



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Limitações ao Poder de Tributar em Relação aos Conselhos Profissionais

Leonardo Machado Sobrinho

Rio de Janeiro
2015

LEONARDO MACHADO SOBRINHO

Limitações ao Poder de Tributar em Relação aos Conselhos Profissionais

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.
Professor Orientador: Rafael Iorio

Rio de Janeiro
2015

LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR EM RELAÇÃO AOS CONSELHOS PROFISSIONAIS

Leonardo Machado Sobrinho

Graduado pela Universidade Estácio de Sá.
Advogado e Pós-Graduado pela Universidade
Cândido Mendes.

Resumo: As limitações ao poder de tributar das entidades garantidas pela Constituição Federal de 1988, sobretudo no que diz respeito às imunidades tributárias das autarquias, extensivas aos Conselhos Profissionais, considerando as normas constitucionais e legais específicas, e, principalmente, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, fixada nas decisões proferidas em controle abstrato de constitucionalidade. Um estudo sobre a criação dos órgãos de fiscalização de classe, sua natureza jurídica e demais aspectos importantes.

Palavras-chave: Direito Tributário. Imunidade Tributária. Conselhos Profissionais. Autarquias Federais.

Sumário: 1. Linhas gerais sobre às hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas. 2. Imunidade recíproca dos entes políticos. 3. Breve histórico da criação dos Conselhos Profissionais de profissões regulamentadas. 3.1. A natureza jurídica dos Conselhos profissionais. 3.2. A decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1717. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A pesquisa científica escolhida como tema diz respeito à extensão ou não das limitações ao poder de tributar, previstas no artigo 150 da Constituição Federal, fruto do poder constituinte originário, aos Conselhos Profissionais, sobretudo porque possuem natureza jurídica de verdadeiras autarquias federais.

Desta forma, será analisada a jurisprudência dominante acerca do tema, e, principalmente, toda a legislação específica, com o objetivo de se obter uma posição jurídica segura sobre a seguinte indagação: os Conselhos Profissionais, por serem autarquias federais, são destinatários da imunidade tributária plena, prevista no § 2º do artigo 150 da Constituição Federal?

Pois bem, a nossa lei fundamental, muito embora garantida aos entes políticos e às suas respectivas autarquias, ou seja, federais, estaduais e municipais, que as limitações ao poder de tributar são a elas aplicáveis, em momento algum reconheceu que tais barreiras constitucionais, são extensivas aos Conselhos Profissionais, por uma razão muito simples, a citada natureza jurídica de tais entidades, é fruto da jurisprudência da Suprema Corte, produzida em vários acórdãos, e que será amplamente debatida nesse trabalho, principalmente as decisões por ela proferidas em matéria constitucional, por conta da eficácia erga omnes e do efeito vinculante, previsto no artigo 102 § 2º da Constituição Federal, isto é, em processos de controle abstrato de constitucionalidades.

Ademais, serão apresentadas as razões que justificam, não somente a criação, através de lei federal, dos Conselhos Profissionais, mas, principalmente, a importância de suas atuações no mercado de trabalho, no que dizem respeito à regulação e à fiscalização do exercício profissional de seus inscritos.

O tema objeto do trabalho científico é de grande importância junto aos operadores do direito, até porque, na justiça federal, por conta da competência constitucional, não são raras as vezes em que a imunidade é reconhecida apenas parcialmente, demonstrando uma flagrante atecnia, na interpretação equivocada da Constituição Federal, suas normas e princípios, além dos precedentes fixados pelo Supremo Tribunal Federal.

1. LINHAS GERAIS SOBRE ÀS HIPÓTESES DE NÃO-INCIDÊNCIA CONSTITUCIONALMENTE QUALIFICADAS

No Brasil a imunidade foi inserida no ordenamento jurídico a partir da Constituição de 1891, por obra de Rui Barbosa, e, segundo o professor Ricardo Lobo Torres, a expressão “imunidade” pode ser entendida como uma limitação absoluta do poder de tributário.

Na doutrina, há vários conceitos que definem imunidade, ora, como uma intributabilidade absoluta, ora, como hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada.

No Supremo Tribunal Federal, considerando a era do pós-positivismo, há uma forte tendência de se vincular as imunidades aos direitos fundamentais garantidos pela Norma Fundamental, a ponto de reconhecê-las como verdadeiras cláusulas pétreas, sobretudo para se afastar qualquer possibilidade de revogação, até mesmo via emenda constitucional, por tal razão as imunidades são tidas como verdadeiro estatuto do contribuinte, contra os abusos do Estado.

É importante frisar que as imunidades possuem assento constitucional, pois se relacionam diretamente com os limites aos poderes tributários, ou seja, são normas constitucionais, de plena eficácia, dirigidas a todos os entes políticos da federação, ou seja, União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Portanto, de início, percebe-se que as imunidades são previsões que não admitem a incidência de tributos, por força da nossa norma fundamental, sendo que, tais limitações, se destinam a determinadas pessoas, bens ou serviços, ou outras situações cuja tributação não se aplica.

Considerando a cadeia tributária, desde a hipótese de incidência, prevista em lei, até o lançamento definitivo do crédito tributário, os limites impostos pela imunidade, além de evitarem a constituição do crédito, evitam o próprio surgimento da obrigação tributária, ou seja, a pessoa jurídica de direito público, que, em tese, possui o poder de tributar, sequer terá competência constitucional para se desincumbir dessa faculdade constitucional.

No entanto, certo é que as imunidades limitam-se às obrigações principais, e não, às acessórias, isto é, a pessoa jurídica que, eventualmente, goze de uma limitação constitucional, mesmo assim, por força do artigo 194 parágrafo único do CTN, continuam submetidas à

fiscalização tributária pelas fazendas públicas. Como exemplo, citamos as entidades de assistência social sem fins lucrativos, que, por força do artigo 14 do CTN, devem manter sua contabilidade adequada, a fim de que os requisitos legais sejam verificados, sob pena de perderem a imunidade garantida pela Constituição Federal, no artigo 150, VI, c.

Finalizando esse item, há que se registrar que as imunidades estão restritas aos impostos, não se aplicando às demais espécies tributárias, a exemplo das taxas.

2. IMUNIDADE RECÍPROCA DOS ENTES POLÍTICOS

A imunidade recíproca encontra-se prevista no artigo 150, VI, a, da Constituição Federal, que significa que os entes políticos não podem instituir impostos uns dos outros, relativamente ao patrimônio, renda ou serviços, extensiva, inclusive, por força do parágrafo 2º, às suas autarquias e fundações, desde que vinculados às finalidades públicas.

Portanto, de uma forma geral, a imunidade recíproca se estende à Administração Pública Direta e Indireta, sendo esta limitação um exemplo de respeito ao princípio da separação de poderes ou pacto federativo, previsto no artigo 2º da Lei Fundamental, sob pena de restarem violadas as autonomias de cada um dos entes políticos.

Ademais, o próprio Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI nº 939, confirmou que a imunidade entre os integrantes da Administração Pública Direta, reflete uma expressão do pacto federativo.

No entanto, a imunidade recíproca não se estende às taxas ou contribuições de melhoria, pelos serviços prestados pelos entes federativos, assim como na hipótese, também, de a pessoa jurídica de direito público for contribuinte de fato do imposto, exatamente como dispõe a Súmula nº 591 do STF.

O professor Irapuã Beltrão, em sua obra Curso de Direito Tributário, dá um exemplo que se encaixa como uma luva à hipótese ora tratada, ou seja, quando a União compra mercadoria, ela não é contribuinte de ICMS, mas sim, o comerciante que a vendeu. Nesse caso, a União seria contribuinte de fato e o comerciante o contribuinte de direito.

A imunidade recíproca, no entanto, não atinge o patrimônio, a renda e o serviço das estatais que exploram atividade econômica, regidas pelo direito privado, mormente, no que se refere às empresas públicas e sociedades de economia mista, e, muito menos aos concessionários de serviços públicos, como prevê o artigo 13 do CTN.

Como exceção, o STF fixou um importante precedente em relação às estatais que prestam serviços públicos na modalidade de monopólio, como na hipótese dos Correios, situação em que a imunidade recíproca a ela se estende. Aliás, a Suprema Corte avançou ainda mais no tema, no julgamento do RE nº 601392, através do qual entendeu que a imunidade de tais entidades, alcançam, inclusive, as atividades que não se relacionam com às suas finalidades públicas, tais como, aquisição de imóveis ou automóveis, afastando-se, por tal razão, os fatos geradores relativos ao ITBI, IPTU e IPVA.

3. BREVE HISTÓRICO DA CRIAÇÃO DOS CONSELHOS PROFISSIONAIS DE PROFISSÕES REGULAMENTADAS

Durante muito tempo, nem a doutrina e nem a jurisprudência se acertavam em relação à natureza jurídica dos Conselhos de profissões regulamentadas, eis que, na verdade, a Constituição federal de 1988, não fez qualquer menção a eles, muito embora as leis federais que os instituíram, a exemplo da lei nº 6.530/78, que tratou do Conselho Regional de Corretores de Imóveis, afirmaram que se tratavam de autarquias federais.

Tudo começa com o Decreto-lei 200/67 que dispõe sobre a organização da Administração Federal, que, em seus artigos 4º e 5º, dispõe que:

ARTIGO 4º - A Administração Federal compreende:

I – a administração direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da presidência da república e dos ministérios;

II – a administração indireta, que compreende as seguintes entidades dotadas de personalidade jurídica própria:

A) Autarquias;

B) Empresas Públicas;

D) Sociedades de economia mista;

C) Fundações Públicas.

Parágrafo único: as entidades compreendidas na administração indireta vinculam-se ao ministério em cuja área de competência estiver enquadrada sua principal atividade.

Artigo 5º - Para os fins desta lei, considera-se:

I – Autarquia – o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receitas próprios, para executar atividades típicas da administração pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada.

Em relação às Autarquias Federais, segundo a citada norma legal, as autarquias federais integram à administração pública indireta, sendo elas um “serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receitas próprios, para executar atividades típicas da administração pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada”.

A lei de criação da autarquia é de iniciativa privativa do Chefe do Executivo, e, de acordo com o artigo 61 § 1º II, “e”, da Constituição Federal de 1988, cabe ao Presidente da República a iniciativa das leis que disponham sobre a criação, estruturação e atribuições dos Ministérios e órgãos da Administração Pública.

3.1 DA NATUREZA JURÍDICA DOS CONSELHOS

Na lição de Hely Lopes Meirelles, "A autarquia não age por delegação, age por direito próprio e com autoridade pública, na medida do *jus imperii* que lhe foi outorgado pela lei que a criou. Como pessoa jurídica de Direito Público interno, a autarquia traz ínsita, para a consecução de seus fins, uma parcela do poder estatal que lhe deu

vida. Sendo um ente autônomo, não há subordinação hierárquica da autarquia para com a entidade estatal a que pertence, porque, se isto ocorresse, anularia seu caráter autárquico. Há mera vinculação à entidade matriz que, por isso, passa a exercer um controle legal, expresso no poder de correção finalística do serviço autárquico”.

O Congresso Nacional, ao longo dos anos, editou várias leis federais, criando os conselhos de profissões regulamentadas, através das quais dispôs sobre a natureza jurídica dos mesmos, a exemplo da Lei nº 6.530/78, que, em seu artigo 5º, assim dispôs:

Artigo 5º - O Conselho Federal e os Conselhos Regionais são órgãos de fiscalização do exercício da profissão de corretor de imóveis, constituída em autarquia, dotada de personalidade jurídica de direito público, vinculada ao ministério do trabalho, com autonomia administrativa, operacional e financeira.

A Constituição Federal de 1988, ainda sobre a administração pública indireta, por sua vez, no artigo 37 XIX, dispõe que: “somente por lei específica poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição de empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação, cabendo à lei complementar, neste último caso, definir as áreas de atuação”.

Portanto, as leis federais que instituíram os conselhos, na mais fizeram, do que cumprir uma norma constitucional originária, todavia, durante muitos anos tais entidades, ficavam numa verdadeira zona cinzenta, sobretudo porque, se são autarquias federais, deveriam gozar da imunidade tributária garantida pelo artigo 150, VI, parágrafo 2º da Constituição Federal de 1988.

3.2 DA DECISÃO DEFINITIVA DA ADI 1717

Finalmente, o Supremo Tribunal Federal, no ano de 2003, fixou um importante precedente jurisprudencial, ao julgar definitivamente a ação direta de inconstitucionalidade nº 1717, de relatoria do Ministro Sydney Sanches, confirmando que os conselhos profissionais

são pessoas jurídicas de direito público e com natureza jurídica de verdadeiras autarquias federais, regidos, portanto, pelo direito público, cuja ementa a seguir se destaca:

ADI 1717 / DF - DISTRITO FEDERAL
 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE
 Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES
 Julgamento: 07/11/2002 Órgão Julgador: Tribunal Pleno
 Publicação
 DJ 28-03-2003 PP-00061 EMENT VOL-02104-01 PP-00149
 Parte(s)
 REQTE.: PARTIDO COMUNISTA DO BRASIL - PC DO B
 ADVDO.: PAULO MACHADO GUIMARÃES
 REQTE.: PARTIDO DOS TRABALHADORES - PT
 ADVDOS.: ALBERTO MOREIRA RODRIGUES E OUTROS
 REQTE.: PARTIDO DEMOCRÁTICO TRABALHISTA - PDT
 ADVDOS.: ILDSOON RODRIGUES DUARTE E OUTROS
 REQDO.: PRESIDENTE DA REPÚBLICA

EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 58 E SEUS PARÁGRAFOS DA LEI FEDERAL Nº 9.649, DE 27.05.1998, QUE TRATAM DOS SERVIÇOS DE FISCALIZAÇÃO DE PROFISSÕES REGULAMENTADAS. 1. Estando prejudicada a Ação, quanto ao § 3º do art. 58 da Lei nº 9.649, de 27.05.1998, como já decidiu o Plenário, quando apreciou o pedido de medida cautelar, a Ação Direta é julgada procedente, quanto ao mais, declarando-se a inconstitucionalidade do "caput" e dos § 1º, 2º, 4º, 5º, 6º, 7º e 8º do mesmo art. 58. 2. Isso porque a interpretação conjugada dos artigos 5º, XIII, 22, XVI, 21, XXIV, 70, parágrafo único, 149 e 175 da Constituição Federal, leva à conclusão, no sentido da indelegabilidade, a uma entidade privada, de atividade típica de Estado, que abrange até poder de polícia, de tributar e de punir, no que concerne ao exercício de atividades profissionais regulamentadas, como ocorre com os dispositivos impugnados. 3. Decisão unânime.

Aliás, há que se ressaltar que, segundo o parágrafo 2º do artigo 102 da Constituição federal de 1988:

as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.¹

Urge salientar que o desrespeito às decisões proferidas pela Suprema Corte em controle concentrado de constitucionalidade, desafia a propositura de reclamação constitucional, na forma do artigo 102, I, "I", da Constituição Federal de 1988, cuja

¹ "Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, artigo 102 § 2º. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.html>. Acesso em 30 jun. 2015.

procedência resultará na cassação da decisão judicial reclamada, a fim de garantir a preservação de sua competência, como prevê o artigo 17 da Lei nº 8.038/90.

O STF, nesse específico acórdão, ao reconhecer que os Conselhos Profissionais são verdadeiras Autarquias Federais, não considerou a natureza *sui generes* de tais entidades, que, diferentemente, das Autarquias criadas e mantidas pela União, ou, por qualquer outro ente político, possuem características próprias: “se mantem por finanças próprias, sem qualquer participação da União Federal; que seus Diretores são escolhidos pela própria categoria profissional; que o regime previdenciário de seus empregados é o geral da previdência social; que seus empregados exercem emprego público; que todos possuem FGTS; que todos contribuem para Previdência Social, e, por último, que seus cargos e vencimentos não são criados por lei federal, na hipótese de entidade federal”.

Portanto, destaca-se que, na verdade, diferentemente dos Conselhos Profissionais, Autarquias Corporativas e **Sui Generes**, as verdadeiras Autarquias Federais propriamente ditas, instituídas, mantidas e controladas pela União, são criadas e mantidas pela União Federal tais como, por exemplo, o CADE e o IBAMA, na forma das Leis 8884/94 e 7735/89, respectivamente, percebendo-se, com clareza solar, haver nítidas diferenças entre elas, Autarquias Federais e os Conselhos Profissionais, “Autarquias Federais”, pois, ao contrário destas, são mantidas por recursos federais; seus dirigentes são escolhidos pelo Chefe do Executivo Federal, seus funcionários ocupam cargo público, o vínculo entre eles e a autarquia é o estatutário, suas aposentadorias são regidas pelo regime próprio da previdência social, não possuem FGTS, seus cargos e vencimentos são criados por lei federal.

Já os Conselhos Profissionais, Autarquias Federais, segundo o precedente fixado pelo Supremo Tribunal Federal, possuem características diametralmente opostas às citadas entidades, tais como: são mantidas por recursos próprios, através do pagamento das anuidades profissionais, verdadeiros tributos, na forma do artigo 149 da Constituição Federal, seus

Dirigentes são escolhidos através de voto direto, secreto e obrigatório de seus profissionais inscritos, seus empregados ocupam contrato de emprego público, regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho, são contribuintes de FGTS e suas aposentadorias são regidas pelo regime geral da previdência social.

Ademais, não podem ser esquecidos dois detalhes importantíssimos: que o patrimônio inicial da Autarquia Federal é formado a partir da transferência de bens, do ente federado que a criou, e, na forma do artigo 84, XXV da Constituição Federal de 1988, a competência para a nomeação dos dirigentes das autarquias é privativa do Presidente da República, diferentemente do que acontece no âmbito dos Conselhos Profissionais, cujos dirigentes, como dito anteriormente, são escolhidos através de processo eleitoral.

CONCLUSÃO

No trabalho científico ora apresentado, pôde-se verificar que, muito embora a previsão constitucional acerca das limitações ao poder de tributar alcancem as Autarquias Federais propriamente ditas, por força de precedente fixado pela Suprema Corte, não há qualquer resquício de dúvida de que as imunidades se estendem aos Conselhos Profissionais, não podendo os Entes Políticos da República tributar o patrimônio e a renda de tais entidades corporativas.

Aliás, o fundamento jurídico utilizado pelo Supremo Tribunal Federal para reconhecer a natureza jurídica de entidades autárquicas federais, dos Conselhos Profissionais, foi o de que, se tais entidades exercem poder de polícia, e se, tal poder além de indelegável, somente pode ser exercido por pessoas jurídica de direito público, nada mais óbvio do que enquadrá-los na Administração Pública Indireta, como verdadeiras Autarquias Federais.

Foi visto, também, que, na verdade, apesar de existirem diferenças entre os Conselhos Profissionais e algumas autarquias federais criadas pela União Federal, os poderes constituídos jamais poderão deixar de reconhecê-los, na forma do precedente jurisprudencial fixado no julgamento definitiva da ADI 1717, em virtude da sua eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, até porque, enquanto continuar vigendo a Constituição Federal de 1988, outra postura não se espera deles, sob pena de violação direta à norma fundamental da nossa República.

Finalizando, é importante registrar que a questão está longe de ser pacífica nos tribunais superiores, sobretudo no que diz respeito às limitações ao poder de tributar extensivas aos Conselhos Profissionais, no entanto, somente o Supremo Tribunal Federal, como guardião da Constituição Federal e único órgão de interpretação de suas normas e princípios, poderá modificar sua jurisprudência.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BELTRÃO, Irapuã. *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2013.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.html>. Acesso em 30 jun. 2015.

_____. Decreto Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em 30 jun. 2015.

_____. Lei n. 6.530, de 12 de maio de 1978. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6530.html>. Acesso em 30 jun. 2015.

_____. Lei n. 8.038, de 28 de maio de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8038.htm>. Acesso em 30 jun. 2015.

_____. STF. ADI n. 939 DF. Relator: Sydney Sanches. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+939%29&pagina=4&base=baseAcordaos&url=/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 30 de jun. 2015.

_____. STF. ADI n. 1717 DF. Relator: Sydney Sanches. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772345/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1717-df>>. Acesso em 30 jun. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. *Direito Constitucional Descomplicado*. 6. ed. São Paulo: Método, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 14. ed. Renovar, 2006.