

**CRITÉRIOS PARA A COMPREENSÃO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA
LEGALIDADE TRIBUTÁRIA EM FACE DOS CONSELHOS DE
DE PROFISSÕES REGULAMENTADAS**

**CRITERIA TO UNDERSTAND THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLE OF TAX
LEGALITY IN FACE OF COUNCILS OF
REGULATED PROFESSIONS**

Paulo Roberto Lyrio Pimenta¹

Henrique Silva de Oliveira²

RESUMO

Propõe-se estudo de caso, o das contribuições cobradas por conselhos de profissões regulamentadas, com base na jurisprudência construída no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), para por em discussão as características do princípio (e da regra) constitucional da estrita legalidade tributária. Discute-se o princípio da estrita legalidade tributária, em cotejo com os princípios da separação dos poderes e da segurança jurídica. Examinam-se peculiaridades taxionômicas no entorno dos conselhos profissionais. A partir de inquirições obre a classificação em que se enquadra a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) e os argumentos adotados pelo STF, inferem-se características que aproximam e distanciam a OAB dos demais conselhos de profissões regulamentadas. Colocando-se o problema pelo ponto de vista da teoria da argumentação jurídica, questiona-se pelo auditório da norma de cobrança de anuidades dos conselhos profissionais. Examinam-se rudimentos de argumentos fundados na consequência, para concluir-se sobre a constitucionalidade de majoração de anuidades dos conselhos profissionais desde que cumpridos requisitos de legitimidade.

PALAVRAS-CHAVE: Conselhos profissionais. Contribuições corporativas. Legalidade tributária. Segurança jurídica. Hermenêutica constitucional. Argumentação consequentialista. Pragmatismo jurídico.

¹ Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2001), com Pós-Doutorado pela Ludwig-Maximilians-Universität, München. Professor Associado da Universidade Federal da Bahia. Juiz Federal. E-mail: p-pimenta@uol.com

² Bacharel (2002) e mestrando em Direito Público pela Universidade Federal da Bahia. Especialista em Direito Administrativo (2007) pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogado. E-mail: hsoliveira_ppgd.ufba@yahoo.com

ABSTRACT

It is proposed a case study, which is the contributions imposed by councils of regulated professions, based on the jurisprudence built under the Brazilian Supreme Court (STF), in order to discuss on the characteristics of the principle (and rule) of the constitutional strict legality, applied to tax law. We discuss the principle of strict legality, in comparison with the principles of separation of powers and legal certainty. It examines taxonomic peculiarities surrounding professional councils. We begin our inquiry from the position performed by the Bar Association of Brazil (OAB) in STF classifications, according to arguments adopted by that Court. Thus, it is inferred characteristics that makes OAB come closer, or goes distant from the other councils of regulated professions. Putting up the problem from the standpoint of the theory of legal reasoning, we question the auditorium of the annuities collection rules established by professional councils. It examines the rudiments of arguments based on the result, to be concluded on the constitutionality of increase of annuities professional advice provided that met requirements of legitimacy.

KEYWORDS: Professional councils. Tax on professionals. Tax legality. Legal certainty. Constitutional hermeneutics. Justification by consequences. Legal pragmatismo.

1 INTRODUÇÃO

Em 30.4.2012, há pouco mais de dois anos, portanto, foi publicada na imprensa oficial decisão do plenário virtual do Supremo Tribunal Federal (STF) em que se reconheceu, por maioria de votos, a existência de repercussão geral no debate sobre a constitucionalidade das anuidades dos conselhos profissionais. O debate pode ser sintetizado em duas indagações. Primeira: qual é a natureza jurídica da anuidade cujo valor é fixado por conselho de fiscalização profissional? Segunda: é possível que tal fixação de valor se dê por meio de resolução interna do conselho de fiscalização profissional?

O exame do caso (BRASIL, 2012), ainda pendente de julgamento em seu mérito recursal, leva ao questionamento sobre se a atual composição do STF deseja rever a jurisprudência assentada desde 7.11.2002. Nessa última data, o plenário do STF decidira que, ao julgar o mérito da ação direta de inconstitucionalidade (ADI) nº 1.717 (BRASIL, 2002) e confirmar a decisão liminar deferida em 22.9.1999, os conselhos profissionais somente podem assumir a forma de “autarquia”, à luz da Constituição Federal de 1988 (CF/88). Ali se avaliava a constitucionalidade de dispositivo legal (art. 58 da Lei nº 9.649, de 27.5.1998) que

delegara a associações profissionais (privadas) as funções de regulamentar o exercício das profissões, fiscalizar e, também, cobrar anuidades para o seu custeio.

Em função desse último *decisum*, outros vieram a ser proferidos³ no sentido de consolidar o entendimento de que: (a) os conselhos profissionais, para exercerem funções típicas de Estado (regulamentar as profissões, fiscalizá-las, e cobrar valores a fim de garantir o seu custeio), deveriam ser configurados sob a forma de autarquias; (b) as cobranças de valores fixadas em favor de tais órgãos enquadram-se na figura das “contribuições de interesse das categorias profissionais”, uma das espécies tributárias previstas no art. 149 da CF/88; por conseguinte (c) tais cobranças seguem, conquanto parcialmente, o regime jurídico tributário, sob o influxo do princípio da estrita legalidade (art. 150, inciso I, da CF/88), não sendo admissível a delegação para a instituição de tais tributos⁴.

Porém, a pendência do julgamento acima referido, e a existência de outros casos com repercussão geral reconhecida – como aquele em que se discute a constitucionalidade, ou não, da alteração das alíquotas da contribuição para seguro de acidente de trabalho por meio de resolução do Conselho Nacional da Presidência Social (por ato de delegação da legislação)⁵ – convidam ao estudo aprofundado do princípio da estrita legalidade tributária, de suas dimensões e de suas conexões com outros princípios. Esse estudo se torna ainda mais instigante se for levada em consideração a tendência cada vez mais evidente de os Ministros do STF fundamentarem seus votos em “argumentos pela consequência” (MACCORMICK, 2008, p. 135-160), algo recorrentemente proscrito pela corrente doutrinária tributarista brasileira que se seguiu a Alfredo Augusto Becker (PISCITELLI, 2012).

Afinal, será que um eventual julgamento favorável aos conselhos profissionais não acarretaria a erosão do princípio da estrita legalidade tributária? Quais seriam os riscos para o Sistema Constitucional Tributário? Por outro lado, será que as modernas configurações da administração pública, policêntrica (BINENBOJM, 2008, p. 243) e comprometida com virtudes pós-modernas (CUNHA, 2013, p. 330), autorizam que entidades como os conselhos

³ Citam-se exemplificativamente: MS nº 21797 / RJ, Rel. Min. Carlos Velloso, j. em 9.3.2000 (após o julgamento da cautelar da ADI 1717); RE 368917 / RN, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. em 20.10.2009; AgAIRE nº 768577 / SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. em 19.10.2010; AgRE nº 613799 / PR, Rel. Min. Celso de Mello, j. em 17.5.2011; AIRE nº 820797 / PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. em 13.10.2011; AIRE nº 734390 / PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. em 2.5.2012; ARE nº 720615 / RS, Rel. Min. Roberto Barroso, j. em 13.2.2014. Todos disponíveis em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 27 jul. 2014.

⁴ Para o exame taxionômico das contribuições e de questões relacionadas com o regime jurídico a elas aplicável, elege-se, em meio à volumosa literatura sobre o tema, as obras de Greco (2000, p. 135-141), Pimenta (2002, p. 11-31), e Schoueri (2013, p. 158-172).

⁵ Trata-se do RE nº 684261 / PR, Rel. Min. Luiz Fuz, repercussão geral reconhecida em acórdão publicado pela imprensa oficial em 1.7.2013, restando pendente o julgamento de seu mérito. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 27 jul. 2014.

profissionais, geridos por representantes eleitos pelos próprios membros da categoria profissional que os integram, se vejam limitados de equacionar suas receitas e se vejam obrigados a aguardar pelos humores, pelas dificuldades de agenda, pela discricionariedade legislativa do parlamento representativo da coletividade dos cidadãos?

O presente estudo pretende debruçar-se sobre os julgados proferidos no âmbito do STF desde o julgamento da ADI nº 1.717 (BRASIL, 2002), bem assim sobre a doutrina justributária de inclinação analítica, no afã de construir inferências acerca dos caminhos a serem eventualmente adotados pelos ministros do STF. Leva-se em consideração, também, que argumentos consequencialistas se fazem presentes diuturnamente nos julgados daquela Corte. Com isso, insere-se em projeto de pesquisa mais amplo, que visa a examinar o consequencialismo, e particularmente o consequencialismo ínsito na Análise Econômica do Direito, em conjunto com a Filosofia Pragmática de Richard. A. Posner (2007), e em cotejo sempre que possível com a literatura nacional que lhe tece críticas (STRECK, 639).

Na seção seguinte, examinam-se alguns modelos para a compreensão do princípio da estrita legalidade, tendo em mira a posição dos ditos “conselhos profissionais” no quadro das figuras que integram ou colaboram com a Administração Pública. Nesse estudo, mostra-se proveitoso o exame de uma figura afim que foi havida como “sui generis” por parte dos Ministros do STF: a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB).

Subsequentemente, põe-se em exame o princípio da segurança jurídica, com recurso à obra de Zippelius (2007) e de Ávila (2013). A proposta é analisar, dentro dos limites de um artigo acadêmico, os diversos aspectos do princípio da segurança jurídica, conectando-o com o princípio da estrita legalidade.

Por fim, tendo por mote uma decisão proferida no âmbito do STF, relatada pelo mesmo Ministro Dias Toffoli, pretende-se tecer comentários sobre os argumentos pelas consequências no discurso do direito tributário, para concluir com a nossa opinião sobre os caminhos para a dirimir a questão jurídica suscitada com o recurso extraordinário com agravo nº 641243, tendo sempre em consideração que o problema central da ciência do Direito é o da decidibilidade (FERRAZ, 1980, p. 42-47).

2 PARADIGMAS HERMENÊUTICOS: DA ESTRITA LEGALIDADE A UMA LEGALIDADE “PRAGMÁTICA”, EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

As origens do constitucionalismo e perquirições sobre os fins do Estado são temas recorrentemente versados nos textos da literatura especializada, quando esta se debruça sobre o princípio da legalidade tributária. Schoueri, por exemplo, destaca que “a importância do tema do Princípio da Legalidade que, enquanto valor, revela a necessidade de que aqueles que suportarão a carga tributária sejam consultados a seu respeito” (SCHOUERI, 2013, p. 287). Este autor evidencia o equívoco histórico em se atribuir a ideia de direito de concordar com a tributação (*no taxation without representation*) à Magna Charta de João Sem Terra, de 1215, sendo mais preciso creditar as primeiras reminiscências dessa figura às corporações de ofício (SCHOUERI, 2013, p. 280).

Cabe frisar: legalidade tem origem na ideia de que o público atingido pela limitação em seu direito fundamental de propriedade, mediante expropriação pela via da tributação, tenha a garantia de anuir previamente com a instituição da tributação. Essa anuência, ainda que indireta (por meio de representantes), deve-se dar no curso de algum procedimento legítimo – e isso tem origem no período medieval, com as corporações de ofício. A lei, no estado moderno (e na República Federativa do Brasil), é (ainda) entendida como o meio legítimo de expressão da anuência por parte da generalidade dos cidadãos, representados pelos membros do parlamento.

Também se costuma assentar certa distinção de grau entre a legalidade tributária (art. 150, inciso I, da CF/88) e o princípio da legalidade em geral (art. 5º, inciso II, da CF/88) por força da expressão “em virtude” contida nesse último dispositivo. Assim, a legalidade tributária é estrita, ou, na mesma linha de intelecção, a legalidade tributária goza da característica da “reserva de lei”, de modo tal que “[...] tem-se a exigência de a obrigação estar prevista na própria lei. Não há espaço para delegação. Será a lei o fundamento imediato da exigência. Ao legislador cumpre definir o antecedente e o conseqüente da norma tributária.” (SCHOUERI, 2013, p. 290).

O ponto que ora se debate, no entanto, é o seguinte: tomando-se em consideração os conselhos profissionais (herdeiros diletos das corporações de ofício medievais), bem assim as prestações pecuniárias instituídas no seu entorno, qual é o público que deve ser necessariamente consultado para aprovar o incremento da “carga tributária”? Será mesmo necessário (e eficiente) consultar os representantes da totalidade dos cidadãos brasileiros (o

parlamento brasileiro) para que um conselho profissional venha a instituir ou majorar as contribuições cobradas dos profissionais que a ele integram? Por lei de iniciativa do Presidente da República (art. 61, § 1º, inciso II, “b”, da CF/88)? Será que a isenção necessária para propor políticas públicas eventualmente contrárias às do governo (e em elevado grau de acuidade técnica, por hipótese) não restaria mitigada se entre administração direta e conselho profissional se formasse uma relação de tamanha dependência? Será que o princípio da legalidade (não a regra, o princípio) e, para além dele, o princípio da segurança jurídica que com ele se alinha na ideia de legalidade tributária, não estaria mais bem observado, no âmbito dos conselhos profissionais, por outros instrumentos que não o processo legislativo constitucionalmente previsto?

Um caminho para responder a essas questões passa pelo exame das características do princípio (e da regra) da legalidade tributária, aplicados às figuras da administração pública e dos entes de colaboração com a administração pública. Tal caminho também passa pelo exame da formatação dessas figuras “conselhos profissionais”.

2.1 LEGALIDADE E SEPARAÇÃO DE PODERES

Carvalho (2009, p. 293-294) destaca que o princípio da legalidade tem dupla função: oferecer segurança jurídica aos cidadãos, garantindo-lhes que somente serão compelidos a praticar ações fixadas por seus representantes no parlamento; e garantir a sobrevivência da tripartição dos poderes. Sob esse último aspecto, convém refletir sobre as observações de Silva (2003), sobre o esquema herdado pelo Estado Pós-Moderno do Estado Liberal, de divisões estanques entre Administração Pública, Parlamento e Cidadão.

Sem dúvida que o Estado (pós-)moderno reconhece a sua incapacidade de atingir, sozinho, as missões que lhe são postas (COMISSÃO⁶, 2007, p. 8). Nesse contexto, convém recordar que os conselhos profissionais não são uma realidade nova, e sim herdeiras das corporações de ofício (SANTOS, 2010). Herdeiras, sim; idênticas, não. Os conselhos profissionais gravitam entre as entidades que se veem cada vez mais reforçadas em instrumentos e meios de atuação, tudo em decorrência da transição, ora em curso, de um desenho de Estado em formato piramidal para um desenho de Estado em formato policêntrico (BINENBOJM, 2008, p. 44). Afinal, como salienta Piscitelli:

⁶ O peso dos publicistas que compuseram a comissão elaboradora do anteprojeto de lei orgânica da administração pública direta e indireta, das entidades paraestatais e das de colaboração justifica a menção: Almiro do Couto e Silva, Carlos Ari Sundfeld, Floriano de Azevedo Marques Neto, Maria Coeli Simões Pires, Maria Sylvia Zanella di Pietro, Paulo Eduardo Garrido Modesto e Sérgio de Andréa Ferreira.

[...] o modelo de Estado influi, desde os níveis mais elevados, relativos à definição do papel (secundário) da tributação (as finalidades *extrafiscais*), até os mais operativos, relacionados com as espécies tributárias, no direito tributário. Apenas uma concepção de direito tributário que parta da consideração que este ramo do direito é parte constitutiva do Estado, cuja existência é institucional, é capaz de melhor resolver não apenas os problemas ligados à justificação de casos tributários e, assim, dos limites materiais da argumentação nessa área [...], mas igualmente solucionar impasses teóricos que se encontram presentes até os dias atuais, como esse da natureza jurídica das contribuições. (PISCITELLI, 2012, p. 95).

Tratar conselhos profissionais sob os parâmetros do Decreto-lei nº 200, de 25.2.1967 (ainda em vigor), como autarquias integrantes da administração indireta descentralizada, em que pese o entendimento esposado pelo STF na ADI nº 1.717 (BRASIL, 2002), causa desconforto. A missão desses conselhos (ou ao menos de grande parte deles, e sobretudo dos que se originam de um processo histórico reconhecido de associativismo e organização de classe) é muito peculiar no quadro atual das pessoas jurídicas.

Esses conselhos surgem por manifestações legítimas (e históricas) dos integrantes da categoria profissional. Eles mantêm estrutura horizontalizada e participativa – tendo por norte a formação histórica da OAB. Muito mais que defensoras de interesses prosélitos, tais corporações capitaneiam, por um lado, a representatividade de minorias (categorias de profissões regulamentadas), e, por outro, a capacidade de grupos unidos por interesses comuns se autorregulamentarem, se autopunirem, e se autocustearem, sob os auspícios do Estado.

Comparar autarquias típicas com conselhos profissionais é comparar maçãs com bananas. Agências reguladoras, por exemplo, que já não se adequam à ideia típica de autarquia, mas integram essa administração pública “reforçada” (BINENBOJM, 2008, p. 255), têm dirigentes que cumprem mandato com prazo determinado – mas esses dirigentes são servidores públicos, recebem vencimentos como todo e qualquer servidor, e são nomeados pelo chefe do Poder Executivo. Os dirigentes dos conselhos profissionais são eleitos por todo e qualquer membro da classe, entre todos (e quaisquer) membros da classe inscritos nos quadros do conselho, e exercem mandato eletivo e sem remuneração. Que dizer das instituições de ensino superior na esfera federal, também autarquias *cum granum salis*? Não obstante a autonomia universitária, os reitores das autarquias de ensino superior são nomeados pelo Presidente da República (art. 16 da Lei nº 5.540, de 28.11.1986). Os dirigentes dos conselhos profissionais não são nomeados por quem quer que seja: são apenas eleitos entre seus pares.

Autênticos conselhos profissionais, de origem associativista, assumem a missão de agir como entes em paralelo ao Estado, entidades paraestatais (expressão já consagrada pelo uso) – tanto na formulação ou proposição de políticas públicas para a defesa da classe profissional, das características da profissão, e da sociedade; quanto na fiscalização do exercício da profissão, por vezes mediando conflitos entre profissionais e entre estes e os usuários de seus serviços, por vezes exercendo punição em face dos profissionais que descumprem o as normas de exercício da profissão. Estruturas como os conselhos profissionais (e outros entes paraestatais, e entes de colaboração) imprimem leveza a um sistema que, dada a opção pelo presidencialismo, tende a separações mais rígidas entre órgãos e funções do Estado (SCHOUERI, 2013, p. 291).

Instrutivo observar que a punição mais gravosa infligida no âmbito de um conselho profissional é a expulsão, o desligamento dos quadros – o profissional, ainda que tecnicamente habilitado, é declarado “morto” para o exercício daquela profissão; se o contrariar, agirá com ofensa a preceitos do Código Penal. Poderá exercer profissão, desde que seja outra. Um servidor público, em contraste, se punido com demissão, poderá exercer as mesmas atividades no setor privado – salvo se a profissão for regulamentada, competindo ao conselho profissional ou órgão de fiscalização cassar o exercício.

Nesse sentido, se é verdade que todos os que se encontram sob a esfera de influência da República Federativa do Brasil também se encontram sob os efeitos cogentes do princípio da legalidade, não é menos verdade que este ente político, virtualmente fundado pela Assembleia Nacional Constituinte de 1988, direciona-se no sentido de tornar a sociedade civil cada vez mais participativa nos negócios do Estado. Nessa senda, a lição de Binensbojm:

De outra banda, assume papel cada vez mais proeminente no direito administrativo moderno a discussão sobre novas formas de *legitimação* da ação administrativa. Uma das vertentes desenvolvidas nesta linha é a *constitucionalização*. Uma outra é baseada na *democratização* do exercício da atividade administrativa não diretamente vinculada à lei. Tal democratização é marcada pela abertura e fomento à participação dos administrados nos processos decisórios da Administração, tanto em defesa de interesses individuais (participação *uti singulus*), como em nome de interesses gerais da coletividade (participação *uti cives*). (BINENBOJM, 2008, p. 77).

Como é possível, nesse contexto da configuração de um Estado participativo, policêntrico, descentralizante, acolher-se o incremento da estatização dos conselhos profissionais? Seria útil a uma democracia participativa que entes assim, dirigidos por pessoas tecnicamente qualificadas (eleitas pelos seus pares, a comunidade dos técnicos), que se encontram engajados na formulação de propostas para políticas públicas, passem a se

submeter a uma estrutura estatal piramidal? Que passem a contar, obrigatoriamente, com servidores públicos em seus quadros, os quais passarão a fiscalizar os profissionais e aplicar sanções? Quem paga essa conta? Toda a sociedade, por meio dos tributos recolhidos à conta única, ou justamente aqueles que participam da entidade de caráter associativista – e recolhem suas “anuidades”, autênticas contribuições de interesse de categoria profissional?

Ora, se o custeio dos conselhos profissionais se faz pela contribuição dos próprios inscritos, por meio de anuidades ou assemelhados, autênticas contribuições de interesse de categoria profissional⁷, é seguramente mais legítimo, judicioso, democrático, leve e ágil que os critérios de dimensionamento dessas contribuições, sua configuração, sua regra matriz de incidência tributária, ou grande parte de seus contornos, sejam fixados pela comunidade dos próprios integrantes da categoria profissional e inscritos perante o conselho. É de se esperar, no mínimo, que eventuais atualizações do valor da contribuição, desde que adotadas dentro de parâmetros que observem “princípios” e “postulados hermenêuticos aplicativos” (ÁVILA, 2013).

Diante da ausência de regulação uniforme, os conselhos podem assumir configurações muito díspares. Assim como há profissões regulamentadas sem conselhos profissionais a lhes reger, e que são reguladas e fiscalizadas por entes integrantes da administração pública direta (por exemplo, os corretores de seguros, fiscalizados por órgãos integrantes da estrutura do Ministério da Fazenda; os leiloeiros, pelas Juntas Comerciais – integrantes da estrutura de secretarias das unidades da federação; os aeronautas, no Ministério da Defesa, etc.), também podem existir conselhos que sejam fruto de imposição no sentido topo-base, com estruturas fortemente vinculadas ao Estado, e como instrumentos de políticas de Estado.

A legalidade, como afirmado acima, está a serviço da segurança jurídica e da divisão de poderes. Se os que sofrem a carga, ou seja, os inscritos nos quadros de profissionais dos conselhos, são consultados; se o resultado da consulta é divulgado por meios eficazes; se aqueles que ocupam funções de direção ali estão por escrutínio amplo, com rotatividade, e fazem parte dos inscritos, parece-nos forçoso concluir que ao menos a *ratio* dos princípios da legalidade, da segurança jurídica e da divisão de poderes é suficientemente cumprida, mesmo em matéria tributária, *i.e.*, em matéria de contribuições de interesse de categorias profissionais, na hipótese de alguns dos aspectos da contribuição de interesse dessa categoria

⁷ Algo muito diverso se passa quando o conselho institui exações que afetam diretamente a coletividade não relacionada com os profissionais inscritos. É o caso da anotação de responsabilidade técnica (ART), que tem a si associada uma figura de “taxa de polícia”, e é objeto de sólida jurisprudência no STF. Sobre a ART e a taxa de ART serão tecidos maiores considerações em momento oportuno.

profissional (e mesmo de certas taxas, assim como de preços públicos) vir a ser definida por meio de ato infralegal emanado pelos dirigentes desse conselho profissional.

2.2 LEGALIDADE, ENTES INTEGRANTES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E ENTES DE COLABORAÇÃO

Partindo-se da premissa de que a legalidade tributária é enunciada, no texto da CF/88 (art. 150, inciso I), como um princípio e também como regra, na linha do que propõe Ávila (2013, p. 44-48; 2010, p. 122-144, p. 280-281), no que é seguido por Schoueri (2013, p. 278), cabe questionar: a regra da legalidade, em matéria de instituição e majoração de tributos, comporta exceções?

A dúvida é avivada com o reforço, presente no *caput* do art. 149 da CF/88, de que as contribuições (inclusive as de interesse de categorias profissionais) submetem-se à regra do art. 150, I, da CF/88. Em outras palavras: vige, para as contribuições de interesse de categorias profissionais⁸, de modo não excepcionável, a regra de proibição de instituição ou majoração de tributos por outros veículos que não a lei? Refletindo na legalidade tributária como princípio, vem outra questão: qual é o conteúdo mínimo que deve estar presente no veículo introdutor da “regra matriz de incidência tributária” (CARVALHO, 2004) das contribuições de interesse das categorias profissionais, no âmbito dos conselhos profissionais, para que se atenda cumprido o mandamento de otimização denominado *princípio da legalidade*?

Seguramente, há exceções explícitas, no texto da CF/88 – art. 153, § 1º; art. 177, § 4º, I, “b”; art. 155, § 2º, inciso XII, “h”, combinado com o § 4º, inciso IV. Em todos os casos (o primeiro, introduzido pelo constituinte originário; os dois últimos, por meio de emenda constitucional), existe regra que excepciona aquela a exigir a lei como o veículo para a fixação alteração de alíquotas. Schoueri afirma que somente o texto constitucional pode erigir exceções (mitigações) ao princípio da legalidade tributária, e que somente a alíquota pode ser definida pelo Poder Executivo, nesses casos de exceção; jamais os demais aspectos da hipótese tributária (SCHOUERI, 2013, p. 307). Na mesma trilha, Misabel Derzi, em nota de atualização a Baleeiro (2013, p. 944).

⁸ Encontra-se assentado o entendimento, no âmbito do STF, de que as contribuições para o custeio dos conselhos de profissões regulamentadas – as ditas “anuidades”, cobradas dos profissionais inscritos em seus quadros e por eles, conselhos profissionais, fiscalizados – possuem natureza tributária e enquadram-se, em regra, na moldura constitucional das “contribuições de interesse das categorias profissionais” – ver, por todos, o Ag.RE nº 763.527, j. em 27.8.2013. Rel. Min. Celso de Mello.

O STF, entretanto, construiu em nosso sentir uma regra de exceção, implícita, ao afirmar que a regra da legalidade refere-se a “lei” em sentido material e não apenas formal, viabilizando-se que a medida provisória seja aceita como veículo para instituição e majoração de tributo (BRASIL, 1997). Tal Corte também constrói regra de exceção *ad hoc* a cada momento em que, aplicando a “modulação dos efeitos” – art. 27 da Lei nº 9.868, de 10.11.1999 – da declaração de inconstitucionalidade (por ofensa, na hipótese, ao princípio da estrita legalidade tributária), venha a determinar a aplicação prospectiva do *decisum* declaratório de inconstitucionalidade, “sanando” o ato ilegal ao longo do período em que, inobstante a ausência de lei (ou de lei minimamente densa), certo tributo ou certa majoração esteve a vigor.

O que se pretende defender, nessa linha de intelecção, é que a regra constitucional da legalidade, em raras situações – e é prudente, para bem da preservação do princípio e de sua força normativa, que essas situações sejam efetivamente raras –, pode comportar exceções, extraídas (por vezes) de modo implícito do texto constitucional, quando da colidência não da regra, mas de princípios constitucionais que, em ponderação, detenha dimensão de peso maior do que a do princípio da legalidade. Nesse caso, a regra da legalidade há de ceder para acomodar a regra resultante do “choque” entre os princípios colidentes.

Um princípio evocável, por exemplo, é o da segurança jurídica – aferida na situação concreta. O STF afastou, em nome da segurança jurídica (ou do excepcional interesse social – art. 27 da Lei nº 9.868, de 10.11.1999), a reserva de lei complementar para dispor sobre decadência e prescrição (BRASIL, 2008), aplicando a modulação de efeitos da declaração incidental de inconstitucionalidade. Ou seja, foram “convalidados” atos praticados sem suporte em lei complementar (ofensa ao princípio da reserva de lei complementar) para imprimir-lhes eficácia jurídica como se houvessem respeitado a lei complementar, e os contribuintes foram proibidos de buscar a repetição do indébito em relação a débitos já extintos por prescrição ou decadência. Uma regra *ad hoc*, sem dúvida, que excepcionou a reserva de lei qualificada.

Outro princípio evocável reside do chamado princípio participativo (SILVA, 1998, p. 145). Ou, dito por outros meios, quando se decide por preconizar, em detrimento de um processo legislativo viciado, ou de uma mora manifesta em decidir, virtudes pós-modernas do Estado tais como a agilidade e o pluralismo (CUNHA, 2013, p. 332-333). Não seria admissível, por exemplo, que por capricho ou indolência, a fonte de custeio de um conselho profissional se visse a minguar, proporcionalmente ao incremento de suas missões institucionais, se o Poder Legislativo (que não é composto por representantes da classe, mas

sim por representantes de todos os cidadãos) simplesmente deixasse de apreciar matéria legislativa de revisão dessas fontes de custeio.

Vale dizer: a estrita legalidade tributária comporta um valor compartilhado pela sociedade civil e pelo estado de direito democrático e participativo em que vivemos. Não obstante, o debate democrático demanda exame aprofundado das razões argumentativas e a rejeição da adoção automática de apriorismos (MACCORMICK, 2008, p. 17-42), para uma eventual construção, se assim se entender possível, de regra de exceção à regra de legalidade tributária. Eventual regra de exceção somente se mostraria viável, em termos argumentativos, se se mostrar ainda mais consorciada, no caso concreto, com o sentido a ser empregado para o princípio da legalidade e, mais, para a conjugação desse princípio com outros igualmente relevantes, igualmente sediados na CF/88, igualmente aquilatáveis e adequados à consideração nas circunstâncias concretas. Não se pode sopesar (ALEXY, 2012, p. 94-103) sem que se oportunize herculeamente (DWORKIN, 2002, p. 203) a exposição dos embates entre os princípios que pairam sobre as regras.

Como dito alhures, há conselhos e conselhos. Se quem fiscaliza e regula também integra a estrutura hierárquica da Administração Pública, é curial que se lhes aplique estrita legalidade (atendendo a mais um comando, o do art. 37, *caput*, da CF/88). Com maior razão, é curial que se interprete a reserva legal nesses casos, em matéria constitucional, do modo mais estrito e rigoroso possível. A majoração de contribuições corporativas por ato exclusivo de tecnocratas (por hipótese, servidores públicos concursados integrantes dos quadros dos conselhos profissionais), que não guardem vinculação com a classe, que sejam profissionais da administração pública (em todos os sentidos do termo), por melhor que seja o critério adotado, não atenderia, a princípio, o elementar direito à consulta dos atingidos pelo aumento da carga.

Entrementes, se quem fiscaliza e regula possui certas características “*sui generis*”, o STF tem garantido ao ente nem totalmente privado, nem totalmente público, as competências de fiscalizar, regular e punir. É o que ocorre com a OAB. Ver, por todos os arestos, aquele proferido por ocasião do julgamento da ADI nº 3.026 (BRASIL, 2006).

2.3 POR QUE A ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL (OAB) É UMA “FIGURA SUI GENERIS”?

Tem-se assentado (GRECO, 2000, p. 152) que a OAB é uma figura atípica no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro. Não possui características clássicas de uma

autarquia. Do ponto de vista sócio-histórico, é uma instituição sesquicentenária e formada a partir do associativismo e contribuiu decisivamente para a atual configuração do Estado brasileiro. Dispõe de um grau de autonomia, de independência e de aproximação com figuras do Direito Privado que a afasta de todas as demais “entidades fiscalizadoras da profissão”⁹, também denominadas “corporações profissionais”¹⁰ “serviços de fiscalização de profissões regulamentadas”¹¹, “conselhos profissionais”, “conselhos de profissões regulamentadas”, ou “conselhos de fiscalização profissional”¹²; por isso detém capacidade de instituir anuidades independentemente de lei, além de dispor de atribuições para regulamentar, fiscalizar e punir os profissionais sob sua capa. Recorde-se que o texto da CF/88 faz referência, desde a sua promulgação, à “Ordem dos Advogados do Brasil”, instituição que perdura desde (1930), como sucessora do antigo Instituto dos Advogados Brasileiros (de 1843).

A posição da OAB no quadro institucional segue a causar aporias. O anteprojeto de lei (COMISSÃO, 2009, p. 24-25) classifica-a como “entidade paraestatal”, espécie de “corporação profissional” e ao lado dos “serviços sociais autônomos” – mas em posição apartada das demais autarquias. Sintetiza essa aporia o seguinte excerto do voto do Min. Joaquim Barbosa, por ocasião do julgamento da ADI nº 3.026 (BRASIL, 2006), em sessão de 23.2.2005:

Senhor Presidente, o direito comparado seguramente não registra nenhuma situação parecida com a de que goza a OAB no espaço jurídico brasileiro. Trata-se de uma entidade que goza, como acabamos de ouvir não só no voto do eminente ministro relator, mas também nas intervenções feitas pelos colegas –, inegavelmente, de um estatuto jurídico mais do que *sui generis*; que participa amplamente da formação do Estado; que congrega a única categoria que tem direito constitucional de ingressar nas fileiras do Estado em situação inteiramente discrepante daquela prevista para os demais agentes do Estado; que forma, portanto, a vontade do Estado. E mais: que goza, em certas situações, de total imunidade tributária.

Embora *sui generis*, o estudo da figura da OAB contribui, por contrastes e aproximações, para o estudo das demais entidades que exercem a fiscalização de profissões regulamentadas. Como aquelas, a OAB não se submete propriamente a qualquer órgão ou

⁹ Essa expressão é utilizada no art. 230, § 2º, da Lei nº 8.112, de 11.12.1990 (Regime Jurídico dos Servidores Públicos).

¹⁰ Expressão utilizada na exposição de motivos do anteprojeto de lei orgânica da administração pública federa e entes de colaboração (COMISSÃO, 2009, p. 24-25). Em sentido similar, Castro (2012).

¹¹ Expressão utilizada na ementa do acórdão proferido pelo STF, ao julgar a ADI nº 1.717, Rel. Min. Sydney Sanches, j. em 7.11.2002.

¹² Expressão utilizada na ementa do acórdão proferido pelo STF, ao julgar o AgReg no RE nº 613.799 / PR, Rel. Min. Celso de Mello, j. em 17.5.2011. Também é a utilizada na ementa da decisão de Repercussão Geral (positiva), firmada incidentemente no curso do ARE nº 641.243 / PR.

ministério; como (algumas d') aquelas, tem suas origens nos anseios de uma dada categoria profissional em se autorregular; como (algumas d') aquelas, possui por missão institucional contribuir para a elaboração de políticas públicas relacionadas com a atividade dos profissionais que representam; como (a maioria d'aquelas) tem seus dirigentes eleitos por mandato, em consulta da generalidade dos profissionais inscritos, independentemente de qualquer participação do chefe do Poder Executivo federal.

Diferentemente da demais corporação profissionais, a OAB possui por missão institucional contribuir para a elaboração de políticas públicas que ultrapassam a atividade dos profissionais que representam¹³. Ademais, a OAB possui missões constitucionais *sui generis*, tais como: a de indicar inscritos de seus quadros para compor quadros do Poder Judiciário; a de tomar assento no órgão de cúpula da administração do Poder Judiciário (o Conselho Nacional de Justiça); a de propor a instauração de procedimento para controle de constitucionalidade concentrado, e sem se submeter ao crivo da “pertinência temática”.

Cabe observar que mesmo a OAB (na figura de seus conselhos seccionais) também se viu constrangida a desconsiderar o caráter compulsório de uma “contribuição” instituída por meio de resoluções (atos infralegais, portanto), que seriam devidas por sociedades de profissionais registradas perante o conselho seccional. O Estatuto da Advocacia (Lei nº 8.906, de 4.7.1994) faculta a cobrança de anuidade de “inscritos” (art. 46); também prevê que as sociedades uniprofissionais de advogados adquirem personalidade jurídica com o seu “registro” perante a OAB (art. 15, § 1º). Não obstante, o argumento vencedor¹⁴, no âmbito do STJ, foi o seguinte: o Estatuto da Advocacia não foi explícito em instituir a anuidade das sociedades – ofensa ao princípio da legalidade (em geral, portanto, não se cogitou da legalidade tributária¹⁵). Por consequência, alguns conselhos seccionais passaram a considerar a dita contribuição como “facultativa”.

¹³ Um exemplo previsto no texto da CF/88: indicar membros para composição do Conselho Nacional de Justiça (art. 103-B, inciso XII).

¹⁴ Não se tem notícia de caso que tenha chegado ao STF, mas há registro de recursos especiais, a exemplo do REsp nº 879339, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 11.36.2008. A questão segue acesa e pode eventualmente ir a exame perante o Supremo, se a Presidência do Tribunal Regional Federal da 3ª Região der trânsito ao recurso extraordinário pendente de exame nos autos da apelação em mandado de segurança nº 0013559-23.2009.4.03.6100.

¹⁵ No julgamento do REsp nº 793.201, Rel. Min. Denise Arruda, j. em 3.10.2006, discutiu-se a legalidade das contribuições instituídas em face das “sociedades de advogados”, que haviam sido afastadas pelo TJSC sob o argumento de ofensa ao art. 149 da CF/88 e por ausência, na Lei nº 8.906, de 4.7.1994, de previsão expressa para a cobrança de contribuições das pessoas jurídicas, mas apenas dos inscritos (pessoas físicas). Em que pese ter sido invocado precedente do Superior Tribunal de Justiça (o REsp nº 497871, Rel. Min. Eliana Calmon, j. em 15.5.2003), a relatoria foi muito hábil em decotar as questões de fundo constitucionais para interpretar dispositivos do Estatuto da Advocacia, distinguir “inscrição” (do advogado) de “registro” (da sociedade), para afirmar ausência de fundamento legal para a resolução da OAB/SC que instituíra tal contribuição (em face das sociedades de advogados). A questão constitucional não veio a ser dirimida, pois houve desistência do recurso extraordinário. Ou seja, passou em julgamento o reconhecimento, por parte do Tribunal Regional Federal da 4ª

Ainda sobre a OAB, insta ressaltar que o STJ por vezes firmou o entendimento de que as anuidades por ela cobradas não possuem natureza tributária, tendo em vista a sua natureza de “figura *sui generis*”, ou “autarquia *sui generis*”, ou “serviço público independente” e a não sujeição aos regimes das Leis nºs 4.320, de 17.3.1964, e 6.830, de 22.9.1980 (BRASIL, 2003). Noutras oportunidades, trilhou o caminho oposto, ao menos por omissão, deixando de proceder à classificação constitucional da exação (que houvera sido enquadrada pelo tribunal *a quo*, dentro do regime jurídico tributário), mas afastando a incidência de anuidade instituída por ofender a legalidade (BRASIL, 2006).

Em resumo: também para a OAB a tendência dos tribunais superiores é a de se exigir estrita legalidade para a instituição e majoração das contribuições corporativas. Contudo, a intensidade dessa exigência é limitada, já que a delegação presente do art. 46 da Lei nº 8.906, de 4.7.1994, já passou pelo crivo do STJ, e o seu exame pelo STF tem sido renitentemente negado.

2.4 NOVOS VETORES AXIOLÓGICOS SOBRE O PAPEL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Em matéria de contribuições, é recorrente a referência ao “princípio da solidariedade” – especialmente no estudo das contribuições sociais (e contribuições previdenciárias, particularmente). Entretanto, a ideia de “solidariedade”, como bem assentou Greco (2000, p. 83), é vetor axiológico que incide sobre a generalidade das contribuições – um dos vetores que fazem com que essa espécie – contribuições – possa ser cientificamente diferenciada das demais espécies tributárias.

Por ocasião da edição da Lei nº 9.649, de 27.5.1998¹⁶, sob o influxo da proposta de reforma e modernização das estruturas da administração pública federal, o Governo Federal, a

Região, de que a contribuição das sociedades de advogados possuía formatação de “contribuição de interesse de categoria profissional”. Um tributo, portanto.

¹⁶ Eis a redação, do artigo 58 da referida Lei: “Art. 58. Os serviços de fiscalização de profissões regulamentadas serão exercidos em caráter privado, por delegação do poder público, mediante autorização legislativa. § 1º A organização, a estrutura e o funcionamento dos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas serão disciplinados mediante decisão do plenário do conselho federal da respectiva profissão, garantindo-se que na composição deste estejam representados todos seus conselhos regionais. § 2º Os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas, dotados de personalidade jurídica de direito privado, não manterão com os órgãos da Administração Pública qualquer vínculo funcional ou hierárquico. § 3º Os empregados dos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas são regidos pela legislação trabalhista, sendo vedada qualquer forma de transposição, transferência ou deslocamento para o quadro da Administração Pública direta ou indireta. § 4º Os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas são autorizados a fixar, cobrar e executar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas e jurídicas, bem como preços de serviços e multas, que constituirão receitas próprias, considerando-se título executivo extrajudicial a certidão relativa aos créditos decorrentes. § 5º O controle das atividades financeiras e administrativas dos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas será realizado pelos seus órgãos internos, devendo os conselhos regionais prestar contas, anualmente, ao conselho federal da respectiva profissão, e estes aos conselhos regionais. § 6º Os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas, por constituírem serviço público, gozam

quem coube a iniciativa do projeto de lei, tentou flexibilizar o entendimento de que a colaboração de delegatários do Poder Público na fiscalização de profissões estaria vedada.

O STF examinou a questão em controle de constitucionalidade concentrado (BRASIL, 2002). Acolhendo o pedido formulado pelo Partido Comunista do Brasil (PCdoB), pelo Partido dos Trabalhadores (PT) e pelo Partido Democrático Trabalhista (PDT) – todos, naquela época, integrantes da oposição –, a Corte Constitucional primeiro deferiu medida cautelar para suspender a eficácia do referido dispositivo, em sessão que se realizou em 22.9.1999; posteriormente, em sessão realizada em 7.11.2002, julgou o mérito da ação, decretando a inconstitucionalidade do art. 58, *caput*, e parte de seus parágrafos, da Lei nº 9.649, de 27.5.1998.

O argumento que prevaleceu foi o de que a interpretação sistemática dos artigos da CF/88 que (a) autorizam a regulamentação das profissões (art. 5º, XIII; art. 22, XVI; art. 21, XXIV); que (b) tratam do dever de prestar contas de quem tenha guarda ou administração de receitas públicas (art. 70, parágrafo único); que (c) preveem as contribuições das categorias profissionais como espécies tributárias (art. 149); e que (d) trata da delegação de serviços públicos mediante licitação – tudo isso implicaria a indelegabilidade a entes privados de atividades típicas de Estado (como as competências para regulamentar, fiscalizar, tributar e punir), no concernente a profissões regulamentadas.

Fernandes festeja o entendimento firmado por ocasião do julgamento da referida ação direta, lembrando que o caráter privado dos conselhos profissionais esteve presente nas Constituições de 1937, de 1946, de 1967 e de 1969, sendo deliberadamente expurgado da CF/88. Com isso, conclui que

[...] em havendo necessidade de descentralização administrativa da atividade de regulação e fiscalização de atividades profissionais, deveriam ser criadas entidades autárquicas integralmente submetidas ao regime que a Constituição impôs às pessoas jurídicas de direito público que compõem a Administração indireta. (FERNANDES, 2012, p. 1-2).

Ainda esse autor discorre sobre os vários aspectos do ônus social e político que decorre do entendimento firmado pelo STF ao julgar a ADI nº 1.717 (BRASIL, 2002), dos quais se destacam: (a) para a criação da autarquia de fiscalização de profissão regulamentada, é imprescindível lei de iniciativa do Chefe do Executivo; (b) a CF/88 não recepcionou como

de imunidade tributária total em relação aos seus bens, rendas e serviços. § 7º Os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas promoverão, até 30 de junho de 1998, a adaptação de seus estatutos e regimentos ao estabelecido neste artigo. § 8º Compete à Justiça Federal a apreciação das controvérsias que envolvam os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas, quando no exercício dos serviços a eles delegados, conforme disposto no caput. § 9º O disposto neste artigo não se aplica à entidade de que trata a Lei no 8.906, de 4 de julho de 1994.”

autarquias, tampouco recepcionou leis que tenham delegado funções típicas de Estado aos conselhos profissionais de caráter associativo (não criados por lei), e que não detenham características de autarquias¹⁷; (c) o seu regime de custeio somente pode ser definido em lei, dentro do regime jurídico tributário e financeiro a que se submete a União (FERNANDES, 2012, p. 8-9), ou seja, além da previsão em orçamento da União e execução orçamentária a ser apreciada pelos órgãos de controle, as anuidades devem seguir o regime jurídico tributário.

Sob o viés tributário, portanto, excepcionada a OAB – cuja anuidade, afirma o autor, não possui natureza tributária (FERNANDES, 2012, p. 12) –, as anuidades dos conselhos profissionais devem ser criadas em lei tributária, que siga todas as características que a estrita legalidade tributária impõe estejam presentes nessa modalidade de lei. Ou seja, a lei que instituir ou majorar a contribuição de interesse de categoria profissional, no âmbito das profissões regulamentadas e que se submetam à fiscalização por conselho profissional há de conter todos os critérios (material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo) da “regra matriz de incidência tributária” (CARVALHO, 2009, p. 657).

É verdade que, na eventual ausência de lei específica, os conselhos profissionais podem socorrer-se da Lei n.º 12.514, de 28.10.2011, que fixa valores (tributo fixo, “por cabeça”, algo que sempre acarreta questionamentos em torno de se ver atendido os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da pessoalidade) e critérios de mensuração para anuidades cobradas em face de inscritos e em face de pessoas jurídicas inscritas. Entretanto, seguindo-se esse entendimento, na ausência de lei específica e suficientemente detalhada, os conselhos ficam proibidos de adotar contribuições configurações diversas da “anuidade”. Também ficam proibidos de reformar critérios para mensuração quantitativa, ou reajustar valores – ficam jungidos à mera atualização monetária, fieis ao art. 97, § 2º do Código Tributário Nacional (CTN).

Deste ponto cabe refletir sobre se tais consequências são desejadas e desejáveis para a solução adotada pelo sistema, tendo em consideração aquela constatação inicial de que o Estado moderno tende à dissensão e ao policentrismo, e não à concentração e ao inchamento. Não nos parece politicamente eficiente que estudos técnico-científicos, por exemplo, estimulados no âmbito de certo conselho profissional, passem a depender da extensa pauta do

¹⁷ Nesse ponto, o discurso de Fernandes não consegue desvencilhar-se de certa incoerência. É que nele, o regime autárquico parece muito rígido; porém, em certa passagem, afirma (sem maiores fundamentações ou considerações) que “[...] o regime jurídico das autarquias admite peculiaridades [...]. Nada impede, por exemplo, que o processo de escolha dos seus dirigentes ocorra mediante voto dos integrantes da respectiva categoria econômica, sem ingerência da Administração direta.” (FERNANDES, 2012, p. 9). A seguir seu raciocínio, o autor deveria concluir que a administração pública indireta e descentralizada somente comporta dirigentes titulares de cargo ou função pública, nomeados pelo Poder Executivo, e supervisionados por pelo menos um Ministério da República, no formato do Decreto-lei n.º 200, de 25.2.1967.

Congresso Nacional. O parlamento brasileiro não consegue debater questões que por ele tramitam há anos. Diuturnamente, descumprindo prazos constitucionais, como o da aprovação da lei orçamentária anual. Sequer consegue regulamentar matérias que o constituinte originário, há quase trinta anos, expressamente lhe demandou debate.

Imagine-se se uma proposição de classe for de encontro a uma política do governo federal. Por exemplo: imagine-se que, para realizar estudos para a adoção de uma política remuneratória diferenciada, ou para a adoção de meios experimentais que impliquem maior eficiência na fiscalização de profissões, o conselho profissional (legítimo representante da categoria profissional) vir a entrar em choque com políticas governamentais (eventualmente não interessadas na transparência dos critérios para fixação de políticas remuneratórias, ou não interessadas em melhorias na fiscalização)? Por certo, quem perde é a sociedade. Quem perde é a amplitude do debate democrático. Quem perde é o Estado.

Ao tecer tal tipo de consideração, adentramos o terreno dos argumentos por consequência, costumeiramente presentes no debate político, e cada vez mais evidentes nos debates travados nos julgamentos pelo STF. Argumentos assim, contudo, são vistos com certa desconfiança pela dogmática jurídica em geral, e pela dogmática justrIBUTÁRIA em particular (PISCITELLI, 2012, p. 2-10). Em lugar de rejeitá-los, opta-se pelo caminho de seu estudo. Antes, porém, cumpre tecer considerações sobre a segurança jurídica, enquanto valor e enquanto princípio, e suas relações com o princípio da legalidade.

3 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Compreender a estrita legalidade e a percepção de segurança que ela deve gerar – para aqueles que, como afirma Schoueri, formam o público atingido pela tributação e têm o direito de anuir previamente com a instituição da tributação (SCHOUERI, 2013, p. 287) – passa pelo exame do chamado princípio da segurança jurídica, do seu conteúdo e de suas dimensões.

3.1 CONTEÚDO DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

A segurança é uma das maiores aspirações do homem em suas relações sociais. Consiste na possibilidade de saber de antemão como se comportar diante dos semelhantes, quais as consequências que decorrerão da prática de determinados atos, eliminando ou reduzindo, assim, a possibilidade de riscos.

O Direito, como instrumento necessário à organização social, é imprescindível à obtenção da segurança.

A segurança jurídica é aquela alcançada por meio do Direito, ou seja, é aquela atingida em face da existência de um ordenamento que assegura direitos, deveres, garantias e regula o modo e os critérios de resolução dos conflitos. Vale dizer, é um conjunto de meios que o Direito outorga ao homem para alcançar um estado de equilíbrio, de ausência ou diminuição de riscos e perigos.

No Estado Democrático de Direito, no qual o poder encontra-se juridicamente limitado e obrigado a implementar um leque de valores, vale reafirmar, a segurança jurídica refere-se à garantia na estabilidade do conjunto das normas jurídicas (gerais e individuais) e à possibilidade de os administrados conhecerem antecipadamente os efeitos jurídicos dos comportamentos que poderão vir a praticar.

Trata-se, indubitavelmente, de um princípio de concretização do Estado Democrático de Direito. Sem a garantia da estabilidade do ordenamento, os objetivos que esse modelo de Estado busca implementar em diversas áreas não poderiam ser alcançados.

De outro lado, a segurança jurídica é concretizada por uma série de princípios constitucionais, como a legalidade, irretroatividade, anterioridade da lei, inafastabilidade do controle jurisdicional, imutabilidade da coisa julgada, proteção ao ato jurídico perfeito, etc.

Tudo isso assegura ao indivíduo um direito fundamental, da classe dos direitos de defesa, que pode ser enunciado do seguinte modo: o administrado tem o direito de confiar que aos seus atos ou às decisões jurídicas, oriundas das três esferas de Poder, incidentes sobre as situações ou relações jurídicas em que vier a figurar, serão ligados os efeitos jurídicos prescritos pelo ordenamento.

Isso significa que se trata de uma ampla proteção, que alcança tanto os atos legislativos, quanto os administrativos e os jurisdicionais.

3.2 DIMENSÕES E MODOS DE MANIFESTAÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA

O princípio da segurança jurídica está ligado, basicamente, a duas ideias: previsibilidade e calculabilidade. Desse modo, busca assegurar para o indivíduo a possibilidade de saber de antemão como se comportar diante dos semelhantes, quais as consequências que decorrerão da prática de determinados atos, eliminando ou reduzindo, assim, a possibilidade de riscos.

A segurança jurídica, como lembra, a propósito, Reinhold Zippelius (2007, p. 123), tem dois componentes: segurança de orientação – *Orientierungssicherheit* – e segurança de realização – *Realisierungssicherheit*.

A segurança de orientação, qualificada por parte da doutrina alemã de segurança da regra (*Regelsicherheit*), consiste na previsibilidade das regras de conduta, ou seja, na possibilidade de se conhecer quais as normas jurídicas em vigor que incidirão sobre os comportamentos a serem praticados pelos administrados. Assim, exige-se, em primeiro lugar, que seja absolutamente claro quais as normas que deverão valer para as relações entre os sujeitos. Ademais, é imprescindível que exista uma continuidade no Direito, como lembra Zippelius (2007, p. 123). O interesse na segurança de orientação, lembra o mestre alemão, “significa que se deve saber quais comportamentos se deve exigir de alguém e quais comportamentos se deve esperar do outros” (ZIPPELIUS, 2007, p. 123). Neste particular, se aspira uma clara, nítida e contínua regulação de condutas. Assim, essa componente da segurança é violada quando as normas são vagas, indeterminadas ou quando os agentes públicos que detém competência para aplicação das normas possuem ampla margem de discricionariedade. Em suma, a segurança de orientação exige clareza (*Klarheit*) e determinação (*Bestimmtheit*) (ZIPPELIUS, 2007, p. 123).

Já a segurança de realização (*Realisierungssicherheit*), atinge o aspecto dinâmico do fenômeno jurídico, isto é, a aplicação do direito. Assim como as normas gerais devem ser seguras, as normas individuais, produzidas a partir daquelas, também deverão proporcionar segurança. Afirma Zippelius, que se “deve contar que as normas existentes serão observadas e aplicadas, que o conteúdo dos contratos e das decisões serão executados” (ZIPPELIUS, 2007, p. 123). Essa manifestação do princípio em estudo não significa, contudo, a existência de segurança nas regras procedimentais. O objeto é o conjunto dos princípios, critérios ou técnicas de aplicação e de interpretação das normas gerais. O que se veda aqui é o que a doutrina denomina de “proibição de arbitrariedade” (NOVOA, 2000, p. 81), expressão que deve ser entendida em dois sentidos: formal e material. O primeiro consiste na subordinação à lei na aplicação do direito, enquanto o segundo refere-se à interpretação das fontes formais do direito. Obviamente que nesse particular não se pode exigir uma segurança absoluta, posto que a interpretação tem essencialmente o caráter subjetivo. O que não se admite é a utilização de técnicas e recursos vedados em alguns setores do direito (ex.: utilização de analogia em área alcançada pelo princípio da tipicidade) e o afastamento do aplicador de decisão por ele

produzida anteriormente, mudando-se o critério de interpretação (NOVOA, 2000, p. 83)¹⁸. A segurança da realização, em suma, impõe que o momento da aplicação do direito não escape à previsibilidade e à calculabilidade dos administrados.

Sendo assim, as duas componentes da segurança jurídica são dependentes entre si. A segurança de realização é uma essencial condição para que as normas e as decisões individuais produzam segurança de orientação. As normas e as decisões somente conferem segurança de orientação, se existir chances seguras para que elas sejam realizadas e executadas.

Do exposto, evidencia-se que os diferentes modos de manifestação do princípio da segurança jurídica representam formas de assegurar a estabilidade do direito, alcançando atos produzidos tanto pelo Legislativo, quanto pelo Executivo e o Judiciário.

3.3 SEGURANÇA JURÍDICA E LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Como a segurança jurídica relaciona-se à ideia de previsibilidade, só poderá existir se o ordenamento consagrar a legalidade tributária. Para que os contribuintes possam prever as consequências das condutas que vierem a praticar, é indispensável que existam regras jurídicas, elaboradas pelo Poder Legislativo, que estabeleçam quais serão as obrigações decorrentes dos seus comportamentos. Com isso, terão a possibilidade de medir os efeitos dos seus atos, decidindo-se, então, pela sua prática ou não.

A doutrina é tranquila sobre a matéria. Examinando esse tema, assevera Humberto Ávila que

[a] exigência de lei é, por si só, instrumento de segurança jurídica, porque, ao demandar normas gerais e abstratas, dirigidas a um número indeterminado de pessoas e de situações, contribui, de um lado, para afastar a surpresa decorrente tanto da inexistência de normas escritas e públicas quanto do decisionismo e das decisões circunstanciais *ad hoc*, de outro, favorece a estabilidade do Direito, porque somente graças a determinados procedimentos é que a legislação vigente pode ser modificada (ÁVILA, 2012, p. 240)¹⁹.

Destarte, observa-se que tanto a segurança de orientação quanto a de realização demandam a existência de legalidade para serem efetivadas. Sem a existência de regras gerais que estabeleçam os deveres dos contribuintes (obrigações acessória e principal) não há que se

¹⁸ O autor sustenta, também, que a “proibição de arbitrariedade” impede a utilização de critérios baseados em “relativismo conceitual” (NOVOA, 2000, p.83).

¹⁹ No mesmo sentido, Torres (2011, p.187).

falar em segurança de orientação. Do mesmo modo, sem a presença de regras que definam e limitem os critérios de decisão e de aplicação do direito positivo, não há como se falar em segurança na aplicação do Direito.

4 ARGUMENTANDO POR CONSEQUÊNCIAS: A ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E O AUDITÓRIO DA NORMA DE COBRANÇA DE ANUIDADES DOS CONSELHOS PROFISSIONAIS

Neil MacCormick, tendo por parâmetro a realidade jurídica da Escócia, do Reino Unido e do Parlamento Europeu, destaca a posição extremada dos que rejeitam peremptoriamente qualquer argumentação por consequências; a visão oposta, dos que defendem aplicações consequencialistas em todas e qualquer decisão; e defende uma visão intermediária (MACCORMICK, 2008, p. 136). Disso decorre que existem limites para a argumentação por consequências – mesmo em sistemas que não propendem para o direito legislado.

Descobrir com dados satisfatórios quantos e quais são os parâmetros para avaliar consequências; descobrir ainda quais as consequências que são relevantes para justificar as decisões – eis algumas das missões cognitivas em torno do tema (MACCORMICK, 2008, p. 139). Arremata o autor:

Uma parte necessária da justificação dessas sentenças consiste em mostrar que elas não contradizem regras jurídicas validamente estabelecidas. Uma outra parte adicional consiste em mostrar que elas estão apoiadas em princípios jurídicos estabelecidos ou em analogias próximas e razoáveis feitas a partir de regras jurídicas estabelecidas, sempre que algum princípio defensável sustente a relevância da analogia. Mas esses fundamentos de justificação, ainda que sempre, não são de forma alguma suficientes ou conclusivos para favorecer ou afastar uma conclusão possível de um dado caso. O argumento conclusivo ou definitivo de um caso, quando ele ainda permanece aberto após esse teste de consistência e coerência, é um argumento sobre as consequências, mas em um sentido de alguma forma diferente daquele que consideramos até aqui. (MACCORMICK, 2008, p. 139-140).

Revisitando-se o julgamento da ADI 1.717 (BRASIL, 2002), percebe-se um argumento consequencialista ali presente que pode ser qualificado como “consequência jurídica”, na trilha de MacCormick (2008, p. 142): se o art. 58 da Lei nº 9.649, de 27.5.1998 fosse entendido como conforme à CF/88, o modelo de Estado nela preconizado – diferente do modelo preconizado nas Constituições de 1937, 1946, 1967 e 1969 – seria desvirtuado. Dito por outro modo: o modelo de Estado anterior, de inspirações e reminiscências fascistas,

previa a colaboração, com atribuições de funções típicas de Estado, a entes não estatais; a CF/88, dita “Constituição cidadã”, vedava explicitamente qualquer atribuição de competências típicas de Estado (regulamentação, fiscalização, tributação) a entes privados, restringindo (paradoxalmente) a colaboração de estes privados com o Estado. O modelo de Estado, segundo se infere do que disse o STF, era um modelo estatizante, piramidal. Em sentido análogo, Fernandes (2012, p. 2).

A premissa não nos parece acertada, pois o modelo de uma democracia participativa não se coaduna com tal nível de concentração. Entidades oriundas do autêntico associativismo, que se comportem segundo os critérios do “processo de legitimação” (LUHMAN, 1980, p. 35), seguramente possuem maior legitimidade para autorregulação, autofiscalização e autocusteio.

Por essa senda, em uma primeira análise, entendemos que agiu com precisão o STF ao firmar o entendimento²⁰ de que a taxa de anotação de responsabilidade técnica (ART) é uma autêntica taxa e não poderia ter seus critérios fixados exclusivamente por Decretos do Poder Executivo e por Resoluções do Conselho Federal de Engenharia e Agronomia (CONFEA): além de se tratar de taxa de polícia (tributo, portanto), o público a que se destina não é propriamente o dos profissionais nele inscritos, mas diretamente o público dos tomadores dos serviços desses inscritos. Afinal, a taxa é paga a cada registro, obrigatório, de cada obra. Um argumento consequencialista que resiste ao teste de coerência e consistência.

Também por essa senda, entende-se que o caminho para avaliar a constitucionalidade dos critérios para fixação das alíquotas da contribuição previdenciária para o fundo acidentário (instituídos não inteiramente por lei, mas por resolução de um órgão da administração pública direta)²¹ passa pelo exame do procedimento empregado para a impugnação técnica das alíquotas e dos fatores acidentários. Uma eventual legitimação, aqui, na hipótese de se consolidar uma exceção à regra constitucional da estrita legalidade, será não pela legitimação pela adesão dos envolvidos, mas pelo procedimento adotado (que viabiliza o exame concreto e casuístico dos fatores acidentários para cada contribuinte).

Voltando à questão das contribuições corporativas (anuidades) cujos critérios da regra matriz de incidência tributária são (em maior ou menor escala) fixados por atos infralegais, com delegação da legislação, entende-se que um critério que se associa à ideia de

²⁰ RG no ARE nº 748445, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. em 31.10.2013, em que o precedente invocado para tanto foi justamente o acórdão proferido no julgamento da ADI nº 1.717. Vale observar que na mesma decisão de repercussão geral, positiva, conheceu-se do agravo e do recurso, para negar-lhe provimento. Não houve recurso, e o acórdão transitou em julgado em 26.2.2014.

²¹ RG no RE nº 684261, Rel. Min. Luiz Fux, decisão pela repercussão geral em 14.6.2012, mérito recursal ainda pendente de julgamento.

argumentar pelas consequências, considerando-se ainda as origens do princípio da estrita legalidade, e inferências em uma teoria jurídica que se inspire na filosofia pragmática (POSNER, 2011; 2010; 2007), deva passar pelo exame da inadimplência. Ora, se se demonstrar que, em elevado grau, a coletividade dos profissionais inscritos no conselho tendem a pagar suas contribuições, em lugar de não pagar ou sobre ela se insurgir, ter-se-á (mais um) critério para exame de legitimidade. Se os profissionais se consideram representados, e se consideram o valor das anuidades fixados sob parâmetros de razoabilidade, é bastante plausível que o índice de adimplência medido em certo período seja maior ou igual a índices de adimplência mais gerais (como o índice de inadimplemento de outros tributos com as mesmas características, ou o índice de inadimplemento das obrigações em geral).

Uma questão que se pode formular é a seguinte: ora, defender realisticamente que os Ministros do STF vez por outra estatuem exceções à regra da estrita legalidade tributária, às vezes calcados em argumentos consequencialistas, não seria defender – na contramão da doutrina justtributária, usualmente refratária – a erosão do princípio da legalidade? Em nosso entendimento, não. Conforme já assentado, em situações excepcionais – e é curial que sejam excepcionais –, é possível visualizar a preservação tanto do princípio da legalidade tributária, quanto o da segurança jurídica, por meio da fixação de uma regra de exceção à regra constitucional da estrita legalidade. Os caminhos para a judicialidade na fixação dessas exceções ultrapassam, sem dúvida, os estreitos lindes de um artigo acadêmico. Como hipótese de trabalho, defende-se desde já, porém, que prosseguir-se no exame de considerações econômicas do direito e de argumentos consequencialistas são bússolas úteis para desvendar tais caminhos.

5 CONCLUSÃO

Do exposto, fixam-se a seguir as principais conclusões que decorrem da pesquisa empreendida e foram acima assinaladas:

- a) É possível extrair do texto da CF/88 e do labor doutrinário não apenas um princípio, mas também uma regra de estrita legalidade tributária, e essas modalidades normativas usualmente estão em sintonia. Contudo, é possível cogitar-se e encontrar-se na prática da

atividade do STF situações em que, para preservar o princípio (ou outros princípios colidentes), aquela Corte fixou exceções à regra de estrita legalidade.

b) Existem questões pendentes de exame por parte do STF, com repercussão geral reconhecida (por exemplo: a observância da regra de legalidade estrita no âmbito de conselhos de profissões regulamentadas, quando do estabelecimento de anuidades; outro exemplo: a fixação de alíquotas da contribuição previdenciária acidentária por atos administrativos emanados de órgão da administração direta centralizada) em que o exame da estrita legalidade seguramente passará por perquirições que colocarão em cotejo o princípio e a regra da estrita legalidade tributária.

c) Debruçando-nos especificamente sobre o caso das anuidades dos conselhos profissionais, além do necessário exame dos precedentes do STF para a adoção de uma decisão, é imperioso que se revolvam premissas básicas, tais como o modelo de Estado conforme adotado pela CF/88 e sob uma leitura atualizada; as razões de decidir adotadas quando da apreciação de uma figura tida por “sui generis” (o caso da OAB, com desdobramentos no caso da fixação de anuidades para sociedades de advogados, no caso do regime jurídico dos trabalhadores da OAB, entre outros); e as consequências não somente jurídicas (para a compreensão dos princípios da legalidade e da segurança jurídica, por exemplo, ou para o Direito Administrativo), mas também políticas (forma de participação da sociedade e de entes privados na colaboração com o Estado), econômicas (custos com a formação de entes administrativos centralizados, custos com processos decisórios centralizados, como o processo legislativo parlamentar), dentre outros.

d) A segurança jurídica, enquanto valor e enquanto princípio, merece maior estudo, em seu cotejo com outros princípios e, dentre eles, o princípio da estrita legalidade tributária. Previsibilidade e calculabilidade, no seio da segurança jurídica, podem em certas circunstâncias firmar peso e propensão para outros meios de proceder legítimos, para além do processo legislativo parlamentar, na formação de decisões do Estado.

e) Nessa linha de raciocínio, o exame criterioso da argumentação por consequências, na seara do Direito e, em particular, na seara do Direito Tributário, torna-se imperiosa. É preciso enfrentar a resistência de uma dogmática justributária que, ocupada com uma limitação muito estria do objeto de estudo e ocupada em dar cientificidade ao discurso metalinguístico, sobre

o sistema jurídico e sobre as normas jurídicas, eventualmente negligencia cuidados com outros parâmetros relevantes do discurso jurídico.

f) Enfim, as anuidades instituídas por conselhos profissionais tendem a assumir contornos de figuras tributárias típicas, as contribuições de interesse de categoria profissional. Trata-se de tributos, portanto, e esse entendimento encontra-se consolidado perante o STF. Entretanto, é plausível cogitar-se, tendo em cotejo outros princípios constitucionais, em uma regra de exceção à regra da estrita legalidade tributária, no que atina à necessária presença de todos os elementos da regra matriz de incidência tributária na lei que institui ou majora a anuidade. É plausível, por exemplo, cogitar-se na atualização da exação por meio de atos infralegais emanados da cúpula dos dirigentes dos conselhos, uma vez que eleitos por membros da classe e em procedimento legítimo, sobretudo se tal permissão puder ser extraída da lei que confere ao ente paraestatal (ou, como quer a jurisprudência consolidada, as autarquias de regulamentação das profissões) a capacidade tributária ativa para cobrar as ditas anuidades.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro* (atual. Misabel Abreu Machado Derzi). 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Impossibilidade de reexame de questão decidida com fundamentos constitucionais, no que se refere à natureza jurídica da contribuição devida à OAB. Registro e inscrição: distinção legal e efeitos. Recurso especial nº 793.201 / SC. Recorrente: Ordem dos Advogados do Brasil Seccional de Santa Catarina. Recorridos: Farah Gomes e Silva Advogados Associados Sociedade Simples S/C e outros. Relatora: Min. Denise Arruda. Brasília, 3 de outubro de 2006. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em 27 jul. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Caráter jurídico da OAB: autarquia *sui generis*. Contribuições cobradas pela OAB não possuem natureza tributária e não seguem o rito da Lei nº 6.830/80. Recurso especial nº 497.871 / SC. Recorrente: Ordem dos Advogados do Brasil – Seção de Santa Catarina. Recorrida: Júlia Terezinha Bridon da Silva. Relatora: Min. Eliana Calmon. Brasília, 15 de maio de 2003. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em 27 jul. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão geral. Anuidades. Conselhos profissionais. Recurso extraordinário com agravo nº 641.243 / PR. Recorrente: Conselho Regional de Enfermagem do Paraná – COREN/PR. Recorrido: Terezinha de Jesus Silva. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 19 de abril de 2012. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 27 jul. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Prescrição e decadências tributárias. Matéria reservada a lei complementar. Disciplina no CTN. Natureza tributária das contribuições para a seguridade social. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.112/91 e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.567/77. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Recurso extraordinário nº 556.664 / RS. Recorrente: União. Recorrida: Novoquim Indústria Química Ltda. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 12 de junho de 2008. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 27 jul. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Caráter jurídico da OAB. Entidade prestadora de serviço público independente. Categoria ímpar no elenco das personalidade sjurídicas existentes no Direito Brasileiro. Autonomia e independência da entidade. Ação direta de inconstitucionalidade nº 3.026 / DF. Requerente: Procurador-geral da República. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 8 de junho de 2006. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 27 jul. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Conselhos profissionais. Autarquias. Inconstitucionalidade do art. 58 da Lei nº Lei nº 9.649, de 27.5.1998, que delegava a associações profissionais a competência para fiscalizar e regular profissões. Ação direta de inconstitucionalidade nº 1.717 / DF. Requerentes: Partido Comunista do Brasil (PCdoB), Partido dos Trabalhadores (PT), Partido Democrático Trabalhista (PDT). Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Sydney Sanches. Brasília, 7 de novembro de 2002. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 27 jul. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Constitucionalidade de dispositivos de Medida Provisória que versava sobre tributo. Ação direta de inconstitucionalidade nº 1.667 / DF. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG/BR. Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, 29 de setembro de 1997. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 27 jul. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito Tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CASTRO, Ana Tereza Bezerra de; ANTERO Samuel A. (Orgs.). *Propostas de Taxonomias para Órgãos e Entidades da Administração Pública Federal e Outros Entes de Cooperação e Colaboração*. Brasília: IABS, 2012. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/segep/modernizacao_gestao_bra_esp/vol_4_taxonomias_orgaos_entidades_administracao_federal.pdf>. Acesso em 21 jul. 2014.

COMISSÃO de Juristas Constituída pela Portaria nº 426, de 6.12.2007, do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão. *Proposta de Organização da Administração Pública e das Relações com Entes de Colaboração*. Brasília: MPOG, 2009. <Disponível em http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/comissao_jur/arquivos/090729_segex_Arq_leiOrganica.pdf>. Acesso em 21 jul. 2014.

CUNHA, Paulo Ferreira da. *Nova Teoria do Estado: estado, república, constituição*. São Paulo: Malheiros, 2013.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a Sério*. (tradução de Nelson Boeira). São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FERNANDES, Felipe Nogueira. A criação de conselhos profissionais e a delegação da atividade de fiscalização de profissões regulamentadas. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 17, n. 3212, 17 abr. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21519>>. Acesso em: 21 jul. 2014.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *A Ciência do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000.

LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento* (tradução de Maria da Conceição Corte-Real). Brasília: UnB, 1980.

MACCORMICK, Neil. *Retórica e o Estado de Direito*. (tradução de Conrado Hübner Mendes e Marcos Paulo Veríssimo). Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. *Eficácia e Aplicabilidade das Normas Constitucionais Programáticas*. São Paulo: Max Limonad, 1999.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário*. São Paulo: Noesis, 2012.

POSNER, Richard A. *Economic Analysis of Law*. 8. ed. New York: Wolters Kluwer, 2011.

POSNER, Richard A. *A Economia da Justiça*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

POSNER, Richard A. *Problemas de Filosofia do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

SANTOS, Aline Sueli de Salles. Conselhos profissionais ontem, hoje e amanhã. *Fórum Administrativo: Direito Público*, Belo Horizonte, v. 10, n. 112, jun. 2010.

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

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. *Em Busca do Acto Administrativo Perdido*. Coimbra: Almedina, 2003.

STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e Consenso: constituição, hermenêutica e teorias discursivas*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. São Paulo: RT, 2011.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Rechtsphilosophie*. 5. ed. München: Beck, 2007.