²⁹

Feitas as ponderações acerca da natureza jurídica das contribuições sociais, e, entendendo pela sua classificação como tributo, necessário se faz a análise detalhada das espécies constantes no texto constitucional.

3.3.1.2 Competência

A competência para instituir as contribuições é exclusiva da União, a fim de servir como instrumento de atuação desta em outras áreas inerentes ao seu alcance.

Porém, há exceção para instituir contribuições para o custeio de previdência e assistência dos serviços públicos, ocasião em que a competência neste caso é comum da União, dos Estados e dos Municípios.

A competência exclusiva da União encontra regramento no artigo 149 *caput* da CF/88, que estabelece que a União pode instituir contribuições sociais gerais, contribuições de intervenção no domínio econômico, de interesse das categorias profissionais ou econômicas e de seguridade com vista à saúde e assistência social, para servir de instrumento de atuação nas devidas áreas sociais.³⁰

Ainda conforme Machado, “as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e **de interesse de categorias profissionais ou econômicas são privativas da União.**”³¹ (grifo do autor)

No que tange às contribuições previdenciárias e de assistência social (subespécies das contribuições de Seguridade Social), o parágrafo único do artigo 149 admite que além da

²⁸ PAUSEN, 2001, p. 115-116.

²⁹ MACHADO, 2001, p. 352.

³⁰ 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 artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. Cf. BRASIL, loc. cit.

³¹ MACHADO, op. cit., p. 420.

União, Estados e Municípios também instituíam, constituindo-se assim, uma das exceções à competência exclusiva da União para legislar a respeito.

As contribuições de seguridade social são instituídas pela União, mas quem pode arrecadá-las é o INSS, entidade para a qual cabe a incumbência de administrar a seguridade social, nos termos do artigo 194, parágrafo único, inciso VII da CF/88.³²

A Emenda Constitucional n. 39 de 19.12.2002, introduziu uma novidade no texto constitucional, qual seja, a competência dos Municípios e Distrito Federal para instituir a contribuição para o custeio da iluminação pública.³³ Mas considerando a desnecessidade do estudo destas para resolução do problema de pesquisa objeto do presente trabalho, não serão abordadas com maior especificidade.

3.3.1.3 Espécies

As contribuições sociais se subdividem em espécies, quais sejam: **contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições para o custeio da seguridade social e contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.**

3.3.1.3.1 Contribuições de intervenção no domínio econômico

Quando o Estado realiza a atividade econômica constitucionalmente assumida como serviço público, industrial ou comercial, fica ele sujeito ao comando do art. 175 da Carta Constitucional, qual seja, a prestação de serviços públicos.³⁴

Neste caso, a atuação é própria do ente, por isso, não podemos falar em intervenção, mas sim, em atuação estatal. Em outras palavras, o Estado não está intervindo em campo diverso, mas atuando naquele que lhe é próprio.

³² BRASIL, loc. cit.

³³ Id. **Emenda constitucional n. 39, de 19 de dezembro de 2002.** Acrescenta o art. 149-A à Constituição Federal (Instituindo contribuição para custeio do serviço de iluminação pública nos Municípios e no Distrito Federal). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc39.htm>. Acesso em: 12 maio 2009.

³⁴ Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos. Cf. MORAES, 2004, p. 1888.

Em contrapartida, quando exerce uma atividade econômica pertencente ao campo reservado à iniciativa privada, o aparato estatal deixa de atuar em sua área de incumbência para intervir em outra. Neste caso, é correto falar em intervenção estatal no domínio econômico.

O artigo 173 da CF/88 institui que o Estado pode atuar diretamente no campo particular, por meio de empresas públicas, sociedades de economia mista, ou subsidiária, devendo o Estado, desta forma, submeter-se ao regime jurídico de direito privado.³⁵

Pode o Estado atuar ainda, indiretamente. Na intervenção indireta, disciplinada no art. 174 da carta constitucional, o ente atua como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercendo funções de fiscalização, incentivo e planejamento. As contribuições instituídas para esta modalidade de intervenção funcionarão como próprio instrumento de intervenção, no sentido de provocar a prática de determinado comportamento.³⁶

Neste sentido, somente há intervenção no domínio econômico, quando o Estado pratica uma atividade econômica em sentido estrito, vale dizer, quando exerce atividade reservada ao particular – intervenção direta -, ou quando, nos termos do art. 174 da CF/88, atua como agente normativo e regulador da atividade econômica – intervenção indireta.

Pimenta conceitua a contribuição de intervenção no domínio econômico como: “espécie tributária, que atinge setor determinado, instituída diante da existência de motivo justificador, com destinação da renda auferida à finalidade constitucionalmente qualificada, qual seja, a intervenção no domínio econômico.”³⁷

O artigo 149 do texto da CF/88 autoriza a União a instituir tais contribuições.

A função deste tipo de contribuição social é corrigir as imperfeições e distorções do mercado econômico e financeiro, cuja atuação não é pública, mas que, se o Estado passa a não intervir, acaba sofrendo também com tais desajustes. Conforme Amaro, “trata-se de contribuições que, à vista do próprio art. 149, só podem destinar-se a instrumentar a atuação da União no domínio econômico, financiando os custos e encargos pertinentes.”³⁸

As contribuições de intervenção no domínio econômico possuem caráter extrafiscal. Conforme ensinamento de Machado, o tributo é “extrafiscal, quando o seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da

³⁵ MORAES, 2004, p. 1878.

³⁶ Ibid., p. 1886.

³⁷ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo, Dialética, 2002, p. 18.

³⁸ AMARO, 2003, p. 54.

simples arrecadação de recursos financeiros.”³⁹

É nítida, portanto, a característica extrafiscal deste tributo, pois, conforme a sua função mencionada, a atividade tributária neste caso, não visa obter rendas para os cofres públicos, mas sim, destinados para o financiamento da intervenção que originou a sua instituição.

São exemplos destas contribuições, a extinta CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira), que destinava os recursos à área da saúde, dentre outras, e a Contribuição Social do Salário-Educação, disposta no artigo 212, § 5º, da Constituição Federal de 1988, cujos recursos também são destinados à área da educação.

Pode-se citar também o FGTS. Embora o FGTS tenha característica de interesse de categoria profissional, ele também tem natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico, para efeito de arrecadar recursos para o Sistema Financeiro da Habitação.⁴⁰

Para Martins, “a contribuição de intervenção no domínio econômico deveria ser instituída de forma temporária, justamente para corrigir a distorção existente em certo momento.”⁴¹

Sintetizando, as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico, poderão ser instituídas para dois propósitos, quais sejam, o de custear a intervenção do Estado para a realização de uma atuação material, por meio de entes descentralizados, criados para este fim, e o de instrumentá-la.

3.3.1.3.2 Contribuições para o custeio da seguridade social

O Estado, para garantir que a população tenha pleno acesso à saúde, à previdência, e à assistência social, criou a *Seguridade Social*, que nada mais é do que um conjunto de ações de iniciativa do poder público para garantir às pessoas tais direitos. Inclusive, esta prerrogativa é garantida constitucionalmente, descrito no artigo 194 da CF/88, onde se encontram estabelecidos os seus objetivos.⁴²

A seguridade social é constituída por princípios constitucionalmente amparados,

³⁹ MACHADO, 2001, p. 61.

⁴⁰ MARTINS, 2004, p. 124.

⁴¹ Ibid., p. 125.

⁴² Art. 194 A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Cf. MORAES, 2004, p. 1944.

que lhe garantem ordem econômica e social, conforme se vê:

Art. 194 [...]. Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos: I – universalidade da cobertura e do atendimento; II – uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais; III- seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços; IV- irredutibilidade do valor dos benefícios; V- equidade na forma de participação no custeio; VI- diversidade da base de financiamento; VII- caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregados, dos aposentados e do Governo dos órgãos colegiados.⁴³

Para que o Estado possa custear a seguridade social, dando assistência à previdência e à saúde dos cidadãos, precisa arrecadar fundos, que partem da própria sociedade por meio de arrecadações que são feitas diretamente do setor econômico. Assim, a própria sociedade financia a seguridade social.

A CF/88 delimitou nos incisos do artigo 195, as bases do regime jurídico desta espécie tributária. Moraes explicita de forma clara o ensinamento constitucional:

Determinou a Constituição que a seguridade será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados – a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício -, a receita ou o faturamento e o lucro; do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral da previdência social de que trata o artigo 201 da Constituição Federal; sobre receita dos concursos prognósticos.⁴⁴

O artigo 165, § 5º, inciso III da CF/88 estabelece que se dá por meio da lei orçamentária anual, “o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da Administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.”⁴⁵

Dessa forma, o Estado arrecada do próprio trabalhador e do empregador as contribuições e reverte em prol dos mesmos, financiando a seguridade social, e, previamente, estabelece os gastos e as receitas que irá obter e gerir anualmente.

O artigo 195, *caput*, da CF/88, já mencionado anteriormente, dispõe que a seguridade social será financiada por toda a sociedade de maneira direta ou indireta, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos

⁴³ BRASIL, loc. cit.

⁴⁴ MORAES, 2004, p. 1945.

⁴⁵ BRASIL, loc. cit.

Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

Art. 195 [...] I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou faturamento; c) o lucro; II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; III- sobre a receita de concursos e prognósticos.⁴⁶

Sobre concursos e prognósticos, a título de conhecimento, Pausen, leciona: “Administrador de concursos e prognósticos é todo aquele que administra a realização de qualquer dos jogos mantidos pelo Poder Público, tais como a loteria esportiva, a loto e a sena.”⁴⁷

As contribuições acima relacionadas não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do § 4º do artigo 195 é que exige, uma vez que a competência para a sua instituição é da União.

Acerca da destinação das receitas auferidas por meio das contribuições, Machado, citado por Pausen, discorre a respeito:

[...] entende-se que as contribuições para o custeio da seguridade social caracterizam-se pelo fato de ingressarem *diretamente* naquele orçamento a que se refere o artigo 165, §5º, inciso III da Constituição Federal. As contribuições, com as quais os empregadores, os trabalhadores e os administradores de concursos prognósticos financiam diretamente a seguridade social, não podem constituir receita do Tesouro Nacional precisamente porque devem ingressar diretamente no orçamento da seguridade social. Por isso mesmo, lei que institua contribuição social com fundamento no art. 195 da Constituição Federal indicando como sujeito ativo pessoa diversa da que administra a seguridade social viola a Constituição.⁴⁸

Assim, compreende-se que as receitas auferidas por meio das contribuições que pagam as pessoas elucidadas no artigo 195 da CF/88, não ingressam no patrimônio da União, mas sim, são direcionadas diretamente para a seguridade social. Por isso que o ente que institui a contribuição (União) não pode cobrá-la.

O sujeito ativo, capaz de figurar no pólo ativo da relação tributária, para Machado, é a mesma entidade responsável pela gestão do orçamento, qual seja, o Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), autarquia que ganhou o patamar constitucional e que deve ser aperfeiçoada de modo a realizar completamente a garantia à saúde, à previdência e à

⁴⁶ BRASIL, loc. cit.

⁴⁷ PAUSEN, 2001, p. 402.

⁴⁸ MACHADO, 2009, p. 419.

assistência social.⁴⁹

O sujeito passivo, deste tipo de contribuição, logicamente, são empregadores, trabalhadores e administradores de concursos de prognósticos (art. 195 da CF/88).

3.2.4.3 Contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas são tributos de competência exclusiva da União, previstos no artigo 149 da CF/88.⁵⁰

São também denominados por Pausen⁵¹ e Machado⁵² de “*contribuições corporativas*.”

Tais contribuições podem ser arrecadadas pelos conselhos profissionais e entidades representativas de categorias econômicas, que destinam a receita do produto da arrecadação, ao custeio das atividades dos órgãos sindicais e profissionais.

Por entidades representativas entendem-se as de categorias profissionais, que fiscalizam ou regulamentam o exercício de uma determinada profissão. São autarquias, constituídas por lei, que detém a capacidade tributária de cobrar anuidades de seus filiados, a fim de subsidiar gastos com o setor profissional que representam. São exemplos de categorias profissionais, médicos, engenheiros, dentistas, administradores. As entidades que regulam tais profissões liberais são os Conselhos Profissionais. Jardim menciona como exemplo o CRM (Conselho Regional de Medicina), CRA (Conselho Regional de Administração), etc.⁵³

Entidades de categorias econômicas são aquelas também constituídas por lei, mas que se destinam ao financiamento da política de apoio às micro e pequenas empresas, como Serviço Social de Comercio (SESC), Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), etc.⁵⁴

Tais entidades exercem atividade estatal justamente por atuarem fiscalizando e regendo o exercício de tais atividades e profissões.

A conduta tributável consiste no exercício de atividades profissionais ou

⁴⁹ MACHADO, 2009, p. 419.

⁵⁰ BRASIL, loc. cit.

⁵¹ PAUSEN, 2001, p. 137.

⁵² MACHADO, op. cit., p. 417.

⁵³ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Curso de direito financeiro e tributário**. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 124.

⁵⁴ Ibid., p. 124.

econômicas, dotadas de interesse público e objetivadas a reter recursos financeiros destinados às entidades representativas das atividades correlacionadas.⁵⁵

Conforme Amaro:

[...] o art. 149 prevê as contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas, que são tributos destinados ao custeio das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas ou profissionais, que exercem funções legalmente reputadas como de interesse público. O que faz a União é disciplinar por lei a atuação dessas entidades, conferindo-lhes, para que tenham suporte financeiro, a capacidade de arrecadar contribuições legalmente instituídas.⁵⁶

Com a definição, se pode entender que a finalidade desta contribuição é custear a manutenção e o exercício destas entidades corporativas para que exerçam, por delegação da União, atividades reguladoras e fiscalizatórias de determinado grupo.

Há, portanto, de acordo com o texto constitucional, a competência exclusiva da União para a instituição, com base na lei, de contribuições no interesse de categorias profissionais e econômicas para custear a atuação estatal nestas áreas, realizadas por delegação a entidades de classe ou econômicas com o fim de regular e fiscalizar as atividades exercidas por este grupo.

Tavares também apresenta o conceito desta espécie tributária:

Diz-se de categoria profissional ou econômica, a contribuição voltada a subsidiar a organização de classes profissionais ou econômicas, fornecendo recursos financeiros indispensáveis à manutenção da entidade associativa. Também conhecida como contribuição corporativa, assume, muitas das vezes, a feição de tributo de captação, ou seja, cada cabeça um tanto correspondente.⁵⁷

Corroborando com o entendimento Coelho afirma que:

As contribuições corporativas admitem uma subdivisão. Ao lume do artigo 149, serão instituídas no interesse de categorias (a) profissionais e (b) econômicas. Não apresentam perspectivas invasoras em relação aos impostos do sistema, por isso que o fato gerador das mesmas será sempre o fato de os seus contribuintes estarem na condição de filiados obrigatórios (caso dos advogados e médicos) ou na condição de beneficiários de órgãos sindicais de categoria.⁵⁸

Com isso, podemos entender que o sujeito ativo desta relação tributária será sempre o órgão relacionado à atividade ou setor econômico que diz respeito à contribuição,

⁵⁵ JARDIM, 2007, p. 124.

⁵⁶ AMARO, 2002, p. 54-55.

⁵⁷ TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. Florianópolis: Momento Atual, 2003, p. 81.

⁵⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Forense, 1999, p. 146.

profissional ou econômica.

Já com relação ao sujeito passivo, aqueles que efetivamente se beneficiarem da atividade paraestatal referida. Tavares leciona:

Logo, somente pessoas [físicas ou jurídicas] que estiverem diretamente relacionadas com a atividade profissional ou econômica que se pretende disciplinar é que podem figurar no campo da sujeição passiva dessa exação. É o caso das contribuições pagas a instituições como: OAB, CREA, CRM, SESC, SENAC, SESI, SENAI, SENAR etc.⁵⁹

Algumas peculiaridades diferem a contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas das demais contribuições.

O doutrinador Gama aponta que a primeira peculiaridade é a existência de entidade de classe ou econômica para agir em nome da União, regulando assim categoria a que pertence. A segunda peculiaridade é a estrita previsão legal estabelecendo que a arrecadação será destinada integralmente ao órgão competente para tal tarefa. A terceira diz respeito ao cumprimento dos princípios legais e constitucionais que normatizam a atuação corporativa e econômica no país.⁶⁰

Coelho conclui o estudo em um quadro sistemático que indica que, as contribuições corporativas são antiquadas e retrógradas e reúne em um quadro sintético as seguintes características:

Causa: manutenção dos órgãos de representação das categorias econômicas; **Fim:** financiar o funcionamento dos órgãos de representação; **Atuação Estatal:** atuações genéricas em prol das categorias econômicas; **Competência impositiva:** exclusiva da União Federal.⁶¹ (grifo do autor)

Dessa forma, podemos entender que as contribuições corporativas são criadas pela União, para manter determinadas entidades autárquicas que tem por objetivo a fiscalização de profissões ou atividades econômicas. O sujeito ativo é a própria entidade autárquica, que possui capacidade para cobrar, mas não competência para criar ou majorar. O sujeito passivo é o contribuinte que se enquadra na classe/profissão pertencente à autarquia que efetua a cobrança.

Existem discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca da possibilidade de cobrança de anuidades por parte dos conselhos profissionais, vez que estes não estão

⁵⁹ TAVARES, 2003, p. 81.

⁶⁰ GAMA, Tácio Lacerda. **Curso de especialização em direito tributário:** contribuições especiais, natureza e regime jurídico. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 78.

⁶¹ COELHO, 2007, p. 460.

revestidos de competência para tributar e punir os contribuintes, bem como, fixar o *quantum* a ser cobrado.

O próximo capítulo irá versar sobre Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3408, que visa declarar inconstitucional a lei 11.000/2004, que autoriza o Conselho Regional de Medicina e todos os outros demais Conselhos a instituir o valor cobrado a título de anuidades, fato este que pode ser contrário a Constituição Federal e os princípios pertinentes à ordem tributária nacional.

4 A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA FIXAÇÃO DE VALORES DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PELOS CONSELHOS DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS

Os profissionais que exercem atividade especializada precisam estudar extensivamente, para a masterização de um dado conhecimento, tais como medicina, engenharia, odontologia, enfermagem, advocacia e etc.

Muito embora a CF/88 tenha estabelecido a liberdade de profissão no artigo 5º, inciso XIII¹, a lei pode exigir que, nestas profissões ditas especializadas, onde se busca preservar a vida, a saúde, a liberdade, a honra, o profissional seja submetido a um controle ético de um Conselho Profissional.

Os Conselhos Profissionais são autarquias corporativas, órgãos públicos descentralizados do governo e como autarquias, são dotados de personalidade jurídica de direito público, sujeitos às inspeções do Tribunal de Contas da União.

Sem a existência dos Conselhos, inviabiliza-se o exercício do profissional. Os Conselhos existem para desempenhar, no interesse público, atividades típicas da administração pública, tais como a fiscalização ética e técnica de cada profissional da categoria a ele sujeitos.

São exemplos de conselhos profissionais, em nível federal, o Conselho Federal de Medicina (CFM), que cuida da atividade de médicos, o Conselho Federal de Odontologia (CFO), que cuida da atividade de odontólogos, o Conselho Federal de Administração (CFA), que cuida da atividade de administradores, dentre tantos outros que regulam profissões liberais. Em nível regional, o Conselho Regional de Medicina (CRM), o Conselho Regional de Odontologia (CRO), o Conselho Regional de Administração (CRA), etc.

Todos esses conselhos recebem a incumbência de fiscalizar o exercício das profissões liberais regulamentadas, isto porque, compete à União organizar, manter e inspecionar o trabalho, nos termos do artigo 21 da Carta Constitucional.² Assim, a existência dos Conselhos está intrinsecamente ligada à proteção da sociedade leiga e inabilitada, diante

¹ 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: [...] XIII – é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer. Cf. BRASIL. **Constituição Federal (1988)**. Constituição da Republica Federativa. Disponível em:

<<http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/const/>>. Acesso em: 21 maio 2009.

² BRASIL, loc. cit.

das profissões liberais.

A União, outorga aos Conselhos de Fiscalização Profissional, a capacidade para obter recursos dos seus filiados (profissionais). Tais recursos, são as já conhecidas contribuições de categorias profissionais ou econômicas, ou, anuidades profissionais.

Contudo, compete à União legislar a respeito da instituição, fixação, majoração ou minoração de tais contribuições. Aos Conselhos é outorgada apenas a capacidade de arrecadar as contribuições.

A União delega capacidade tributária a cada Conselho, mediante Lei, onde constam as atribuições de cada autarquia.

Por exemplo, a Lei n. 4.324, de 1964³ institui a criação dos Conselhos Federal e Regional de Odontologia (CFO/CRO) e regulamenta a profissão de odontólogo. O Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946⁴ cria o Conselho Federal e Regionais de Contabilidade (CRC) e regulamenta a profissão de contador. A Lei n. 5.517, de 23 de outubro de 1968⁵ cria o Conselho Federal e Regionais de Medicina Veterinária (CRMV) e regulamenta a profissão de médico veterinário.

A Lei n. 3.268, de 30 de setembro de 1957⁶ cria o Conselho Federal e Regionais de Medicina e regulamenta a profissão de médico. Contudo, a Medida Provisória n. 203/2004⁷, publicada em 29 de julho de 2004, resultou na conversão da Lei n. 11.000, de 15 de dezembro de 2004⁸, e alterou alguns artigos da Lei 3.268/57.

Referida alteração levou a Lei 11.000/04 a ter a sua constitucionalidade questionada por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) n. 3408, uma vez que as alterações feitas, em tese, podem confrontar a Constituição, conforme veremos a seguir.

³ BRASIL. **Lei n. 4.324, de 14 de abril de 1964**. Institui o Conselho Federal e os Conselhos Regionais de Odontologia, e dá outras providências. Disponível em:

<<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=88967>>. Acesso em: 22 maio 2009.

⁴ Id. **Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Disponível em:

<<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=78091>>. Acesso em: 22 maio 2009.

⁵ Id. **Lei n. 5.517, de 23 de outubro de 1968**. Dispõe sobre o exercício da profissão de médico-veterinário e cria os Conselhos Federal e Regionais de Medicina Veterinária. Disponível em:

<<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=93461>>. Acesso em 22 maio 2009.

⁶ Id. **Lei n. 3.268, de 30 de setembro de 1957**. Dispõe sobre os Conselhos de Medicina, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=111835>>. Acesso em: 22 maio 2009.

⁷ Id. **Medida provisória n. 203, de 28 de julho de 2004**. Altera dispositivos da Lei n.º 3.268, de 30 de setembro de 1957, que dispõe sobre os Conselhos de Medicina, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.dji.com.br/medidas_provisorias/mp-000203-000-28-07-2004.htm>. Acesso em: 22 maio 2009.

⁸ Id. **Lei n. 11.000, de 15 de dezembro de 2004**. Altera dispositivos da Lei n.º 3.268, de 30 de setembro de 1957, que dispõe sobre os Conselhos de Medicina, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=227701>>. Acesso em 22 maio 2009.

4.1 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N.º 3408

A Confederação Nacional das Profissões Liberais (CNPL) ajuizou em data de 15 de fevereiro de 2005, perante o Ministro Presidente do Supremo Tribunal Federal (STF), a ADIN n. 3408, com pedido de suspensão cautelar dos efeitos das normas impugnadas, a fim de ver declarada a inconstitucionalidade formal da Lei 11.000 de 15 de dezembro de 2004.

Esta ADIN questiona a validade dos dispositivos constantes na Lei acima descrita, que visa alterar a Lei n. 3.268 de 1957, que regulamenta os Conselhos de Medicina.

As normas impugnadas na ADIN disciplinam a fixação e a arrecadação das anuidades devidas aos Conselhos Profissionais de modo geral, não só os do Conselho Federal de Medicina, abrangendo assim, todos os Conselhos filiados na órbita de representação sindical da Autora.

Referida ação se encontra, ainda, em fase de tramitação aguardando o julgamento.

Os dispositivos questionados são os seguintes: art. 1º, na parte em que alterou o art. 5º, alínea "j", da Lei nº 3.268/1957, e o art. 2º, "caput", e §§ 1º e 2º, da Lei nº 11.000, de 15 de dezembro de 2004.

O artigo 5º da Lei 3.268/1957 passou a vigorar - alterado pela Lei 11.000/2004 - com a seguinte redação: "Art. 5º. São atribuições do Conselho Federal: [...] j) fixar e alterar o valor da anuidade única, cobrada aos inscritos nos Conselhos Regionais de Medicina."⁹

A Lei 11.000/2004 acrescentou ainda o artigo 2º, que também é alvo da ADIN, juntamente com o §§ 1º e 2º:

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 [...].¹⁰

A petição inicial apresentada pela Confederação contém pedido cautelar para suspender de imediato a eficácia dos dispositivos de lei supra mencionados. Contudo, tal liminar ainda não foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal.

Após, a Advocacia Geral da União (AGU) apresentou defesa contestando o

⁹ BRASIL, loc. cit.

¹⁰ BRASIL, loc. cit.

pedido de inconstitucionalidade.

A Procuradoria Geral da República apresentou parecer favorável à declaração de inconstitucionalidade da norma aludida.

Durante a tramitação da ADIN 3408 no Supremo Tribunal Federal (STF), alguns Conselhos requereram a sua admissão no feito na qualidade de *amigo da corte*. Em manifestação nos autos, o Ministro Menezes Direito deferiu a habilitação dos seguintes Conselhos: CRC, CRM, CRO, CRF, Conselho Nacional de Técnicos em Radiologia, Conselho Nacional de Técnicos Rodoviários, Conselho Federal de Biologia, Conselho Federal de Enfermagem e CRMV. Todos os Conselhos apresentaram suas manifestações.

4.1.1 Razões favoráveis à constitucionalidade da lei 11.000/2004

A Advocacia Geral da União (AGU) apresentou parecer no sentido de não reconhecer a ilegalidade da lei aludida, rebatendo todos os argumentos utilizados na peça inicial, conforme se vê a seguir.

4.1.1.1 Razões contrárias à declaração de inconstitucionalidade formal da lei 11.000/2004

Com relação ao primeiro vício de inconstitucionalidade formal apresentado na peça inaugural da ADIN 3408, a AGU manifestou-se argumentando que o Congresso Nacional não teria extrapolado os limites de sua competência ao aprovar o projeto de conversão em lei da MP 203/2004, pois é função precípua do legislativo alterar as Medidas Provisórias quando entender necessário. Fundamenta essa argumentação no artigo 62, §12º, da CF/88, que prevê

Do parecer emitido pelo AGU, extrai-se o seguinte:

Vê-se, pois, que era perfeitamente possível ao Parlamento estender as novas disposições sobre Conselhos de Medicina e demais Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas, por três motivos: a) a alteração guarda indiscutível pertinência com o objeto inicial; b) a disciplina de tais Conselhos não constitui tema de iniciativa privativa do Presidente da República; e c) é direito do Poder Legislativo debater e contribuir nos projetos de elaboração normativa que ensejam

sua análise.¹¹

Quanto ao segundo argumento que levanta a inconstitucionalidade formal, alega ainda a AGU que não há fundamento para que referido argumento prospere, uma vez que o veículo legal para criação dos tributos, a seu ver, é definitivamente a lei Ordinária, pois a CF/88 reservou no regramento do artigo 146, à lei complementar dispor somente sobre “normas gerais tributárias”, acerca de obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência. Assim, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, poderiam dispor quanto à configuração dos tributos, por meio de lei ordinária.

Extrai-se da peça de defesa:

Assim, malgrado caber à lei complementar estabelecer normas gerais de caráter tributário, não lhe cabe com exclusividade – e nem lhe é permitido – determinar o formado do tributo e suas nuances, salvo se tiver por escopo dirimir conflitos de conflitos de competência ou regulamentar limitação constitucional ao poder de tributar. Inexistindo tais pressupostos, incumbirá a cada ente tributante na forma da lei ordinária – aqui a Lei 11.000/2004-, estipular acerca das matérias previstas no art. 146, III, letra ‘b’. Por isso, também não padecem de inconstitucionalidade formal sob esse prisma da hierarquia normativa, os textos legais impugnados na presente ação.¹²

4.1.1.2 Razões contrárias à declaração de inconstitucionalidade material da lei 11.000/2004

Com relação à inconstitucionalidade material argüida em razão de que uma lei em sentido estrito deveria fixar o valor das contribuições devidas aos Conselhos de fiscalização profissional, a AGU manteve a sua irresignação em não concordar com a declaração de inconstitucionalidade por este motivo.

Alega a AGU que tal fixação tem sido feita pelos Conselhos há anos, razão pela qual, a declaração de inconstitucionalidade deste artigo da Lei 11.000/2004 deixaria todas as leis que até então regulamentavam tal cobrança inócuas.

Com efeito, a fixação de valor e a cobrança de anuidades por Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas – objeto do art. 2º da Lei 11.000/2004- vêm sendo normalmente praticada há décadas, e sob legislação diversa daquela atacada pela Requerente. [...] Nota-se, portanto, que a presente ação direta não poderá ser conhecida no ponto que impugna o poder dos Conselhos de fiscalização

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (Med. Liminar) 3408-1**. Dispõe sobre os Conselhos de Medicina, e dá outras Providências. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=3408&processo=3408>>. Acesso em: 23 maio 2009.

¹² BRASIL, loc. cit.

de fixar, cobrar e executar as anuidades devidas pelos profissionais inscritos. Isso porque, ainda que houvesse a procedência do pedido, restariam incólumes no mundo jurídico todas as demais normas que, componentes do mesmo sistema, autorizam tal poder.¹³

A Requerida faz menção ao item que o CNPL cita a ADIN 1.717. Alude que não quer desmerecê-la e que na referida ADIN o STF não negou o direito dos Conselhos de fixar cobrar e executar as anuidades devidas. Alude que esta ADIN objetivou apenas transformar a natureza dos referidos Conselhos.

O objetivo da deliberação judiciária foi **exatamente permitir que os Conselhos, como entes públicos, pudessem continuar com suas atribuições** relativas à fixação de valores, cobrança e execução de contribuições de natureza tributária (as anuidades) poder de polícia e punição dos profissionais da respectiva categoria.¹⁴ (grifo no original)

Alega ademais que inexistente inconstitucionalidade porque a Lei 11.000/2004 e todas as demais leis que disciplinam os Conselhos são efetivamente leis em sentido estrito e por isso capaz de criar o tributo. Que está correto o deferimento aos Conselhos de fixação do valor, os atos de cobrança e os atos de execução, pois se tratam de atribuições típicas dos Conselhos, que são legitimados por serem autarquias federais especiais.

4.1.2 Razões favoráveis à declaração de inconstitucionalidade da lei 11.000/2004

Na peça inicial, o procurador da CNPL incita os vícios que ensejam a inconstitucionalidade formal e material da Lei.

4.1.2.1 Alegações de inconstitucionalidade formal da lei 11.000/2004

A primeira alegação de inconstitucionalidade formal atinge o artigo 2º “caput” e, por conseqüência, os §§ 1º e 2º, por estarem atrelados ao “caput” do artigo, da Lei 11.000/2004.

¹³ BRASIL, loc. cit.

¹⁴ BRASIL, loc. cit.

O problema questionado pela Confederação quanto a este artigo, é que a nova Lei 11.000/2004 expandiu a competência para fixar, cobrar e executar as contribuições sociais a todos os Conselhos. Porém, o objeto desta nova lei era reformar apenas a Lei que diz respeito aos Conselhos de Medicina.

Segundo a Confederação, o problema originou-se no seguinte momento: a Lei 11.000/2004 é resultante do projeto de lei de conversão da medida provisória n. 203, de 28 de julho de 2004. A medida provisória (MP) 203/2004 tratava apenas dos Conselhos de Medicina, mas o projeto de lei de conversão alterou-a e inseriu o artigo 2º da Lei 11.000/2004, que abrangeu todos os Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas.

Argumenta a Requerente que as emendas promovidas pelo Congresso Nacional poderiam ser feitas, desde que guardassem pertinência apenas aos Conselhos de Medicina, sem abranger os demais Conselhos. Por conseqüência, tornou a Lei inconstitucional, porque o projeto de conversão em lei que inseriu o artigo 2º passou por cima dos limites reguladores do processo legislativo correspondente à conversão em lei das medidas provisórias. A amplitude das emendas introduzidas nas medidas provisórias não é ilimitada. Ficaria adstrita apenas à matéria tratada na Emenda, qual seja, acerca dos Conselhos de Medicina.

Extrai-se o texto da peça inicial da ADIN, nos seguintes termos:

Ora, se a medida provisória cuidou, tão-somente, da Legislação pertinente aos conselhos profissionais de medicina, alterando-a, e se cada uma das profissões regulamentadas possui sua lei específica, **não era lícito ao Parlamento estender o que se destinava exclusivamente àquela profissão, às demais**, uma vez que não se pode cogitar de estreita pertinência entre os temas normatizados por leis diversas, muito embora “*in genere*”, o universo temático se tangencie. O que ocorreu, na verdade, é que os demais conselhos profissionais se aproveitaram da medida provisória concernente aos médicos para obter o mesmo tratamento, como se todas as profissões fossem iguais e não peculiares, hipótese em que não seriam necessárias leis específicas para cada uma delas. Em conseqüência, à falta de estrita ligação entre o tema originário da medida provisória e a emenda parlamentar, o dispositivo que desta resultou e que está consubstanciado no art. 2º ora posto sob o crivo da E. Corte, **padece de incontestável inconstitucionalidade formal, por vício do correspondente processo legislativo.**¹⁵

O segundo vício de natureza formal incitado, diz respeito à natureza da Lei 11.000/2004. Esta é uma lei ordinária, e o segundo argumento funda-se no fato de que esta não seria a via correta para instituição ou majoração das contribuições.

As contribuições somente devem ser cobradas por meio do regramento geral para a sua imposição e alteração de valor, ou seja, por meio de lei complementar, conforme ordenamento descrito no artigo 146, inciso III da CF/88, nestes termos: “Art. 146. Cabe a lei

¹⁵ BRASIL, loc. cit.

complementar: [...] III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] b – obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.”¹⁶

Abaixo, a transcrição do trecho transposto na inicial da ADIN 3408 que facilita o entendimento do que está sendo alegado:

[...] admitir-se, de barato, a delegação outorgada pela União aos Conselhos Profissionais, para que estes, livremente, fixem e imponham os valores devidos pelos conselhos fiscalizados, configurada, sob clareza meridiana, **sua natureza de norma geral tributária, e ainda, cuidando a regra da constituição da obrigação, do lançamento e do crédito tributário, atos trespasados a uma suposta soberania absoluta dos Conselhos, não há nenhuma dúvida de que a matéria somente poderia ter sido objeto de lei complementar**, e jamais de lei ordinária, de resto produto de conversão de medida provisória.¹⁷

4.1.2.2 Alegações de inconstitucionalidade material da lei 11.000/2004

A ADIN 3408 também propugna as razões de inconstitucionalidade material das normas estabelecidas na Lei 11.000/2004.

Tais normas estariam contra o princípio da legalidade tributária, insculpido no artigo 150, I da CF/88¹⁸, que trata de uma limitações constitucionais ao poder de tributar.

Alega a requerente, que a dita lei 11.000/04, conferiu aos Conselhos autonomia superior à que pode ser lhe dado, vez que, o princípio da legalidade estabelece que o tributo em tela só poderia ser cobrado mediante instituição de lei pela autoridade competente, que seria a União – Administração Direta.

O artigo 149 da CF/88 estabelece a competência exclusiva da União para instituir as contribuições de interesse das categorias econômicas e profissionais.¹⁹ Sob esta ótica, passa a ser ilegal a delegação de tal competência às respectivas autarquias. Inclusive porque se sabe que a competência da União é indelegável.

O problema, portanto, envolve a competência do ente federado, se, União ou Conselhos e o mecanismo de criação, se por lei ou resoluções (atos privativos de autarquias).

Referida questão foi recentemente julgada pelo STF, que declarou a inconstitucionalidade dos parágrafos do artigo 58 da Lei 9.649/1998, por meio da ADIN

¹⁶ BRASIL, loc. cit.

¹⁷ BRASIL, loc. cit.

¹⁸ BRASIL, loc. cit.

¹⁹ BRASIL, loc. cit.

1.717. Contudo, importa-nos transcrever apenas o § 4º que possui maior relação com o tema aqui abordado:

Art. 58 – Os serviços de fiscalização de profissões regulamentadas serão exercidos em caráter privado, por delegação do poder público, mediante autorização legislativa: [...] § 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, os preços de serviços e multas, que constituirão receitas próprias, considerando-se título executivo extrajudicial a certidão relativa aos créditos decorrentes.²⁰

O Ministro Relator Sydney Sanches proferiu o voto nesta ADIN, nos seguintes termos:

Com efeito, não parece possível, a um primeiro exame, em face do ordenamento constitucional, mediante a interpretação conjugada dos artigos 5º, XIII, 22, XVI, 21, XXIV, 70, parágrafo único, 149 e 175 da CF, a delegação, a uma entidade privada, de atividade típica de Estado, que abrange até poder de polícia, de tributar e de punir, no que tange ao exercício de atividades profissionais. Precedente: MS n.º 22.643. Também está presente o requisito do “*periculum in mora*”, pois a ruptura do sistema atual e a implantação do novo, trazido pela Lei impugnada, pode acarretar graves transtornos à Administração Pública e ao próprio exercício das profissões regulamentadas, em face do ordenamento jurídico constitucional em vigor.²¹

Ademais, sendo os Conselhos autarquias públicas, a fixação das anuidades se daria por meio de resoluções, fato que também contraria o princípio da legalidade.

Acerca da livre fixação de anuidades pelos Conselhos, discorre Pausen:

Anuidades exigidas pelos Conselhos de Fiscalização Profissional (CRECI, CRC, COREN etc.). Exigência de lei. Sendo as anuidades exigidas pelos Conselhos de Fiscalização Profissional contribuições sociais do interesse das categorias profissionais (art. 149 da CF) e revestindo-se, portanto, de natureza tributária, submetem-se naturalmente ao princípio da legalidade, de maneira que só podem ser instituídas ou majoradas com base em texto expresso em lei. **Valor das anuidades: limite de 2 (duas) MVR. Lei 6.994/82.** A jurisprudência, forte na necessidade de lei para instituir ou majorar as contribuições (anuidades), vem rejeitando sistematicamente a livre fixação das anuidades pelos Conselhos. Tem entendido que o limite para o valor das anuidades é de 2 (duas) [...] A invocação das leis que criaram cada Conselho e que dispunham, muitas vezes, no sentido de que aos mesmos competia fixar o valor da anuidade, é de todo descabida, eis que neste ponto não foram recepcionadas pela Constituição Federal de 1988 que considera as contribuições como inequívocos tributos e as submete às limitações constitucionais ao poder de tributar, a começar pelo princípio da legalidade estrita.²² (grifo no

²⁰ BRASIL. **Lei n. 9.649, de 27 de maio de 1998.** Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=127355>>. Acesso em: 24 maio 2009.

²¹ Id. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (Med. Liminar) 1.717.** Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=1717&processo=1717>>. Acesso em: 24 maio 2009.

²² PAUSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 171.

original)

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) reconheceu na Apelação Cível n. 2008.70.01.000595-0, a ilegalidade da cobrança de anuidades por meio de resoluções. Observam-se os trechos do acórdão proferido nesta apelação:

As anuidades devidas aos conselhos de fiscalização profissional constituem contribuições parafiscais, instituídas no interesse de uma categoria profissional. Portanto, pertencem ao campo tributário, estando jungidas ao princípio da legalidade. Assim sendo, não é permitido aos conselhos, substituindo-se ao legislador, estabelecer os critérios de fixação do valor da anuidade por meio de Resolução, diversos daqueles previstos em lei. A questão não é nova neste Tribunal, como se vê do acórdão de lavra do hoje Ministro Ari Pargendler: "ADMINISTRATIVO. CONSELHO REGIONAL DE CORRETORES DE IMÓVEIS. ANUIDADE RELATIVA AO EXERCÍCIO DE 1992. LEIS NºS 6.994/82 E 8.178/91. A anuidade devida às entidades que fiscalizam a atuação de categorias profissionais tem natureza de contribuição social e só pode ser fixada nos estritos limites previstos em lei (CF, arts. 149 e 150, I). Apelação provida em parte." (AC nº 94.04.36263-8, 1ª Turma, unânime, DJ de 08.03.95, p. 11867). [...] **Sobre a Lei nº 11.000/04.** Considerando que o apelante defende seu procedimento com base no art. 2º da Lei nº 11.000/04, mister analisar a constitucionalidade ou não desse dispositivo. Em julgamento pela Corte Especial do e. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, foi declarada a inconstitucionalidade do termo "fixar", constante no caput do art. 2º da Lei nº 11.000/04, e da integralidade do § 1º do mesmo artigo, por violação ao art. 150, I da Constituição Federal de 1988. O art. 2º da Lei 11.000/04, autorizando os conselhos a fixarem as respectivas anuidades, incorreu em evidente afronta à garantia da legalidade tributária, reincidindo no vício que já acometera de inconstitucionalidade o art. 58, § 4º, da Lei 9.649/98, declarado inconstitucional pelo STF no julgamento da ADIn 1717-6.²³

Percebe-se assim, que com base na ADIN 1.717, o TRF4 tem reconhecido a inconstitucionalidade do artigo 2º da Lei 11.000/2004, fato que, reforça ainda mais a tese alegada pela CNPL acerca da inconstitucionalidade material da Lei 11.000/2004, pela ausência de competência dos Conselhos para fixação das anuidades.

A peça inicial que proclama a ilegalidade da Lei 11.000/2004, também faz menção à ADIN n. 1.717, que já declarou inconstitucional o artigo 58 da lei 9.649 de 27 de maio de 1998.

Em última análise, o que fez a medida provisória, em relação aos profissionais da medicina, e o projeto de conversão, em relação a todos os demais profissionais, foi ressuscitar o famigerado artigo 58 e parágrafos da Lei 9.649 de 27.05.1998, julgados inconstitucionais por decisão unânime do Excelso Plenário, nos autos da ADIN n.º 1.717-6, por via transversa, sem proclamar abertamente as heresias jurídicas que esses dispositivos proclamavam, ao transformar tais conselhos em pessoas jurídicas de direito privado, porém com poder de polícia fiscalizatório e poder de tributar.²⁴

²³ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional da 4ª Região. **Apelação Cível n. 2008.70.01.000595-0.** Disponível em: <http://www.trf4.jus.br/trf4/jurisjud/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=2761895>. Acesso em: 24 maio 2009.

²⁴ BRASIL, loc. cit.

Sendo assim, ficam expostos os argumentos favoráveis à inconstitucionalidade da Lei 11.000/2004.

4.1.3 Entendimento dos tribunais regionais federais

Ao pesquisar os processos que versam sobre a cobrança de anuidades profissionais, nos *sites* dos Tribunais Federais, para que se tenha uma idéia real do posicionamento dos magistrados a respeito do tema versado neste trabalho, percebe-se que em alguns casos, é reconhecida a inconstitucionalidade da Lei 11.000/2004.

O MM. Juiz Federal Leandro Pausen, suscitou argüição de inconstitucionalidade da Lei 11.000/2004, registrada sob o número 2006.72.00.001284-9, que reconheceu a ilegalidade do termo “fixar”, descrito no artigo 2º da Lei 11.000/2004.

[...] Embora, na referida ADIn nº 1.717-6, a declaração de inconstitucionalidade do art. 58 da Lei n.º 9.649/98 tenha sido fundamentada na indelegabilidade de funções típicas de Estado - fiscalizar, punir, tributar - a pessoas jurídicas de direito privado, mesmo inalterada, pela Lei nº 11.000/04, a personalidade jurídica de direito público dos Conselhos, as contribuições permanecem sujeitas ao regime jurídico tributário a elas conferido pelo art. 149 da Constituição Federal. Com efeito, sendo a anuidade devida ao Conselho de Farmácia contribuição de interesse de categoria profissional, está sujeita aos princípios e às regras constitucionais que regem a atividade tributária do Estado, dentre eles a legalidade estrita. Segundo esse princípio, todos os elementos definidores da obrigação tributária (aspectos material, temporal e espacial da incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota) devem estar definidos na lei instituidora do tributo. Não supre essa necessidade de especificação dos elementos da exigência tributária a mera indicação feita na lei de que eles serão definidos pelos Conselhos Fiscalizadores. A previsão legal do tributo não pode deixar espaço algum que possa ser preenchido pela Administração em razão de a prestação tributária corresponder a uma atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, art. 3º). Lei que permitisse ao administrador fixar, com autonomia, algum dos elementos do tributo já violaria a legalidade; tanto mais a ofende aquela que deixa a definição de quase todos os elementos ao administrador, como o fez a Lei n.º 11.000/04. **Evidente, pois, a existência de inconstitucionalidade no caput e no § 1º do art. 2º da Lei 11.000/04, por afronta ao art. 150, I, da Constituição Federal. A Turma, por unanimidade, decidiu suscitar incidente de argüição de inconstitucionalidade do art. 46 do Estatuto da OAB (Lei nº 8.906/94), por violação ao disposto no art. 150, I da CF/88, suspendendo o julgamento da apelação.**²⁵ (grifo no original)

Verifica-se, também, que nos autos da Apelação Cível n. 2006.72.00.002689-7,

²⁵ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Incidente de Argüição de Inconstitucionalidade na MAS n. 2006.72.00.001284-9/SC**. Disponível em: <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=1583613&ash=1874a7a0c0772fb932e2d1b99815cf02>. Acesso em: 24 maio 2009.

ajuizada em razão de decisão proferida em mandado de segurança, julgada na 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a MM. Juíza Federal Eloy Bernst Justo, reconheceu a ilegalidade da cobrança, com base na Argüição de Inconstitucionalidade acima invocada, conforme se pode verificar nos trechos colhidos no voto do proferido:

O acórdão do julgamento da argüição de inconstitucionalidade está assim redigido:

TRIBUTÁRIO. LEGALIDADE ESTRITA. ANUIDADES DOS CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE DO TERMO "FIXAR", CONSTANTE DO ART. 2º, CAPUT, DA LEI 11.000/04, E DA INTEGRALIDADE DO § 1º DO MESMO ARTIGO. 1. As anuidades cobradas dos profissionais e sociedades pelos Conselhos Fiscalizadores são contribuições de interesse das categorias profissionais, tributos de competência da União, encontrando amparo no art. 149 da CF/88. Sendo tributos, essas contribuições submetem-se às limitações ao poder de tributar, a começar pela legalidade estrita, tal como estabelecido pelo art. 150, I, da CF. 2. O art. 2º da Lei 11.000/04, autorizando os Conselhos a fixarem as respectivas anuidades, incorreu em evidente afronta à garantia da legalidade tributária, reincidindo no vício que já acometera de inconstitucionalidade o art. 58, § 4º, da Lei 9.649/98, declarado inconstitucional pelo STF no julgamento da ADIn 1717-6. 3. Declarada a inconstitucionalidade do termo "fixar", constante do caput do art. 2º da Lei nº 11.000/04, e da integralidade do § 1º do mesmo artigo, por violação ao art. 150, I da Constituição Federal de 1988. (D.E. de 12.04.07). Dessa forma, nada mais a acrescentar no caso em exame, devendo ser acolhido o pedido da impetrante no sentido de desobrigá-la do recolhimento da anuidade de 2006, pelo valor indicado na Resolução 441/2005 do Conselho Federal de Farmácia. Ante o exposto, voto por dar provimento à apelação.²⁶

Tem-se ainda a decisão proferida na Apelação Cível n. 2003.72.00.017286-4, proposta pelo Conselho Regional de Corretores de Imóveis – 11ª Região, em face de Valdeberto Sebastião Kamers, que decidiu que os Conselhos não têm poder para fixar suas anuidades. Referida Apelação foi julgada perante a 1ª Turma de Recursos do TRF4:

Desta forma, por expressa previsão constitucional, as contribuições destinadas aos Conselhos Profissionais têm natureza tributária, devendo, portanto, submeter-se aos princípios do Sistema Tributário Nacional, precipuamente ao disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III da Constituição Federal de 1988. A norma consagrada no art. 150, I determina que é vedado à União, esfera competente para a instituição de contribuições de interesse das categorias profissionais, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Neste sentido, a jurisprudência que se colaciona: 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 interesses 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 -

²⁶ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança n. 2006.72.00.002689-7**. Disponível em: <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=2192968&hash=b4c29cde284b9e17cdf0657d5f028e99>. Acesso em: 27 maio 2009.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, RECURSO ESPECIAL N.º 1999.00.68647-0/RS, PRIMEIRA TURMA, Data da Decisão: 07/10/1999, DJ DATA:16/11/1999 PÁGINA:197, Relator GARCIA VIEIRA) Em face do exposto, nego provimento ao recurso de apelação.²⁷

A 4ª Turma de Recursos do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, proferiu decisão nos autos do Agravo de Instrumento n. 2007.05.00.067088-9, em 02/09/2009, onde restou suspensa a Ação até que seja julgada a ADIN 3408 e restar definida a questão.²⁸ Assim, resta demonstrado que tal matéria traz grande repercussão e por isso, processos como este citados acima, encontram-se pendentes de julgamento, atualmente sem solução, em virtude de que a ADIN 3408 trouxe essa discussão aos dias atuais. Daí a importância de se resolver o problema tão logo possível.

É importante que seja mencionada a tendência do Supremo Tribunal Federal com relação a esta celeuma. Como mencionado acima, a questão foi discutida na ADIN 1.717 que declarou inconstitucional a fixação das anuidades pelos conselhos. Assim, pode-se destacar que as futuras decisões do STF tendem a caminhar por esta linha de raciocínio, a reconhecer a ilegalidade da cobrança das anuidades, com base no julgamento da ADIN 1.717.

²⁷ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível n. 2003.72.00.017286-4/SC**. Disponível em:

<http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=594964&hash=7c6dcd7b68d17559eb39adcb9e7df52b>. Acesso em: 28 maio 2009.

²⁸ PERNAMBUCO. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Agravo de Instrumento n. 2007.05.00.067088-9**. Disponível em: <<http://www.trf5.jus.br/cp/cp.do>>. Acesso em: 28 maio 2009.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho teve por objetivo apresentar as alegações contidas na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3408, ajuizada perante o Supremo Tribunal Federal, que visa declarar inconstitucional a Lei 11.000/2004.

O requerimento de declaração de inconstitucionalidade formal da norma supra mencionada, encontra-se fundado no argumento de que tal lei trata apenas acerca dos Conselhos de Medicina, sendo que a MP 203/2004, expandiu a competência para fixação das anuidades a todos os Conselhos Profissionais, extrapolando assim, a matéria anteriormente tratada que estava restrita aos Conselhos de Medicina. A inconstitucionalidade material estaria fundada no argumento de que a Lei 11.000/2004 estaria contrariando as limitações constitucionais ao poder de tributar, uma vez que outorga aos Conselhos Profissionais a competência para fixação de anuidades. O pedido se consubstancia na idéia de que somente a União é competente para fixação de tais contribuições e não seria correto que os Conselhos Profissionais fixassem tais anuidades. Ademais, estaria esta norma claramente contrariando o princípio da legalidade formal, expressa em nossa Carta Magna.

Foram apresentadas decisões proferidas no Tribunal Regional da 4ª Região, que engloba a jurisdição deste Estado, relacionadas à matéria, e, com isso, pode-se perceber que os julgados têm sido unânimes no sentido de declarar a Lei 11.000/2004 contrária à Constituição, inclusive sob o argumento de que tal matéria já foi declarada inconstitucional na ADIN 1.717.

Após estudar dialeticamente o Sistema Tributário Nacional, os princípios que o regem, as regras gerais de competência e capacidade tributária, inclusive estritamente das contribuições, pode-se chegar à conclusão de que realmente a Lei 11.000/2004 extrapola os limites que a CF/88 estendeu aos Conselhos de Fiscalização Profissional. Isto porque, como visto, tais entidades possuem capacidade para cobrança e para figurar como pólo ativo em demandas, contudo, não possuem competência para fixar o valor das anuidades.

Tal fixação deveria se dar mediante Lei instituída pela própria União, ente que possui atribuição constitucional para tanto. Todos os valores deveriam ser ficados em Lei específica, uma vez que não se pode delegar a competência exclusiva da União para os Conselhos Profissionais, que possuem apenas capacidade tributária para efetuar a cobrança das anuidades profissionais de seus filiados.

A ADIN 3.408 deve ser julgada o quanto antes, uma vez que correm no Judiciário

inúmeras demandas de Execuções Fiscais cobrando as anuidades dos profissionais filiados. Por isso destaca-se a importância aprofundada desta matéria e a urgência e relevância no julgamento desta ADIN pelo STF.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/const/>>. Acesso em: 22 abr. 2009.

_____. Constituição da República Federativa. In: _____. **Vade mecum universitário de direito**. 4. ed. São Paulo: Rideel, 2008.

_____. **Emenda constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001**. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm>. Acesso em: 10 abril 2009.

_____. **Emenda constitucional n. 39, de 19 de dezembro de 2002**. Acrescenta o art. 149-A à Constituição Federal (Instituindo contribuição para custeio do serviço de iluminação pública nos Municípios e no Distrito Federal). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc39.htm>. Acesso em: 12 maio 2009.

_____. **Lei n. 3.268, de 30 de setembro de 1957**. Dispõe sobre os Conselhos de Medicina, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=111835>>. Acesso em: 22 maio 2009.

_____. **Lei n. 4.324, de 14 de abril de 1964**. Institui o Conselho Federal e os Conselhos Regionais de Odontologia, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=88967>>. Acesso em: 22 maio 2009.

_____. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L5172.htm>>. Acesso em: 23 abr. 2009.

_____. **Lei n. 5.517, de 23 de outubro de 1968**. Dispõe sobre o exercício da profissão de médico-veterinário e cria os Conselhos Federal e Regionais de Medicina Veterinária. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=93461>>. Acesso em 22 maio 2009.

BRASIL. **Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946.** Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=78091>>. Acesso em: 22 maio 2009.

_____. **Lei n. 9.649, de 27 de maio de 1998.** Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=127355>>. Acesso em: 24 maio 2009.

_____. **Lei n. 11.000, de 15 de dezembro de 2004.** Altera dispositivos da Lei nº 3.268, de 30 de setembro de 1957, que dispõe sobre os Conselhos de Medicina, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=227701>>. Acesso em 22 maio 2009.

_____. **Medida provisória n. 203, de 28 de julho de 2004.** Altera dispositivos da Lei nº 3.268, de 30 de setembro de 1957, que dispõe sobre os Conselhos de Medicina, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.dji.com.br/medidas_provisorias/mp-000203-000-28-07-2004.htm>. Acesso em: 22 maio 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (Med. Liminar) 1.717.** Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=1717&processo=1717>>. Acesso em: 24 maio 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (Med. Liminar) 3408-1.** Dispõe sobre os Conselhos de Medicina, e dá outras Providências. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=3408&processo=3408>>. Acesso em: 23 maio 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** São Paulo: Malheiros, 1997.

CASTRO, Alexandre Barros. **Noções de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 3. ed. São Paulo: Forense, 1999.

CONTI, José Maurício. **Sistema constitucional tributário (interpretado pelos tribunais)**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

GAMA, Tácio Lacerda. **Curso de especialização em direito tributário: contribuições especiais, natureza e regime jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Curso de direito financeiro e tributário**. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

LENTZ, Hercílio Emerich. **Direito tributário: livro didático**. 2. ed. Palhoça: Unisul Virtual, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MORAES, Alexandre. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional: prefácio do ministro Celso de Mello**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2006.

PAUSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

PERNAMBUCO. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Agravo de Instrumento n. 2007.05.00.067088-9**. Disponível em: <<http://www.trf5.jus.br/cp/cp.do>>. Acesso em: 28 maio 2009.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo, Dialética, 2002.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível n. 2003.72.00.017286-4/SC**. Disponível em: <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=594964&hash=7c6dcd7b68d17559eb39adcb9e7df52b>. Acesso em: 28 maio 2009.

_____. Tribunal Regional da 4ª Região. **Apelação Cível n. 2008.70.01.000595-0**. Disponível em: <http://www.trf4.jus.br/trf4/jurisjud/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=2761895>. Acesso em: 24 maio 2009.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança n. 2006.72.00.002689-7**. Disponível em: <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=2192968&hash=b4c29cde284b9e17cdf0657d5f028e99>. Acesso em: 27 maio 2009.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade na MAS n.º 2006.72.00.001284-9/SC**. Disponível em: <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=1583613&hash=1874a7a0c0772fb932e2d1b99815cf02>. Acesso em: 24 maio 2009.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SABAAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. Florianópolis: Momento Atual, 2003.