

Sobre a natureza jurídica tributária das contribuições devidas à Ordem dos Advogados do Brasil

Leonardo de Oliveira Gonçalves*

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Tributo: Conceito e classificação. 2.1. Conceito de tributo. 2.2. Classificação das espécies tributárias. 3. O problema das contribuições. 3.1 Breve histórico. 3.2. Autonomia das contribuições frente às taxas e aos impostos. 4. As contribuições corporativas. 5. As contribuições pagas à Ordem dos Advogados do Brasil: natureza tributária? 5.1. A OAB vista pelos olhos do Direito Administrativo. 5.2. Comprovação de sua natureza tributária. 5.3. Efeitos práticos decorrentes da tese perfilhada. 6. Conclusão. 7. Referências.

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo se debruça sobre a natureza jurídica e as regras que regem (ou deveriam reger), à luz do Direito Tributário, as contribuições anuais pagas pelos advogados brasileiros à Ordem dos Advogados do Brasil – OAB.

Isso porque, nos termos do art. 149 da Constituição Federal (dispositivo inserido no Capítulo I do Título VI da Lei Maior, intitulado Do Sistema Tributário Nacional), estabeleceu-se à União competência para instituir contribuições de interesse das categorias profissionais, devendo ser observado o que dispõem os artigos 146, III, e 150, I e III, da Carta Magna, normas que abarcam limites à criação e majoração de tributos por parte do ente político competente.

Nessa seara, será investigado primeiramente se as contribuições de interesse das categorias profissionais a que se refere o art. 149 da Constituição Federal têm ou não natureza tributária, bem como se as contribuições pagas à OAB (conhecidas como "anuidades") gozam dessa essência.

Adiante-se, desde logo, que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem firme posicionamento no sentido de que todas as contribuições devidas aos conselhos profissionais possuem natureza tributária, à exceção exatamente daquelas destinadas à OAB. No presente estudo, portanto, serão devidamente questionados os motivos que levaram o STJ a encampar tal entendimento.

Observe-se que a problemática que aqui será exposta possui grande relevância prática, uma vez que, em se concluindo pela natureza jurídica tributária das contribuições pagas à OAB, outra não pode ser a consequência senão a de que devem plena

obediência às normas arroladas no art. 150 da Constituição Federal (que institui limitações ao poder de tributar). Por outro lado, caso se infira pela natureza não-tributária das contribuições em pauta, estar-se-á deduzindo que possuem regime jurídico próprio, o qual pode ser fixado e alterado pela legislação infraconstitucional com significativa liberdade.

Percebe-se, por tudo o que foi exposto, que a metodologia utilizada será a dogmática, com olhos voltados para o que preceitua o direito positivo brasileiro, aplicado e interpretado pela doutrina e pelos tribunais pátrios.

2. TRIBUTO: CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO.

2.1. Conceito de tributo.

O Código Tributário Nacional achou por bem proceder à definição de tributo, embora a tarefa de conceituar institutos seja própria da doutrina e do intérprete, não do legislador [01]. O fato é que o art. 3º do CTN conceituou tributo como sendo "toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato lícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

Apesar de incorrer em algumas impropriedades técnicas [02], a definição consolidada no CTN exprime de maneira exemplar o que é tributo. Tanto é verdade que as definições formuladas por cada um dos principais doutrinadores brasileiros não se afastam muito da abraçada pelo diploma legal citado.

Observe-se, por exemplo, o que ensina Luciano Amaro sobre o instituto em questão:

Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não-estatais de fins de interesse público.

Esse conceito afirma a natureza pecuniária da prestação, que modernamente tem qualificado o tributo; trata-se, pois, de prestação em moeda.

Registra-se o caráter não sancionatório do tributo, dele distinguindo-se, portanto, as prestações pecuniárias que configurem punição de infrações [03]. (...)

Ao dizer que o tributo é prestação instituída em lei não apenas se contempla o princípio da legalidade do tributo (no sentido de que cabe à lei instituí-lo, definindo o respectivo fato gerador, o devedor e os elementos necessários a quantificar a prestação), mas também se sublinha a origem legal (e não contratual) do tributo. Por isso, não é necessária a referência à compulsoriedade da prestação tributária. Ou seja, dizer que a prestação tributária é instituída em lei já expressa que o nascimento da obrigação tributária não tem por base a vontade dos sujeitos da relação jurídica, mas sim o comando legal.

(...)

Por fim, nosso conceito especifica o credor da obrigação: o Estado ou outras entidades não estatais, que persigam fins de interesse público. Assim, restam excluídas do conceito de tributo certas prestações, como a de alimentos, ou a de pagar gratificação natalina aos empregados, não obstante se trate de obrigações impostas pela lei e não de deveres estabelecidos pela vontade das partes. [04]

Importa transcrever o conceito desenvolvido por José Eduardo Soares de Melo:

Tributo é a receita pública derivada, de caráter compulsório, prevista em lei e devida de conformidade com as materialidades e respectivas competências constitucionais, e pautada por princípios conformadores de peculiar regime jurídico. [05]

A referida definição peca pela incompletude, vez que deixa de ressaltar o fato de o tributo não ser sanção de ato ilícito. Ainda assim, nota-se que o conceito elaborado por Soares de Melo contém todos os elementos enaltecidos pelo art. 3º do CTN, bem como por Luciano Amaro (quais sejam, pagamento compulsório previsto em lei).

Irretorquível, porém, é o estudo produzido por Geraldo Ataliba, que elabora a definição jurídica de tributo partindo do núcleo essencial de toda e qualquer norma jurídica tributária.

Nessa seara, estatui que é comando imprescindível da norma tributária o mandamento "entregue dinheiro ao estado." [06]

É certo, porém, que nem toda entrega de dinheiro ao estado se dá por cumprimento de uma norma tributária. Posto isso, Ataliba identifica outras hipóteses nas quais o sujeito está obrigado a entregar dinheiro ao estado que não por imposição do direito tributário. Tais hipóteses são as seguintes: (i) pagamento de multa; (ii) cumprimento de obrigação convencional; e (iii) indenização por dano [07].

Para o propósito que se pretende alcançar, faz-se necessário estreimar a hipótese de pagamento de tributo dos outros três casos referidos.

A circunstância de o tributo não ser sanção por ato ilícito o diferencia da multa e da indenização por dano. [08] De outro lado, o fato de ser obrigação decorrente de lei (ex lege), independentemente da vontade das partes, o diferencia do cumprimento de obrigação convencional.

De maneira extremamente didática, Geraldo Ataliba trata com minudências os elementos imprescindíveis à identificação de determinado instituto jurídico como tributo:

OBRIGAÇÃO – vínculo jurídico transitório, de conteúdo econômico, que atribui ao sujeito ativo o direito de exigir do sujeito passivo determinado comportamento e que a este põe na contingência de praticá-lo, em benefício do sujeito ativo.

PECUNIÁRIA – circunscreve-se, por este adjetivo, o objeto da obrigação tributária: para que esta se caracterize, no direito constitucional brasileiro, há necessidade de que seu objeto seja: o comportamento do sujeito passivo consistente em levar dinheiro ao sujeito ativo.

"EX LEGE" – a obrigação tributária nasce da vontade da lei, mediante a ocorrência de um fato (fato impositivo) nela descrito. Não nasce, como as obrigações voluntárias (ex voluntate), da vontade das partes. Esta é irrelevante para determinar o nascimento deste vínculo obrigacional.

QUE NÃO SE CONSTITUI EM SANÇÃO DE ATO ILÍCITO – O dever de levar dinheiro aos cofres (tesouro = fisco) do sujeito ativo decorre do fato impositivo. Este, por definição, é fato jurídico constitucionalmente qualificado e legalmente definido, com conteúdo econômico, por imperativo da isonomia (art. 5º, caput e inciso I da CF), não qualificado como ilícito. Dos fatos ilícitos nascem multas e outras consequências punitivas, que não configuram tributo, por isso não integrando seu conceito, nem submetendo-se a seu regime jurídico.

CUJO SUJEITO ATIVO É EM PRINCÍPIO UMA PESSOA PÚBLICA – regra geral ou o sujeito ativo é uma pessoa pública política ou "meramente administrativa" – como bem designa às autarquias Ruy Cirne Lima. Nada obsta, porém, a que a lei atribua capacidade de ser sujeito ativo de tributos a pessoas privadas – o que, embora excepcional, não é impossível – desde que estas tenham finalidades de interesse público. (...)

CUJO SUJEITO PASSIVO É UMA PESSOA POSTA NESTA SITUAÇÃO PELA LEI – a lei designa o sujeito passivo. A lei que qualifica o sujeito passivo explícito, o "destinatário constitucional tributário". Geralmente são pessoas privadas as colocadas na posição de sujeito passivo, sempre de pleno acordo com os desígnios constitucionais. Em se tratando de impostos, as pessoas públicas não podem ser sujeito passivo, devido ao princípio constitucional da imunidade tributária (art. 150, VI). Já no que se refere a tributos vinculados, nada impede que, também, pessoas públicas deles sejam contribuintes. [09]

Observe-se que, se apenas e tão-somente à lei cabe fixar, instituir e majorar tributos [10], consoante já ressaltado, insta inferir que apenas as pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) possuem competência tributária [11]. É o que está expressamente consignado no art. 145 da Constituição Federal, verbis; "A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:".

Apenas a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem Poder Legislativo; por consequência, somente eles podem legislar. Sendo os tributos necessariamente instituídos por lei, conclui-se, em silogismo pueril, que só a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem criar tributos (ou, dito de outro modo, detêm competência para tal).

Impende deixar consignado, por pertinente ao tema em análise, como se verá em momento oportuno, que a competência tributária constitucionalmente prevista é indelegável, o que significa dizer que "cada pessoa política recebeu da Constituição a sua, mas não a pode renunciar, nem delegar a terceiros. É livre, até, para deixar de exercitá-la; não lhe é dado, porém, permitir, mesmo que por meio de lei, que terceira pessoa a encampe." [12]

2.2. Classificação das espécies tributárias.

Só há sentido em classificar algo quando se espera que da classificação decorrerão conseqüências práticas relevantes. Nesse diapasão, a classificação das espécies tributárias afigura-se imprescindível para a correta aplicação do direito a partir do instante em que a Constituição Federal preceitua regimes jurídicos diversos para cada espécie exacional. [13]

Tome-se como exemplo o preceito plasmado no art. 167, IV, da Lei Maior, que veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. Imposto é espécie de tributo, como se verá linhas adiante. Dito de outra forma, imposto é critério de classificação dos tributos. Ora, nos termos da Constituição Federal, a vedação de vinculação de receita se restringe e se resume aos impostos, o que significa que os tributos inseridos em outro critério classificatório (as taxas, por exemplo) não se subsumem à proibição em pauta. Eis a importância prática, não meramente acadêmica, de classificar.

Posto isso, é inexorável que a Constituição Federal reconhece no mínimo três espécies tributárias autônomas e distintas entre si (art. 145, I, II e III) [14]: os impostos, as taxas (instituídas em razão do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos específicos e divisíveis) e as contribuições de melhoria (decorrentes de obras públicas). Trata-se da corrente tricotômica, encampada notadamente pelo CTN [15].

Note-se, a propósito, que a redação dada ao art. 5º do CTN (Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, anterior à Constituição Federal de 1966) tem forma diversa daquela atribuída ao art. 145 da Constituição Federal. O art. 5º do CTN pretende ser taxativo, exaustivo, *numerus clausus*: "Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria." A simples leitura de tal dispositivo permite concluir que não há tributo que não seja imposto, taxa ou contribuição de melhoria. Caso o objeto de estudo não se enquadre em qualquer das referidas espécies, de tributo não se trata [16].

O teor do art. 145 da Lei Maior, por sua vez, não pretende ser taxativo. Estabelece, simplesmente, que os entes políticos da federação "poderão instituir os seguintes tributos", o que não exclui a possibilidade de implantação de outras exações. Dito de outro modo, o art. 145 da Constituição Federal não restringe as espécies tributárias aos impostos, às taxas e às contribuições de melhoria, ao contrário do que faz o art. 5º do CTN, consoante já esposado.

À vista disso, impõe tirar do limbo as demais figuras inseridas no Sistema Tributário Nacional da Constituição Federal (Capítulo I do Título VI), quais sejam, os

empréstimos compulsórios (art. 148) e as contribuições a que se referem os artigos 149 e 149-A da Norma Fundante.

Até a promulgação da Emenda Constitucional no 1/69, o Supremo Tribunal Federal não reconhecia natureza tributária aos empréstimos compulsórios, conforme se depreende da Súmula no 418, de 1º de junho de 1964, a saber: "O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional de prévia autorização orçamentária."

A jurisprudência atual do STF, todavia, vigente a Constituição Federal de 1988, admite o empréstimo compulsório como figura essencialmente tributária [17], tese perfilhada pela melhor doutrina brasileira [18].

Igualmente tormentoso é o histórico das contribuições, que, por dizer diretamente com o tema do presente trabalho, merecerá tratamento especial no próximo capítulo.

3. O PROBLEMA DAS CONTRIBUIÇÕES.

3.1. Breve histórico.

Historicamente, o tema das contribuições sempre foi (e continua sendo) objeto de intensa discussão e controvérsia nos âmbitos jurisprudencial e doutrinário.

No julgamento do RE 86.595 [19], o STF assentou que as contribuições sociais possuíam natureza jurídica tributária do período entre a publicação do Decreto-Lei no 27/66 até a edição da Emenda Constitucional no 8/77, que retirou das ditas contribuições o caráter tributário. Transcreva-se trecho do voto do Ministro Moreira Alves:

1.Pedi vista para examinar a natureza jurídica da contribuição em causa, devida ao FUNRURAL.

2.Do exame a que precedi, concluo que, realmente, sua natureza é tributária.

Já o era, aliás, desde o Decreto-lei 27, que alterou a redação do artigo 217 do CTN para ressaltar a incidência e a exigibilidade da contribuição sindical, das quotas de previdência e outras exações pára-fiscais, inclusive a do FUNRURAL. Nesse sentido, é incisiva a lição de Baleeiro (...). Reafirmou-o a Emenda Constitucional no 1/69 que, no capítulo concernente ao sistema tributário (art. 21, § 2º, I), aludiu às contribuições que têm em vista o interesse da previdência social. Por isso mesmo, e para retirar delas o caráter de tributo, a Emenda Constitucional no 8/77 alterou a redação desse inciso, substituindo a expressa 'e o interesse da previdência social' por 'e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social', tendo, a par disso, e com o mesmo objetivo, acrescentado um inciso – o X - , ao artigo 43 da Emenda no 1/69 (...) o que indica, sem qualquer dúvida, que essas contribuições não se enquadram entre os tributos, aos quais já aludia, e continua aludindo, o inciso I desse mesmo artigo 43.

De fato, com a Emenda Constitucional no 8/77, o art. 43 da Carta de 1967 separou as contribuições elencadas no inciso X dos tributos (mencionados no inciso I), em uma nítida intenção de divorciar uma coisa da outra. No julgamento dos Recursos Extraordinários nos 103.089 (2ª Turma, DJ 15 de abril de 1988) e 148.754 (Pleno, DJ 4 de março de 1994) [20], o entendimento acima expandido foi reiterado pela Corte Máxima.

Com a Constituição Federal de 1988, porém, em que as contribuições enumeradas no art. 149 (sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas) foram incluídas no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional [21], o STF voltou a reconhecer-lhes natureza tributária. Observe-se, por exemplo, trecho do voto do Ministro Relator Carlos Velloso, quando do julgamento do RE no 138.284-CE [22]:

As contribuições parafiscais têm caráter tributário. Sustento que constituem essas contribuições uma espécie de tributo ao lado dos impostos e das taxas, na linha, aliás, da lição de Rubens Gomes de Souza ("natureza tributária da contribuição do FGTS", RDA 112/27, RDP 17/305). Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhoria. Estas são uma espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição.

(...)

O citado art. 149 institui três tipos de contribuições: a) contribuições sociais; b) de intervenção; c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais, desdobram-se, por sua vez, em: a.1) contribuições de Seguridade Social; a.2) outras de Seguridade Social; e a.3) contribuições sociais gerais."

Grande parte da doutrina seguiu a tese perfilhada pelo STF. Leia-se o que diz Roque Carrazza sobre o assunto:

(...) a Constituição Federal prevê três modalidades de "contribuições": as interventivas, as corporativas e as sociais. Todas elas têm natureza nitidamente tributária, mesmo porque, com a expressa alusão aos "arts. 146, III, e 150, I e III, ambos da CF, fica óbvio que deverão obedecer ao regime jurídico tributário, isto é, aos princípios que informam a tributação, no Brasil. [23]

Atente-se para a compilação feita por José Eduardo Soares de Melo, citando vários juristas:

Pondera Misabel Derzi que o art. 149 "veio espancar definitivamente quaisquer dúvidas em torno da natureza tributária das contribuições", determinando "de forma expressa e literal que se apliquem às contribuições os mais importantes princípios constitucionais tributários – da legalidade e da irretroatividade -, além de todas as normas gerais de direito tributário".

(...)

Américo Lacombe pontifica que "o regime jurídico tributário dessas contribuições não se discute mais, Ora, tudo aquilo que está sujeito ao regime jurídico tributário é tributo. Se vamos classificar as instituições pelo regime jurídico, e isto é o correto, a natureza de qualquer instituição é definida pelo regime jurídico ao qual elas estão submetidas, e, evidentemente, essas contribuições têm a natureza jurídica de tributos."

(...)

Ives Gandra da Silva Martins entende que o art. 149 "encerra polêmica acerca de terem, ou não, as contribuições sociais natureza tributária, polêmica essa suscitada pela Emenda Constitucional 8/1977. Agora, definitivamente consagrou-se sua natureza tributária. Mais do que isto, consagrou, o constituinte, serem as contribuições sociais espécies tributárias." [24]

O mesmo caminho é trilhado por Hugo de Brito Machado:

É indubitosa, hoje, a natureza tributária dessas contribuições. Aliás, a identificação da natureza jurídica de qualquer imposição do Direito só tem sentido prático porque define o seu regime jurídico, vale dizer, define quais são as normas jurídicas aplicáveis. No caso de que se cuida, a Constituição afastou as divergências doutrinárias afirmando serem aplicáveis às contribuições em tela as normas gerais de Direito Tributário e os princípios da legalidade e da anterioridade tributárias, com ressalva, quanto a este, das contribuições de seguridade, às quais se aplica regra própria, conforme veremos adiante. [25]

Todavia, inexistiu unanimidade na doutrina brasileira a respeito do tema. Veja-se, por oportuno, o que pondera Marçal Justen Filho:

Ao determinar a submissão das contribuições ao regime tributário (com determinadas restrições), a Constituição confirmou que inexistiu identidade total e rigorosa entre as duas figuras. Se as contribuições apresentassem configuração precisamente idêntica à dos demais tributos não teriam sentido as regras dos arts. 149 e 154. Seriam suficientes as regras sobre tributos, sem necessidade de 'extensão' expressa, às 'contribuições especiais', do regramento tributário. Logo, as contribuições especiais sujeitam-se ao regime tributário, mas com determinados temperamentos, derivados de suas características. [26]

Impende registrar que, ainda quando questiona o caráter tributário das contribuições arroladas no art. 149 da Constituição Federal, Marçal Justen Filho não lhes nega a aplicação dos arts. 146, III, e 150, I e III (como expressamente determina o art. 149), dispositivos que tratam justamente dos princípios constitucionais tributários. O insurgimento do referido autor, portanto, situa-se no plano teórico-filosófico e dele não sai, por estar preocupado unicamente com a investigação da essência (tributária ou não) das contribuições. Ou seja, Justen Filho admite que, ainda que as referidas exações não ostentem natureza de tributo, é indubitosa a aplicação das normas

constitucionais tributárias insculpidas nos arts. 146, III, e 150, I e III, por contundente e cristalina determinação do art. 149 da Lei Maior, conforme repisado.

3.2. Autonomia das contribuições frente às taxas e aos impostos.

Reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal a natureza jurídica tributária das contribuições, resta perquirir se tais espécies possuem autonomia em relação às demais exações ou se, pelo contrário, se confundem com os impostos ou as taxas. O tema é no mínimo tormentoso:

Há autores que negam às contribuições qualquer autonomia frente às figuras da taxa e do imposto, e autores que defendem essa autonomia ressaltando que, nas contribuições, o fato gerador é uma atuação estatal qualificada pelo fato de ou beneficiar especialmente a um grupo social, ou se fazer necessária como contrapeso a uma despesa ou a um detrimento dos bens públicos provocados especialmente por determinado grupo social. Também há uma corrente teórica que baseia a autonomia da figura das contribuições não em características de seu fato gerador, mas em seu aspecto finalístico e na afetação de sua arrecadação a despesas específicas. Quanto às subdivisões da espécie contribuições, também há diversas teorias que chegam aos mais diversos resultados. [27]

Para o adequado deslinde da problemática, convém partir do seguinte ponto: as contribuições sociais se "travestirão" de impostos ou taxas apenas se contiverem o mesmo núcleo essencial de um ou de outro. A contrario sensu, caso o núcleo essencial seja diverso, resta inferir que as ditas contribuições são espécie autônoma.

Nessa perspectiva, o art. 4º do CTN dispõe que "a natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação", o que significa dizer que o aspecto material da hipótese de incidência da norma tributária é o critério que diferencia as exações.

A hipótese de incidência é primeiramente a descrição legal de um fato; é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho).

É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera "previsão legal" (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral).

(...)

Examinando-se e comparando-se todas as legislações existentes – quanto à hipótese de incidência – verificamos que, em todos os casos, o seu aspecto material, das duas, uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta) ou, pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal.

Esta verificação permite classificar todos os tributos, pois – segundo o aspecto material de sua hipótese de incidência consista ou não no desempenho de uma atividade estatal – em tributos vinculados e tributos não vinculados. [28]

Tomando por base tal critério, tem-se que as taxas e as contribuições são tributos vinculados (porque as respectivas hipóteses de incidência consistem numa atuação estatal), ao contrário dos impostos, cuja hipótese de incidência encerra qualquer fato que não seja uma atuação do Estado (por exemplo, ser proprietário de veículo automotor, fato gerador do IPVA – art. 155, III, da Constituição Federal) [29].

Surge, então, o primeiro critério diferenciador: as contribuições, para que o sejam verdadeira e autenticamente, devem estar vinculadas a determinada atuação estatal. Caso o aspecto material da hipótese de incidência de certa norma tributária não consista em um agir do Estado, estar-se-á, inelutavelmente, diante de imposto, ainda que a lei haja dado a alcunha de "contribuição" [30].

Estabelecida a diferença entre as contribuições e os impostos, deve-se estremar as taxas das contribuições, haja vista que, sob o prisma do primeiro critério (tributos vinculados e não-vinculados), ambas dependem de uma conduta estatal.

Prossiga-se no magistério de Geraldo Ataliba:

A hipótese de incidência da taxa é uma atuação estatal diretamente (imediatamente) referida ao obrigado (pessoa que vai ser posta como sujeito passivo da relação obrigacional que tem a taxa por objeto).

A h.i. da contribuição é uma atuação estatal indiretamente (mediatamente) referida ao obrigado (...).

Na taxa, h.i. é o estado prestar um serviço, expedir uma certidão, desempenhar atividade tendente a culminar por dar ou manter uma licença, autorização, etc., que se liga a alguém, que é pela lei posto na situação de sujeito passivo do tributo.

Do que se vê que, para que se configure a taxa, basta a lei prever atuação estatal que tenha referibilidade a alguém (que poderá ser posto como sujeito passivo do tributo). Este tributo irá nascer com a referibilidade (no momento em que a atuação estatal se referir concretamente a alguém).

Nas contribuições, pelo contrário, não basta a atuação estatal. Só há contribuição quando, entre a atuação estatal e o obrigado, a lei coloca um termo intermediário, que estabelece a referibilidade entre a própria atuação e o obrigado.

(...)

Na contribuição, ou se tem uma atuação estatal que produz um efeito, o qual (efeito) se conecta com alguém (que é, pela lei, posto na posição de sujeito passivo), ou, pelo contrário, se tem uma pessoa (que afinal será sujeito passivo) que desenvolve uma

atividade, ou causa uma situação que requer, exige, provoca ou desencadeia uma atuação estatal. [31]

Luciano Amaro, por sua vez, considera que o traço diferenciador das contribuições está na destinação específica a determinada atividade:

Têm-se aqui atividades específicas (do Estado ou de outras entidades) em que a nota da divisibilidade (em relação aos indivíduos) não é relevante para a caracterização da figura tributária específica. Ou seja, a atividade a cuja execução se destina a receita arrecadada não é necessariamente referível ao contribuinte, embora possa sê-lo, em maior ou menor grau, atualmente ou no futuro, efetiva ou eventualmente. (...)

Não atentar para o caráter acidental dessa contrapartida é que tem levado a considerar certas exações como figuras anfíbias, que ora são uma coisa (imposto) ora outra (taxa), o que, por si só, já seria um indicador de que não devem ser nem uma coisa nem outra.

(...)

É a circunstância de as contribuições terem destinação específica que as diferencia dos impostos, enquadrando-as, pois, como tributos afetados à execução de uma atividade estatal ou paraestatal específica, que pode aproveitar ou não ao contribuinte, vale dizer, a referibilidade ao contribuinte não é inerente (ou essencial) ao tributo, nem o fato gerador se traduz na fruição de utilidade fornecida pelo Estado. [32]

Observe-se que, ao enfatizar a destinação específica como o núcleo essencial das contribuições, Luciano Amaro preconiza explícita e expressamente a insubsistência do art. 4º, II, do CTN [33], ante o desenho do Sistema Tributário Nacional traçado pela Constituição Federal de 1988 [34].

José Eduardo Soares de Melo, citando outros juristas, não diverge do referido ensinamento:

Diva Malerbi observou, em trabalho conjunto com os professores José Artur Lima Gonçalves e Estevão Horvat, dedicado ao perfil constitucional das "contribuições sociais", ainda inédito, que "a característica diferencial mais marcante das contribuições em relação aos impostos e às taxas reside na circunstância de ser ela – contribuição – necessariamente relacionada com uma despesa ou vantagem especial referidas aos sujeitos passivos respectivos (contribuintes) (...)" e que "(...) outro elemento normativo previsto na Constituição de 1988 como peculiar às contribuições é a prévia, expressa e inequívoca destinação da respectiva receita (...)", concluindo que "nas contribuições sociais, ao contrário dos demais tributos, é relevante para caracterizar uma exação não só a finalidade para a qual foi ela instituída, como também a afetação de sua receita ao custeio da atividade estatal que é pressuposto de sua criação". [35]

Interessante notar que, ao desenvolver sua própria definição, Soares de Melo não enxerga as contribuições como tributos necessariamente vinculados a uma atividade estatal, ao contrário da tese advogada por Geraldo Ataliba, consoante já ressaltado. Eis o conceito de contribuições para Soares de Melo: "(...) constituem tributos de características específicas, vinculados a despesa especial ou vantagem referida aos contribuintes e que podem implicar, ou não, atuação estatal." [36] (destacou-se).

Hugo de Brito Machado, por sua vez, põe em relevo não a destinação específica do produto arrecadado (como o faz Luciano Amaro), mas a finalidade a que correspondem tais contribuições [37].

Note-se que, ainda que divergindo pontualmente, os autores acima citados reconhecem a autonomia das contribuições frente às taxas e aos impostos, a partir do momento em que vislumbram diferenças substanciais entre tais espécies tributárias.

Sabendo-se que as contribuições pagas pelos advogados à OAB (objeto do presente estudo) seriam, a princípio, espécie das contribuições de interesse das categorias profissionais (art. 149 da Constituição Federal), convém aprofundar-lhes o estudo, também conhecidas como contribuições corporativas.

4. AS CONTRIBUIÇÕES CORPORATIVAS.

As contribuições de interesse das categorias profissionais (corporativas) possuem natureza nitidamente tributária, vez que constituem espécie do gênero "contribuições", consoante já exaustivamente assinalado. Na linha do que foi desenvolvido, tais contribuições estão afetas a uma destinação ou finalidade específica, qual seja, "custear as pessoas jurídicas de direito público ou privado que têm por escopo fiscalizar e regular o exercício de determinadas atividades." [38] São, em suma, as contribuições pagas aos Conselhos Regionais de Farmácia, Contabilidade, de Administração, de Enfermagem, entre outros, cada um deles responsável por fiscalizar e regulamentar as citadas profissões.

O caráter tributário das contribuições corporativas vem sendo reiteradamente ressaltado pelo STF, conforme se lê da ementa a seguir transcrita:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. ENTIDADES FISCALIZADORAS DO EXERCÍCIO PROFISSIONAL. CONSELHO FEDERAL DE ODONTOLOGIA: NATUREZA AUTÁRQUICA. Lei 4.234, de 1964, art. 2º. FISCALIZAÇÃO POR PARTE DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. I. - Natureza autárquica do Conselho Federal e dos Conselhos Regionais de Odontologia. Obrigatoriedade de prestar contas ao Tribunal de Contas da União. Lei 4.234/64, art. 2º. C.F., art. 70, parágrafo único, art. 71, II. II. - Não conhecimento da ação de mandado de segurança no que toca à recomendação do Tribunal de Contas da União para aplicação da Lei 8.112/90, vencido o Relator e os Ministros Francisco Rezek e Maurício Corrêa. III. - Os servidores do Conselho Federal de Odontologia deverão se submeter ao regime único da Lei 8.112, de 1990: votos vencidos do Relator e dos Ministros Francisco Rezek e Maurício Corrêa. IV. - As contribuições cobradas pelas

autarquias responsáveis pela fiscalização do exercício profissional são contribuições parafiscais, contribuições corporativas, com caráter tributário. C.F., art. 149. RE 138.284-CE, Velloso, Plenário, RTJ 143/313. V. - Diárias: impossibilidade de os seus valores superarem os valores fixados pelo Chefe do Poder Executivo, que exerce a direção superior da administração federal (C.F., art. 84, II). VI. - Mandado de Segurança conhecido, em parte, e indeferido na parte conhecida. [39] (destacou-se).

Tal entendimento foi ratificado quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 1717/DF e sua respectiva medida cautelar, que declarou a inconstitucionalidade do art. 58, caput e §§ 1º, 2º, 4º, 5º, 6º, 7º e 8º da Lei no 9.649, de 27 de maio de 1998. Transcrevam-se os referidos dispositivos:

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.

(...)

§ 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 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.

Observe-se que o caput do art. 58 pretende "privatizar" os serviços de fiscalização de profissões regulamentadas, tirando dos respectivos conselhos a natureza autárquica de que sempre gozaram. O raciocínio condutor que expurgou as normas vergastadas do ordenamento jurídico foi a impossibilidade de delegação ao setor privado do poder de polícia, que deve ser exercido única e exclusivamente pelo Estado. Transcreva-se a ementa do julgado em questão:

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. (grifou-se).

Apenas o § 4o do art. 58, porém, possui íntima conexão com a matéria em análise. Nos termos desse dispositivo, os conselhos de fiscalização das profissões estariam autorizados a "fixar, cobrar e executar" as contribuições respectivas. No bojo da ADI 1717/DF, a Procuradoria-Geral da República exarou parecer no seguinte sentido:

11. (...) os referidos conselhos são autorizados a fixar, cobrar e executar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas, bem como preços de serviços e multas, as quais constituem receitas próprias.

12. Ocorre que essas contribuições possuem caráter tributário, ou seja, são tributos, de competência da União Federal, não parecendo possa, em face do art. 119 do CTN, a capacidade de ser sujeito ativo da concernente obrigação tributária ser delegada a ente dotado de personalidade jurídica de direito privado.

13. Com efeito, o art. 119 do CTN é claro ao estabelecer que: "sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento."

14. Assim, tendo sido o art. 119 do CTN recepcionado pela Constituição Federal, não poderia a lei ordinária modificá-lo, pois, para tanto, é necessário lei complementar, nos termos do art. 146, III, da Constituição. [40]

Concessa venia, as conclusões a que chegou o Ministério Público Federal não poderiam ser mais equivocadas. Ao partir da premissa (correta) de que as contribuições corporativas são tributo, deveria a Procuradoria-Geral da República inferir a indelegabilidade da competência tributária ativa, por força (a indelegabilidade) não do Código Tributário Nacional, mas da própria Constituição Federal.

Isso porque, consoante já expendido no início do presente trabalho, sendo o tributo figura jurídica que apenas pode ser criada por meio de lei, detêm competência tributária, em consequência lógica e inescapável, apenas as entidades políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), por serem elas as únicas que possuem Poder Legislativo. Desta feita, ao contrário do que afirma o Ministério Público Federal no parecer transcrito, a competência tributária não pode ser delegada nem mesmo por meio de lei complementar, nunca sendo demais realçar que a primeira parte do art. 7º do CTN, que dispõe que "a competência tributária é indelegável", é absolutamente ocioso, tendo em mente que a indelegabilidade decorre diretamente da Constituição Federal. Significa, em outras palavras, que, ainda que o art. 7º do CTN fosse modificado ou revogado (por lei complementar), a indelegabilidade subsistiria intacta.

Delegável é, por outro lado, a capacidade tributária ativa, instituto previsto na segunda parte do art. 7º do CTN ("funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra").

Eis aí o segundo equívoco no qual incorre o parecer da Procuradoria-Geral da República: a capacidade tributária (não a competência) pode ser delegada por simples lei ordinária, não se exigindo lei complementar para tal intento. Dessa forma, seria perfeitamente possível que a Lei no 9.649, de 1998, delegasse aos conselhos de fiscalização das profissões a capacidade tributária ativa, respeitando, porém, a competência tributária da União.

O citado diploma legal, todavia, desbordou do razoável e penetrou no impossível: ao dispor que os conselhos de fiscalização das profissões poderiam fixar, cobrar e executar as contribuições devidas, delegou-lhes, além da capacidade ("cobrar e executar"), a competência tributária ("fixar"), esta, repise-se, exclusiva da União (art. 149, caput, da Constituição Federal).

O legislador, porém, quis conceder tratamento diverso às contribuições devidas à Ordem dos Advogados do Brasil, haja vista que o § 9º do art. 58 da Lei no 9.649, de 1998 (dispositivo que não fora objeto da ADI 1717/DF, saliente-se), dispõe expressamente que "o disposto neste artigo não se aplica à entidade de que trata a Lei no 8.906, de 4 de julho de 1994 [Estatuto da OAB]."

Por ser exatamente o ponto nevrálgico deste estudo, o tema merece análise mais acurada, o que será feito no capítulo que segue.

5. AS CONTRIBUIÇÕES PAGAS À ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL: NATUREZA TRIBUTÁRIA?

5.1. A OAB vista pelos olhos do Direito Administrativo.

A OAB é comumente classificada pela doutrina brasileira como uma autarquia sui generis, especial, não comparável às outras espécies de autarquias. Por todos, leia-se o magistério de José dos Santos Carvalho Filho:

Tem havido alguma controvérsia a respeito da natureza e dos elementos jurídicos relativos à OAB. À guisa de subsídio, vale informar que o STJ a considerou autarquia profissional de regime especial ou sui generis, que não pode ser confundida com as demais corporações similares, ainda que a Lei no 8.906/94 não tenha sido clara a respeito, limitando-se a dizer que a OAB é "serviço público, dotada de personalidade jurídica e forma federativa" (art. 44). [41]

Não são poucos os precedentes do STF atestando a natureza autárquica da OAB [42].

Ocorre que, no julgamento da ADI 3026/DF, da relatoria do Ministro Eros Grau, tal entendimento foi posto em xeque e, ao que parece, revisto. Convém transcrever o acórdão respectivo:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. § 1º DO ARTIGO 79 DA LEI N. 8.906, 2ª PARTE. "SERVIDORES" DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. PRECEITO QUE POSSIBILITA A OPÇÃO PELO REGIME CELESTISTA. COMPENSAÇÃO PELA ESCOLHA DO REGIME JURÍDICO NO MOMENTO DA APOSENTADORIA. INDENIZAÇÃO. IMPOSIÇÃO DOS DITAMES INERENTES À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DIRETA E INDIRETA. CONCURSO PÚBLICO (ART. 37, II DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL). INEXIGÊNCIA DE CONCURSO PÚBLICO PARA A ADMISSÃO DOS CONTRATADOS PELA OAB. AUTARQUIAS ESPECIAIS E AGÊNCIAS. CARÁTER JURÍDICO DA OAB. ENTIDADE PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO INDEPENDENTE. CATEGORIA ÍMPAR NO ELENCO DAS PERSONALIDADES JURÍDICAS EXISTENTES NO DIREITO BRASILEIRO. AUTONOMIA E INDEPENDÊNCIA DA ENTIDADE. PRINCÍPIO DA MORALIDADE. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 37, CAPUT, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. NÃO OCORRÊNCIA. 1. A Lei n. 8.906, artigo 79, § 1º, possibilitou aos "servidores" da OAB, cujo regime outrora era estatutário, a opção pelo regime celetista. Compensação pela escolha: indenização a ser paga à época da aposentadoria. 2. Não procede a alegação de que a OAB sujeita-se aos ditames impostos à Administração Pública Direta e Indireta. 3. A OAB não é uma entidade da Administração Indireta da União. A Ordem é um serviço público independente, categoria ímpar no elenco das personalidades jurídicas existentes no direito brasileiro. 4. A OAB não está incluída na categoria na qual se inserem essas que se tem referido como "autarquias especiais" para pretender-se afirmar equivocada independência das hoje chamadas "agências". 5. Por não consubstanciar uma entidade da Administração Indireta, a OAB não está sujeita a controle da Administração, nem a qualquer das suas

partes está vinculada. Essa não-vinculação é formal e materialmente necessária. 6. A OAB ocupa-se de atividades atinentes aos advogados, que exercem função constitucionalmente privilegiada, na medida em que são indispensáveis à administração da Justiça [artigo 133 da CB/88]. É entidade cuja finalidade é afeita a atribuições, interesses e seleção de advogados. Não há ordem de relação ou dependência entre a OAB e qualquer órgão público. 7. A Ordem dos Advogados do Brasil, cujas características são autonomia e independência, não pode ser tida como congênere dos demais órgãos de fiscalização profissional. A OAB não está voltada exclusivamente a finalidades corporativas. Possui finalidade institucional. 8. Embora decorra de determinação legal, o regime estatutário imposto aos empregados da OAB não é compatível com a entidade, que é autônoma e independente. 9. Improcede o pedido do requerente no sentido de que se dê interpretação conforme o artigo 37, inciso II, da Constituição do Brasil ao caput do artigo 79 da Lei n. 8.906, que determina a aplicação do regime trabalhista aos servidores da OAB. 10. Incabível a exigência de concurso público para admissão dos contratados sob o regime trabalhista pela OAB. 11. Princípio da moralidade. Ética da legalidade e moralidade. Confinamento do princípio da moralidade ao âmbito da ética da legalidade, que não pode ser ultrapassada, sob pena de dissolução do próprio sistema. Desvio de poder ou de finalidade. 12. Julgo improcedente o pedido. [43] (destacou-se).

Quando do referido julgamento, houve calorosos debates entre os Ministros da Corte Maior sobre a possibilidade de se enquadrar a OAB como entidade de natureza autárquica, ainda que a ela se atribua a qualidade de "especial" ou *sui generis*, à semelhança do que faz o STJ.

Em seu voto, o Ministro Eros Grau ressaltou, citando Celso Antônio Bandeira de Mello, que a característica essencial das autarquias é a tutela que sobre elas exerce o Ministério ao qual estão vinculadas, a despeito de possuírem autonomia financeira e administrativa [44]. Tal tutela, todavia, incoorre na OAB, entidade absolutamente autônoma e independente, que não nutre relação com qualquer órgão da Administração Direta ou Indireta [45].

Vale ressaltar que a Procuradoria-Geral da República postulou na ADI 3026/DF que o STF procedesse à interpretação conforme à Constituição do art. 79 do Estatuto da OAB [46], no sentido de que os funcionários da dita instituição só poderiam nela ingressar mediante aprovação em concurso público. Desta feita, instaurou-se a pendenga sobre o regime jurídico da OAB, se de direito público ou de direito privado. A qualificar-se a OAB como entidade de direito público, a exigência de concurso seria consequência inafastável. Caso, por outro lado, se concluísse que a OAB fosse instituição de direito privado, a discussão se ramificaria em duas vertentes: (i) se entidade de direito privado integrante da Administração Indireta, dever-se-ia fazer concurso público (a exemplo do que ocorre com as empresas públicas e sociedades de economia mista); (ii) se entidade de direito privado excluída do âmbito da Administração Pública, não haveria cogitar da pretendida seleção.

O Ministro Eros Grau, porém, terminou por assumir um posicionamento no mínimo estranho: defendeu a não exigência de concurso público para os funcionários da OAB,

haja vista que tal entidade, embora dotada de personalidade jurídica de direito público, não integra a Administração Pública. Transcreva-se trecho pertinente ao assunto:

Sr. Presidente, a exigência de concurso público alcança todas as entidades da Administração, seja as dotadas de personalidade jurídica de direito público, seja as de personalidade jurídica de direito privado. Entidade que não participa da Administração não fica sujeita, a meu ver, a concurso público. A Ordem dos Advogados do Brasil e os partidos políticos, que também têm características semelhantes, não estão sujeitos a concurso público. Por medida de coerência, se entendêssemos que uma entidade que não participa da Administração deve ficar sujeita a concurso público, teríamos de impor essa exigência, exigência do concurso público, ao PT, ao PMDB, ao PSDB e assim por diante.

Não cabe a exigência em relação a entidade que, embora dotada de personalidade de direito público, não participa da Administração, não está sujeita a tutela administrativa. (destacou-se).

O tema é tão tormentoso que o Ministro Carlos Ayres Britto mudou seu voto durante o julgamento. Primeiramente, votou pela exigência do concurso público, ante a "categorização da instituição como serviço público." Depois, ao lembrar que os cargos da OAB não são criados por lei, tampouco os respectivos vencimentos precisam de instrumento legal para ser fixados, ponderou que "o pensamento jurídico ortodoxo sobre a OAB encontra sérias dificuldades pela heterodoxia da OAB, que eminentemente é uma instituição da sociedade civil, não é uma instituição da sociedade estatal (...)." Desse modo, reconsiderou seu voto, agora pela desnecessidade de efetuar seleção pública.

Concluiu o Ministro Carlos Ayres Britto, em resumo, que "a OAB pode ser considerada entidade pública no plano do múnus, no plano do ofício – vamos chamar de função -, no plano da função, mas não é entidade pública no plano da composição de seus quadros, da formação da sua diretoria (...)." E prosseguiu: "Ela é ambivalentemente pública e privada. O seu regime jurídico é necessariamente público e privado."

O Ministro Joaquim Barbosa parece não haver concordado: "Ela é panglossianamente pública e privada. Quer sempre estar no melhor dos mundos." A par de sintetizar bem o que decidido ao fim pelo STF, o comentário mais contundente emanou do Ministro Marco Aurélio: "Que órgão todo-poderoso teremos no Brasil!"

Não se olvide que, para o STJ, a natureza "especial" da OAB no âmbito do Direito Administrativo é motivo bastante para elidir de suas contribuições o caráter tributário, argumento que será devidamente analisado no momento oportuno.

5.2. Comprovação de sua natureza tributária.

Para que a advocacia seja exercida, afigura-se imprescindível que o bacharel em Direito esteja inscrito na OAB (art. 3º da Lei no 8.906, de 1994), entidade à qual o

legislador incumbiu a tarefa de, dentre outras competências, fiscalizar o exercício profissional dos advogados. Em decorrência dessa atuação fiscalizatória (caracterizada por muitos doutrinadores como uma faceta do "poder de polícia" [47]), a OAB instituiu, fixa e cobra de seus inscritos contribuições anuais ("anuidades"), com arrimo no art. 46 da Lei no 8.906, de 1994 [48].

Lembre-se que as entidades de fiscalização das demais profissões (Conselhos de Medicina, de Farmácia, de Contabilidade, de Biomedicina etc) também cobram contribuições corporativas, tendo como hipótese de incidência a atividade fiscalizatória desenvolvida, a exemplo do que ocorre com as anuidades da OAB.

Tais contribuições, repise-se, gozam de inequívoca natureza tributária, segundo vem decidindo reiteradamente o Superior Tribunal de Justiça. Por todos os precedentes, transcreva-se a ementa do acórdão do Recurso Especial 652554/RS [49]:

ADMINISTRATIVO E CIVIL. CONSELHOS PROFISSIONAIS. FIXAÇÃO DE ANUIDADES POR PORTARIAS/RESOLUÇÕES. NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO. ILEGALIDADE. EXIGÊNCIA DE LEI. PRECEDENTES.

1. Recurso especial interposto contra acórdão segundo o qual "encontra-se consolidado o entendimento de que as anuidades cobradas pelos Conselhos Profissionais constituem espécie tributária e, como tal, se submetem ao princípio da reserva legal. Assim sendo, não é permitido aos Conselhos estabelecerem por meio de atos administrativos quaisquer critérios de fixação de anuidade diverso do legal, sob pena de violação do princípio contido no art. 150, I, da CF/88".

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem externado entendimento de que:

- "Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesses das categorias profissionais. A anuidade devida aos Conselhos Regionais que fiscalizam as categorias profissionais tem natureza de contribuição social e só pode ser fixada por lei." (REsp nº 225301/RS, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 16/11/1999)

- "Conforme precedentes desta Corte Especial, as anuidades dos conselhos profissionais, à exceção da OAB, têm natureza tributária, somente podendo ser majoradas através de lei federal." (MC nº 7123/PE, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/03/2004)

- "Doutrina e jurisprudência entendem ter natureza tributária, submetendo-se às limitações das demais exações, as contribuições para os Conselhos Profissionais. Excepciona-se apenas a OAB, por força da sua finalidade constitucional (art. 133)." (REsp nº 273674/RS, Relª Minª Eliana Calmon, DJ de 27/05/2002)

- "A cobrança de anuidades, conforme os valores exigidos sob a custódia da legislação de regência não revela ilegalidade." (REsp nº 93200/RN, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ de 02/06/1997)

3. Recurso especial não provido. (destacou-se).

À guisa de exemplo, na linha do posicionamento firme do STJ, bem como do que restou decidido na ADI 1717/DF (já analisada no capítulo anterior), convém trazer à colação os seguintes trechos da Resolução no 466, de 28 de novembro de 2007, editada pelo Conselho Federal de Farmácia (CFF) [50]:

CONSIDERANDO a decisão de mérito do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade no 1717-6, deferindo o pedido de medida cautelar para suspender os efeitos do artigo 58 da Lei no 9.649/98, com acórdão de mérito publicado no Diário da Justiça de 28 de março de 2003;

CONSIDERANDO o disposto no § 2º do artigo 97 do Código Tributário Nacional [51];

CONSIDERANDO que não constitui majoração de tributo a atualização do valor monetário da sua respectiva base de cálculo,

RESOLVE:

Art. 1º. Estabelecer que os Conselhos Regionais de Farmácia procedam a fixação de suas anuidades e taxas, nos termos da tabela abaixo para aplicabilidade e cobrança das pessoas físicas e jurídicas:

Observe-se que o próprio Conselho Federal de Farmácia, ao editar a citada resolução, reconhece a natureza tributária das contribuições cobradas, que só podem ser instituídas e majoradas por meio de lei (jamais por meio de resolução, portaria ou ato de equivalente hierarquia). Assim, a partir do instante em que invoca o § 2º do art. 97 do CTN (que permite a mera atualização monetária por meio de norma infralegal), termina por admitir que, caso a hipótese fosse não de atualização monetária, mas de majoração da anuidade, resolução não seria ato idôneo para tal.

Note-se, assim, que, ao menos em tese, a conduta do Conselho Federal de Farmácia está em conformidade com a jurisprudência do STF e do STJ, bem como com os princípios constitucionais tributários.

Ocorre que, ainda segundo o STJ, as contribuições devidas à OAB (e somente elas) não possuem natureza tributária. Por todos os precedentes [52], leia-se a ementa do acórdão do Recurso Especial 915753/RS [53]:

RECURSO ESPECIAL – PROCESSUAL CIVIL – OAB – ANUIDADE – NATUREZA JURÍDICA NÃO-TRIBUTÁRIA – EXECUÇÃO – RITO DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

1. A OAB possui natureza de autarquia especial ou *sui generis*, pois, mesmo incumbida de realizar serviço público, nos termos da lei que a instituiu, não se inclui entre as demais autarquias federais típicas, já que não busca realizar os fins da Administração.

2. As contribuições pagas pelos filiados à OAB não têm natureza tributária.

3. As cobranças das anuidades da OAB, por não possuírem natureza tributária, seguem o rito do Código de Processo Civil, e não da Lei n. 6.830/80.

Recurso especial provido.

Observe-se que o fundamento utilizado pelo STJ para o tratamento diferenciado está no fato de a OAB ser uma autarquia especial ou *sui generis*, haja vista que, a despeito de realizar serviço público federal, "não se inclui entre as demais autarquias federais típicas."

Concessa venia, não há qualquer coerência entre a premissa fixada ("a OAB é uma autarquia especial ou *sui generis*") e a conclusão que dela decorre ("as contribuições pagas à OAB não são tributos"), haja vista que, quando da formulação do conceito de tributo (estudada no primeiro capítulo), não se reconheceu como requisito essencial o fato de o sujeito ativo da obrigação ser de tal ou qual natureza.

Relembre-se que tributo é, para a doutrina e para o art. 3º do CTN, toda (i) prestação pecuniária (ii) compulsória, (iii) que não constitua sanção de ato ilícito, (iv) derivada de lei (obrigação *ex lege*) e (v) cobrada mediante atividade administrativa.

Se se aceitou essa definição, dessume-se que toda prestação pecuniária que possui os citados requisitos goza de caráter tributário. Se se pretende acrescentar-lhe um requisito (qual seja, a natureza da entidade credora), deve ela (a definição) ser integralmente reelaborada, voltando-se, por consequência, ao trabalho inicial de fixação de premissas.

A operação lingüística de fixar determinada definição de tributo implica aceitar como essenciais os elementos que dela fazem parte e, de outra banda, como acidentais as circunstâncias que terminaram por ficar de fora do conceito formulado [54].

Desse modo, se os requisitos essenciais se fazem presentes nas anuidades da OAB, afigura-se inevitável concluir por sua natureza (essência) tributária.

Da mesma forma, sendo o elemento "autarquia especial ou *sui generis*" meramente acidental, sua ausência ou presença é absolutamente irrelevante para fins conceituais [55].

Pode-se argumentar sinteticamente tudo o que foi exposto com um simples silogismo [56]: (i) premissa maior: tributo é toda prestação pecuniária compulsória, que não

constitui sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa; (ii) premissa menor: as contribuições pagas à OAB são prestações pecuniárias compulsórias [57], não constituem sanção de ato ilícito, possuem previsão legal [58] e são cobradas mediante atividade administrativa [59]; (iii) conclusão: as contribuições pagas à OAB são tributos.

O entendimento consagrado pelo STJ não pode ser comprovado por meio de silogismo, o que se afigura poderoso indício de que incorre em erro. Adote-se a mesma premissa maior (i) anteriormente fixada; tenha-se como premissa menor (ii) "a OAB é uma autarquia especial (*sui generis*)". Pois bem, é necessário grande contorcionismo lógico para retirar de tais premissas que (iii) "as contribuições pagas à OAB não desfrutam de caráter tributário".

Em voto no Resp 915753/RS, o Ministro Humberto Martins (relator do citado recurso) invocou os argumentos desenvolvidos pelo Ministro Castro Meira no Resp 572080/PR, verbis:

Cuida-se, em verdade, de contribuição de caráter associativo, que não sofre as limitações próprias das exações tributárias. O valor da contribuição não obedece a nenhuma regra de quantificação; não há alíquota, nem base de cálculo. O valor é definido pelo respectivo Conselho Seccional, na conformidade do que preceitua o art. 58, inciso IX, da Lei no 8.906/94 (Estatuto), verbis:

(...)

Assim, a Lei no 8.906/94 (Estatuto) assegura à OAB uma contribuição para o custeio de sua missão institucional. A norma sob referência apenas faculta à entidade a cobrança de contribuição de seus respectivos inscritos, sem, contudo, delinear-lhe qualquer regra relativa à sua quantificação, bem como omitindo-se quanto às questões relativas ao vencimento ou à forma de pagamento, que ficam a cargo de cada Seccional. Essa contribuição, embora autorizada por lei, não se reveste de natureza tributária, eis que não se submete às limitações impostas pelo regime jurídico-tributário, em especial, ao princípio da legalidade. A sua instituição, valoração e cobrança é ato privativo de cada Conselho Seccional da OAB, independentemente de ato legislativo.

Nenhum dos fundamentos colacionados merece prosperar. Vejamos.

É frágil justificar a natureza não tributária com base no fato de "o valor da contribuição não [obedecer] a nenhuma regra de quantificação; não há alíquota nem base de cálculo. O valor é definido pelo respectivo Conselho Seccional (...)." Primeiro, porque o mesmo acontece com grande parte das contribuições corporativas cobradas pelos conselhos das demais profissões – e nem por isso o STJ lhes nega o caráter de tributo [60]. Segundo, porque a ausência de alíquota ou base de cálculo não é fator suficiente para desnaturar um tributo. Basta ler o que doutrina Luciano Amaro sobre o assunto:

A quantificação do tributo (...) pode ser tarefa mais ou menos complexa. Nas situações singelas, o quantum debeatur é já estabelecido pela norma legal, de modo que, ocorrido o fato descrito na lei, cabe ao sujeito passivo recolher o montante de "x", a título de tal ou qual tributo; trata-se de situação freqüente no campo das taxas de polícia. É comum, porém, que a apuração do valor do tributo se deva fazer mediante operação mais complexa, com o emprego de critérios definidos na lei.

(...)

A determinação do montante de certos tributos não requer, como dissemos, a definição de uma base de cálculo, pois o montante é já identificado pela lei (quando esta prevê que, realizado o fato gerador, o sujeito passivo deve pagar a quantia de "x"). Justamente por haver tributos cujo montante é identificado sem necessidade de cálculo (como ocorre freqüentemente com as taxas e com alguns impostos), Geraldo Ataliba prefere a expressão "base imponible".

(...) A base de cálculo, quando exista, é a medida da grandeza do fato gerador. Quer a determinação do tributo dependa da identificação de uma base de cálculo, quer não, a incidência (ou imposição) se dá necessariamente. Objeto da imposição, portanto, não é a "base de cálculo", e sim o fato gerador. [61]

Terceiro, porque o argumento está viciado pela petição de princípio [62]. Diz o Ministro Castro Meira que as anuidades da OAB não são tributo porque não se submetem ao regime jurídico-tributário (como, por exemplo, ao princípio da legalidade). Perceba-se que, ainda que a tese fosse verdadeira, a assertiva deveria estar justamente na ordem inversa (qual seja, "as contribuições não se submetem ao regime jurídico-tributário porque não são tributo") – e, antes disso, teria de demonstrar o Ministro por que as exações de que ora se cuida não possuem natureza tributária.

Dizer que as anuidades da OAB não possuem essência tributária sob a justificativa de que não são instituídas por lei (mas por cada Seccional, mediante ato infralegal) denota desprezo à Constituição Federal em favor de mera lei ordinária (qual seja, a Lei no 8.906, de 1994). Isso porque o art. 149 da Carta Magna expressamente preceitua que as contribuições corporativas (todas, sem qualquer exceção) devem ser instituídas pela União, "observado o disposto no art. 150, I" (consagrador do princípio da legalidade). Ora, se lei ordinária (Estatuto da OAB) vem dispor diversamente (no sentido de não ser exigível ato legislativo stricto sensu para fixar o valor das anuidades), outra não pode ser a conclusão senão de que tal norma é inconstitucional.

O posicionamento sufragado pelo STJ desorganiza a ordem jurídica e embaralha sua estrutura hierarquizada a ponto de não se saber que norma prevalece sobre qual.

Ademais, ainda que se parta de uma concepção superlativamente filosófica e se negue que as contribuições à OAB não possuem ontológica e essencialmente natureza tributária (o que se faz apenas ad argumentadum tantum), não se pode ignorar o art. 149 da Constituição Federal, que, repise-se, atribui competência exclusiva à União para instituir contribuições no interesse das categorias profissionais, "observado o

disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III" (em síntese, observado o regime constitucional tributário).

A investigação sobre a ontologia das ditas contribuições guardaria valor apenas doutrinário, sendo certo que os arts. 146, III, e 150, I e III, da Constituição Federal, mereceriam necessária aplicação. Ter-se-ia, no caso, instituto de natureza não-tributária (ontologicamente considerado) que, todavia, ante indubitável previsão constitucional, deveria subserviência ao regime jurídico das exações. Veja-se que, também sob essa ótica, não há como escapar: as disposições do Estatuto da OAB aqui questionadas permanecem eivadas de inconstitucionalidade.

5.3. Efeitos práticos decorrentes da tese perfilhada.

Admitir que as contribuições à OAB possuem natureza tributária significa, inescapavelmente, obrigá-las à plena obediência aos princípios constitucionais tributários, com especial atenção para a legalidade (art. 150, I, da Constituição Federal), a vedação à irretroatividade (art. 150, III, "a", da Lei Maior), as anterioridades anual (art. 150, III, "b") e nonagesimal (art. 150, III, "c"), bem como as disposições constantes do Código Tributário Nacional (prazos de decadência e prescrição, regras atinentes ao lançamento, hipóteses de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário, dentre outras).

Bem a propósito, atente-se que, sendo as "anuidades" da OAB espécie das contribuições corporativas, devem elas ser instituídas exclusivamente pela União (art. 149 da Lei Maior), mediante lei ordinária (stricto sensu).

Atualmente, os valores das ditas "anuidades" são fixados autonomamente pelos Conselhos Seccionais de cada estado, o que significa que os advogados inscritos em Pernambuco, por exemplo, pagam valor diverso daquele cobrado aos inscritos no Rio Grande do Sul, Goiás, Distrito Federal, Amapá etc.

Nesse sentido, convém trazer à baila o seguinte questionamento: caso a Constituição Federal passe a ser respeitada, ou seja, caso a União edite lei instituindo e fixando o valor das "anuidades" à OAB, eventuais diferenças de valores entre um estado e outro (a exemplo do que ocorre hoje) estariam em consonância com o princípio da igualdade? A princípio, a resposta é negativa.

Disse-se a princípio porque eventuais tratamentos diferenciados seriam legítimos desde que razoavelmente justificáveis, exatamente como acontece com a aplicação do princípio da igualdade em outras searas que não a tributária. Dessa forma, instituir valores diferentes para cada estado sem qualquer fundamento plausível configuraria patente afronta ao princípio em análise.

Recorra-se às lições de Celso Antônio Bandeira de Mello para aclarar o posicionamento que ora se defende:

12. Parece-nos que o reconhecimento das diferenciações que não podem ser feitas sem quebra da isonomia se divide em três questões:

- a) a primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação;
- b) a segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de *discrimen* e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado;
- c) a terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte juridicizados.

Escalrecendo melhor: tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. [63]

A simples confecção de uma tabela atribuindo os mais variados valores aos inscritos em cada estado violaria, a princípio, a norma igualadora, haja vista que não haveria qualquer correlação lógica abstrata existente entre o critério de *discrimen* (estado em que o advogado possui inscrição) e a disparidade estabelecida (diferenças de valores).

Saliente-se que aos Conselhos Seccionais restaria tão-somente a capacidade tributária ativa (jamais a competência). Assim, da norma contida no inciso IX do art. 58 do Estatuto da OAB (segundo a qual compete aos Conselhos Seccionais fixar, alterar e receber contribuições obrigatórias), é lícita apenas a atribuição referente a receber contribuições obrigatórias (a fixação e a alteração, por envolverem competência tributária, devem ser feitas pela União por meio de lei, consoante já expendido).

6. CONCLUSÃO

O presente estudo demonstrou, de maneira racional e à luz do direito positivo, que não há argumentos razoáveis para negar a natureza tributária das contribuições corporativas pagas pelos advogados brasileiros.

Admitido como premissa inicial determinado conceito de tributo ("prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção de ato lícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada", segundo o art. 3º do CTN), tem-se que, uma vez observado que os respectivos requisitos se fazem presentes nas contribuições à OAB, não há outra conclusão logicamente possível senão de que elas desfrutam de caráter essencialmente tributário.

Além disso, o art. 149 da Constituição Federal é peremptório ao afirmar que as contribuições corporativas (sem qualquer exceção) devem ser regidas pelos princípios constitucionais tributários (legalidade, anterioridade – anual e nonagesimal -, irretroatividade etc), ainda que filosófica ou ontologicamente elas não possuam essência tributária (o que se faz apenas *ad argumentandum tantum*).

Perceba-se, em suma, que os fundamentos trazidos pelo STJ para advogar tese oposta, por estarem fincados na Lei nº 8.906, de 1994 (Estatuto da OAB), ou em circunstâncias e filigranas impertinentes e irrelevantes ao assunto em exame (como, por exemplo, o fato de a OAB ser considerada uma autarquia "especial" ou sui generis), ignoram e rebaixam a Constituição Federal (especialmente o seu art. 149), em evidente despautério jurídico.

Anote-se que o pleno respeito à Carta Magna, a par de ensejar necessariamente a instituição das "anuidades" por meio de lei nacional, impede que ocorra, a princípio, a fixação de valores diferentes entre uma Seccional e outra, obedecendo-se, por consequência, ao princípio da igualdade, consoante expendido.

Convém deixar registrado, ainda que nas linhas finais desta monografia, que a doutrina pátria não discute a fundo o tema de que ora se tratou, ignorando que o Superior Tribunal de Justiça concede às "anuidades" da OAB tratamento diverso do atribuído às contribuições dos demais conselhos profissionais. Assim, por exemplo, Roque Antônio Carrazza:

Enquadram-se nesta categoria [de contribuições corporativas] as contribuições arrecadadas, de seus filiados, pelos sindicatos, as contribuições que os advogados e os estagiários pagam à Ordem dos Advogados do Brasil, as contribuições que os médicos pagam ao Conselho Regional de Medicina etc. [64]

O mesmo caminho é trilhado por Luciano Amaro:

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas não podem, a exemplo das contribuições sociais, ser classificadas como impostos ou taxas federais. Assim, por exemplo, a contribuição do advogado à Ordem dos Advogados do Brasil não é imposto (sobre serviços), nem taxa. [65]

Isso não pode continuar; o assunto precisa ser debatido, ganhar espaço em seminários e receber a devida atenção dos acadêmicos. Discorde do posicionamento aqui consagrado, abrace-se ao entendimento do STJ, mas discuta.

Espera-se que o presente trabalho tenha ao menos servido como ponto de partida para amplos e calorosos debates.

7. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2007;

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006;

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963;

BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007;

BRASIL. Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988. Disponível em www.planalto.gov.br;

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Disponível em www.planalto.gov.br;

BRASIL. Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994. Disponível em www.planalto.gov.br;

BRASIL. Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998. Disponível em www.planalto.gov.br;

BRASIL. Resolução nº 466, de 28 de novembro de 2007. Disponível em www.cff.org.br;

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. www.stj.gov.br;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. www.stf.gov.br;

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006;

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 1991;

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 15ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006;

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 8ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005;

GODOI, Marciano Seabra de (coord.). Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF. São Paulo: Dialética, 2002;

JUSTEN FILHO, Marçal. Contribuições sociais. Caderno de Pesquisas Tributárias. 17ª ed., São Paulo: Resenha Tributária, 1992;

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004;

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 17ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004;

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004;

MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições Sociais no Sistema Tributário. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006;

MORENTE, Manuel García. Fundamentos de Filosofia. Trad. Guillermo de la Cruz Coronado. 3ª ed., São Paulo: Mestre Jou, 1966;

SOARES, Orlando. Curso de Filosofia Geral e Filosofia do Direito. 4ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2003;

Notas

1. "Sabe-se que, em princípio, não é função da lei conceituar. A lei deve conter uma regra de comportamento. Entretanto, em face de controvérsias, às vezes deve a lei estabelecer conceitos. Isto aconteceu com o conceito de tributo, que é atualmente, no Brasil, legalmente determinado." (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 64).

2. Vide críticas tecidas por Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2007, pp. 18-24).

3. O Supremo Tribunal Federal (STF), quando do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) no 94.001 (DJ 11 de junho de 1982), declarou a inconstitucionalidade de determinada lei municipal que determinou um acréscimo de 200% ao imposto imobiliário nos casos de construções irregulares que não possuíam o habite-se. A inconstitucionalidade foi declarada sob o argumento de que o acréscimo em discussão configurava sanção por ato ilícito administrativo, não podendo, por consequência, ser cobrada como se tributo fosse.

4. AMARO, Luciano. Op. Cit. pp. 25-27.

5. MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições Sociais no Sistema Tributário. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 18.

6. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 21.

7. ATALIBA, Geraldo. Op. Cit. p. 36.

8. "Será tributo, pois, a obrigação pecuniária, legal, não emergente de fatos ilícitos, em princípio. Estes fatos ilícitos podem ser geradores de multa ou de obrigação de indenizar. A multa se caracteriza por constituir-se em sanção afliativa, de um preceito que impõe um comportamento determinado. A indenização é mera reparação patrimonial, a título de composição de dano, segundo o princípio geral do direito, de acordo com o qual quem causar prejuízo a outrem é obrigado a indenizar. Em outras palavras: o tributo não é sanção por violação de nenhum preceito, nem reparação patrimonial. Com estas delimitações é que se deve entender o conceito de tributo, adotado pelo direito constitucional brasileiro." (ATALIBA, Geraldo. Op. Cit. p. 37.)

9. ATALIBA, Geraldo. Op. Cit. pp. 35-36.

10. Salvo algumas exceções expressamente previstas na Constituição Federal (art. 153, § 1º, por exemplo).

11. "A repartição do poder tributário caracteriza o princípio da competência tributária. Esta exerce-se ordinariamente através de lei. Competência tributária significa, na lição de Hensel, a faculdade de exercer o poder tributário, do ponto de vista material, sobre um setor determinado. Assim, a distribuição constitucional do

poder de gravar – delimitação formal e material do poder tributário – vincula a criação das regras jurídicas tributárias." (BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, p. 30.).

12. CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 619.

13. "Em outras palavras: não basta, não é suficiente reconhecer o tributo. Deve o intérprete determinar qual a espécie tributária (natureza específica do tributo, conforme o diz o art. 4º do CTN), dado que a Constituição prescreve regimes diferentes, conforme a espécie. Tais regimes caracterizam-se por princípios e regras especiais, constitucionalmente estabelecidos." (ATALIBA, Geraldo. Op. Cit. pp. 123-124).

14. Geraldo Ataliba prega, com razão, que "qualquer classificação que se pretenda fazer, no Brasil, deve atender não só às exigências científicas como aos cânones constitucionais, sob pena de resultar inútil e inoperante. Qualquer equívoco, nesta matéria, leva à inconstitucionalidade. A classificação que propomos é rigorosamente aquela adotada pela Carta Magna. Colhe sua interpretação e desdobra-lhe as conseqüências. Torna mais fácil, segura e expedita a aplicação dos critérios constitucionais e a exegese do sistema, como um todo, e de cada norma ou princípio que o compõe." (ATALIBA, Geraldo. Op. Cit. p. 125). Consoante já advertido, a metodologia do presente estudo é estritamente dogmática, preocupada que está com o direito efetivamente posto no sistema. Tal postura não exclui a visão crítica que deve guiar qualquer jurista, não se olvidando, por outro lado, que o criticismo exacerbado pode muitas vezes conduzir à ignorância da realidade. Os institutos jurídicos devem ser estudados como efetivamente o são e como de fato existem no mundo jurídico. Nutrir uma visão crítica deles é saudável (e louvável) se a finalidade for alterá-los para corrigir eventuais equívocos. Pretender, todavia, distorcer ou negar a realidade com teses filosóficas impraticáveis só atrapalha a evolução do direito positivo e impossibilita sua correta aplicação.

15. Há autores que admitem apenas duas categorias de tributo: imposto ou taxa. Outro não é o magistério de Alfredo Augusto Becker: "No plano jurídico, todo e qualquer tributo pertencerá a uma destas duas categorias: imposto ou taxa. A serena análise científico-jurídica, em cada caso singular, revelará que inexistente terceira categoria ou categoria mista. Os chamados tributos parafiscais, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e monopólios fiscais, ao serem dissecados pelo método científico (não pelos tradicionais métodos híbridos que confundem os critérios e conceitos da Ciência das Finanças Públicas com os de direito tributário, desnudando-se da camuflagem político-fiscal ou histórica, filosófica ou simplesmente retórica-acadêmica), mostram verdadeiros impostos ou taxas." (BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 346).

16. Anota Luciano Amaro que, "quando editado o Código Tributário Nacional, o disposto no seu art. 5º suscitou a dúvida sobre se outras exações (que não as arroladas como impostos, taxas ou contribuição de melhoria) teriam sobrevivido. O Decreto-Lei n. 27/66 acrescentou o art. 217 ao Código Tributário Nacional, esclarecendo que as disposições deste não excluíam a incidência e a exigibilidade de uma série de exações, ali enumeradas, além de outras, de fins sociais, criadas por lei." (AMARO, Luciano. Op. Cit. p. 23.). Observe-se que, com a inclusão do art. 217 ao Código Tributário Nacional, o legislador admitiu que as espécies tributárias não se resumem àquelas descritas no art. 5º. Sobre o tema, ainda Luciano Amaro: "Rompida, pelo art. 217, a

tranca do art. 5º, o Código Tributário Nacional deixou indefinido o perfil das outras exações tributárias, irredutíveis, como demonstramos, às três categorias ali previstas." (AMARO, Luciano. Op. Cit. p. 59).

17. Vide o julgamento do RE 146.615/PE, DJ 30 de junho de 1995 (www.stf.gov.br).

18. Leia-se o magistério de Paulo de Barros Carvalho: "A análise dessa categoria jurídico-positiva revela, de maneira contundente, que todas as cláusulas imprescindíveis à qualificação do tributo nela estão presentes. Há somente um plus, onsubstanciado na necessidade de restituição que a lei reguladora deve prever, no que diz com o prazo de devolução e as condições de resgate. O argumento, contudo, não tem força lógica suficiente para bulir no núcleo existencial da figura, por duas razões muito simples: a) satisfaz, plenamente, à definição do art. 3º do Código Tributário Nacional; e b) o destino do produto de sua arrecadação nada acresce à essência jurídica do tributo (art. 4º)." (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 1991, p. 25). Há autores, porém, que, embora admitindo a natureza tributária dos empréstimos compulsórios, não os considera uma espécie autônoma, distinta do imposto, da taxa ou da contribuição de melhoria. É o caso de Roque Antônio Carrazza: "(...) temos por indiscutível que, ao contrário do que proclamam alguns, o empréstimo compulsório não é uma quarta modalidade de tributo – ao lado do imposto, da taxa e da contribuição de melhoria -, mas, simplesmente, um tributo (restituível, se preferirmos, mas sempre um tributo)." (CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit. p. 547). Não se vai aqui aprofundar o tema, haja vista que os empréstimos compulsórios não são o objeto do presente estudo.

19. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno, Relator Ministro Xavier de Albuquerque, DJ 30 de junho de 1978, www.stf.gov.br.

20. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, www.stf.gov.br.

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

22. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso, DJ 28 de agosto de 1992, www.stf.gov.br.

23. CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit. p. 553.

24. MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit. pp. 81-82.

25. MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit. p. 389.

26. JUSTEN FILHO, Marçal. Contribuições sociais. Caderno de Pesquisas Tributárias. 17ª ed., São Paulo: Resenha Tributária, 1992, pp. 17/151.

27. GODOI, Marciano Seabra de. (coord.) Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF. São Paulo: Dialética, 2002, p. 74.

28. ATALIBA, Geraldo. Op. Cit. pp. 58; 130.

29. Sacha Calmon Navarro Coelho reputa útil e esclarecedora a dicotomia tributos vinculados/não vinculados: "(...) a teoria do tributo vinculado ou desvinculado a uma atuação do Estado relativamente à pessoa do contribuinte está correta. Está sediada como categoria epistemológica. De fato, por toda parte onde vigoram Estados de Direito pagamos tributos porque expressamos ter capacidade contributiva (...), ou então porque o Estado nos presta serviços de grande utilidade, específicos ou divisíveis, ou pratica atos do seu regular poder de polícia diretamente referidos à nossa

pessoa, ou ainda porque nos concede benefícios diversos (...), ou ainda porque realiza obras que favorecem o nosso patrimônio imobiliário." (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 8ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 476.)

30. Ver o art. 4º, I, do CTN, segundo o qual a denominação é irrelevante para qualificar a espécie tributária.

31. ATALIBA, Geraldo. Op. Cit. p. 147.

32. AMARO, Luciano. Op. Cit. pp. 84-86.

33. Segundo o qual a destinação legal do produto da arrecadação não tem relevância na qualificação das espécies tributárias.

34. "(...) há situações em que a destinação do tributo é prevista pela Constituição como aspecto integrante do regime jurídico da figura tributária, na medida em que se apresenta como condição, requisito, pressuposto ou aspecto do exercício legítimo (isto é, constitucional) da competência tributária. Nessas circunstâncias, não se pode, ao examinar a figura tributária, ignorar a questão da destinação, nem descartá-la como critério que permita distinguir de outras a figura analisada." (AMARO, Luciano. Op. Cit. p. 77).

35. MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit.. p. 90.

36. MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit.. p. 92.

37. "(...) essas contribuições sociais caracterizam-se pela correspondente finalidade. Não pela simples destinação do produto da respectiva arrecadação, mas pela finalidade de sua instituição, que induz a idéia de vinculação direta: a) do órgão do Poder Público incumbido da intervenção no domínio econômico; ou b) da entidade gestora dos interesses da categoria profissional ou econômica." (MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit. p 388).

38. MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit. p. 162.

39. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, MS 21797/RJ, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 18 de maio de 2001, www.stf.gov.br.

40. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 1717/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 28 de março de 2003, www.stf.gov.br.

41. CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 15ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 390.

42. Vide, por exemplo, o que restou decidido no MS-QO 25624/SP, RE-AgR 266689/MG, ADI-MC 1707/MT (www.stf.gov.br).

43. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 3026/DF, Rel. Min. Eros Grau, DJ 29 de setembro de 2006, www.stf.gov.br.

44. Leia-se, *ipsis litteris*, o que ensina Celso Antônio Bandeira de Mello sobre o assunto: "O controle das autarquias, às vezes designado, sobretudo na doutrina estrangeira, como tutela, é o poder que assiste à Administração Central de influir sobre elas com o propósito de conformá-las ao cumprimento dos objetivos públicos em vista dos quais foram criadas, harmonizando-as com a atuação administrativa global do Estado. (...) São objetivos deste controle ou supervisão assegurar o cumprimento dos objetivos fixados em seu ato de criação; harmonizar sua atuação com a política e programação do Governo no correspondente setor de atividade; zelar pela obtenção de eficiência administrativa e pelo asseguramento de sua autonomia administrativa, operacional e financeira." (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 17ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 149-150).

45. Bem a propósito, o § 1º do art. 44 da Lei no 8.906, de 1994, preceitua que a "OAB não mantém com órgãos da Administração Pública qualquer vínculo funcional ou hierárquico."

46. "Art. 79. Aos servidores da OAB, aplica-se o regime trabalhista."

47. É o que se depreende do magistério de Roque Antônio Carrazza: "Tais contribuições [corporativas] também são tributos (revestindo, no caso dos conselhos profissionais, a natureza de taxa de polícia), devendo, destarte, ser instituídas ou aumentadas por meio de lei ordinária, sempre obedecido o regime jurídico tributário." (CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit. p. 570). O poder de polícia, por sua vez, recebeu adequada definição do art. 78 do CTN, verbis: "Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos." É importante deixar claro que os que afirmam que a hipótese de incidência das contribuições corporativas é o exercício do poder de polícia não enxergam autonomia de tais contribuições frente às taxas, haja vista que, nos termos do art. 145, II, da Constituição Federal, são estas que remuneram o "exercício do poder de polícia". Dito de outro modo, caso se entenda pela autonomia das contribuições corporativas em relação às demais espécies tributárias, afigura-se no mínimo lógico e coerente evitar alusões à expressão "poder de polícia".

48. "Art. 46. Compete à OAB fixar e cobrar, de seus inscritos, contribuições, preços de serviços e multas."

49. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Relator: Ministro José Delgado, DJ 16 de novembro de 2004, www.stj.gov.br.

50. O referido ato normativo "dispõe sobre a correção dos valores das anuidades e taxas devidas aos Conselhos Federal e Regionais de Farmácia."

51. O § 2º do art. 97 do CTN dispõe que "não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo [que, por sua vez, preceitua que somente a lei pode majorar tributo], a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo."

52. Resp 963115 (DJ 4 de outubro de 2007), Resp 793201 (DJ 26 de outubro de 2006), Resp 572080 (DJ 3 de outubro de 2005), Resp 541504 (DJ 17 de outubro de 2005), EResp 495918 (DJ 1º de agosto de 2005), AgRg nos EResp 445902 (DJ 1º de agosto de 2005), EResp 527077 (DJ 27 de junho de 2005), Resp 506564 (DJ 21 de fevereiro de 2005), EResp 503252 (DJ 18 de outubro de 2004). www.stj.gov.br.

53. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Relator: Ministro Humberto Martins, DJ 4 de junho de 2007, www.stj.gov.br.

54. "A essência é a soma dos predicados que podemos predicar da substância. Ora, estes predicados dividem-se em dois grupos: predicados que convêm à substância de tal sorte que se lhe faltasse um deles não seria o que é; e predicados que convêm à substância, mas que são de tal sorte que ainda que algum deles faltasse, continuaria a ser a substância aquilo que é. Aqueles primeiros são a essência propriamente dita, porque se algum deles faltasse à substância, a substância não seria aquilo que é; e estes segundos são o acidente, porque o fato de tê-los ou não, não impede de modo algum que seja aquilo que é." (MORENTE, Manuel García. Fundamentos de Filosofia. Trad. Guillermo de la Cruz Coronado. 3ª ed., São Paulo: Mestre Jou, 1966, p. 96).

55. "Para Aristóteles, conhecer significa duas coisas. Conhecer significa primeiramente formar conceitos, quer dizer, chegar a constituir em nossa mente um conjunto de notas características para cada uma das essências que se realizam na substância individual. Os processos de abstração e de generalização que sobre o material da percepção sensível realizamos conduzem-nos à formação de um arsenal de conceitos. Saber é ter muitos conceitos. (...) Porém, conhecer significa, em segundo lugar, isto também: aplicar esses conceitos que formamos a cada coisa individual; colocar cada coisa individual sob o conceito, chegar à natureza, contemplar a substância, olhá-la e voltar logo para dentro de nós mesmos para procurar no arsenal de conceitos aquele conceito que se ajusta bem a essa singularíssima substância, e formular o juízo: este é cavalo." (MORENTE, Manuel García. Op. Cit. p. 111).

56. "(...) o silogismo é um argumento pelo qual, de um antecedente que une dois termos a um terceiro, tira-se um conseqüente que une estes dois termos entre si, em outras palavras, silogismo é a dedução formal, mediante a qual, postas duas proposições, chamadas premissas (maior e menor), delas se tira uma terceira, nelas logicamente implicada, chamada conclusão." (SOARES, Orlando. Curso de Filosofia Geral e Filosofia do Direito. 4ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2003, pp. 62-63).

57. Não se despreze que, para exercer a profissão, o advogado é obrigado a ser inscrito na OAB, que, por sua vez, fixa as contribuições unilateralmente, não havendo qualquer tipo de "acordo de vontades" ou "consenso" entre ela e os inscritos.

58. Art. 58, IX, da Lei no 8.906, de 1994: "Art. 58. Compete privativamente ao Conselho Seccional: (...) IX - fixar, alterar e receber contribuições obrigatórias, preços de serviços e multas."

59. Art. 46, parágrafo único, da Lei no 8.906, de 1994: "Constitui título executivo extrajudicial a certidão passada pela diretoria do Conselho competente, relativa a crédito previsto neste artigo."

60. Apenas à guisa de exemplo, leia-se o que restou prescrito no art. 1º da Resolução CFM no 1.825, de 13 de setembro de 2007, editada pelo Conselho Federal de Medicina: "Art. 1º. Para o exercício de 2008, o valor da anuidade de pessoa física será de R\$ 386,00 (trezentos e oitenta e seis reais), que poderá ser pago até o dia 31 de março de 2008." Embora a referida contribuição também não possua alíquota ou base de cálculo, o STJ tem jurisprudência pacífica admitindo-se-lhe natureza tributária.

61. AMARO, Luciano. Op. Cit. pp. 263-265.

62. Petição de princípio é falácia que consiste na utilização de uma tese para demonstrar que ela própria é válida.

63. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 21.

64. CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit. p. 570.

65. AMARO, Luciano. Op. Cit. p. 86.

* Procurador do Banco Central em Brasília (DF). Pós-graduado em Direito Tributário pela Universidade do Sul de Santa Catarina (Unisul).

Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11693&p=1>> Acesso em: 08 set. 2008.