

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* EM  
DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS**

**EDILTON OLIVEIRA NUNES**

**A MODALIDADE DO LANÇAMENTO  
TRIBUTÁRIO NA CONTRIBUIÇÃO DO FUNDO  
DE SAÚDE DO EXÉRCITO**

**BRASÍLIA – DF  
2010**

**EDILTON OLIVEIRA NUNES**

**A MODALIDADE DO LANÇAMENTO  
TRIBUTÁRIO NA CONTRIBUIÇÃO DO FUNDO  
DE SAÚDE DO EXÉRCITO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Instituto Brasileiro de Direito Público como requisito parcial para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasileiro de Direito Público.

Orientador: Prof. Mestre José Hable

**Brasília - DF**

**2010**

**Edilton Oliveira Nunes**

**A MODALIDADE DO LANÇAMENTO  
TRIBUTÁRIO NA CONTRIBUIÇÃO DO FUNDO  
DE SAÚDE DO EXÉRCITO**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em \_\_/\_\_/\_\_, com menção \_\_\_\_\_(\_\_\_\_\_).

Banca Examinadora:

\_\_\_\_\_  
Presidente: Prof.

\_\_\_\_\_  
Integrante: Prof.

\_\_\_\_\_  
Integrante: Prof.

## DEDICATÓRIA

Aos meus queridos pais, Edísio e Letice, pelo esforço diuturno em proporcionar-me uma boa educação, e pelos ensinamentos dos valores éticos e morais.

À minha incansável esposa, Karla, pelo incentivo ao estudo e ao desenvolvimento desse trabalho de pesquisa.

Aos meus adoráveis filhos João Victor, Luís Felipe e Júlia, juntamente com minha esposa, meus verdadeiros estímulos para vencer as dificuldades.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Criador, pelo dom da vida e por tê-Lo sempre ao meu lado, dando-me saúde e vontade para superar todos os obstáculos interpostos no meu caminho.

Ao meu tutor, o Prof. José Hable, pelas valiosas orientações para o desenvolvimento deste trabalho.

Aos mestres e educadores do Instituto Brasiliense de Direito Público que contribuíram com minha formação pedagógica e profissional.

## EPÍGRAFE

“O homem não é nada além daquilo que a educação faz dele.”

Immanuel Kant

## RESUMO

**NUNES, Edilton Oliveira.** A Modalidade do Lançamento Tributário na Contribuição do Fundo de Saúde do Exército. 40 fl. Monografia – Instituto Brasiliense de Direito Público. Brasília - DF. 2010.

Este trabalho expõe uma abordagem específica e comparativa das opções de lançamento voltadas para as contribuições sociais, em especial a contribuição para o Fundo de Saúde do Exército (FUSEx). Levanta-se a hipótese sobre qual é a verdadeira modalidade que deve ser considerada, uma vez que a jurisprudência está dividida. No referencial teórico apresentam-se os delineamentos do tema e em seguida a teorização dos conceitos gerais sobre a importância do Lançamento Tributário no direito brasileiro. Identifica-se a distinção entre as modalidades de lançamento possíveis para as contribuições, a fundamentação legal dessas modalidades, bem como os possíveis reflexos no caso de uma avaliação indevida da forma de lançar. Faz-se, também, uma abordagem sobre a responsabilidade fiscal, de modo a esclarecer quem é o contribuinte da exação em comento, bem como a relação existente entre o contribuinte e o Fisco nessa relação tributária. Será analisada de forma aprofundada a obrigação tributária criada, com foco específico para a modalidade de lançamento aplicada nesses casos, comparando as interpretações jurisprudenciais dadas ao caso, verificando, *in loco*, possíveis erros de interpretação existentes. Finalmente, uma conclusão sobre qual o melhor caminho para lançar sobre as contribuições sociais, utilizando o caso específico do FUSEx. Para o estudo de caso são utilizadas decisões judiciais nas várias instâncias da Justiça Federal, o pensamento da Administração Militar, e as consequências dessas decisões para a sobrevivência do Fundo.

**Palavras-chave:** lançamento tributário. Modalidades. Contribuições sociais. Responsabilidade fiscal. Fundo de Saúde do Exército.

## ABSTRACT

This work shows us a specific point and comparing options about tax assessment those involving social contributions, especially the contribution for Health Fund Army (FUSEx). It's necessary looking for the hypothesis about what is the true modality that should be considered, since the case law is divided. At a theoretical present the outlines of the subject and then the theory of general concepts about the importance of Tax release in Brazilian law. It identifies the distinction between the modalities of the possible of launch contributions, the legal grounds for such modalities as well as the possible consequences in case of improper assessment of how to launch. It is also an approach to fiscal responsibility in order to clarify who is the taxpayer's exaction under discussion, as well as the relationship between the taxpayer and the revenue that tax relationship. Will be analyzed in depth the tax liability created with a specific focus on the mode of launch imposed in such cases, comparing the jurisprudential interpretations given to the case, checking on the spot potential misunderstanding exist. Finally, it will make a conclusion about the best way to launch on social contributions, using the specific case of the Health Fund Army (FUSEx). For the case in study, judgments are applied in the various levels of the Federal Court, the thought of Military Administration too, and what are the consequences of those decisions for the survival of the Fund.

**Keywords:** tax assessment. Modalities. Social contributions. Fiscal responsibility. Army's Health Fund.



## **LISTA DE ABREVIATURAS**

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

CTN – Código Tributário Nacional

DJ – Diário de Justiça

FuSEx – Fundo de Saúde do Exército

Lcp – Lei Complementar

Min – Ministro

MP – Medida Provisória

OMS – Organização Militar de Saúde

RE – Recurso Extraordinário

Rel - Relator

REsp – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

|  |           |
|--|-----------|
| <b>INTRODUÇÃO .....</b>  | <b>10</b> |
| 1.O SISTEMA DE SAÚDE DO EXÉRCITO .....   | 102       |
| 1.1 Introdução.....  | 12        |
| 1.2 Questionamentos judiciais .....  | 12        |
| 1.3 Regime jurídico da contribuição.....   | 16        |
| 2 QUESTÕES DE MÉRITO DISCUTIDAS A RESPEITO DA LEGALIDADE DO FUSEx.....               | 20        |
| 3 A NATUREZA JURÍDICA DO FUSEX.....  | 26        |
| 4 O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E SUAS CONSEQUÊNCIAS NO SISTEMA DE SAÚDE DO EXÉRCITO ..... | 31        |
| 4.1 A modalidade de lançamento aplicada.....   | 31        |
| 4.2 O prazo prescricional para a repetição do indébito.....                          | 35        |
| 5 IMPACTO FINANCEIRO CASO A CONTRIBUIÇÃO PARA O FUSEx NÃO SEJA COBRADA .....         | 40        |
| <b>CONCLUSÃO.....</b>  | <b>42</b> |
| <b>REFERÊNCIAS.....</b>  | <b>47</b> |
| <b>ANEXO .....</b>   | <b>48</b> |

## INTRODUÇÃO

Este estudo aborda as formas de interpretar e aplicar as normas atinentes ao processo de cobrança da contribuição para o funcionamento do sistema de saúde do Exército Brasileiro (EB) e tem como objeto investigado a modalidade de lançamento aplicada ao Fundo de Saúde do Exército (FUSEx), bem como se a lei instituidora reúne todos os elementos necessários para o estabelecimento da relação jurídico-tributária.

A situação-problema enfrentada neste trabalho pode ser delineada com as seguintes perguntas: a contribuição para o Fundo de Saúde do Exército estaria inserida em que modalidade de lançamento: de ofício ou por homologação? O FUSEx tem importância para o Estado brasileiro? Caso deixe de existir, pode proporcionar prejuízos aos seus beneficiários e à sociedade?

Aplicando-se estas questões à realidade, foram estabelecidos alguns objetivos para realização deste trabalho, como:

- a) conhecer a lei ou leis instituidoras do Fundo de Saúde do Exército, comparando-a com as normas previstas na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional, com a doutrina e a jurisprudência dominantes;
- b) identificar os elementos formadores da exação e verificar se são suficientes e necessários para caracterizá-la como tributo;
- c) analisar as modalidades de lançamento existentes e definir aquela que se ajusta à contribuição do FUSEx;
- d) verificar qual o impacto para os contribuintes do sistema se for extinto o FUSEx; e
- e) analisar que medidas devem ser tomadas para sanear possíveis lacunas legais.

Para solucionar o problema de pesquisa, o presente trabalho foi dividido em cinco capítulos. No primeiro será realizado um estudo sobre o próprio sistema de saúde da Força Terrestre, quais as leis que o amparam e as razões que levaram a discutir-se doutrinariamente e judicialmente a sua natureza jurídica.

No decorrer do segundo capítulo, serão tratadas as questões de mérito

postas em discussão atualmente que geram a dicotomia sobre a legalidade da contribuição.

O segundo capítulo tratará das questões de mérito postas em discussão, que têm gerado divergências de opinião entre alguns usuários do sistema e o Exército. Essas divergências fez desaguar a questão no Poder Judiciário, que tem definido o rumo do direito a ser dado.

O terceiro capítulo discorrerá sobre a natureza jurídica do FUSEx, retratando matéria já pacificada pelo Poder judiciário. Esta foi a grande questão que motivou toda a divergência de opiniões e um boom de ações a partir de 1991.

O quarto capítulo tratará das modalidades de lançamento tributário (de ofício ou por homologação) elegidas pela jurisprudência para o FUSEx e as consequências advindas em razão da escolha da modalidade aplicada, em especial a mudança do prazo prescricional, haja vista a maioria das ações terem sido ajuizadas antes de junho de 2005, data pacificada pelo STJ como limite para aplicação do prazo em dobro (dez anos) para a prescrição do direito. Serão também abordadas as principais características das duas modalidades de lançamento eleitas, assim como a cronologia da jurisprudência a respeito da matéria.

Reserva-se o quinto capítulo para mostrar o impacto financeiro provocado no FUSEx em decorrência da escolha entre as duas modalidades de lançamento aplicadas, e possíveis incongruências ao permitir tratamento diferenciado aos beneficiários do Fundo.

A metodologia adotada na busca do resultado proposto foi a de pesquisa exploratória bibliográfica em doutrinas e jurisprudências atualizadas e específicas, objetivando levantar as principais idéias de autores que tratam sobre o tema, comparando-as com a legislação em vigor e com os princípios que regem os dispositivos do tema tratado.

## 1. O SISTEMA DE SAÚDE DO EXÉRCITO

### 1.1 Introdução

O Fundo de Saúde do Exército (FUSEx) foi criado em 1972 com a finalidade de atender às necessidades da Força Terrestre para manter a higidez da tropa terrestre, ou seja, criar e manter uma complexa estrutura hospitalar (médica, odontológica, farmacêutica e assistencial) para prestar atendimento de saúde aos militares em atividade, e também estender essa assistência médica e social aos militares da reserva e reformados, e seus familiares.

Foi planejado um sistema com hospitais e profissionais de saúde do próprio Exército, complementados com hospitais, profissionais e serviços de saúde autônomos, de modo a permitir um atendimento pronto e eficaz aos usuários em qualquer lugar do Brasil. Este sistema passa a ter um papel importante para toda a sociedade brasileira, pois há lugares distantes do Brasil em que o único órgão de governo presente são as Forças Armadas. Em São Gabriel da Cachoeira - AM, por exemplo, o único hospital existente é o do Exército, tendo que atender à demanda de saúde de toda a população do município, o de maior extensão territorial do Brasil, completamente inserido na Floresta Amazônica, em uma região de fronteira, completamente isolado do restante do país.

Dependendo da gravidade do quadro de saúde apresentado pelo paciente, em alguns casos precisa-se fazer a evacuação aeromédica para um grande centro, como São Paulo. Tal procedimento é bastante dispendioso, porém fundamental para que vidas sejam salvas. Essa complexidade demonstra a necessidade de um estudo aprofundado da estrutura do FUSEx, para que se tenha a exata compreensão do que é esse sistema e o que ele representa para a sociedade.

Comentado [eon1]: Parei aqui em 8 nov. 10

### 1.2 Questionamentos judiciais

A saúde é tratada pelo Estatuto dos Militares (Lei nº 6.880/90) como um direito do militar, obedecendo aos preceitos insculpidos no artigo 5º da Constituição Federal. Trata-se de um direito contributivo, proporcional aos vencimentos de cada militar, extensivo aos seus dependentes<sup>1</sup>.

Nestes últimos anos, questionamentos acerca da natureza jurídica tributária do Fundo de Saúde do Exército (FUSEx) têm suscitado uma crescente busca ao judiciário pelos beneficiários do Fundo com o intuito de deixar de contribuir financeiramente, postulando-se um direito gratuito ilimitado.

No início década de 90, ocorreram as primeiras discussões judiciais, quando foi questionada a natureza jurídica da cobrança. Foi considerada de natureza tributária, e, em consequência, não poderia a Administração Militar alterar sua base de cálculo, alíquota, bem como os demais elementos constitutivos do tributo sem deixar de utilizar o processo legislativo ordinário. A legislação em vigor à época vinha sendo alterada por meio de decretos do Poder Executivo e normas internas da Administração Militar, o que redundou no reconhecimento de ilegalidades pelo Poder Judiciário.

Com o julgado de várias ações que considerou a contribuição do FUSEx um tributo<sup>2</sup>, o Exército foi obrigado a tomar medidas para ajustar as normas às exigências impostas pelas decisões da Justiça Federal e dos tribunais superiores, em especial das turmas recursais e do STJ.

Por meio da Medida Provisória (MP) nº 2.215 – 10/01<sup>3</sup>, inseriram-se os artigos abaixo especificados, em atendimento às exigências básicas de legalidade, saneando as questões ora motivos das primeiras ações judiciais relacionadas à sua natureza jurídica (sujeito passivo, base de cálculo e alíquota), a saber:

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.215-10, DE 31 DE AGOSTO DE 2001

[...]

Art. 10. Os proventos na inatividade remunerada são constituídos das seguintes parcelas:

I - soldo ou quotas de soldo;

II - adicional militar;

III - adicional de habilitação;

IV - adicional de tempo de serviço, observado o disposto no art. 30 desta Medida Provisória;

<sup>1</sup> Lei nº 6.880, de 9 de dezembro de 1980. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6880.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6880.htm)>.

<sup>2</sup> A definição de tributo será estudada adiante.

<sup>3</sup> Medida Provisória (MP) nº 2.215 – 10, de 31 de agosto de 2001. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/2215-10.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2215-10.htm)>.

V - adicional de compensação orgânica; e

VI - adicional de permanência.

§ 1º Para efeitos de cálculo, os proventos são:

I - integrais, calculados com base no soldo; ou

II - proporcionais, calculados com base em quotas do soldo, correspondentes a um trinta avos do valor do soldo, por ano de serviço.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo ao cálculo da pensão militar.

§ 3º O militar transferido para a reserva remunerada **ex officio**, por haver atingido a idade limite de permanência em atividade, no respectivo posto ou graduação, ou por não haver preenchido as condições de escolha para acesso ao generalato, tem direito ao soldo integral.

[...]

Art. 15. **São descontos obrigatórios do militar:**

I - contribuição para a pensão militar;

II - **contribuição para a assistência médico-hospitalar e social do militar;**

III - **indenização pela prestação de assistência médico-hospitalar, por intermédio de organização militar;** (grifos nosso).

[...]

Art. 25. A contribuição para a assistência médico-hospitalar e social é de até **três e meio por cento** ao mês e incidirá sobre as parcelas que compõem a pensão ou os proventos na inatividade, conforme previsto no art. 10 desta Medida Provisória. (grifos nossos)

Concomitante às mudanças legislativas, as ações impetradas continuaram em andamento, o que provocou um custo alto para o cumprimento das decisões, atingindo um ponto crítico que poderia colocar em risco a própria sobrevivência desse sistema de saúde, caso continuasse crescente o número de ações. A situação ficou complicada até junho de 2009. Essa data foi decisiva, pois foi quando houve uma mudança de posição do STJ com relação à modalidade de lançamento aplicada ao Fundo, deixando de ser considerado lançamento por homologação passando a lançamento de ofício.

A decisão do STJ de considerar de ofício o lançamento da contribuição do FUSEx refletiu diretamente na prescrição das ações em andamento, haja vista que muitas delas foram ajuizadas antes de junho de 2005, o que dobrava para dez anos o prazo prescricional. Considerado de ofício o lançamento, o prazo prescricional é de cinco anos, fato que gerou a extinção de vários processos atingidos pela prescrição. Serão detalhados os temas relacionados a lançamento e prescrição em capítulo mais adiante.

Além disso, passou-se a dar tratamento diferenciado a usuários de um mesmo sistema, uma vez que alguns desses beneficiários passaram a ter acesso gratuito em razão das decisões judiciais, enquanto outros continuavam contribuindo diretamente para o Fundo, o que feria princípios básicos do direito como o da isonomia e da proporcionalidade, com o risco de desestabilizar financeiramente o

FUSEx.

Em razão da questão financeira, outro ponto de importância a ser analisado é o impacto causado no orçamento do próprio Fundo. Essa sangria desatada dos recursos em razão das falhas legislativas encontradas nas normas do FUSEx tem comprometido a eficiência de todo o sistema de saúde da Força Terrestre desde a década de 90, podendo levar a um colapso total caso a Administração não consiga reverter esse quadro.

Outra questão importante que não vem sendo levantada nas ações é a questão previdenciária. A Emenda Constitucional (EC) nº 41, de 19 de dezembro de 2003, alterou o regime previdenciário e remeteu para a Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004<sup>4</sup>, artigo 6º, que determina o recolhimento de 11% (onze por cento) como contribuição previdenciária. O valor de contribuição dos militares se completa com o recolhimento de 7,5% (sete e meio por cento) como pensão militar, complementada com a contribuição de 3,5% (três e meio por cento) de contribuição para o FUSEx.

O não pagamento da alíquota de contribuição para o FUSEx implica em falta de recolhimento de parcela da contribuição previdenciária, podendo trazer prejuízos ao militar quando requerer o pedido de reserva remunerada, pois faltará essa diferença de contribuição.

No momento, o planejamento do Comando do Exército está configurado em sanear os erros legislativos cometidos, disseminar os argumentos legais existentes em favor da Força e dos próprios militares, de modo a modificar o convencimento dos juízes e do seu público interno a respeito da matéria.

Para alcançar tais objetivos, o Exército necessita otimizar as mudanças legislativas para suprir as pendências existentes, como por exemplo a definição clara na lei de quem é o sujeito passivo, qual a base de cálculo e a alíquota aplicadas, de modo a evitar essa enxurrada de ações desvantajosas para o sistema.

Deve também fazer um trabalho de esclarecimento perante o público interno, demonstrando as vantagens da manutenção de um sistema de saúde próprio, cujo desconto dos usuários está vinculado a um direito legal e à contribuição previdenciária

---

<sup>4</sup> Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.887.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.887.htm)>: Art. 6º Os aposentados e os pensionistas de qualquer dos Poderes da União, incluídas suas autarquias e fundações, em gozo desses benefícios na data de publicação da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, contribuirão com 11% (onze por cento), incidentes sobre a parcela dos proventos de aposentadorias e pensões que supere 60% (sessenta por cento) do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social.



do servidor militar.

### 1.3 Regime jurídico da contribuição

O regime jurídico da contribuição para o FUSEx é extraído de diversas normas legais e regulamentares, que se passa a examinar.

Primeiramente, o artigo 50, inciso IV, alínea “e”, da Lei nº 6.880, de 9 de dezembro de 1980<sup>5</sup> (Estatuto dos Militares), norma ainda em vigor nos dias atuais, estabelece como direito dos militares a assistência médico-hospitalar e social para si e seus dependentes, assim entendida como o conjunto de atividades relacionadas com a prevenção, conservação ou recuperação da saúde, abrangendo serviços profissionais médicos, farmacêuticos e odontológicos, bem como o fornecimento, a aplicação de meios e os cuidados e demais atos médicos e de saúde necessários. Nesse sentido, dispõe a Lei:

Art. 50. São **direitos dos militares**:

[...]

IV - nas condições ou nas limitações impostas na legislação e regulamentação específicas:

[...]

**e) a assistência médico-hospitalar para si e seus dependentes, assim entendida como o conjunto de atividades relacionadas com a prevenção, conservação ou recuperação da saúde, abrangendo serviços profissionais médicos, farmacêuticos e odontológicos, bem como o fornecimento, a aplicação de meios e os cuidados e demais atos médicos e paramédicos necessários.** (Grifei)

A Lei nº 5.787, de 27 de junho de 1972 (Lei de Remuneração dos Militares)<sup>6</sup>, por sua vez, estatuiu nos artigos 76 e 82 que a União proporcionará ao militar e aos seus dependentes assistência médico-hospitalar por meio das Organizações Militares de Saúde (OMS) e da Assistência Social dos Ministérios Militares. Essa foi a norma que serviu de marco criador do FUSEx, redundando no texto que vige até o

---

<sup>5</sup> Lei nº 6.880, de 9 de dezembro de 1980. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6880.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6880.htm)>.

<sup>6</sup> Lei nº 5.787, de 27 de junho de 1972. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5787.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5787.htm)>.

momento no Estatuto dos Militares, definido de acordo com o conteúdo do artigo 50, inciso IV, alínea “e”, citado acima. Seguem os artigos:

[...]

Art. 76. A União proporcionará ao militar e aos seus dependentes assistência médico-hospitalar através das organizações do Serviço de Saúde e da Assistência Social dos Ministérios Militares, de acordo com o disposto no artigo 82 desta Lei.

[...]

Art. 82. As normas, condições de atendimento e indenizações referentes à presente Seção serão reguladas por ato do Poder Executivo.

As normas, condições de atendimento e indenizações referentes a essa assistência tiveram sua regulamentação remetida pela lei a ato do poder Executivo, o que ocorreu por intermédio de vários decretos. O Decreto nº 92.512, de 2 de abril de 1986 <sup>7</sup>, por exemplo, ainda em vigor, estabeleceu em seus artigos 12 e 13 que os Ministérios Militares contariam, para a assistência médico-hospitalar aos militares e seus dependentes, com recursos financeiros oriundos de dotações orçamentárias consignadas no orçamento da União e de receitas extraorçamentárias provenientes de contribuições mensais, indenizações, prestações de serviços e outras fontes, nesses dizeres:

Art. 12. O montante dos recursos financeiros oriundos do produto do **fator de custos** de atendimento médico-hospitalar pelo número de militares e de seus dependentes, de que trata a letra a do item I do artigo 11, será calculado:

Art. 13. Os recursos financeiros para a constituição e manutenção dos fundos de saúde de cada Força Armada, de que trata a letra a do item II do artigo 11, advirão de **contribuições mensais obrigatórias dos militares, da ativa e na inatividade, e dos pensionistas dos** militares, e destinam-se a complementar o custeio da assistência médico-hospitalar. (Grifos nosso)

Apenas para uma melhor compreensão, essa diversidade de recursos se dá porque existem basicamente dois tipos de usuários do sistema de saúde do Exército:

a) o militar no exercício de suas atividades (militar de carreira, serviço militar obrigatório, entre outros), nesse caso se faz o uso de recursos orçamentários; e

b) o militar e seus dependentes utilizando o Fundo para cuidarem da saúde própria e da família, nesse caso fazendo-se uso dos recursos extraorçamentários (a contribuição de 3,5% feita em contracheque) e indenizações feitas pelo usuário de

---

<sup>7</sup> Decreto nº 92.512, de 2 de abril de 1986. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1980-1989/D92512.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/D92512.htm)>.

no mínimo 20% do valor do serviço prestado pelo Fundo (não iremos discutir a natureza jurídica das indenizações, pois não têm sido objeto de questionamento).

Destarte, os recursos financeiros para a constituição e manutenção dos fundos de saúde de cada Força Armada também vinham e continuam arrecadados de contribuições mensais obrigatórias dos militares, da ativa e na inatividade, e dos pensionistas dos militares, destinando-se a complementar o custeio da assistência médico-hospitalar. Concluindo esse entendimento, o custeio do FUSEx provém de recursos orçamentários e extraorçamentários, conforme explicado.

Para encerrar o entendimento desse Fundo de Saúde, segue a sequência de normas que entraram em vigor e as suas respectivas normas substitutas, desde o nível de lei ordinária até as normas infralegais, chegando-se até os dias atuais. Veja-se, então, a evolução legislativa para a matéria:

**1. REGRA GERAL: Lei nº 6.880, Estatuto dos Militares, de 09 de dezembro de 1.980, já explicada acima, que assim define, verbis:**

[...]

Art. 50. São direitos dos militares:

[...]

IV - nas condições ou nas limitações impostas na legislação e regulamentação específicas:

[...]

**e) a assistência médico-hospitalar para si e seus dependentes, assim entendida como o conjunto de atividades relacionadas com a prevenção, conservação ou recuperação da saúde, abrangendo serviços profissionais médicos, farmacêuticos e odontológicos, bem como o fornecimento, a aplicação de meios e os cuidados e demais atos médicos e paramédicos necessários. (Grifei)**

**2. LEI nº 8.237, DE 30 DE SETEMBRO DE 1991 (anteriormente, vigia a Lei nº 5.787, de 27 de junho de 1972, como epigrafado acima)**

[...]

Art. 75. São descontos obrigatórios:

[...]

II - contribuição para assistência médico-hospitalar militar;

**3. DECRETO Nº 92.512, DE 2 DE ABRIL DE 1986**

[...]

Art. 14. As contribuições mensais, para a constituição e manutenção dos fundos de saúde de cada Força Armada, corresponderão:

I - a 3% (três por cento) do valor do soldo, para os militares da ativa e na inatividade;

II - a 1,5% (um e meio por cento) do valor do soldo, ou cota-parte do soldo, que serviu de base para o cálculo da respectiva pensão militar, para o pensionista.

Parágrafo único. Para efeito deste artigo, os militares em missão no exterior, permanente ou transitória, continuarão sujeitos aos mesmos descontos efetuados no País, conforme o disposto em legislação específica.

**4. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.215-10, DE 31 DE AGOSTO DE 2001.**

[...]

Art. 10. Os proventos na inatividade remunerada são constituídos das seguintes parcelas:

I - soldo ou quotas de soldo;

II - adicional militar;

III - adicional de habilitação;

IV - adicional de tempo de serviço, observado o disposto no art. 30 desta Medida Provisória;

V - adicional de compensação orgânica; e

VI - adicional de permanência.

§ 1º Para efeitos de cálculo, os proventos são:

I - integrais, calculados com base no soldo; ou

II - proporcionais, calculados com base em quotas do soldo, correspondentes a um trinta avos do valor do soldo, por ano de serviço.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo ao cálculo da pensão militar.

§ 3º O militar transferido para a reserva remunerada **ex officio**, por haver atingido a idade limite de permanência em atividade, no respectivo posto ou graduação, ou por não haver preenchido as condições de escolha para acesso ao generalato, tem direito ao soldo integral.

[...]

Art. 15. São descontos obrigatórios do militar:

I - contribuição para a pensão militar;

II - **contribuição para a assistência médico-hospitalar e social do militar**;

III - **indenização pela prestação de assistência médico-hospitalar, por intermédio de organização militar**; (grifos nosso).

[...]

Art. 25. A contribuição para a assistência médico-hospitalar e social é de até três e meio por cento ao mês e incidirá sobre as parcelas que compõem a pensão ou os proventos na inatividade, conforme previsto no art. 10 desta Medida Provisória.

Tratando ainda da legislação regente, no período de 1991 a 2000, houve várias portarias do Ministro / Comandante do Exército que modificaram o percentual das alíquotas a ser cobrado dos militares e pensionistas, algumas dessas com percentuais altos. Nessa época, a inflação era galopante e a finalidade dessas portarias foi corrigir monetariamente os valores arrecadados para o FUSEx.

Essas correções por meio de portaria e com percentuais bem acima dos 3,0% (três por cento) de desconto autorizados para a época redundaram no questionamento da natureza jurídica tributária do FUSEx, com o surgimento de muitas ações arguindo o não pagamento da contribuição, como já relatado, e que será objeto de análise deste trabalho: saber qual a espécie de lançamento aplicado a essa contribuição e os efeitos dele decorrentes.

## 2. QUESTÕES DE MÉRITO DISCUTIDAS A RESPEITO DA LEGALIDADE DO FUSEx

São duas as questões de mérito suscitadas: omissão legislativa e erro na base de cálculo.

1) A primeira é sustentada em omissão legislativa perpetrada pela Medida Provisória nº 2.131/2000, atual MP nº 2.215-10, de 31 de agosto de 2001, ao não prever a contribuição dos militares da ativa para o custeio do Fundo, tornando o desconto indevido, por ausência de previsão legal.

O artigo 15 da MP nº 2215-10/01 disciplina como desconto obrigatório o valor destinado à assistência médico-hospitalar do militar. Esta é a regra geral criada para atender a um direito previsto no artigo 50, IV, alínea “e”, da Lei nº 6.880, Estatuto dos Militares, de 09 de dezembro de 1.980, que assim define, *verbis*:

Art. 50. São direitos dos militares:

[...]

IV - nas condições ou nas limitações impostas na legislação e regulamentação específicas:

[...]

e) a assistência médico-hospitalar para si e seus dependentes, assim entendida como o conjunto de atividades relacionadas com a prevenção, conservação ou recuperação da saúde, abrangendo serviços profissionais médicos, farmacêuticos e odontológicos, bem como o fornecimento, a aplicação de meios e os cuidados e demais atos médicos e paramédicos necessários.”

Levanta-se uma suposta lacuna normativa, pois o artigo 25 da MP 2.215-10/01 estabelece a alíquota de até 3,5 % (três e meio por cento), com a incidência da alíquota sobre as parcelas da pensão ou dos proventos na inatividade. Como a norma define a alíquota sobre parcelas de pensão e proventos de inatividade, criaram a idéia de que não cabe para militar da ativa.

Essa foi a forma que o legislador escolheu para uniformizar a base de cálculo, pois todas as parcelas previstas no Artigo 10 (para inativos e pensionistas) da MP 2.215-10, são iguais para militares da ativa, inativos e pensionistas, fazendo parte também da remuneração dos militares da ativa, conforme dispõe a mesma MP 2.215-10, artigo 1º, incisos I e II. Nesses termos:

Art. 1º A remuneração dos militares integrantes das Forças Armadas - Marinha, Exército e Aeronáutica, no País, em tempo de paz, compõe-se de:

I - soldo;  
II - adicionais:  
a) militar;  
b) de habilitação;  
c) de tempo de serviço, observado o disposto no art. 30 desta Medida Provisória;  
d) de compensação orgânica; e  
e) de permanência.  
[...]  
Art. 10. Os proventos na inatividade remunerada são constituídos das seguintes parcelas:  
I - soldo ou quotas de soldo;  
II - adicional militar;  
III - adicional de habilitação;  
IV - adicional de tempo de serviço, observado o disposto no art. 30 desta Medida Provisória;  
V - adicional de compensação orgânica; e  
VI - adicional de permanência.

O artigo 15 e o artigo 25 da MP 2.215-10/01 se complementam, imputando a exação para os militares e seus dependentes, e inativos e pensionistas oriundos dessa dependência, conforme preconizado pela regra geral insculpida no artigo 50, inciso IV, alínea “e” do Estatuto dos Militares epigrafado.

Em resumo, a lei define o fato gerador (a contribuição para a assistência médico-hospitalar e social do militar); a alíquota (de até três e meio por cento ao mês); a base de cálculo (as parcelas que compõem a pensão ou os proventos na inatividade: I - soldo ou quotas de soldo, II - adicional militar, III - adicional de habilitação, IV - adicional de tempo de serviço, V - adicional de compensação orgânica, e VI - adicional de permanência); o sujeito ativo (União / Exército) e o sujeito passivo (o militar e seus dependentes). Dessa forma, estão presentes todos os antecedentes e conseqüentes da norma tributária, não havendo que suscitar qualquer lacuna legal.

Ao que se vê, o artigo 15 determina que seja descontado do militar da ativa a contribuição referente à saúde, o que foi feito, de acordo com a base de cálculo prevista no artigo 25 da MP nº 2.215-10/01. Seguem os artigos:

Art. 15. São descontos obrigatórios do militar:  
I - contribuição para a pensão militar;  
**II - contribuição para a assistência médico-hospitalar e social do militar;**  
III - indenização pela prestação de assistência médico-hospitalar, por intermédio de organização militar;  
[...]  
Art. 25. A contribuição para a assistência médico-hospitalar e social é de até três e meio por cento ao mês e incidirá sobre as parcelas que compõem a

pensão ou os proventos na inatividade, conforme previsto no art. 10 desta Medida Provisória.

Além do mais, a interpretação sistemática não nos permite concluir que houve propósito do legislador em atribuir tratamento desigual entre ativos e inativos e assim permitir que alguém participe de um Fundo sem nada a ele recolher, até mesmo porque desde sua criação, o Fundo vem recolhendo os percentuais concernentes ao militar da ativa, inativos e pensionistas, sem qualquer posição judicial em contrário. E ainda, os direitos do dependente, do inativo e do pensionista são derivados do titular, o militar da ativa, para o qual o Estatuto dos Militares existe.

Nesses termos, a falta legislativa é resolvida integrando-se os Artigos 1º, 10, 15 e 25 da MP nº 2.215-10<sup>8</sup>, de 31 de agosto de 2001, em atendimento ao **princípio da isonomia**, para assim viabilizar que os militares ativos e inativos e pensionistas, mediante pagamento, possam ter acesso a um sistema de saúde que, sem a cobrança das respectivas contribuições, não estará apto a atender de forma satisfatória seus clientes e poderá até mesmo entrar em processo de colapso financeiro.

2) A segunda questão discutida é fundamentada no erro sobre a base de cálculo selecionada sobre a qual se aplica a alíquota da contribuição. Aduzem os autores das ações que a base de cálculo deveria ser sobre o soldo (parcela básica) e não sobre a remuneração (totalidade das parcelas), atualmente empregada.

A evolução legislativa para a matéria é a seguinte:

LEI Nº 8.237, DE 30 DE SETEMBRO DE 1991

---

<sup>8</sup> Complementando os artigos citados, segue o teor do artigo 10:

Art. 10. Os proventos na inatividade remunerada são constituídos das seguintes parcelas:

I - soldo ou quotas de soldo;

II - adicional militar;

III - adicional de habilitação;

IV - adicional de tempo de serviço, observado o disposto no art. 30 desta Medida Provisória;

V - adicional de compensação orgânica; e

VI - adicional de permanência.

§ 1º Para efeitos de cálculo, os proventos são:

I - integrais, calculados com base no soldo; ou

II - proporcionais, calculados com base em quotas do soldo, correspondentes a um trinta avos do valor do soldo, por ano de serviço.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo ao cálculo da pensão militar.

§ 3º O militar transferido para a reserva remunerada **ex officio**, por haver atingido a idade limite de permanência em atividade, no respectivo posto ou graduação, ou por não haver preenchido as condições de escolha para acesso ao generalato, tem direito ao soldo integral.

[...]

Art. 75. São descontos obrigatórios:

[...]

II - contribuição para assistência médico-hospitalar militar;

DECRETO Nº 92.512, DE 2 DE ABRIL DE 1986

[...]

Art. 14. As contribuições mensais, para a constituição e manutenção dos fundos de saúde de cada Força Armada, corresponderão:

I - a 3% (três por cento) do valor do soldo, para os militares da ativa e na inatividade;

II - a 1,5% (um e meio por cento) do valor do soldo, ou cota-parte do soldo, que serviu de base para o cálculo da respectiva pensão militar, para o pensionista.

Parágrafo único. Para efeito deste artigo, os militares em missão no exterior, permanente ou transitória, continuarão sujeitos aos mesmos descontos efetuados no País, conforme o disposto em legislação específica.

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.215-10, DE 31 DE AGOSTO DE 2001.

Art. 15. São descontos obrigatórios do militar:

[...]

II - contribuição para a assistência médico-hospitalar e social do militar;

[...]

Art. 25. A contribuição para a assistência médico-hospitalar e social é de até três e meio por cento ao mês e incidirá sobre as **parcelas que compõem a pensão ou os proventos na inatividade**, conforme previsto no art. 10 desta Medida Provisória. (Grifo nosso).

Da leitura dos diplomas legais, infere-se que a base de cálculo foi modificada, passando a incidir sobre as “parcelas que compõem a pensão ou os proventos na inatividade” e não mais sobre o soldo.

Não há dúvida sobre os conceitos de soldo, pensão e proventos na inatividade (artigo 3º, artigo 10 e seu § 2º, da MP 2.215-10 de 2001). É de entendimento elementar que a parcela básica “soldo” não se confunde com suas resultantes: remuneração, proventos de inatividade ou pensão.

Assim é que a singela leitura do artigo 3º da MP permite concluir que a alíquota deve incidir sobre a totalidade das parcelas remuneratórias (soldo mais adicionais mais gratificações).

Por oportuno, vale ressaltar que a doutrina e a jurisprudência reconhecem a inexistência de direito adquirido a regime jurídico, do que se extrai que mudanças na estruturação da remuneração, como a ocorrida com a MP 2215/2001, são judicialmente viáveis, especialmente em razão de não ter ocorrido redução salarial.

O parâmetro de 3,5% sobre a remuneração é utilizado pelo legislador para a contribuição para o FUSEx com o fim de estabelecer a paridade com o sistema previdenciário aplicado ao servidor civil. Explicando melhor, esse percentual limite de



3,5%, somado ao percentual de 7,5%, destinado ao custeio da pensão militar, constitui o sistema previdenciário militar, exatamente conforme foi conferido aos servidores civis, onde se é aplicada uma alíquota de 11% (destaca-se que a legislação estabelece a sua incidência sobre a totalidade da remuneração). Daí se concluir que o não pagamento da contribuição implicará em lacuna previdenciária, com prejuízo para o próprio militar quando for requerer reserva remunerada, e para os pensionistas. Vê-se a composição legislativa previdenciária:

Lei 3.765, de 04 Maio 60 (com as alterações da MP 2215-10/2001  
[...]  
Art.3ª-A...  
§ Único. A alíquota de contribuição para a pensão militar é de sete e meio por cento.

Lei nº 10.887, de 18 Jun 04  
[...]  
Art.4º. A contribuição social do servidor público ativo de qualquer dos poderes da União, incluídas suas Autarquias e Fundações, para a manutenção do respectivo regime jurídico de previdência social, será de **11%**, incidente sobre a totalidade da base de contribuição.  
[...]  
§ 1º. Entende-se como base de contribuição o vencimento do cargo efetivo, acrescido das vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei, os adicionais de caráter individual ou quaisquer outras vantagens, excluídas.

Desonerar os autores do pagamento da contribuição FUSEx caracterizaria ofensa aos princípios tributários e ao próprio Código Tributário Nacional, nos termos acima mencionados.

Atualmente, existem muitas ações em andamento na Justiça Federal, a maioria nos Juizados Especiais Federais, sendo que 90% dessas ações concentram-se no Sul do Brasil. Esses processos em andamento estão fundamentados nas duas questões de mérito apresentadas.

Ocorre que os juizados e as turmas recursais do sul do país chegaram a pacificar entre eles o entendimento de que a modalidade de lançamento aplicada ao FUSEx é por homologação<sup>9</sup>. Como muitas ações tiveram entrada antes de junho de

---

<sup>9</sup> IUJEF 10572 PR 2004.70.50.010572-4 - INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO. TRIBUTÁRIO. FUSEX. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR. LEI COMPLEMENTAR 118/2005. APLICAÇÃO A FATOS ANTERIORES. INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DO STJ NO ERESP 327.043/DF. INAPLICABILIDADE DA LEI COMPLEMENTAR 118/2005 ÀS AÇÕES AJUIZADAS ANTES DA RESPECTIVA VIGÊNCIA. PEDIDO DE UNIFORMIZAÇÃO PROVIDO.

2005, utiliza-se nessas situações a contagem do prazo prescricional de 10 (dez) anos.

Erroneamente, alguns juizados e turmas têm aplicado a tese dos cinco mais cinco” mesmo no caso de ações impetradas após junho de 2005, contrariando uniformização do STJ.

### 3. A NATUREZA JURÍDICA DO FUSEX

Os primeiros questionamentos surgidos contra a cobrança do sistema de saúde do Exército foram exatamente sobre a sua natureza jurídica. Para a Administração Militar, tratava-se meramente da regulamentação de um direito obrigatório, como a própria lei instituidora (a Lei nº 5.787, de 27 de junho de 1972 - Lei de Remuneração dos Militares)<sup>10</sup> o definiu:

[...]

Art. 76. A União proporcionará ao militar e aos seus dependentes assistência médico-hospitalar através das organizações do Serviço de Saúde e da Assistência Social dos Ministérios Militares, de acordo com o disposto no artigo 82 desta Lei.

[...]

Art. 82. As normas, condições de atendimento e indenizações referentes à presente Seção serão reguladas por ato do Poder Executivo.

Para a Administração, nem tudo que era compulsório teria que ser enquadrado como tributo, até porque esse conceito de tributo ficava adstrito a apenas três espécies: imposto, taxa e contribuição de melhoria. Por essa razão, o Exército considerava que se tratava de uma contribuição obrigatória com a finalidade de garantir um direito do militar previsto em lei.

A Força Terrestre chegou a defender, por meio da Advocacia Geral da União (AGU), que a natureza jurídica seria a de um seguro de saúde pago pelo militar para atender a si mesmo e a seus dependentes, caso ele ou algum outro beneficiário viesse a ficar doente. No caso do militar da ativa, desde que a doença não tenha causa e efeito com a atividade militar, ou seja, se for adquirida em atividade de serviço, as despesas médicas existentes devem ser suportadas pelo fator de custos, parte orçamentária dos recursos do FUSEX, sem ônus para o militar doente.

Com o advento da Constituição Federal de 1988<sup>11</sup>, houve uma ampliação considerável do conceito de tributo, em especial com a criação das contribuições sociais.

---

<sup>10</sup> Norma citada.

<sup>11</sup> Já citada.

Independente dos novos conceitos e valores afetos à CF/88, o fato é que não há como deixar de considerar essa cobrança do FUSEx fora do conceito de tributo previsto no CTN<sup>12</sup>. Veja-se novamente a conceituação do Código Tributário:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Seguindo a teoria do Professor Paulo de Barros de Carvalho, segundo Meira (2002)<sup>13</sup>, será analisado se estão presentes todos os elementos do antecedente e consequente da norma tributária.

A professora Liziane Meira (2002, p. 55) define a tese do professor Carvalho como a estrutura lógica da norma tributária:

ANTECEDENTE – elemento material (verbo e complemento ou somente verbo, desde que pessoal), elemento espacial e elemento temporal.  
CONSEQUENTE – elemento pessoal (sujeitos ativo e passivo) e elemento quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Os artigos em vigor da MP nº 2.215-10/01 que regulam a contribuição FUSEx são:

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.215-10, DE 31 DE AGOSTO DE 2001.  
Art. 15. São descontos obrigatórios do militar:  
[...]  
II - contribuição para a assistência médico-hospitalar e social do militar;  
[...]  
Art. 25. A contribuição para a assistência médico-hospitalar e social é de até três e meio por cento ao mês e incidirá sobre as parcelas que compõem a pensão ou os proventos na inatividade, conforme previsto no art. 10 desta Medida Provisória.

O elemento material normativo é: “*são descontos obrigatórios do militar a contribuição para a assistência médico-hospitalar e social do militar*”. O tributo está bem definido, trata-se de uma contribuição exigida por meio de uma medida provisória, que tem força de lei, atendendo aos preceitos do artigo terceiro do CTN.

---

<sup>12</sup> Norma citada

<sup>13</sup> Meira, Liziane Angelotti. Regimes aduaneiros especiais. 1. ed. São Paulo: IOB, 2002.

O elemento espacial não está expressamente descrito na MP. Todavia, a atuação do militar pode se dar dentro ou fora do Brasil. O FUSEx permite tratamento até no exterior. Portanto, o âmbito de alcance do Fundo pode ser em qualquer lugar, inclusive no exterior, desde que o beneficiário atenda ao complexo de normas estabelecido para cada caso. Exemplo: existe uma comissão do Exército em Washington – Estados Unidos; os militares em missão oficial e seus familiares ficam protegidos pelo FUSEx durante toda a missão oficial.

O elemento temporal – por se tratar de uma contribuição social, esse elemento é caracterizado pelo caráter compulsório da contribuição. Está diretamente relacionado com a condição de beneficiário do sistema, ou seja, uma vez sendo militar, ativo ou inativo, ou pensionista, é recebedor de proventos e tem automaticamente o desconto obrigatório feito em folha de pagamento. Significa que, enquanto durar a condição de militar ou pensionista será realizado o desconto para a contribuição do FUSEx.

O elemento pessoal – o sujeito ativo é a Instituição Exército e o sujeito passivo é o militar, ativo ou inativo, e o pensionista, integrando os dispositivos previstos nos artigos 15 e 25 da MP nº 2.215-10/01, conforme demonstrado no capítulo anterior.

O elemento quantitativo – a alíquota (três e meio por cento ao mês) e a base de cálculo (I - soldo ou quotas de soldo; II - adicional militar; III - adicional de habilitação; IV - adicional de tempo de serviço; V - adicional de compensação orgânica; e VI - adicional de permanência) estão bem definidas no artigo 25 da MP nº 2.215-10/01:

Art. 25. A contribuição para a assistência médico-hospitalar e social é de até três e meio por cento ao mês e incidirá sobre as parcelas que compõem a pensão ou os proventos na inatividade, conforme previsto no art. 10 desta Medida Provisória.

Em resumo, a lei define o fato gerador (a contribuição para a assistência médico-hospitalar e social do militar); a alíquota (de até três e meio por cento ao mês); a base de cálculo (as parcelas que compõem a pensão ou os proventos na inatividade: I - soldo ou quotas de soldo, II - adicional militar, III - adicional de habilitação, IV - adicional de tempo de serviço, V - adicional de compensação

orgânica, e VI - adicional de permanência); o sujeito ativo (União / Exército) e o sujeito passivo (o militar e seus dependentes). Dessa forma, estão presentes todos os antecedentes e conseqüentes da norma tributária.

A ementa do acórdão proferido no REsp nº 1094735 define de forma precisa e concisa a natureza jurídica tributária da cobrança do FUSEX, a saber:

FUSEX. LEI 8.237/91. ENRIQUECIMENTO ILÍCITO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. NATUREZA JURÍDICA TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. PRAZO QUINQUENAL. ART. 168, I, DO CTN.

[...]

II - Quanto à sua natureza jurídica, observe-se que a contribuição para assistência médico-hospitalar, vertida ao Fundo de Saúde do Exército - FUSEX, mediante desconto obrigatório da remuneração do militar, por se tratar de prestação pecuniária compulsória, sem caráter sancionatório, instituída por lei, enquadra-se na definição de **tributo** prevista no art. 3.º do Código Tributário Nacional, submetendo-se às limitações constitucionais ao poder de tributar e às normas gerais de direito tributário, que cobram atendimento ao preceito da reserva legal não apenas na criação do tributo (CF, 150, I) mas também na fixação da alíquota e da base de cálculo (CTN, art. 97). Precedentes: REsp nº 764.526/PR, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJe de 07.05.2008; REsp nº 789.260/PR, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 19.06.2006; REsp nº 761.421/PR, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 01.03.2007.

O STJ, com o julgamento pela Primeira Seção do Recurso Especial nº 1086382/RS, à luz da sistemática dos recursos repetitivos (artigo 543-C do Código de Processo Civil (CPC) e Resolução nº 8/2008), pacificou a matéria, cuja ementa, aprovada à unanimidade, teve a seguinte redação:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. CONTRIBUIÇÃO AO FUSEX. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL.

O Fundo de Saúde do Exército (FUSEX) é custeado pelos próprios militares que gozam, juntamente com seus dependentes, de assistência médico-hospitalar, cuja contribuição é cobrada compulsoriamente dos servidores. A contribuição de custeio, por inserir-se no conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN, ostenta **natureza jurídica tributária**, sujeitando-se ao princípio da legalidade.

O Supremo Tribunal Federal (STF) tem considerado que essa matéria é de natureza infraconstitucional. Se ofensa houver à CF, esta é indireta, devendo ser discutida até o âmbito do STJ. Segue jurisprudência<sup>14</sup>:

<sup>14</sup> RE 483602 AgR-ED / RJ - RIO DE JANEIRO (Min. Rel. Cezar Peluso, 1ª Turma, julgamento em 30/10/2007). Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=natureza+jur%EDdica+do+fusex&base=baseAcordaos>>

EMENTAS: 1. RECURSO. Embargos de Declaração. Erro de fato. Matéria estranha à debatida nos autos. Renovação do julgamento do recurso extraordinário. Acolhimento, em parte, dos embargos. Verificado erro de fato no acórdão que julgou agravo regimental, impõe-se-lhe a renovação do julgamento. 2. RECURSO. Extraordinário. Inadmissibilidade. Contribuição para o fundo de saúde dos militares. FUSEX, FUNSA e FUSMA. **Matéria infraconstitucional. Ofensa indireta. Recurso extraordinário não conhecido. Precedentes. A controvérsia quanto à natureza jurídica da Contribuição para o Fundo de Saúde dos Militares dirime-se com base em legislação infraconstitucional, de modo que eventual ofensa à Constituição Federal, se houver, será apenas indireta.** (Grifei)

Conforme frisado em todo o trabalho, a natureza jurídica da cobrança do FUSEx é tributária, pacificamente aceita pelas doutrina e jurisprudência em todos os níveis, e até pela própria Administração Militar, que se viu obrigada a inserir a matéria na MP 2.215-10/01<sup>15</sup> para evitar que mais ações fossem impetradas com base na ausência de regulação da matéria em lei ordinária, tendo sido o pressuposto das primeiras ações movidas nos idos de 1991 a 2000.

---

<sup>15</sup> Atentar para a força de lei atribuída pelo legislador à MP.

## 4. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E SUAS CONSEQUÊNCIAS NO SISTEMA DE SAÚDE DO EXÉRCITO

### 4.1 A modalidade de lançamento aplicada

A questão controvertida a ser examinada versa sobre qual deve ser a modalidade de lançamento a ser aplicada à contribuição do FUSEx. Conforme já dito, o cerne da questão consiste em definir se o caso se enquadra nas hipóteses de lançamento por homologação ou de ofício. Em relação ao tema, o Código Tributário Nacional (CTN) definiu:

Art. 149 **O lançamento é efetuado** e revisto **de ofício** pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I – **quando a lei assim o determine;**

II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. **O lançamento por homologação**, que ocorre quanto aos tributos cuja **legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa**, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.



§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (Grifei)

Observa-se no texto legal que a diferença entre as modalidades se resume, em linhas gerais, à existência ou não de atuação do sujeito passivo do tributo na formação do lançamento. Há situações em que se exige do sujeito passivo a aferição do valor devido e a antecipação do pagamento, que, posteriormente, será homologado pela autoridade, expressa ou tacitamente. São os casos de lançamento por homologação.

Em outras situações, o lançamento é operado somente pela administração fazendária, sem qualquer colaboração do indivíduo, consistindo nas hipóteses de lançamento de ofício ou direto <sup>16</sup>.

Importante ilustrar essas distinções utilizando-se de definições trazidas pela doutrina especializada.

Segundo preconiza Paulo de Barros Carvalho <sup>17</sup>:

Cuida a Lei nº 5.172 (CTN) das modalidades de lançamento nos artigos 147 a 150. Acolhe três modalidades: a) lançamento direto, ou por ofício; b) misto ou por declaração; e c) por homologação.

A fonte inspiradora da tricotomia reside no índice de colaboração do administrado, com vistas à celebração do ato. Na primeira hipótese, a participação seria inexistente, uma vez que todas as providências preparatórias seriam feitas nos cuidados da Administração. Na segunda, colaboram ambas as partes, visando aos resultados finais do lançamento. Na última, quase todo o trabalho é cometido ao súdito, limitando-se o fisco a homologar os atos por ele praticados.

Fala-se de lançamento de ofício quando este é feito por iniciativa da autoridade administrativa, independente de qualquer colaboração do sujeito passivo. Já o lançamento por homologação se dá quando o ato é do contribuinte, cabendo ao agente do Fisco homologar ou não. Conforme o magistério de Hugo de Brito

<sup>16</sup> Há, também, o lançamento por declaração ou misto.

<sup>17</sup> Carvalho (2000).

Machado<sup>18</sup> :

[...]

Por **homologação** é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente a homologa (CTN, art. 150).

O lançamento **direto ou de ofício** é aquele efetuado pelo agente público competente sem qualquer ajuda do sujeito passivo. Nessa modalidade de lançamento, o fisco age por conta própria, diretamente, verificando a ocorrência do fato gerador, determinando a matéria tributável, calculando o montante do imposto devido, identificando o sujeito passivo e promovendo sua notificação. É o lançamento por excelência, em que a atuação privativa do agente administrativo fiscal é inafastável. Está prevista essa modalidade de lançamento no artigo 149 do CTN. (Grifos nossos).

No mesmo sentido, comenta Kiyoshi Harada<sup>19</sup>:

Nesse tipo de lançamento (por **homologação**), todas as providências necessárias à constituição do crédito tributário ficam a cargo do sujeito passivo, tais como emissão de notas fiscais, sua escrituração em livros especiais, a apuração periódica do montante devido, seu pagamento antecipado, comunicação ao fisco desse pagamento etc.<sup>20</sup>

Observa-se, portanto, que a definição da modalidade de lançamento decorre da verificação do grau de atuação do sujeito passivo na sua elaboração. Dessa forma, é mister examinar como se dá “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (artigo 142 do CTN) para a contribuição do FUSEX.

São transcritas a seguir ementas de alguns julgados havidos no Superior Tribunal de Justiça com essa dicotomia:

a) como lançamento por homologação (tese dos cinco mais cinco), são trazidas à baila as últimas e mais recentes decisões proferidas pelo STJ que adotaram essa modalidade de lançamento:

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PARA O FUNDO DE SAÚDE DO EXÉRCITO – FUSEX – NATUREZA JURÍDICA TRIBUTÁRIA –

<sup>18</sup> Machado (2005).

<sup>19</sup> Harada (2005).

PRESCRIÇÃO – TESE DOS CINCO MAIS CINCO – JUROS DE MORA – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – PEDIDO DE SOBRESTAMENTO NÃO APRECIADO. (Edcl no AgRg no Resp 1075776, julgado em 17/03/2009, Relator Min HUMBERTO MARTINS);

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PARA O FUSEX - TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - TERMO INICIAL DO PRAZO PRESCRICIONAL: HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA - LC 118/2005 - APLICAÇÃO RETROATIVA - INCONSTITUCIONALIDADE - PACIFICAÇÃO DO ... (Resp 1072171, julgado em 16/10/2008, Relatora Ministra ELIANA CALMON);

b) como lançamento de ofício (prazo quinquenal), temos:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O FUNDO DE SAÚDE DO EXÉRCITO (FUSEX). LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO PRESCRICIONAL QUINQUENAL. ART. 168, INC. I, DO CTN. MATÉRIA APRECIADA NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA N. 1086382/RS (ART. 543-C DO CPC E RES. STJ N. 8/08)... (Resp 1142255 (Acórdão), julgado em 10/08/2010, Relator Min MAURO CAMPBELL);

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CONTRIBUIÇÃO AO FUSEX. TRIBUTO SUJEITO AO **LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL.** TERMO INICIAL. MATÉRIA OBJETO DE RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C, DO CPC... (AgRg do AgRg nos Edcl do Resp 1120831, julgado em 29/06/2010, Relator Min LUIZ FUX);

PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL - CONTRIBUIÇÃO AO FUSEX - NATUREZA JURÍDICA TRIBUTÁRIA – LANÇAMENTO DIRETO - PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. 1. É entendimento firme deste Sodalício que a contribuição vertida ... (Edcl no Resp1158702, julgado em 04/05/2010, Relatora Ministra ELIANA CALMON);

As jurisprudências mais recentes do Superior Tribunal de Justiça têm-se mantido numa tendência de uniformização para o lançamento de ofício, enquanto que o lançamento por homologação foi entendimento predominante até 2008, quando foi expedida resolução uniformizando a matéria e produzindo efeito nos recursos repetitivos. Praticamente todos os ministros da Primeira Turma reviram suas posições originárias como pode ser observado nas ementas de julgado epigrafadas, em que temos o mesmo ministro ou ministra com posições diferentes antes e depois de 2008.

Segue transcrição da ementa do acórdão proferido no REsp 1094735, de 19/02/2009, um dos julgados que reflete bem essa alteração de posição da Corte Superior e considerar o lançamento do FUSEX como de ofício:

FUSEX. LEI 8.237/91. ENRIQUECIMENTO ILÍCITO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. NATUREZA JURÍDICA TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. PRAZO QUINQUENAL. ART. 168, I, DO CTN.

I - Quanto à violação aos arts. 884 e 885 do Código Civil, tem-se que o acórdão recorrido não debateu o seu conteúdo, nem foram opostos embargos de declaração para tal fim, pelo que carece o recurso no ponto do indispensável requisito do prequestionamento. Incidência do enunciado sumular nº 282 do STF.

II - Quanto à sua natureza jurídica, observe-se que a contribuição para assistência médico-hospitalar, vertida ao Fundo de Saúde do Exército - FUSEX, mediante desconto obrigatório da remuneração do militar, por se tratar de prestação pecuniária compulsória, sem caráter sancionatório, instituída por lei, enquadra-se na definição de tributo prevista no art. 3.º do Código Tributário Nacional, submetendo-se às limitações constitucionais ao poder de tributar e às normas gerais de direito tributário, que cobram atendimento ao preceito da reserva legal não apenas na criação do tributo (CF, 150, I) mas também na fixação da alíquota e da base de cálculo (CTN, art. 97). Precedentes: REsp nº 764.526/PR, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJe de 07.05.2008; REsp nº 789.260/PR, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 19.06.2006; REsp nº 761.421/PR, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 01.03.2007.

III - Quanto ao prazo prescricional, é consabido que a contribuição ao FUSEX incide diretamente na folha de pagamento dos militares sem a participação destes, seja no cálculo da prestação devida, seja no recolhimento propriamente dito.

IV - Já nos lançamentos por homologação, o contribuinte estipula a base de cálculo, faz incidir a alíquota que entende aplicável e antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, ao que não se subsume, portanto, a hipótese em tela.

V - Nesse panorama, infere-se que o lançamento aplicado à contribuição destinada ao FUSEX é o de ofício e não o por homologação, restando inaplicável, portanto, a jurisprudência desta

Corte acerca da combinação dos arts. 150, § 4º e 168, I, ambos do CTN. Logo, o prazo prescricional a ser aplicado na presente hipótese é o quinquenal, nos termos do art. 168, I, do CTN. Precedente: REsp nº 1.068.895/RS, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJe de 20/10/2008.

VI - Recurso especial parcialmente provido. (REsp nº 1094735, julgado em 19/02/2009, Relator o Ministro Francisco Falcão)

## 4.2 O prazo prescricional para a repetição do indébito

A definição da modalidade do lançamento tributário tem repercussão direta no prazo prescricional relativo à repetição do indébito tributário concernente às parcelas indevidamente pagas como contribuição para o FUSEX, que tem natureza jurídica de tributo,<sup>21</sup> preenchendo todos os requisitos do artigo 3º do Código

<sup>21</sup> Partindo sempre da premissa de que a referida contribuição tem natureza tributária, consoante entendimento firmado do STJ. Nesse diapasão, conferir os seguintes julgados: REsp 761.421/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 1/3/2007; e REsp 692.277/SC, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 27/6/2007.

Tributário Nacional.<sup>22</sup>

A definição do referido prazo passa, necessariamente, pela correta caracterização da modalidade de lançamento a que a referida exação está sujeita ordinariamente. Definida a espécie de lançamento, a resposta à indagação do prazo prescricional decorrerá naturalmente.

O tema foi pacificado após a vigência da Lei Complementar (LCp) nº 118/05. Trazendo ensinamentos do artigo publicado em maio de 2005 pelo Professor José Hable<sup>12</sup>, a tese dos "cinco mais cinco" é aplicada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) nas ações de repetição de indébito de tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Tem como fundamento legal a interpretação dada ao art. 168, inciso I, combinado com o art. 156, inciso VII, todos do CTN.

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; ([Vide art 3 da LCp nº 118. de 2005](#))

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

O ponto central de defesa da referida tese repousa na definição da *data da extinção do crédito tributário*, que, nos dizeres do art. 168, I, do CTN, é o termo inicial do prazo extintivo de 5 (cinco) anos para se exercer o *direito de pleitear a restituição*. E assim, ficou definido, segundo julgados do STJ, que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em não havendo a homologação expressa, a *data da extinção do crédito tributário* efetivamente estaria fixada nos cinco anos do fato gerador, com a *homologação tácita* (CTN, art. 150, § 4º c/c art. 156, VII).

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

---

<sup>22</sup> Art. 3º Tributo é toda prestação compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

Desse modo, ficou pacificado que a extinção do crédito tributário só se efetiva, quando não expressamente homologado, após o decurso do prazo legal da *homologação tácita*, podendo perfazer um prazo de até 10 (dez) anos a partir do fato gerador do tributo para se pleitear a repetição do indébito, ou seja, atribui-se natureza de *cláusula suspensiva* ao pagamento antecipado, postergando seus efeitos jurídicos.

Com a edição da Lei Complementar nº 118, de 2005, no entanto, deu-se nova interpretação ao tema, e a *data da extinção do crédito tributário*, disciplinada no art. 168, I, do CTN, ficou definida como sendo a *data do pagamento*, antecipado ou não, eliminando de vez discussões a este respeito. Firmou o entendimento, no STJ, que a tese dos "cinco mais cinco" será aplicada nas "ações de repetição/compensação de valores indevidamente recolhidos a título de tributo sujeito a lançamento por homologação, desde que ajuizadas até 09 de junho de 2005," data em que entrou em vigência da LCp nº 118, de 2005<sup>23</sup>.

Houve, em resumo, duas fases de julgamento distintas realizadas pelo STJ no que concerne a escolha da modalidade de lançamento aplicada ao FUSEx. A primeira, de 2004 a 2008, quando se considerou lançamento por homologação nas ações de repetição do indébito do Fundo movidas até junho de 2005 e, por consequência, utilizado o prazo prescricional de dez anos.

A Primeira Seção do STJ, a partir do Resp 435.835/SC (relator Ministro José delgado, julgado em 24/3/2004), adotou o entendimento de que o prazo prescricional para propor ação de repetição de indébito de tributos sujeitos a lançamento por homologação inicia-se decorridos cinco anos, contados a partir do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, computados a partir do termo final do prazo atribuído à Fazenda Pública para aferir o valor devido referente à exação – "tese dos

---

<sup>23</sup> Hable (2008).

cinco mais cinco”.

Cabe registro, ainda sobre essa primeira fase, que a Corte Especial de Justiça, na sessão de 6 de junho de 2007, ao julgar a arguição de inconstitucionalidade no REsp 644.736/PE, declarou, por unanimidade, a inconstitucionalidade da expressão “*observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei 5.172, de 25 de novembro de 1966 – Código Tributário Nacional*”, constante do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005. Prevalencia, dessa forma, a tese dos “*cinco mais cinco*” para as ações de repetição e compensação de valores indevidamente recolhidos como tributo sujeito a lançamento por homologação, **desde que se refiram a situações ocorridas até 9 de junho de 2005, como anteriormente explicado.**

A segunda fase, de 2008 até os dias atuais, pacificou-se o lançamento de ofício e, em consequência, o prazo prescricional considerado é de cinco anos.

No STJ, com o julgamento pela Primeira Seção do Recurso Especial nº 1086382/RS, à luz da sistemática dos recursos repetitivos (artigo 543-C do Código de Processo Civil (CPC) e Resolução nº 8/2008), pacificou a matéria, cuja ementa, aprovada à unanimidade, teve a seguinte redação:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA ART. 543-C, DO CPC. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CONTRIBUIÇÃO AO FUSEX. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL.

1. O Fundo de Saúde do Exército (FUSEX) é custeado pelos próprios militares que gozam, juntamente com seus dependentes, de assistência médico-hospitalar, cuja contribuição é cobrada compulsoriamente dos servidores. A contribuição de custeio, por inserir-se no conceito de tributo previsto no art. 3º, do CTN, ostenta natureza jurídica tributária, sujeitando-se ao princípio da legalidade. (Precedentes: REsp 764.526/PR, DJ 07.05.2008; Resp 761.421/PR, DJ 01.03.2007; REsp 692.277/SC, DJ 27.06.2007; REsp 789.260/PR, DJ 19.06.2006).
2. Consoante doutrina abalizada definindo o critério diferenciador das modalidades de lançamento, *in verbis*: “Ao estudar as modalidades de lançamento [...], a doutrina antecedente ou a superveniente ao Código Tributário Nacional as classificam adotando como critério de classificação o maior ou menor concurso dos obrigados na atividade do lançamento, ou seja, o grau de colaboração entre Fisco e sujeito passivo. O critério tricotômico consagrado no Código Tributário Nacional decorreria do grau de colaboração do sujeito passivo na preparação do lançamento. No lançamento direto ou de ofício (CTN, art. 149) não haveria participação do sujeito passivo. No lançamento por declaração ou misto (CTN, art. 147) ocorreria uma colaboração entre Fisco e sujeito passivo. No lançamento por homologação (CTN, art. 150) maior seria a intensidade da colaboração, vale dizer, da participação do sujeito passivo, porquanto o Fisco se limitaria a homologar os atos por ele praticados” (José Souto Maior Borges, in *Lançamento Tributário*, Editora Malheiros, 2ª edição, p. 325/326) “a

fonte inspiradora da tricotomia reside no índice de colaboração do administrado, com vistas à celebração do ato. Na primeira hipótese (lançamento de ofício), a participação seria inexistente, uma vez que todas as providências preparatórias são feitas nos cancelos da Administração. Na segunda (lançamento por declaração), colaboram ambas as partes, visando os resultados finais do lançamento. Na última (lançamento por homologação), quase todo o trabalho é cometido pelo súdito, limitando-se o fisco a homologar os atos por ele praticados.” (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 20ª edição, p. 460).

3. A contribuição social ao FUSEx configura tributo sujeito ao lançamento de ofício, que se processa mediante o desconto em folha do servidor militar pelo órgão pagador, o qual é mero retentor do tributo, não havendo qualquer participação do sujeito passivo da relação jurídico-tributária na constituição do crédito fiscal.  
(Precedentes: AgRg no AgRg no REsp 10911390/PR, Rel Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/02/2010, Dje 24/02/2010; Edcl no AgRg no Ag 1071228/RS, Rel Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/11/2009, Dje 27/11/2009; AgRg no AgRg no REsp 1092064/RS Rel Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/10/2009, DJe 21/10/2009; REsp 1094735/PR, Rel Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2009, DJe 11/03/2009).
4. Destarte, o prazo prescricional a ser aplicado às ações de repetição de indébito relativas à contribuição do FUSEx, que consubstancia tributo sujeito a lançamento de ofício, é o quinquenal, nos termos do art. 168, I, do CTN.
5. In casu, as parcelas pleiteadas referem-se a recolhimentos indevidos efetuados de 30/9/1991 a 29/3/2001, tendo sido a ação ajuizada em 04/06/2007, por isso que ressoa inequívoca a ocorrência da prescrição.
6. Recurso especial desprovido.  
(REsp 108382/RS, Rel Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 26.4.2010).

O recolhimento da contribuição do FUSEx acontece mediante a retenção do valor devido diretamente na folha de pagamento dos servidores militares, que em nada contribuem na aferição do montante ou no próprio processamento do lançamento, procedimentos definidos mediante portarias internas da Administração Militar. Dessa forma, o lançamento ocorre à revelia do sujeito passivo.

Caracterizando-se o lançamento da contribuição para o FUSEx pela completa ausência do servidor militar no procedimento, em relação ao qual fica alheio, não há qualquer outra solução a não ser a do seu enquadramento na modalidade denominada de lançamento de ofício ou direto.

Infelizmente, existe ainda uma minoria da Justiça Federal do sul do país que insiste em considerá-lo lançamento por homologação, desrespeitando a resolução imposta pelo STJ, estendendo o prazo prescricional para dez anos.

Essas decisões são prejudiciais para a Instituição Exército, e provocam instabilidade e incerteza para a Administração Militar.



## 5. IMPACTO FINANCEIRO CASO A CONTRIBUIÇÃO PARA O FUSEx NÃO SEJA COBRADA

Este é o ponto sensível que aflige o Comando do Exército e a Administração de um Fundo de Saúde que vem prestando serviços médicos para seus usuários militares (da ativa e inativos), pensionistas, e seus dependentes há trinta anos.

Para entender o impacto orçamentário caso não seja cobrada a contribuição do FUSEx, foi trazido para este trabalho estudo feito pelo Exército, compilado no Relatório nº 001<sup>24</sup>, da Diretoria de Assistência ao Pessoal (DAP), órgão responsável pelo gerenciamento do Fundo de Saúde do Exército, do ano de 2008, período crítico, considerando que foi o de maior volume de ações perpretadas contra o sistema de saúde militar.

O estudo foi feito no ano de 2008, momento crítico para o sistema, pois estava sendo cumprido um sem número de ordens judiciais e a demanda de ações impetradas não parava de subir, especialmente nos estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul.

Outro problema enfrentado à época era posição jurisprudencial ainda em vigor de considerar o lançamento da contribuição FUSEx na modalidade por homologação. Este fator estimulou o aumento das ações impetradas, haja vista que os advogados foram em busca de mais clientes, o que redundou numa grande quantidade de ações impetradas.

A AGU preparou memorial em parceria com a Assessoria Jurídica do Exército e visitaram juízes das turmas recursais do sul do Brasil. Viram *in loco* que naquele momento os membros do Poder Judiciário eram unânimes em suas decisões, todas desfavoráveis à União.

O memorial foi muito importante, porque trouxe aos juízes a visão correta do lançamento de ofício, mostrou a dimensão desse sistema de saúde e os impactos que poderiam ser causados para toda a sociedade caso o FUSEx não suportasse a dano financeiro que estava sendo causado.

Em síntese, o citado documento apresenta os seguintes e fundamentais dados:

---

<sup>24</sup> Íntegra do documento anexa ao final do trabalho.

1. Impactos (despesas – arrecadação) em 2008:
  - a. com os descontos em vigor : conta superavitária de R\$ 2.728.552,03;
  - b. com a isenção do desconto de contribuição para os militares da ativa: **conta deficitária de R\$ 49.563.084,75;**
  - c. com os descontos sobre o soldo: **conta deficitária de R\$ 63.672.813,24;**
2. Impactos (despesas – arrecadação) em 2009:
  - a. com os descontos em vigor : conta superavitária de R\$ 35.652.959,40
  - b. com a isenção do desconto de contribuição para os militares da ativa: **conta deficitária de R\$ 156.305.412,29**
  - c. com os descontos sobre o soldo: **conta deficitária de R\$ 211.504.289,92.**

Veja-se que eram dois os diferentes impactos causados em decorrência das decisões judiciais:

1. em não se cobrando dos militares da ativa, o prejuízo para o Fundo seria de aproximadamente 50 (cincoenta) milhões de reais em 2008, com a projeção de mais que triplicar em 2009, o que atingiria uma soma insustentável de mais de 150 (cento e cinquenta) milhões. Pior que o prejuízo, era isentar da cobrança exatamente o titular do direito, aquele para o qual o FUSEx foi criado;
2. lembrando as questões de mérito, uma das reivindicações do autores das ações era que, caso devesse ser cobrada a exação, que se fizesse sobre a parcela do soldo, o que reduziria consideravelmente o valor cobrado de cada militar contribuinte, provocando um impacto negativo de mais de 63 (sessenta e três) milhões de reais em 2008, com a projeção de praticamente quadruplicar esse montante em 2009, com um impacto catastrófico provável para o sistema e poderia levar à quebra do FUSEx.

## CONCLUSÃO

O Fundo de Saúde do Exército (FUSEx) foi criado em 1972 com a finalidade de atender às necessidades da Força Terrestre para manter a higidez da tropa terrestre, ou seja, criar e manter uma complexa estrutura hospitalar (médica, odontológica, farmacêutica e assistencial) para prestar atendimento de saúde aos militares em atividade, e também estender essa assistência médica e social aos militares da reserva e reformados, e seus familiares.

O Fundo era regido por legislação específica, e, desde a sua criação, sempre houve a garantia legal do direito de assistência médica para o militar, pensionista, e seus dependentes.

Durante o período de 1991 a 2000, época de inflação galopante, as alíquotas de cobrança da contribuição para o FUSEx foram alteradas várias vezes por meio de norma infralegal (portarias expedidas pelos Ministros / Comandantes do Exército e decretos do Poder Executivo).

A partir da promulgação da CF/88, o conceito de tributo foi ampliado e dado ênfase à contribuição social como uma das espécies tributárias.

Por se tratar o FUSEx de um desconto obrigatório previsto em lei, passou-se a arguir judicialmente a repetição do indébito dessa cobrança, considerando-a de natureza tributária. O fato motivador dessas demandas foi exatamente a falta de previsão em lei ordinária dos elementos formadores norma tributária, especialmente os elementos quantitativos: base de cálculo e alíquota.

Os valores das alíquotas estavam bem acima dos 3% previstos definidos pelo Decreto nº 92.512/86, único suporte legal encontrado pela defesa da União após o Poder Judiciário pacificar a contribuição para o FUSEx de natureza tributária.

A Administração Militar só veio corrigir a falha legislativa com a edição da MP nº 2.215-10/01, reeditada dez vezes. A normatização ficou confusa, exigindo do hermeneuta um profundo conhecimento de toda a legislação que circundeia a matéria para, por meio de uma interpretação sistemática, demonstrar que todos os elementos que compõem a estrutura lógica dessa norma tributária estão regulados em lei ordinária ou afim (maioria dos elementos está prescrita na MP).

O FUSEx tem papel relevante para a sociedade brasileira como um todo,

pois o Brasil é um país de dimensões continentais e lugares ermos, onde a única presença institucional, além dos nativos, é a do Exército. A saúde dessas populações fica completamente dependente da estrutura de saúde da Força Terrestre.

O FUSEx enfrentou vários problemas por conta das ações em andamento na Justiça Federal.

O de maior dimensão, sem dúvida, foi a modalidade de lançamento. Por um período aproximado de cinco anos, toda a Justiça Federal (os juízes federais, as turmas recursais, os tribunais regionais e o STJ) manteve o posicionamento de que se tratava de lançamento por homologação a modalidade aplicada à contribuição do FUSEx.

A mudança veio em 2008, quando a Primeira Turma do STJ repensou sua posição e tem decidido em recursos repetitivos que se trata de lançamento de ofício a modalidade do FUSEx. Tal decisão repercute diretamente na prescrição das ações em andamento, pois muitos processos tiveram início antes de junho de 2005, data limite para aplicação da tese dos cinco mais cinco, o que dobra o prazo prescricional e aumenta o impacto financeiro dessas demandas para o Fundo.

Caracterizando-se o lançamento da contribuição para o FUSEx pela completa ausência do servidor militar no procedimento, em relação ao qual fica alheio, não há qualquer outra solução a não ser a do seu enquadramento na modalidade denominada de lançamento de ofício ou direto.

De fato, não há como se enquadrar a contribuição devida ao Fundo de Saúde do Exército na definição do lançamento tributário por homologação.

O sujeito passivo, o militar contribuinte ou o pensionista, não toma qualquer atitude quanto à verificação do fato gerador ou cálculo do montante devido. Nem mesmo o pagamento é de sua iniciativa, já que o valor de contribuição é descontado em folha de vencimentos, valendo observar, ainda, que inexistente ato de homologação de lançamento posterior pela fazenda pública. Vê-se então que, no caso da constituição e cobrança das contribuições para o FUSEx, não se perfaz nenhuma das etapas que resultariam na homologação do lançamento.

A hipótese de lançamento de ofício ou direto ora tratada se assemelha muito ao caso do imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU), no qual o sujeito ativo (municípios e o Distrito Federal), com base no respectivo cadastro de imóveis, efetua, todos os anos, o lançamento, notificando o sujeito passivo.

A diferença é que essa contribuição é retida diretamente dos vencimentos dos militares e pensionistas, enquanto no IPTU o sujeito passivo é quem deve atuar para que o tributo lançado seja pago. Para o contribuinte do FUSEx é compulsório o desconto de até 3,5% (três e meio por cento), feito diretamente em folha.

Não se pode esquecer que há duas hipóteses de recolhimentos extraorçamentários:

- a a alíquota de 3,5 (três e meio por cento) exigida em contracheque; e
- b os valores pagos toda vez que o usuário faz uso do sistema de saúde do Exército. Nesse caso, são descontados 20% dos serviços médicos do titular.

A matéria discutida tratou da primeira hipótese, desconto considerado de natureza tributária. Para o FUSEx ser considerado tributo, foram analisados os elementos que compõem a estrutura lógica da norma tributária.

A lei define o fato gerador (a contribuição para a assistência médico-hospitalar e social do militar); a alíquota (de até três e meio por cento ao mês); a base de cálculo (as parcelas que compõem a pensão ou os proventos na inatividade: I - soldo ou quotas de soldo, II - adicional militar, III - adicional de habilitação, IV - adicional de tempo de serviço, V - adicional de compensação orgânica, e VI - adicional de permanência); o sujeito ativo (União / Exército) e o sujeito passivo (o militar e seus dependentes). Dessa forma, estão presentes todos os antecedentes e conseqüentes da norma tributária.

É importante frisar novamente a importância desse Fundo de Saúde para a sociedade brasileira, haja vista que ele presta papel preponderante para a saúde de quase um milhão de brasileiros, capilarizando-se em regiões cujo único representante do Estado brasileiro é o Exército, como a Região Norte, por exemplo.

Ao permitir tratamento desigual entre usuários, autorizando que alguns deixem de pagar pela contribuição, além de ferir ao princípio da isonomia, pode levar à falta de recursos e, em consequência, por em risco a própria existência do FUSEx. Tudo isto sob o falso pressuposto legal de que se trata de uma exação sujeita a lançamento por homologação.

Duas questões de mérito ainda são objeto de controvérsia: omissão legislativa e erro na base de cálculo.

Alega-se que a MP nº 2.215-10/01 não fez previsão do militar da ativa como sujeito passivo do tributo. A falta legislativa é resolvida integrando-se os Artigos 1º,

10, 15 e 25 da MP nº 2.215-10<sup>25</sup>, de 31 de agosto de 2001, em atendimento ao **princípio da isonomia**, para assim viabilizar que os militares ativos e inativos e pensionistas, mediante pagamento, possam ter acesso a um sistema de saúde que, sem a cobrança das respectivas contribuições, não estará apto a atender de forma satisfatória seus clientes e poderá até mesmo entrar em processo de colapso financeiro.

A outra questão refere-se à base de cálculo. Querem alguns que ela se dê sobre o soldo para o militar da ativa. Não deve prosperar tal questão. Volta –se ao artigo 10 da MP nº 2.215-10/01. Todos os elementos que compõem a base de cálculo fazem parte das cotas do salário do militar ativo, inativo e do pensionista. O legislador não foi feliz na escolha da melhor técnica legislativa. Porém está na lei a base de cálculo e deve ser aplicada a alíquota sobre ela, conforme prescreve o artigo 25 da mesma MP.

Para evitar que novas demandas surjam, deve o Exército encaminhar proposta de projeto de lei ao Ministério da Defesa, uma vez que a matéria é afeta às três Forças Armadas. O Exército deve ministrar palestra aos militares sobre a importância desse fundo para eles e seus dependentes. Com essas duas medidas saneadoras, a situação deverá se normalizar, estancando possíveis impactos financeiros ao FUSEx.

Não se esquecer de que o não recolhimento dos 3,5% (três e meio por cento) destinados à saúde abre um desfalque na contribuição previdenciária desses militares, haja vista que o recolhimento exigido é de 11% (onze por cento). Esse valor pode dificultar a ida do militar para a reserva remunerada, pois não terá recolhido a contribuição mínima exigida pela previdência.

Diante desse quadro, conclui-se que a contribuição para o FUSEx é um tributo que está sujeita a lançamento direto ou de ofício, na medida em que o sujeito passivo da exação – servidor público militar – não colabora de forma alguma para a sua efetivação, ficando alheio ao procedimento de aferição do montante devido e à retenção dos valores diretamente na folha de pagamento.

Por decorrência, o prazo prescricional aplicável à espécie é aquele relativo aos tributos sujeitos a lançamento de ofício, previsto no artigo 168, inciso I, do Código Tributário Nacional, ou seja, 5 (cinco) anos contados da data da extinção do

---

<sup>25</sup> Ver capítulo 2.

crédito tributário, não devendo aplicável ao caso a conhecida tese dos “cinco mais cinco”, restrita aos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. *Código Civil*. Organização da Editoria Jurídica da Editora Manole. 1. ed. Barueri, SP: Manole, 2006.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Organização da Editoria Jurídica da Editora Manole. 1. ed. Barueri, SP: Manole, 2006.

BRASIL. *Decreto nº 92.512, de 2 de abril de 1986. Estabelece normas, condições de atendimento e indenizações para a assistência médico-hospitalar ao militar e seus dependentes, e dá outras providências*. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 3 de abril de 1986.

BRASIL. *Medida Provisória nº 2.215-10, de 31 de agosto de 2001. Estabelece a remuneração dos militares e dá outras providências*. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 1 de setembro de 2001, edição extra.

BRASIL. *Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005. Altera o Código Tributário Nacional e dá outras providências*. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 9 de fevereiro de 2005, edição extra.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

HABLE, José. *A Extinção do crédito tributário por decurso de prazo*. 2. ed. Brasília: Lumen Juris, 2007.

HABLE, José. *A tese do STJ dos "5 mais 5" na declaração de inconstitucionalidade*. Jusnavigandi, maio de 2008. Disponível em: <http://www.jus.uol.com.br//revista/texto/1205>. Acesso em: 14/6/2005.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO. Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes aduaneiros especiais*. 1. ed. São Paulo: IOB, 2002.



**ANEXO**

**Estudo Financeiro - FUSEx**

MINISTÉRIO DA DEFESA  
EXÉRCITO BRASILEIRO  
DEPARTAMENTO-GERAL DO PESSOAL  
DIRETORIA DE ASSISTÊNCIA AO PESSOAL

RELATÓRIO 001

1. ASSUNTO –

O presente relatório apresenta, de forma detalhada, os valores envolvidos na arrecadação, a título de contribuição, bem como o impacto provocado se houver isenção na cobrança para os militares da ativa e desconto somente sobre o soldo dos militares da ativa, inatividade e pensionistas.

2. SITUAÇÃO ATUAL –

a. Atualmente os valores descontados, mensalmente, a título de contribuição, para militares da ativa, inativos e pensionistas, expressam-se da seguinte forma:

Ativa – R\$ 12.506.154,26  
+  
= Total R\$ 35.776.946,45  
Inativos – R\$ 23.270.792,19

Obs: Valores da última arrecadação (Set 08). Inativos incluíram os pensionistas.

b. Os valores arrecadados neste ano, até 30 de Set 08, totalizaram:

R\$ 356.946.421,17

c. Os valores arrecadados neste ano, até 30 Set 08, a título de contribuição, totalizaram:

R\$ 299.618.283,98

d. Os valores arrecadados a título de contribuição representam, aproximadamente 83% da arrecadação total (contribuição + indenização de despesas médicas + rendimento de aplicações financeiras).

3. DOS ESTUDOS –

a. Caso os militares da ativa sejam isentos de contribuírem para o FUSEx, os valores a serem arrecadados seriam somente dos inativos e pensionistas, perfazendo um valor mensal de:

R\$ 23.270.792,19 *ATIVA NÃO PAGA*

(Página 2 de 3 do Relatório 001)

b. Caso a contribuição seja somente sobre o soldo, para militares da ativa, inativos e pensionistas, haverá uma **redução de 46%** em relação ao desconto em vigor:

Ativa – R\$ 6.757.207,33  
+ = Total R\$ 19.330.662,31 *ATIVA SOBRE SOLDO*

Inativos – R\$ 12.573.454,98

Obs: Inativos inclui os pensionistas.

#### 4. DO IMPACTO EM 2008 -

a. A expectativa de dispêndios é de:

R\$ 481.254.461,15 *SOMO INATIVO*

b. Com os descontos em vigor, somando-se ao valor já arrecadado até 30 Set 08, a **arrecadação total** prevista é de:

R\$ 483.983.013,18

c. Com a isenção do desconto de contribuição para os militares da ativa, somando-se ao valor já arrecadado até 30 Set 08, a expectativa de **arrecadação total** seria de: *ATIVA JÁ SOBRE*

R\$ 431.691.376,40

d. Com os descontos somente sobre o soldo, somando-se ao valor já arrecadado até 30 Set 08, a expectativa de **arrecadação total** seria de: *ATIVA SOBRE*

R\$ 417.581.647,91

e. Os impactos (**despesas – arrecadação**), ainda em 2008, expressar-se-iam da seguinte forma:

1) com os descontos em vigor:

**Conta superavitária de R\$ 2.728.552,03** ✓

2) com a isenção do desconto de contribuição para os militares da ativa: *ATIVA SPDA*

**Conta deficitária de R\$ 49.563.084,75**

3) com os descontos somente sobre o soldo: *ATIVA SOBRE*

**Conta deficitária de R\$ 63.672.813,24**

(Página 3 de 3 do Relatório 001)

## 5. DO IMPACTO EM 2009 -

a. A expectativa de dispêndios é de:

R\$ 481.254.461,15

b. Com os descontos em vigor, a **arrecadação total** prevista é de:

R\$ 516.907.420,55

c. Com a isenção do desconto de contribuição para os militares da ativa, a expectativa de **arrecadação total** seria de:

R\$ 324.949.048,86

d. Com os descontos somente sobre o soldo, a expectativa de **arrecadação total** seria de:

R\$ 269.750.171,23

e. Os impactos (**despesas – arrecadação**), expressar-se-iam da seguinte forma:

1) com os descontos em vigor:

**Conta superavitária de R\$ 35.652.959,40**

2) com a isenção do desconto de contribuição para os militares da ativa:

**Conta deficitária de R\$ 156.305.412,29**

3) com os descontos somente sobre o soldo:

**Conta deficitária de R\$ 211.504.289,92**

## 6. CONCLUSÃO –

Os valores arrecadados a título de contribuição representam 83% do total da arrecadação do FUSEX, qualquer redução neste valor tornará o **sistema insolvível**. É importante salientar que o valor disponibilizado como FATOR DE CUSTOS, cerca de R\$ 90.000.000,00/ano, possui a totalidade de seus valores comprometidos com a manutenção de OMS, manutenção de material hospitalar, atendimentos a beneficiários isentos do SAMMED, atendimento de ex-combatentes e limpeza técnica, não havendo saldo disponível para aplicação no FUSEX.

  
LUÍS RICARDO LARABURU NASCIMENTO - Major