



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
CENTRO CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS
FACULDADE DE DIREITO**

ANA PAULA VIDAL CORRÊA

**LEI FEDERAL 6.681/1979 – UMA ANÁLISE SOBRE A SUA
APLICABILIDADE AOS SARGENTOS DE SAÚDE DO
EXÉRCITO BRASILEIRO**

**RIO DE JANEIRO
2016**

ANA PAULA VIDAL CORRÊA

**LEI FEDERAL 6.681/1979 – UMA ANÁLISE SOBRE A SUA
APLICABILIDADE AOS SARGENTOS DE SAÚDE DO
EXÉRCITO BRASILEIRO**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como
requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em
Direito, pela Universidade Federal do Estado do Rio de
Janeiro.**

Orientadora: Patrícia Regina Pinheiro Sampaio

**RIO DE JANEIRO
2016**

ANA PAULA VIDAL CORRÊA

**LEI FEDERAL 6.681/1979 – UMA ANÁLISE SOBRE A SUA
APLICABILIDADE AOS SARGENTOS DE SAÚDE DO
EXÉRCITO BRASILEIRO**

**Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em
Direito, pela Banca Examinadora formada pelos professores:**

Orientadora: Patrícia Regina Pinheiro Sampaio

Professor: José Carlos Buzanello

Professor: José Carlos Vasconcellos

Rio de Janeiro, 30 de junho de 2016.

Aos meus pais, Benedito e Roseli, minha eterna gratidão.
Aos meus filhos, João Marcelo e Maria Paula, razão da minha longa caminhada.
Ao meu marido, Fernando, minha fidelidade e lealdade.

AGRADECIMENTOS

Ao término desta jornada, muitas pessoas foram lembradas com gratidão.

Primeiramente, Deus, meu único e eterno Salvador, que até aqui me sustentou.

A minha família, pais, marido, filhos, enteado, irmãos, cunhada, sobrinha, sogra e avós, por terem me apoiado do início ao fim, terem compreendido minha ausência e terem permanecido ao meu lado nesta longa jornada.

As minhas amigas Paula, Larisse e Fabiana, pela amizade, da vida e do curso.

Aos meus parentes e amigos da vida e do trabalho, obrigada pelas palavras de incentivo.

A minha pequena grande orientadora, Patrícia, que me encorajou e incentivou nesse trabalho cercado de ineditismo.

“Bem-aventurado o homem que acha sabedoria e adquire conhecimento; porque é melhor a sua mercadoria do que artigos de prata, e maior o seu lucro que o ouro mais fino. Mais preciosa é do que os rubis, e tudo o que mais possas desejar não se pode comparar a ela.” (Provérbios 3:13-15)

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a possibilidade de aplicar a Lei Federal 6.681 de 16 de agosto de 1979, em particular, o parágrafo 3º do artigo 2º, que prevê aos médicos, dentistas e farmacêuticos que exercem atividade profissional, exclusivamente, no âmbito militar, a isenção da sindicalização, do pagamento de imposto sindical e de anuidades, aos Sargentos de Saúde, que se encontram na mesma condição de igualdade profissional dentro do Exército Brasileiro. Para isso, pretende-se demonstrar as características das contribuições parafiscais, e a interpretação e integração das normas, destacando os princípios da legalidade e da isonomia, além de considerar a evolução do quadro de Sargento de Saúde do Exército, bem como examinar a doutrina e jurisprudência dominante, mostrando, assim, de que forma deve a Administração Pública comportar-se diante desse conflito e qual seria a solução plausível para o caso em questão.

Palavra-chave: Lei Federal 6.681/1979, artigo 3º do Código Tributário Nacional, Sargento de Saúde, Exército Brasileiro, contribuições parafiscais

ABSTRACT

The present work has as objective to analyze the possibility of applying the Federal Law including 6.681 of 16 August 1979, in particular paragraph 3 of article 2, which provides for doctors, dentists and pharmacists who exercise professional activity, exclusively, in military context, the exemption of the syndication, payment of tax and trade union of annuities, sergeants of Health, that are in the same condition of professional equality within the Brazilian Army. For this reason, it is intended to demonstrate the characteristics of parafiscal contributions, and the interpretation and integration of standards, highlighting the principles of legality and of isonomy, in addition to considering the evolution of Sergeant of Health of the army, as well as examine the doctrine and dominant jurisprudence, thus showing that should form the Public Administration to behave in the face of this conflict and which would be the reasonable solution to the case in question.

Keyword: Federal Law 6.681/1979, Article 3 of the Brazilian Tax Code, Sergeant of Health, the Brazilian Army, parafiscal contributions

LISTA DE SIGLAS

BA – Bahia
COFEN – Conselho Federal de Enfermagem
COREN – Conselho Regional de Enfermagem
CPC – Código de Processo Civil
CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil
CTN – Código Tributário Nacional
EB – Exército Brasileiro
EC – Emenda Constitucional
EsSA - Escola de Sargentos das Armas
EsSEx – Escola de Saúde do Exército
LINDB – Lei de Introdução ao Novo Direito Brasileiro
MEC – Ministério da Educação e Cultura
MS – Mandado de Segurança
OAB – Ordem dos Advogados do Brasil
QMS – Qualificação Militar de Subtenentes e Sargentos
REsp – Recurso Especial
RJ – Rio de Janeiro
RS – Rio Grande do Sul
SMT - Serviço Militar Temporário
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça
TRF – Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

RESUMO	7
ABSTRACT	8
LISTA DE SIGLAS	9
1 INTRODUÇÃO	11
2 A EVOLUÇÃO DA DISCIPLINA LEGAL APLICÁVEL À FUNÇÃO DE SARGENTO DE SAÚDE DO EXÉRCITO E DO TÉCNICO PROFISSIONAL DE ENFERMAGEM	13
2.1 DISCIPLINA JURÍDICA DO SARGENTO DE SAÚDE DO EXÉRCITO	13
2.2 O TÉCNICO DE ENFERMAGEM COMO UMA CATEGORIA PROFISSIONAL	18
3 AS CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS COORPORATIVAS E A SUA INCIDÊNCIA SOBRE A ATIVIDADE DE ENFERMAGEM PROFISSIONAL	21
3.1 AS CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS	21
3.2 CONSELHO FEDERAL E REGIONAIS DE ENFERMAGEM.....	25
3.3 ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL QUANTO À NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES AOS CONSELHOS REGIONAIS DE ENFERMAGEM.....	27
4 DAS NORMAS ATINENTES À ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA INTERPRETAÇÃO	30
4.1 ISENÇÃO TRIBUTÁRIA.....	30
4.2 INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS QUE CONFEREM ISENÇÃO DE PAGAMENTO DE TRIBUTOS.....	31
4.3 DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE À QUESTÃO	37
4.3.1 O Princípio da Legalidade Tributária	39
4.4 PRINCÍPIO DA IGUALDADE	40
5 A LEI 6.681/79 E SUA APLICAÇÃO À CLASSE DE SARGENTO DE ENFERMAGEM DO EXÉRCITO	51
5.1 CONTEXTO NORMATIVO	51

5.2 O ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS QUANTO À APLICAÇÃO DA LEI 6.681/79 A OUTRAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS NÃO EXPRESSAMENTE ELENCADAS NA NORMA.....	59
6 CONCLUSÃO.....	63
REFERÊNCIAS	66
ANEXO A.....	71

1 INTRODUÇÃO

A Lei Federal nº 6.681 de 16 de agosto de 1979, em seu artigo 2º, parágrafo 3º prevê que os médicos, dentistas e farmacêuticos que exercem atividade, exclusivamente, no âmbito militar, serão isentos da sindicalização, do pagamento do imposto sindical e de anuidades.

A lei em questão exclui outras categorias do quadro especializado do Exército Brasileiro (EB) e das Forças Armadas, como Enfermeiros, Psicólogos, Fisioterapeutas, Nutricionistas, Fonoaudiólogos, Contadores, Administradores, entre outros, porém, para efeito desse estudo, abordar-se-á apenas o quadro do técnico de Enfermagem, o qual é exercido pelo Sargento de Saúde.

Como dito, o quadro do técnico de Enfermagem não foi incluído na referida lei, o que nos leva a questionar os motivos de tal exclusão e as suas consequências perante o Conselho de Fiscalização Profissional. Talvez seja porque na época da sua edição e promulgação a referida categoria não era exigida dentro dos quadros do EB como uma categoria profissional regulamentada do Ministério da Educação e Cultura (MEC), o que ocorreu de forma tardia, somente no ano de 1998.

Nessa data é que o Exército começou a admitir em seus quadros técnicos profissionais, cabendo ao candidato interessado em concorrer a vaga para Sargento de Saúde, de caráter temporário, possuir o Curso Técnico de Enfermagem e para isso, estar devidamente regularizado (inscrito) no Conselho de Classe. E, somente, no ano de 2001 isso se estendeu ao quadro permanente - de carreira.

Nesse contexto, começou a surgir a polêmica envolvendo os técnicos de Enfermagem e os Conselhos Regionais de Enfermagem. Estes exigiam o pagamento da anuidade aos referidos técnicos, e aqueles contestavam o pagamento considerando as disposições da lei em comento.

Por que distinguir os técnicos de Enfermagem das categorias enquadradas na Lei 6.681/79, se os requisitos para concessão da isenção da sindicalização, do pagamento de imposto sindical e de anuidades são preenchidos por esses profissionais?

Poderia essa isenção abranger os técnicos de Enfermagem do Exército/Forças Armadas, numa eventual isenção do dever de pagamento da anuidade? Ou a regra seria apenas para beneficiar a “classe dos possuidores de ensino superior”, considerada uma classe distinta dentro das Forças Armadas em detrimento de outra classe especializada, criando uma situação desproporcional e não isonômica?

Neste contexto, surgiu a oportunidade de verificar a possibilidade, dentro dos princípios que regem o Direito Brasileiro, sobretudo a Administração Pública Federal, da aplicabilidade da Lei Federal 6.681/1979 aos profissionais possuidores do curso técnicos de Enfermagem que exercem atividade profissional, exclusivamente, no âmbito do Exército Brasileiro.

Logo, para elaborar esse trabalho, buscou-se responder essas questões e analisar a legislação em vigor e a doutrina, através de uma pesquisa realizada nos ordenamentos revogados e vigentes, na melhor doutrina e jurisprudência aplicáveis ao caso concreto.

E ao final, verificou-se, dentro das observações encontradas, se, tecnicamente, é pertinente estender a aplicabilidade da Lei Federal 6.681/1979 aos Sargentos de Saúde; e em caso, negativo, qual(is) seria(m) a(s) possível(eis) solução(ões) ao caso em questão.

2 A EVOLUÇÃO DA DISCIPLINA LEGAL APLICÁVEL À FUNÇÃO DE SARGENTO DE SAÚDE DO EXÉRCITO E DO TÉCNICO PROFISSIONAL DE ENFERMAGEM

2.1 DISCIPLINA JURÍDICA DO SARGENTO DE SAÚDE DO EXÉRCITO

O presente trabalho discute a questão da extensão ou não da isenção conferida pela Lei 6681/79 aos técnicos de enfermagem que atuam exclusivamente no Exército Brasileiro. Para esse fim, faz-se necessário inicialmente apresentar a evolução normativa da disciplina dessa categoria.

O Decreto nº 15.320, de 31 de dezembro de 1921¹, atualmente revogado, aprovou o regulamento do Serviço de Saúde do Exército em tempo paz. Desta forma, os Enfermeiros dos corpos de tropa eram recrutados, por meio de concurso², sendo que os “*padioleiros, auxiliares de escripta, conductores, artífices das Formações Sanitarias e dos Estabelecimentos do Serviço de Saude seriam recrutados entre sorteados*”.

Algumas características deveriam ser observadas nesses profissionais como saber ler e escrever corretamente, ter robustez (para o serviço penoso de padioleiro) e a aptidão profissional^{3,4}. Curioso é que os músicos também seriam considerados padioleiros e receberiam instrução durante o serviço.⁵

A formação técnica desses padioleiros ocorria em duas fases. A primeira era a instrução individual do soldado. A segunda era na forma de concurso ao serviço de enfermaria regimental, de higiene e profilaxia,⁶ cabendo ao médico-chefe a designação dos homens escolhidos para

¹BRASIL. Decreto nº 15.320, de 31 de dezembro de 1921 que regulamenta o Serviço de Saúde. Disponível em <http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=15230&tipo_norma=DEC&data=19211231&link=s>. Acesso em: 07 abril 2016.

²Artigo 23 - Decreto nº 15.320. Os enfermeiros dos Corpos de tropa, estabelecimentos militares e Formações Sanitarias Divisionarias são recrutados por meio de concurso, nas condições previstas pelo presente regulamento e pelo regulamento para o Serviço nos Corpos de Tropa.

³Artigo 23 - Decreto nº 15.320 [...] § 1º Os padioleiros, auxiliares de escripta, conductores, artífices das Formações Sanitarias e dos Estabelecimentos do Serviço de Saude são recrutados entre sorteados. Devem ser robustos e saber ler e escrever. Levar-se-á em conta, quanto possivel, a aptidão profissional.

⁴Artigo 140 - - Decreto nº 15.320, letra c) [...] a escolha dos soldados, no contingente annual, pertence ao medico-chefe do serviço. Será feita entre os homens que saibam ler e escrever correctamente e que tenham aptidão physica adequada ao penoso serviço de padioleiros.

⁵Artigo 23 - Decreto nº 15.320 [...] § 2º Os musicos dos corpos constituem padioleiros auxiliares e recebem instrucção do padioleiro durante seu serviço.

⁶Artigo 140 - Decreto nº 15.320 [...] § 3º Esse pessoal recebe a instrucção individual do soldado com os outros conscriptos e presta, ao mesmo tempo, seu concurso aos serviços da enfermaria regimental, de hygiene e prophylaxia.

receber a instrução para cada função dentro do Serviço de Saúde e ao final, os aprovados seriam promovidos ao título de Primeiro Enfermeiro.⁷

A promoção a Cabos e a Sargentos-Enfermeiros do Serviço de Saúde só poderia ocorrer entre os aprovados com sucesso no estágio de Primeiro Enfermeiro. O acesso as graduações de segundos e terceiros Sargentos seria feito, sucessivamente, para cada especialidade, por concurso e programa organizado pelo Diretoria de Saúde da Guerra.⁸

⁷Artigo 185 - Decreto nº 15.320. A instrução compreende duas partes: a instrução militar e a instrução técnica e profissional. [...] § 2º Começa logo que finaliza a instrução militar. Levando em conta a profissão, a capacidade ou aptidão e, em certa medida, o desideratum, o medico-chefe da Formação Sanitaria Divisionaria designa, nominativamente, os homens a instruir para cada um dos empregos previstos, isto é:

- a) furrieis e auxiliares de escripta (contabilidade, escripturação, etc.);
- b) artifices: selleiro, carpinteiro, ferreiro, electricista, manipulador-radiographo, reparador de material de cirurgia;
- c) enfermeiros: serventes de visita, enfermeiros de turmas cirurgicas, serventes de laboratorios, ajudantes de pharmacias, serventes para trabalhos de limpeza;
- d) padioleiros;
- e) conductores.

A instrução é dada conforme o programma approved pela Directoria de Saude da Guerra e segundo desenvolvimento progressivo estabelecido pelo medico-chefe.

A instrução compreende um parte commum, dada a todos os homens da Formação, e uma parte especial ou puramente technica, particular a cada emprego.

1º. Instrução commum. Deve ser dirigida com o maior cuidado e será dada a todos os homens da formação, qualquer que seja a sua especialização durante todo o anno. Fôrma a base da preparação para o serviço de guerra. Pormenorizada em manuaes especiaes, essa instrução trata do seguinte:

- a) organização geral e funcionamento do Serviço de Saude, na paz e em campanha;
- b) cuidados a dar aos doentes e feridos;
- c) noções relativas ás manobras especiaes do Serviço de Saude;

2º Instrução especial. Alternando com a precedente esta instrução compreende, segundo a especialização respectiva dos homens:

- a) contabilidade e escripturação dos registros do Serviço de Saude, em tempo de paz e em campanha;
- b) nomenclatura, conservação e reparação das diversas categorias do material do Serviço de Saude;
- c) livros de visita e receituário, pedidos; hygiene hospitalar; asepsia e antisepsia; pequena cirurgia; curativos; desinfecções, purificações de agua de bExército Brasileiro, serviço de pharmacia;
- d) manobras de padiolas, do carrinho porta-padiola, da artola, liteira, viatura e trens sanitarios; armar e desarmar barracas do Serviço de Saude; primeiros socorros no campo de batalha;
- e) para os conductores, além de sua instrução especial, instrução tão completa quanto possivel de padioleiros auxiliares.

As partes desta instucção que não possam ser dadas na Formação Sanitaria Divisionaria sel-o-hão no Hospital Militar visinho, onde os homens farão um estagio, cuja duração será fixada pelo medico-chefe da Formação.

Taes estagios serão feitos principalmente pelos enfermeiros encarregados:

- a) da desinfecção esterilização (funcionamento das estufas e outros aparelhos);
- b) de auxiliar o serviço na sala de operações;
- c) de auxiliar o serviço na pharmacia;
- d) do logar de enfermeiro de visita (um certo numero destes ultimos praticará em massagens e physiotherapia);
- e) do emprego de serventes de laboratorio de bacteriologia.

Os homens que exercem a profissão habitual de enfermeiros e os que manifestarem aptidão particular para este emprego, maxime dentre os engajados, serão designados para estagios mais prolongados no Hospital Militar, com o fim de se aperfeiçoarem na technica dos cuidados a dar aos doentes (doentes e socorros de urgencia).

Serão sujeitos, no fim deste estagio, a um exame, depois do qual, caso sejam aprovados, obterão o titulo de primeiro enfermeiro e terão uma insignía especial.

⁸ Graduados

§ 3º O posto de 1º Sargento será occupado por Sargento transferido de um corpo de tropa, portador de certificado de aptidão para commandar pelotão ou, pelo menos, declarado apto para exercer as funções de instructor.

Somente em 1921 houve a regulamentação do serviço de Enfermagem dentro Exército Brasileiro, sendo incluídos como parte do pessoal subalterno: padioleiros e outros auxiliares, conforme descritos anteriormente.

Em 1930, o Ministro da Guerra determinou a organização do quadro permanente de Enfermeiros do Exército, sendo que o curso teria como finalidade "melhorar a técnica dos 3º Sargentos em benefício dos enfermos, dada sua espinhosa missão e permitir-lhes o acesso ao posto imediato", com duração de 06 (seis) meses e funcionaria anexo à Escola de Aplicação do Serviço de Saúde do Exército, tendo como explicadores e monitores, os oficiais médicos do Exército que lá estivessem servindo.⁹

No entanto, o curso de preparação de Enfermeiros ou auxiliares de Enfermagem teve seu início, apenas, em 1939.

Em 1963, foram aprovadas as Normas Gerais para Habilitação e Estrutura de Acesso das Praças, que regulavam e organizavam a formação profissional dos Sargentos. Duas formas de acesso eram possíveis para se chegar à graduação de 3º Sargento de Saúde (Quadro Militar – 08). Numa os militares deveriam ter a habilitação obtida por meio do Curso de Formação de Sargentos. Na outra a habilitação era obtida por meio do Curso Básico de Formação Militar dos Sargentos, seguido pelo Curso de Formação de Sargentos que, no quadro em questão, funcionava na Escola de Saúde do Exército.

Se possuidor do Curso de Formação de Sargentos - que funcionava na Escola de Instrução Especializada - o Cabo poderia ser habilitado nas seguintes especificações: pessoal de saúde (041) e pessoal de suprimento (042).

No caso de possuírem o Curso Básico de Formação Militar dos Sargentos - este curso não permitia acesso à promoção e sim a habilitação para determinados cursos – poderiam fazer o Curso de Formação de Sargento Especialista em Saúde que possibilitava o acesso à promoção. Este curso funcionava na Escola de Saúde do Exército (EsSEx) e habilitava em 12 qualificações diferentes, dentre elas, a de Auxiliar de enfermagem (033).

As promoções a segundos e terceiros Sargentos serão feitas, sucessivamente, após concurso, conforme os regulamentos em vigor nos corpos de tropa e segundo um programma, composto de provas theoricas e praticas, organizado pela Directoria de Saude da Guerra, para cada especialidade.

Os cabos da Formação Sanitaria Divisionaria serão escolhidos entre os anseçadas e soldados que tenham feito um exame, conforme os regulamentos em vigor nos corpos de tropa e segundo um programma, para cada especialidade, estabelecido pela Directoria de Saude da Guerra.

Para os anseçadas proceder-se-ha de accordo com as disposições em vigôr para os corpos de tropa.

Para os postos de cabos e de Sargentos-enfermeiros só concorrerão os homens que tenham feito o estagio para primeiro enfermeiro com successo.

⁹ MORAES, Deborah Lemos Scardino de. Disponível em <http://www.essex.ensino.Exército Brasileiro.br/doc/PDF/PCC_2009_CFO_PDF/1%BA%20Ten%20A1%20DEXÉRCITOBRAILEIROORAH%20LEMONS%20SCARDINO%20DE%20MORAES.pdf> Acesso em 05 abril 2016.

A lei 7.498/1986, que regulamentou o exercício da Enfermagem, dispôs no artigo 8º, inciso V que seriam “Auxiliares de Enfermagem, o pessoal enquadrado nos termos do Decreto-Lei nº 299, de 28 de fevereiro de 1967”. O artigo 2º desse Decreto-Lei dizia que “serão enquadradas na série de classes de Auxiliar de Enfermagem P-1701 as atuais séries de classes ou classes singulares de [...] Enfermeiro Militar - P-1.707.

Portanto, os Enfermeiros militares formados dentro das Forças Armadas, a partir desta data, passaram a ser considerados Auxiliares de Enfermagem.

Em 1998, através da Portaria nº 153, de 25 de março, o Exército instituiu o Serviço Militar Temporário (SMT) em tempo de paz, trazendo a inovação do segmento feminino nas habilitações profissionais de seu interesse. Com isso, esse segmento foi sendo introduzido no universo dessa Força Armada, principalmente no quadro do serviço de saúde, como Sargento Técnico Temporário - Auxiliar de Enfermagem.

No ano de 2001, o Exército Brasileiro permitiu a inscrição de mulheres no concurso público para o preenchimento de vagas no Curso de Formação de Sargento (Carreira) de Saúde – 2002, que funcionaria na EsSEx. Um dos requisitos para inscrição era ser possuidor do Curso de Auxiliar de Enfermagem.

O Regulamento da Escola de Saúde aprovado pela Portaria nº 053, de 12 de fevereiro de 2003 preceituava

Artigo 2º - EsSEx é um estabelecimento de ensino (EE) de formação e de especialização de graus superior e médio, de aperfeiçoamento de grau médio, da Linha de Ensino Militar de Saúde e da Complementar [...]
inciso II - destinado a formar, especializar e aperfeiçoar sargentos da Qualificação Militar de Subtenentes e Sargentos (QMS) de Saúde-Apoio e da QMS de Saúde-Auxiliar de Enfermagem, habilitando-os para o exercício dos cargos previstos.

Com a publicação da Portaria nº 072, de 25 de fevereiro de 2004, foi criada a Qualificação Militar de Subtenentes e Sargentos (QMS) Saúde - Técnico em Enfermagem e determinado que, a partir do ano de 2005, não fosse mais formados Sargentos da QMS Saúde – Auxiliar de Enfermagem.

Nessa época, dois concursos - distintos - eram realizados para ascender à qualificação de Sargento de Saúde.

No concurso vinculado à Escola de Sargentos das Armas (EsSA), os militares ingressos deveriam ter o Ensino Fundamental (antigo 1º Grau) e não eram obrigados a ter o curso de

Auxiliar ou Técnico de Enfermagem, já que suas atribuições não estavam voltadas para práticas de Enfermagem. Enquanto, aos militares ingressos pela EsSEx, eram exigidos a comprovação da habilitação bem como o respectivo registro no COREN (Conselho Regional de Enfermagem), pois suas atividades laborativas estariam relacionadas com a assistência de Enfermagem, conforme Instrução Reguladora do Concurso.

Em 2005, a Portaria nº 139, de 17 de novembro, aprovou a diretriz para a formação de Sargentos de Carreira e estabeleceu as condições para o aproveitamento de habilitações de interesse do Exército adquiridas pelos candidatos antes de ingressar no Curso de Formação de Sargentos (CFS).

Os candidatos ao CFS Saúde - Técnico em Enfermagem e Saúde – Apoio deveriam ter o nível de ensino médio e o diploma ou certificado de conclusão de Curso de Técnico em Enfermagem, devendo a comprovação do nível de escolaridade e do curso será feita mediante a apresentação do diploma ou certificado correspondente expedido por estabelecimento de ensino reconhecido oficialmente, em conformidade com legislação federal, e registrado em órgãos do Ministério da Educação. E os demais candidatos, apenas o nível de ensino fundamental.

Em 2006, o Exército, através da Portaria nº 017 – EME, de 21 de fevereiro, resolveu habilitar e requalificar os militares Auxiliares de Enfermagem para Técnicos de Enfermagem, de modo a cumprir a Resolução nº 276/2003¹⁰ do Conselho Federal de Enfermagem (COFEN) - que regulava a concessão de Inscrição Provisória ao Auxiliar de Enfermagem e estabelecia o prazo de 05 anos para que os mesmos adquirissem a habilitação ao exercício das atividades de Técnico de Enfermagem.

Nesse contexto, surgiu uma problemática, pois o curso ministrado na EsSEx não estava nos moldes exigidos pela Diretrizes Curriculares Nacionais para Educação de Nível Técnico, impossibilitando os sargentos possuidores do curso de Auxiliar de Enfermagem de se regularizarem junto ao Conselho Profissional.

Nessas circunstâncias, o Exército extinguiu do seu quadro a QM de Auxiliar de Enfermagem e deixou de realizar a formação dos profissionais oriundo do concurso da EsSA, ficando com a EsSEx, a partir de 2007, a formação, exclusiva, desses candidatos já possuidores do Curso Técnico de Enfermagem. Desde então e até os dias atuais, os candidatos ao Curso de Formação de Sargentos do quadro de Saúde devem preencher o requisito de possuir o Curso Técnico de Enfermagem.

¹⁰Resolução COFEN – 276/2003. Disponível em: <http://www.cofen.gov.br/resoluco-cofen-2762003-revogada-pela-resoluco-cofen-3142007_4312.html>. Acesso em: 07 abril 2016.

Cabe salientar que a formação dos Soldados Padioleiros, como são chamados hoje, permanece nos moldes do passado, porém com um detalhe, como as instruções que recebem no aquartelamento não nos moldes exigidos pela Diretrizes Curriculares Nacionais para Educação de Nível Técnico, isto é, não são reconhecidas pelo MEC e nem pelo COFEN/COREN, os mesmos são impossibilitados de realizar práticas de Enfermagem.

Dessa forma, os técnicos de enfermagem do Exército passaram a ter, obrigatoriamente, sua inscrição no órgão de classe; este, em contrapartida, passou a exigir o pagamento da referida anuidade.

Nesse sentido, torna-se relevante discutir se as isenções ao pagamento da contribuição aos COREN estabelecida na Lei 6681/79 aplica-se também aos técnicos de enfermagem do Exército, na medida em que essa categoria não foi mencionada explicitamente na referida lei.

2.2 O TÉCNICO DE ENFERMAGEM COMO UMA CATEGORIA PROFISSIONAL

A Lei nº 2.604, de 17 de setembro de 1955, regulamentou o exercício da Enfermagem profissional, assegurando em seus artigos que:

Artigo 1º É livre o exercício de Enfermagem em todo o território nacional, observadas as disposições da presente lei.

Artigo 2º Poderão exercer a Enfermagem no país: [...]

3) Na qualidade de **auxiliar de Enfermagem**, os portadores de certificados de auxiliar de Enfermagem, conferidos por escola oficial ou reconhecida, nos termos da Lei nº 775, de 6 de agosto de 1949 e **os diplomados pelas forças armadas nacionais** e forças militarizada que não se acham incluídos na letra c do item I do Artigo 2º da presente lei. (grifo meu)

Como observado nesse excerto da lei, não existia a categoria de Técnico de Enfermagem na ocasião da sua promulgação. A categoria do Técnico surgiu, apenas, em 1966, com a criação do curso de formação pela Escola Ana Néri, mas a regulamentação para o exercício dessa profissão aconteceu 20 anos após, com a publicação da Lei nº 7.498, de 25 de junho de 1986.

A efetiva regulamentação do exercício de Enfermagem¹¹ ocorreu com o Decreto nº 94.406/87 que regulamentou a Lei nº 7.498, especificando em seus artigos as categorias da Enfermagem e as respectivas competências:

Artigo 2º - A Enfermagem e suas atividades auxiliares **somente podem ser exercidas por pessoas legalmente habilitadas e inscritas no Conselho** Regional de Enfermagem com jurisdição na área onde ocorre o exercício. [...]

Artigo 5º São **Técnicos de Enfermagem**:

I - o titular do diploma ou do certificado de Técnico de Enfermagem, expedido de acordo com a legislação e registrado no órgão competente;

II - o titular do diploma ou do certificado legalmente conferido por escola ou curso estrangeiro, registrado em virtude de acordo de intercâmbio cultural ou revalidado no Brasil como diploma de Técnico de Enfermagem.

Artigo 6º São **auxiliares de Enfermagem**:

I - o titular de certificado de Auxiliar de Enfermagem conferido por instituição de ensino, nos termos da lei, e registrado no órgão competente;

II - o titular do diploma a que se refere a Lei nº 2.822, de 14 de junho de 1956;

III - o titular do diploma ou certificado a que se refere o item III do art. 2º da Lei nº 2.604, de 17 de setembro de 1955, expedido até a publicação da Lei nº 4.024, de 20 de dezembro de 1961;

IV - o titular do certificado de Enfermeiro Prático ou Prático de Enfermagem, expedido até 1964 pelo Serviço Nacional de Fiscalização da Medicina e Farmácia, do Ministério da Saúde, ou por órgão congênere da Secretaria de Saúde nas Unidades da Federação, [...].

V - o pessoal enquadrado como Auxiliar de Enfermagem, nos termos do Decreto-lei nº 299, de 28 de fevereiro de 1967;

VI - o titular do diploma ou certificado conferido por escola ou curso estrangeiro, segundo as leis do país, [...] registrado [...] ou revalidado [...] como certificado de Auxiliar de Enfermagem.

Artigo 10. O **Técnico de Enfermagem** exerce as atividades auxiliares, de nível médio técnico, atribuídas à equipe de enfermagem, cabendo-lhe:

I - assistir ao Enfermeiro: [...]

II - executar atividades de assistência de enfermagem, excetuadas as privativas do enfermeiro e as referidas no art. 9º deste Decreto; [...]

III - integrar a equipe de saúde.

Artigo 11. O **Auxiliar de Enfermagem** executa as atividades auxiliares, de nível médio, atribuídas à equipe de enfermagem, cabendo-lhe:

I - preparar o paciente para consultas, exames e tratamentos;

II - observar, reconhecer e descrever sinais e sintomas, ao nível de sua qualificação;

III - executar tratamentos especificamente prescritos, ou de rotina, além de outras atividades de enfermagem, tais como: [...]

IV - prestar cuidados de higiene e conforto ao paciente e zelar por sua segurança, inclusive: [...]

V - integrar a equipe de saúde;

VI - participar de atividades de educação em saúde, inclusive:

VII - executar os trabalhos de rotina vinculados à alta de pacientes;

VIII - participar dos procedimentos pós-morte. (grifo meu)

¹¹ KOBAYASHI, Rika M.; LEITE, Maria Madalena Januário. Formação de competências administrativas do técnico de enfermagem. **Revista Latino-Americana de Enfermagem**, [S.l.], v. 12, n. 2, p. 221-227, apr. 2004. ISSN 1518-8345. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rlae/article/view/1869>>. Acesso em: 05 Abril 2016.

Em 1994, a Lei 8.967 alterou a redação do artigo 23 da Lei nº 7.498 concedendo o prazo de 10 anos aos profissionais que exerciam a Enfermagem sem a devida formação para continuar a exercê-la, desde que devidamente autorizado pelo COFEN e estabeleceu aos atendentes de Enfermagem admitidos antes da vigência da Lei 7.498/86, que fossem criadas atividades complementares, conforme Resolução COFEN 185 e 186/95 para a devida atualização técnico-profissional.

A lei nº 5.905 também fixou os deveres dos profissionais vinculados ao COFEN e aos COREN, dentre os quais:

- Inscrever-se no Conselho Regional de Enfermagem em cuja jurisdição exerça suas atividades;
- **Efetuar o pagamento das anuidades e demais obrigações financeiras;**
- Solicitar cancelamento de inscrição quando encerrar as atividades profissionais por qualquer motivo;
- Comunicar ao COREN os casos de infrações éticas;
- Cumprir e fazer cumprir os preceitos éticos e legais da profissão;
- Facilitar a fiscalização do exercício profissional. (grifo meu)

A inovação trazida pelo Decreto-Lei nº 94.406 foi a obrigatoriedade da inscrição e habilitação legal junto aos Conselhos da região de atuação do profissional, para que o exercício ocorra dentro da jurisdição dos Conselhos fiscalizadores:

Artigo 15. Na administração pública direta e indireta, federal, estadual, municipal, do Distrito Federal e dos Territórios **será exigida como condição essencial** para provimento de cargos e funções e contratação de pessoal de enfermagem, de todos os graus, **a prova de inscrição no Conselho Regional de Enfermagem da respectiva região.** (grifo meu)

Nesse contexto, observa-se que nas primeiras legislações a categoria dos técnicos de enfermagem não existia. Esta, somente, passou a existir, após um longo caminho percorrido, até alcançar o reconhecimento profissional, tal como sabemos hoje.

3 AS CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS COORPORATIVAS E A SUA INCIDÊNCIA SOBRE A ATIVIDADE DE ENFERMAGEM PROFISSIONAL

3.1 AS CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS

O surgimento das contribuições parafiscais no Brasil remonta à evolução do Estado de Direito, fruto da passagem de um Estado liberal para um Estado interveniente e social, em decorrência das profundas alterações e novas características intervencionista do Estado Moderno.

Essas contribuições não se enquadram nas contribuições tradicionais, por serem um tributo com destinação específica, usado para custear as atividades estatais relacionadas ao interesse de determinadas categorias profissionais ou econômicas. Por suas particularidades são consideradas, pela doutrina majoritária, uma espécie de exação de natureza jurídica de tributo.

Trata-se de contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, as chamadas contribuições especiais corporativas por serem atividades laborais, relacionadas com áreas específicas de produção, comércio ou prestação de serviço, e que não se confundem com as categorias profissionais.¹²

As contribuições até a promulgação da Constituição de 1988 apresentavam-se de forma confusa e desconexa. De fato, a Constituição de 1967 havia estabelecido, em seu artigo 159, de forma tênue, como seriam as contribuições para o custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais:

Artigo 159 - É livre a associação profissional ou sindical; a sua constituição, a representação legal nas convenções coletivas de trabalho e o exercício de funções delegadas de Poder Público serão regulados em lei.

Parágrafo 1º - Entre as funções delegadas a que se refere este artigo, compreende-se a de **arrecadar, na forma da lei, contribuições para o custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais** e para a execução de programas de interesse das categorias por eles representadas. (grifo meu)

¹² PAULSEN, Leandro, VELLOSO; Andrei. **Contribuições, teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p.277/279.

Do mesmo modo, o parágrafo 1º do artigo 166 da Emenda Constitucional (EC) nº 1, de 1969, repetiu a mesma redação do parágrafo supracitado:

Artigo 166. É livre a associação profissional ou sindical; a sua constituição, a representação legal nas convenções coletivas de trabalho e o exercício de funções delegadas de poder público serão regulados em lei.

Parágrafo 1º Entre as funções delegadas a que se refere êste artigo, compreende-se a de **arrecadar, na forma da lei, contribuições para custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais** e para a execução de programas de interêsse das categorias por êles representados. (grifo meu)

O artigo 21 da Constituição de 1967 descreveu a competência da União sobre as contribuições:

Artigo 21. Compete à União instituir impôsto sôbre:[...]

Parágrafo 2º A União pode instituir:

I - **contribuições**, nos têrmos do item I dêste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o **interêsse** da previdência social ou de **categorias profissionais**; (grifo meu)

Somente com o atual ordenamento as contribuições ganharam um espaço sistematizado dentro do cenário econômico-tributário. Na opinião de Celso Bastos¹³, a atual Carta Magna inovou trazendo garantias fundamentais, buscando uma forma de proteger o cidadão, conferindo liberdade de expressão e a inafastabilidade do Judiciário. Garantiu a proteção à ordem econômica e financeira, a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa. Assegurou a propriedade e sua função social, a educação, a saúde, o lazer e a dignidade da pessoa humana. Nesse contexto, a Constituição trouxe a previsão das contribuições especiais em seu artigo 149:

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

¹³ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p 412

Misabel Derzi discorreu sobre as diferenças ocorridas entre as Constituições de 1967, a Emenda nº 1 de 1969 e a atual, ao encerrar o debate sobre o caráter tributário das contribuições:

O artigo 149 da Constituição (de 1988), inserido no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, confere à União com exclusividade, a competência para criar contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições instituídas no interesse de categorias profissionais ou econômicas. [...] O citado dispositivo constitucional usou da seguinte técnica para, definitivamente, encerrar a polêmica e deixar claro e insofismável o caráter tributário dessas contribuições: ao invés de simplesmente inseri-las no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, expediente de que já se valera a Constituição de 1967, com a redação que lhe deu a Emenda nº 1, de 1969, o Artigo 149 manda de forma literal e expressa que se apliquem às contribuições os mais importantes princípios constitucionais tributários.¹⁴

Temos que essas Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais, previstas no artigo acima, são tributos destinados ao custeio das atividades dos órgãos fiscalizadores e representativos das categorias econômicas e profissionais.

A competência é da União Federal para instituir tais contribuições, na forma de lei complementar, a teor do artigo 146, inciso III, desde que respeitados os princípios da legalidade tributária e da isonomia tributária, preceituados no artigo 150, incisos I e II¹⁵, respectivamente, todos da Constituição.

A União também disciplina a atuação dessas entidades de categorias profissionais, concedendo a capacidade de arrecadar, para si próprias, as contribuições que a lei instituiu, para que possam ter uma estrutura financeira. Essa capacidade de arrecadação é a parafiscalidade, por isso, contribuições parafiscais.

Segundo Roque Carrazza, “as contribuições parafiscais não se constituem numa nova modalidade de tributos, podendo, pois, revestir-se da natureza jurídica de imposto ou taxa em virtude de serem simplesmente cobradas por terceiros.”¹⁶

¹⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 592.

¹⁵ Artigo 150 da CRFB/88: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

Luciano Amaro afirma que o tratamento dado às contribuições especiais dificulta a afirmação que essas contribuições ou são impostos, ou são taxas, ou ora são uma coisa, ora outra. Para o autor, essas

[...] exações [...] não está nem no objetivo de custear as funções gerais e indivisíveis do Estado (como ocorre com os impostos) nem numa utilidade divisível produzida pelo Estado e fruível pelo indivíduo (como ocorre com os tributos conhecidos como taxa, pedágio e contribuição de melhoria, que reunimos no segundo grupo). A característica peculiar do regime jurídico [...] **está na destinação a determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público.** Nesse grupo se incluem as exações previstas no art. 149 da Constituição, [...]”¹⁷ (grifo meu)

Independentemente da espécie tributária, é certo que as contribuições parafiscais são tributos instituídos pelas pessoas políticas, arrecadados pelas autarquias. É uma forma de arrecadação de recursos para a manutenção das entidades, responsáveis pela fiscalização do exercício profissional, consideradas de interesse público.

Luciano Amaro ensina que

o fato gerador dessas contribuições reside no exercício, pelo contribuinte, de determinada atividade profissional ou econômica, a que se atrelam as funções (de interesse público) exercidas pela entidade credora das contribuições (fiscalização, representatividade, defesa de interesses etc.”¹⁸

Pinheiro e Parreiras¹⁹ observam que o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da ADIn-1717, reafirmou que as contribuições cobradas pelos Conselhos de Fiscalização das Profissões têm caráter tributário, porque são contribuições de interesse de categorias profissionais, assim, contribuições corporativas. As contribuições (anuidades) devidas pelos profissionais inscritos são, portanto, obrigatórias, sob pena de inscrição na Dívida Ativa e execução fiscal. Reafirma-se, com a referida Liminar, que os Conselhos estão sujeitos à fiscalização do Tribunal de Contas da União (TCU), por sua natureza autárquica, e pelo fato de

¹⁷ Amaro, Luciano Direito Tributário Brasileiro. 20. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. p. 70

¹⁸ Ibid, p. 53

¹⁹ PINHEIRO Pedro Paulo C., PARREIRAS, Nelson da S. **Esclarecimento sobre a legislação que institui o Sistema Cofen/Conselhos Regionais.** Disponível em http://www.cofen.gov.br/esclarecimentos-sobre-a-autarquia-cofencorens_4164.html> Acesso em 25 Abr 2016

que os patrimônios das autarquias são bem público e de que as contribuições têm caráter tributário.

Roque Carrazza *apud* José Eduardo Soares de Melo observa que os Conselhos Profissionais praticam atos de polícia, já que deliberam sobre inscrições em seus quadros, decidem sobre assuntos relacionados à ética profissional, aplicam penalidades, aferem a habilitação profissional, todas estas atividades caracterizadoras de autêntico poder estatal de polícia, razão pela qual teriam ditas contribuições a natureza de taxa de polícia.²⁰

Em razão das características dessas contribuições pode-se asseverar que essas possuem a natureza jurídica tributária e como tal devem observar as limitações constitucionais ao poder de tributar.

3.2 CONSELHO FEDERAL E REGIONAIS DE ENFERMAGEM

O COFEN e os CORENS foram criados em 12 de julho de 1973, através da Lei nº 5.905, como Autarquias Federais, conforme o artigo 1º, com a função principal elencada no artigo 2º:

Artigo 1º São criados o Conselho Federal de Enfermagem (COFEN) e os Conselhos Regionais de Enfermagem (COREN), constituindo em seu conjunto uma autarquia, vinculada ao Ministério do Trabalho e Previdência Social.

Artigo 2º O Conselho Federal e os Conselhos Regionais são órgãos disciplinadores do exercício da profissão de enfermeiro e das demais profissões compreendidas nos serviços de enfermagem.

Como leciona o Professor BANDEIRA DE MELLO, as autarquias são:

peças jurídicas de direito público de **capacidade exclusivamente administrativa**. As autarquias gozam de liberdade administrativa nos limites da lei que a criou, não sendo subordinadas ao órgão algum do Estado, mas apenas controladas. **As autarquias apenas podem ser criadas e extintas por lei**. O controle das autarquias é o poder que assiste à Administração Central de influir sobre elas com o propósito de conformá-las ao **cumprimento dos objetivos públicos** em vista dos quais foram criadas, harmonizando-as com a atuação administrativa global do Estado. [...] (grifo meu)

²⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**, 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 80.

O COFEN e os CORENS são, portanto, pessoas jurídicas de Direito Público, com destinação específica de zelar pelo interesse social, fiscalizando e disciplinando o exercício profissional das categorias: Enfermeiros, Técnicos de Enfermagem e Auxiliares de Enfermagem.

O Ministro Moreira Alves, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1717, explicou a natureza dos Conselhos de Fiscalização do Exercício Profissional:

Esses Conselhos – o Federal e os Regionais – foram portanto, criados por lei, tendo cada um deles personalidade jurídica de direito público, com autonomia administrativa e financeira. Ademais, **exercem eles as atividades de fiscalização de exercício profissional** que, como decorre do disposto nos artigos 5º, XIII, 21º, XXIV, e 22º, XI, da Constituição Federal, **é atividade tipicamente pública.** (grifo meu)

Não há questionamento quanto à natureza autárquica desses conselhos, criados para fiscalizarem o exercício profissional, com funções de interesse público. E por conseguinte, estão sujeitos à fiscalização do Tribunal de Contas da União, por sua natureza e pelo fato do patrimônio de serem considerado públicos.

Nesse mesmo sentido, como já abordado, as contribuições devidas ao COREN são de natureza tributária. E logo, a competência para fixação da anuidade (contribuição) foi prevista no texto legal como sendo de competência dos referidos Conselhos:

Artigo 15. Compete aos Conselhos Regionais: [...]
XI - fixar o valor da anuidade;

Artigo 18. Aos infratores do Código de Deontologia de Enfermagem poderão ser aplicadas as seguintes penas:
Parágrafo 2º O valor das multas, bem como as infrações que implicam nas diferentes penalidades, serão disciplinados no Regimento do Conselho Federal e dos Conselhos Regionais.

A Lei nº 5.905 descreveu, ainda, que através dos serviços prestados aos profissionais inscritos nos CORENS é feita a arrecadação de recursos para a manutenção das entidades:

Artigo 16. A renda dos Conselhos Regionais será constituída de:
I - três quartos da taxa de expedição das carteiras profissionais;
II - três quartos das multas aplicadas;

- III - três quartos das anuidades;
- IV - doações e legados;
- V - subvenções oficiais, de empresas ou entidades particulares;
- VI - rendas eventuais

Art 10. A receita do Conselho Federal de Enfermagem será constituída de:

- I - um quarto da taxa de expedição das carteiras profissionais;
- II - um quarto das multas aplicadas pelos Conselhos Regionais;
- III - um quarto das anuidades recebidas pelos Conselhos Regionais;
- IV - doações e legados;
- V - subvenções oficiais;
- VI - rendas eventuais.

Portanto, cabe a cada Conselho Regional, dentro das respectivas competências legais, a fixação das contribuições anuais, de natureza parafiscal, das pessoas inscritas, a estipulação do valor das multas e os preços dos serviços administrativos.

3.3 ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL QUANTO À NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES AOS CONSELHOS REGIONAIS DE ENFERMAGEM

Diante da natureza jurídica das contribuições especiais instituídas pela União, por seu caráter tributário, na espécie de parafiscalidade, é autorizada a esses Conselhos a cobrança dos profissionais regularmente inscritos pelos tributos pagos e não pagos na forma da lei.

O entendimento do Supremo Tribunal de Justiça quanto à natureza tributária das anuidades cobradas pelos Conselhos de Fiscalização Profissional é pacífico. Nesse sentido temos:

APELAÇÃO CÍVEL. COREN/RJ. COBRANÇA DE ANUIDADES. RESOLUÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE. CUSTAS. IMPOSSIBILIDADE DE ISENÇÃO E DE ADIAMENTO. RECOLHIMENTO EXIGIDO NO ATO DA PROPOSITURA DA AÇÃO. I - **O STJ pacificou o entendimento de que a anuidade dos Conselhos de Fiscalização Profissional, à exceção da OAB, tem natureza tributária, configurando contribuição de interesse das categorias profissionais, com previsão no Artigo 149, CF, devendo, portanto, obediência ao princípio da legalidade (Artigo 150, I, CF).** II - A contribuição devida aos Conselhos Profissionais foi disciplinada pela Lei nº 6.994/82, que fixou o valor da anuidade e taxas devidas aos órgãos fiscalizadores do exercício profissional, estabelecendo parâmetros para a referida cobrança com base no Maior Valor de Referência (MVR) vigente no país. III - Posteriormente, com a edição da Lei nº 9.469/98, **os Conselhos Profissionais foram autorizados a fixar, cobrar e executar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas.** No entanto, o caput e os parágrafos 1º, 2º, 4º, 5º, 6º, 7º e 8º do seu Artigo 58 foram declarados

inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento da ADIN nº 1.717/DF, não servindo, portanto, tal dispositivo legal para amparar a instituição das anuidades e taxas. IV - O Artigo 2º da Lei nº 11.000/04, ao prever a possibilidade dos próprios Conselhos fixarem as anuidades, incorreu no mesmo erro contido no Artigo 58 da Lei nº 9.649/98. Por isso, o termo fixar inserido no caput do Artigo 2º da Lei nº 11.000/04, bem como a integralidade do seu parágrafo 1º, padecem do mesmo vício de inconstitucionalidade detectado pelo Supremo Tribunal Federal em relação ao Artigo 58 da Lei nº 9.649/98. V - Este E. Tribunal Regional Federal, em observância ao Artigo 97 da CF/88, acolheu parcialmente a arguição de inconstitucionalidade suscitada pelo Juiz Federal convocado Theophilo Miguel (processo nº 20085101009630), declarando a inconstitucionalidade da expressão fixar constante do caput do Artigo 2º da Lei nº 11.000/04 e da integralidade do seu parágrafo 1º, nos termos do voto da relatora, Desembargadora Federal Salete Maccalóz (súmula nº 57, TRF2). VI - Se já houve reconhecimento da inconstitucionalidade das anuidades exigidas por meio de resolução, não resta dúvida que tal fato retira a certeza da obrigação contida no título executivo que embasa a execução, o que impõe a extinção da demanda, nos termos do Artigo 618, I, do CPC, independentemente da manifestação do executado. VII - Considerando a natureza tributária das anuidades devidas aos conselhos de fiscalização profissional, não há como admitir sua fixação por simples resolução (ainda que tal prerrogativa esteja prevista em lei), face ao princípio da legalidade formalizado no Artigo 150, I, da Constituição Federal. VIII - Embora possua natureza autárquica, o Conselho-Apelante não está isento do recolhimento das custas, em virtude da expressa previsão do parágrafo único do Artigo 4º da Lei nº 9.289/96, disposição especial e posterior à contida no Artigo 39 da LEF. IX - Descabe o adiamento do recolhimento das custas, não sendo aplicável à presente hipótese o Artigo 27 do CPC, uma vez que a Lei nº 9.2889/96, que rege a matéria no âmbito da Justiça Federal, não prevê o pagamento das custas ao final do processo, devendo ser observada a sistemática prevista em seu Artigo 14, I e II. X - Agravo improvido. (TRF-2 - AC: 201151015173466 RJ, Relator: Desembargador Federal REIS FRIEDE, Data de Julgamento: 29/10/2014, SÉTIMA TURMA ESPECIALIZADA, Data de Publicação: 11/11/2014) (grifo meu)

No julgamento, da Apelação Cível 00481018220094013300, o juiz convocado e relator do recurso Clodomir Sebastião Reis entendeu que, para haver instituição ou majoração de tributos, estes devem ser feitos por lei, em obediência ao princípio da legalidade.

CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. EXECUÇÃO FISCAL. CONSELHO REGIONAL DE ENFERMAGEM. FIXAÇÃO DE ANUIDADES POR RESOLUÇÃO. NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO. ILEGALIDADE. EXIGÊNCIA DE LEI. 1. Compete à União instituir contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais (Artigo 149, CF/1988). 2. As **anuidades** dos conselhos profissionais possuem natureza tributária, pois constituem contribuições sociais (artigos 149 e 150 da CF/1988), motivo pelo qual a fixação dos valores dessas **anuidades** deve obediência ao princípio da legalidade e, por consequência, a sua instituição ou aumento deve ser procedida mediante lei. 3. Apelação desprovida.²¹ (grifo meu)

21 BRASIL, Tribunal Regional Federal (1ª Região). Constitucional. Administrativo. Execução fiscal. Conselho Regional de Enfermagem. Fixação de **anuidades** por resolução. Natureza jurídica da contribuição. Ilegalidade. Exigência de lei. Apelação Cível 00481018220094013300. Relator: Juiz Federal (convocado) Clodomir Sebastião Reis (8ª Turma) São Paulo, 27 Julho 2012. Disponível Em <<https://www2.jf.jus.br/juris/unificada/resposta/>>. Acesso em: 02 Maio 2016.

No mesmo sentido, o relator Desembargador Federal José Amilcar Machado, ao julgar a Apelação Cível 00226037020084013800, negou provimento ao recurso, alegando que a lei 11000/2004 não se estende aos CORENS e confirmando a natureza tributária das contribuições devidas aos respectivos conselhos:

CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. EXECUÇÃO FISCAL. CONSELHO REGIONAL **ENFERMAGEM. ANUIDADES. NATUREZA JURÍDICA DE TRIBUTO. LEI Nº 11.000/04. APLICAÇÃO RESTRITA AOS CONSELHOS REGIONAIS DE MEDICINA.** 1. As **anuidades** exigidas pelos conselhos profissionais se enquadram no conceito de contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação na fiscalização nas respectivas áreas, nos termos previstos no Artigo 149 da Carta Magna. 2. Nesse sentido, as referidas contribuições possuem natureza jurídica de tributo, da competência exclusiva da União, e são submetidas aos princípios que regem o sistema tributário nacional, dentre eles, o da reserva legal, que determina a vedação de exigência ou majoração de tributo sem lei que o estabeleça (Artigo 150, I, da CF/88). Não é permitido aos conselhos profissionais, por ausência de lei que os autorize, corrigirem suas **anuidades** por meio de resolução ou qualquer outro ato administrativo, por manifesta afronta ao princípio da legalidade, previsto no Artigo 150, I, da Carta Magna. 3. Não há que se falar, no caso ora em exame, em incidente de inconstitucionalidade (Artigo 97 da CRFB) em relação à Lei nº 11.000/04, que trata da cobrança e execução "das contribuições anuais, devidas por pessoas físicas ou jurídicas, bem como as multas e os preços de serviços, relacionados com suas atribuições legais, que constituirão receitas próprias de cada Conselho". Ocorre que a referida lei tem sua aplicação restrita aos Conselhos Regionais de Medicina. Nesse sentido: (AC 2007.38.00.008112-4/MG, Rel. Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, Sétima Turma, e-DJF1 p.408 de 31/07/2009). 4. Apelação a que se nega provimento.²²

Conforme demonstrado, é jurisprudência pacífica nos Tribunais a questão da natureza jurídica tributária das Contribuições aos Conselhos Fiscalizadores de Classe profissional, por força normativa do artigo 149 da Constituição Federal.

22 BRASIL, Tribunal Regional Federal (1ª Região). Constitucional e administrativo. Execução fiscal. Conselho Regional de Enfermagem. Anuidades. Natureza jurídica de tributo. Lei nº 11.000/04. Aplicação restrita aos Conselhos Regionais de Medicina. Apelação Cível 00226037020084013800. Relator: Desembargador Federal JOSÉ AMILCAR MACHADO (7ª Turma) São Paulo, 05 Agosto 2014. Disponível Em <<https://www2.jf.jus.br/juris/unificada/resposta>>. Acesso em: 02 Maio 2016.

4 DAS NORMAS ATINENTES À ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA INTERPRETAÇÃO

4.1 ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

Assim como a instituição de tributos decorre da lei, com a isenção tributária não é diferente: é necessário que haja uma previsão legal para que se deixe de exigir o tributo. O Código Tributário Nacional (CTN)²³ definiu, em seus artigos 176 e 179, quais seriam os critérios para concessão de isenção:

Artigo 176. **A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão**, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. [...]

Artigo 179. **A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.** [...](grifo meu)

Na isenção há o fato gerador do tributo, porém a lei determina que o contribuinte deixe de arcar com a respectiva obrigação tributária, se preenchido alguns requisitos.

Luciano Amaro leciona que a isenção tributária tem que ser consoante com o princípio da isonomia:

A técnica da isenção tem notáveis virtudes simplificadoras; por meio dela, podem ser excepcionadas situações que, pela natureza dos fatos, ou dos bens, ou das pessoas, ou em função da região, ou do setor de atividades etc., o legislador não quer onerar com o tributo. **Várias razões podem fundamentar esse tratamento diferente, em atenção às características da situação, às condições da pessoa, a razões de política fiscal** (por exemplo, estímulo a determinados comportamentos etc.). **Há de haver um critério válido de discrimen para justificar a isenção, a fim de harmonizá-la com o preceito constitucional da isonomia.**²⁴ (grifo meu)

²³ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 06 abril 2016.

²⁴ AMARO, 2014. p. 205.

Observa-se que a isenção atua no campo da incidência tributária, já que o legislador optou por não tributar determinadas situações.

Para o procurador de justiça Tomáz de Aquino a isenção tributária dispensa o recolhimento do tributo de determinadas pessoas e em determinadas situações, através de leis infraconstitucionais. Se houver autorização legislativa, diante das condições, pode-se cobrar o tributo em um determinado período ou não fazê-lo em outro.

Na verdade, quando o Estado [...] através do legislador ordinário concede as isenções, não está, como erroneamente alguns entendem, fazendo nenhum favor ao particular. [...] Quem está favorecendo é o particular ao público, vez que realiza funções que suprem e em muitos casos até substituem o que é dever do Estado. Assim, injusto é tributar aquele que auxilia ao Estado, ou até mesmo o substitui, no atendimento de serviços de interesse coletivo.²⁵

Conforme analisado, a isenção para tributar é restrita e atende critérios político econômico, facultando a competência para tributar a criação ou não de tributos e, igualmente, a faculdade para isenção da incidência tributária a pessoas, coisas ou situações.

4.2 INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS QUE CONFEREM ISENÇÃO DE PAGAMENTO DE TRIBUTO

O CTN previu em seu artigo 111 que as normas de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias devem ser interpretadas literalmente.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
II - outorga de isenção;
III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

²⁵ RESENDE, Tomáz de Aquino. **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E ISENÇÕES DE IMPOSTOS**. Disponível em: <<http://www.fundata.org.br/Artigos%20-%20Cefeis/17%20-%20IMUNIDADE%20TRIBUTARIA%20E%20ISEN%C3%87%C3%95ES%20DE%20IMPOSTOS.pdf>>. Acesso em: 07 abril 2016

Hugo de Brito Machado afirma que “o direito excepcional (como é a isenção tributária) deve ser interpretado literalmente, e este princípio de hermenêutica justifica a regra do artigo 111 do CTN, impondo a interpretação literal”.²⁶

Leandro Paulsen observa que a interpretação do artigo 111 da legislação tributária deve-se ater às matérias dispostas em seu elenco, e releva que as interpretações são, apenas, uma advertência, já que as regras contidas ali são uma exceção e devem ser aplicadas nos limites da pretensão do legislador. Porém, alguns princípios constitucionais devem ser observados pela sua inafastabilidade.

O artigo 111 do CTN determina que se interprete literalmente a legislação tributária que disponha sobre a suspensão ou exclusão do crédito tributário, a outorga de isenção e a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Tal dispositivo tem sido severamente criticado por ser, ele próprio, interpretado literalmente. O que se extrai como norma do art. 111 **não é a vedação à utilização dos diversos instrumentos que nos levam à compreensão e à aplicação adequada de qualquer dispositivo legal**, quais sejam, as interpretações histórica, teleológica, sistemática, a consideração dos princípios etc. **Traz, isto sim, uma advertência no sentido de que as regras atinentes às matérias arroladas devem ser consideradas como regras de exceção, aplicáveis nos limites daquilo que foi pretendido pelo legislador, considerando-se as omissões como “silêncio eloquente”, não se devendo integrá-las pelo recurso à analogia. Há de se considerar, por certo, as circunstâncias do caso concreto, pois há princípios constitucionais inafastáveis na aplicação do direito, como a razoabilidade e a proporcionalidade.**²⁷ (grifo meu)

Luciano Amaro também tem entendimento semelhante ao afirmar que

não obstante se preceitue a interpretação literal nas matérias assinaladas, não pode o intérprete abandonar a preocupação com a exegese lógica, teleológica, histórica e sistemática dos preceitos legais que versem as matérias em causa.²⁸

Logo, não se pode desconsiderar a exegese nem os preceitos legais ao analisar o texto legal. E é nesse conjunto de interpretações que se extrai a interpretação restritiva

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2010. p. 116.

²⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 137.

²⁸ AMARO, 2014, p. 168.

partindo da verificação de que a lei teria dito mais do que queria, busca extirpar do alcance da norma as situações que, embora enquadradas na hipótese legalmente descrita, não teriam sido visadas pela disciplina legal.²⁹

Paulo de Barros Carvalho adverte que “na análise literal prepondera a investigação sintática, ficando impedido o intérprete de aprofundar-se nos planos semânticos e pragmáticos”.³⁰

O Ministro Luiz Fux, enquanto integrante do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no voto do REsp 1.116.620/BA, julgou que a interpretação de normas sobre isenção tributária é restritiva, sendo o rol estabelecido em lei de natureza taxativa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. SERVIDOR PÚBLICO PORTADOR DE MOLÉSTIA GRAVE. ART. 6º DA LEI 7.713/88 COM ALTERAÇÕES POSTERIORES. ROL TAXATIVO. ART. 111 DO CTN. VEDAÇÃO À INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.

1 **A concessão de isenções reclama a edição de lei formal**, no afã de verificar se o cumprimento de todos os requisitos estabelecidos para o gozo do favor fiscal.

2. O conteúdo normativo do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, com as alterações promovidas pela Lei 11.052/2004, é em conceder o benefício fiscal em favor dos aposentados portadores das seguintes moléstias graves: moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma. Por conseguinte, **o rol contido no referido dispositivo legal é taxativo (numerus clausus), vale dizer, restringe a concessão de isenção às situações nele enumeradas.**

3. Consectariamente, **revela-se interdita a interpretação das normas concessivas de isenção de forma analógica ou extensiva, restando consolidado entendimento no sentido de ser incabível interpretação extensiva do aludido benefício à situação que não se enquadre no texto expresso da lei, em conformidade com o estatuído pelo art. 111, II, do CTN.** (Precedente do STF: RE 233652 / DF [...]. Precedentes do STJ: EDcl no AgRg no REsp 957.455/RS [...]; REsp 1187832/RJ [...]; REsp 1035266/PR [...]; AR 4.071/CE [...]; REsp 1007031/RS [...]; REsp 819.747/CE [...].

4. In casu, a recorrida é portadora de distonia cervical (patologia neurológica incurável, de causa desconhecida, que se caracteriza por dores e contrações musculares involuntárias - fls. 178/179), sendo certo tratar-se de moléstia não encartada no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88.

5. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (STJ. 1ª Seção de Julgamento. REsp 1.116.620/BA. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 09/08/2010). (grifo meu)

²⁹ AMARO, 2014, p. 160.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 111

Atualmente, o entendimento jurisprudencial do STF está esposado ainda no voto do Ministro Celso de Mello, no julgamento do Recurso Extraordinário 157.228/SP, quanto à interpretação literal da norma tributária:

Os Magistrados e Tribunais – que não dispõem de função legislativa – **não podem conceder**, por isso mesmo, ainda que **sob fundamento de isonomia, o benefício da isenção em favor daqueles a quem o legislador**, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, **não quis contemplar com a vantagem desse favor legis.**

A eventual inconstitucionalidade relativa ou parcial das leis, decorrente da exclusão de benefício, com ofensa ao princípio da isonomia, não permite, em nosso sistema de direito positivo, que se estendam, aos grupos ou categorias supostamente discriminadas em virtude de injusta preterição, as vantagens legalmente concedidas a terceiros. (STF, 2.^a Turma, DJU 03-06-1994) (grifo meu)

Por fim, cumpre destacar que a melhor doutrina e jurisprudência entendem não haver possibilidade de uma interpretação extensiva nas normas tributárias contidas dentro do artigo 111, devido a interpretação ser restritiva.

Para Eduardo Sabbag por essa razão, “derrogam-se, na interpretação restritiva, os critérios de integração da norma, isto é, não se aplicam os meios integrativos às hipóteses previstas no artigo 111 do CTN.”³¹ Nesse sentido, passamos a apresentar quais seriam essas formas de integração para, em seguida, esclarecer por que são afastadas na interpretação de situações envolvendo isenção tributária.

O legislador, ao exercer sua atividade ordinária, não consegue prever nem regular todos as relações sociais. Muitas dessas relações recorrem ao Poder Judiciário para que suas aspirações possam ser atendidas, e é nesse cenário que os juízes passam a exercer seu papel de intérprete da norma, para dar uma compreensão, um entendimento maior do que está escrito nas letras fria e estanque da lei.

Desta forma, há as figuras de integração para auxiliar na atividade de aplicação do direito aos casos concretos. A analogia, a equidade, o costume e os princípios gerais do direito são formas de preenchimento das lacunas existentes no ordenamento jurídico, previsto no artigo 4º da Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro (LINDB)³² que poderão ser utilizados

³¹ SABBAG, Eduardo. **Interpretação e integração da legislação tributária.** Disponível em <<http://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933898/interpretacao-e-integracao-da-legislacao-tributaria>> Acesso em 19 maio 2016.

³² LINDB - decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942

por ocasião da omissão da lei.³³ Não pode o juiz deixar de decidir, sem aplicar a técnica contida no artigo 140, caput e parágrafo único³⁴, do novo Código Processo Civil (CPC).³⁵

Desta forma, a interpretação deve observar os princípios e o fato gerador, para que não haja, por meio de interpretação, alteração, modificação ou criação de tributo.

A forma mais utilizada no preenchimento das lacunas é a analogia, que pode ser definida como a aplicação de determinada norma ao caso concreto, para o qual inexistente previsão legal, mas que existe uma semelhança entre os casos, que sugere a possibilidade da aplicação da norma existente ao caso semelhante. No entanto, adverte Luciano Amaro que a analogia, apesar de próxima, não pode ser confundida com a interpretação extensiva:

a integração analógica visa a preencher a lacuna legislativa; já a interpretação extensiva teria por objetivo identificar o “verdadeiro” conteúdo e alcance da lei, insuficientemente expresso no texto normativo (dixit minus quam voluit). **A diferença estaria em que, na analogia, a lei não teria levado em consideração a hipótese, mas, se o tivesse feito, supõe-se que lhe teria dado idêntica disciplina; já na interpretação extensiva, a lei teria querido abranger a hipótese, mas, em razão da má formulação do texto, deixou a situação fora do alcance expresso da norma,** tornando com isso necessário que o aplicador da lei reconstitua o seu alcance.³⁶ (grifo meu)

Completa, ainda, o autor que

a analogia tem, no direito tributário, pequeno campo de atuação [...] **O CTN deixa expressa a proibição de, por analogia, exigir tributo** (art. 108, parágrafo 1º)³⁷. A par disso, **também não a autoriza para reconhecer isenção** (art. 111, I ou II), nem para aplicar anistia (art. 111, I), nem para dispensar o cumprimento de obrigações acessórias (art. 111, III).³⁸ (grifo meu)

O entendimento de Tércio Sampaio Ferraz Júnior para o uso da analogia é que onde há a mesma razão, deve haver a mesma interpretação:

³³ Art. 4º da LINDB - Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

³⁴ Art. 126 do CPC – “Art. 140. O juiz não se exime de decidir sob a alegação de lacuna ou obscuridade do ordenamento jurídico.

Parágrafo único. O juiz só decidirá por equidade nos casos previstos em lei.

³⁵ Lei nº 13.105, de 16 de março de 2016 – Código de Processo Civil.

³⁶ AMARO, 2014, p. 161.

³⁷ Art. 108 - CTN. [...] § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei

³⁸ AMARO, 2014, p. 161.

O uso da analogia no direito funda-se no princípio geral de que, para os mesmos casos, deve haver a mesma razão dispositiva. Segue daí que possíveis semelhanças devem ser apontadas tendo em vista razões e efeitos jurídicos e não meras semelhanças ditadas por critérios quaisquer. (...) Isso limita o procedimento analógico por elas requerido. Para haver equiparação é preciso, pois, demonstrar uma semelhança essencial não com a figura de um importador ou de um industrial em geral, mas como sujeitos de um determinado imposto.³⁹

Observa-se, no entanto, que o legislador definiu que matérias voltadas à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos possuem uma importância maior no direito tributário e, por suas particularidades, apresentam um grau de austeridade. E por conseguinte, é vedado o uso da analogia em matéria tributária.

A equidade, também, é utilizada para fazer a integração das lacunas existentes nas normas. Na concepção de Luciano Amaro pode ser entendida como:

A rigorosa aplicação da lei pode levar a injustiças, ou seja, o legalmente certo não é necessariamente o justo: *summum jus, summa injuria*. A equidade atua como instrumento de realização concreta da justiça, preenchendo vácuos axiológicos, onde a aplicação rígida e inflexível da regra legal escrita repugnaria ao sentimento de justiça da coletividade, que cabe ao aplicador da lei implementar.⁴⁰

O professor afirma que “a equidade, portanto, corrige as injustiças a que a aplicação rigorosa e inflexível da lei escrita poderia levar”.⁴¹

Para Débora Roland, a equidade

se verifica quando o legislador utiliza conceitos indeterminados, conceitos normativos, que dependem de valoração por parte do intérprete, ou ainda, quando **admite a discricionariedade judicial e administrativa, o que na maior parte das vezes não é possível, vez que o legislador, quando se trata de Direito Tributário opta por conceitos determinados, enumerações exaustivas, tudo em homenagem ao princípio da legalidade.**⁴² (grifo meu)

³⁹ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Equiparação - CTN, art. 51. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, ano 7, n. 28, p. 109-14, jul./set. 2010

⁴⁰ Ibid, p. 164.

⁴¹ AMARO, 2014. p. 216.

⁴² ROLAND, Débora da Silva. Breves considerações sobre o art. 108 do Código Tributário Nacional. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, IX, n. 33, set 2006. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1256>. Acesso em: 19 maio 2016.

A teor do parágrafo 2º do artigo 108 do CTN, “o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”.

Logo, em razão da rigidez com que é tratada a matéria tributária, a equidade, também, não poderá ser empregada para que o tributo não seja instituído nem ser dispensado do pagamento.

Os princípios gerais do Direito são aplicados subsidiariamente na integração das normas, por ser normas gerais e abstratas, que apesar de não serem escritas, servem como dogmas que sustentam e norteiam o direito.

Na percepção de Ricardo Lobo Torres

pouco importa que os princípios sejam escritos ou implícitos, positivos ou suprapositivos: podem ser apreendidos pela doutrina, pelo legislador e pela jurisprudência, por indução ou dedução a partir da natureza das coisas ou da idéia do direito.⁴³

No entanto, em se tratando de matéria tributária, igualmente as demais normas de integração, os princípios gerais do Direito não podem ser empregados quando abordar as matérias que cuida da desobrigação de tributos.

4.3 DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE À QUESTÃO

O princípio da legalidade é um dos pilares do nosso ordenamento jurídico. Pela sua importância, encontra-se sob duas vertentes. Na primeira, sob a perspectiva do cidadão (administrado), é vista como uma forma de garantia, já que o mesmo poderá fazer tudo aquilo que a lei não proíbe. Este princípio está positivado na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 no artigo 5º, inciso II:

⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p.130.

Artigo 5º- Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

A segunda vertente, a qual iremos aprofundar, versa sobre o princípio da legalidade para a Administração Pública, dado que o administrando apenas poderá agir dentro dos limites da lei, tão somente fazer aquilo que a lei expressamente autoriza e na ausência da lei, não poderá fazer. Sua previsão também está no texto constitucional de 1988:

Artigo 37 - A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos **princípios de legalidade**, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. (grifo meu)

Para o professor Hely Lopes Meirelles a legalidade, como princípio da Administração Pública, é compreendida como sujeição aos ditames da lei:

a legalidade, como princípio de administração, significa que **o administrador público está**, em toda a sua atividade funcional, **sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar**, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.⁴⁴ (grifo meu)

Diógenes Gasparini leciona que o princípio da legalidade para Administração está ligado diretamente aos preceitos da lei:

o princípio da legalidade significa estar a Administração Pública, em toda a sua atividade, presa aos mandamentos da lei, deles não se podendo afastar, sob pena de invalidade do ato e responsabilidade de seu autor. Qualquer ação estatal sem o correspondente calço legal, ou que exceda ao âmbito demarcado pela lei, é injurídica e expõe-se a anulação. Seu campo de ação, como se vê, é bem menor que o do particular.⁴⁵ (grifo meu)

⁴⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.89

⁴⁵ GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 7 e 8.

Conforme sustentado, o princípio da legalidade para a Administração Pública vincula os seus gestores à previsão legal, proibindo-os de valoração pessoal. Não se admite atuação fora dos limites da lei, por isso, não há liberdade para a autoridade administrativa.

O princípio da legalidade impõe ao agente público fiel observância aos princípios da lei para praticar os seus atos administrativos, de tal modo que esses atos devem estar estritamente subordinados aos limites da norma. E quando esses atos não observam os requisitos expressos em lei, deverão ser considerados inválidos ou anulados, passíveis de apreciação pela própria Administração ou pelo Poder Judiciário.

O princípio da legalidade foi consagrado em todas as Constituições.

O atual ordenamento prevê que referido princípio pode sofrer algumas restrições, como na hipótese da edição de Medida Provisória,⁴⁶ da decretação do estado de sítio,⁴⁷ e do estado de defesa⁴⁸. Nesse sentido, ensina o professor Bandeira de Mello

Isso sucede em hipóteses nas quais a Constituição faculta ao Presidente da República que adote procedências incomuns e proceda na conformidade delas para enfrentar contingências anômalas, excepcionais, exigentes de atuação sumamente expedita, ou eventos gravíssimos que requerem a atuação particularmente enérgica.⁴⁹

Assim, para que a Administração Pública não transgrida os dispositivos legais e tenha os seus atos limitados e controlados, proibindo atos de tudo aquilo que não estiver positivado, deve-se observar e colocar em prática o princípio da legalidade.

4.3.1 O Princípio da Legalidade Tributária

O princípio da legalidade também se encontra disciplinado no Direito Tributário. Aos agentes públicos, na forma do artigo 150, inciso I, da CRFB, é proibido "instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça".

⁴⁶ Artigo 62, caput, parágrafo único, da CRFB/88

⁴⁷ Artigo 136 da CRFB/88

⁴⁸ Artigos 137 a 139 da CRFB/88

⁴⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p.76.

Esse princípio é fundamental, pois não pode haver tributo sem lei que o institua. Suas características ensejam uma garantia individual contra os excessos praticados pelas atividades estatais.

Gerd Rothmann ao discorrer sobre a legalidade tributária entende que

Partindo da garantia individual específica contra uma tributação arbitrária, vários outros princípios de proteção do indivíduo contra o "imperium" do Estado foram paulatinamente conquistados através dos séculos, resultando na criação do moderno Estado de Direito. Assim, o Estado de Direito, ao lado do princípio da legalidade tributária, prevê os princípios genéricos da legalidade da administração, da segurança jurídica, da tutela jurisdicional e outros mais.⁵⁰

Considerando a relação desses princípios com a matéria tributária, observa-se que a legalidade tributária está diretamente relacionada com os princípios constitucionais da Administração Pública - na sua espécie, o princípio da legalidade - e com os princípios da segurança jurídica.

Portanto, o princípio da legalidade veda a exigência ou majoração de tributo, sem lei que o estabeleça, na forma do artigo 150, inciso I, da CRFB. Consequentemente, nenhum fundamento pode utilizar os métodos de interpretação para resultar em criação ou modificação de tributo. Nesse sentido, não há que se falar em ofensa ao princípio da legalidade, pois a lei é explícita ao dizer o que pode ou não ser realizado, delimitando a atuação da Administração Pública e alertando os administrados, proporcionando as partes segurança jurídica e evitando que haja arbitrariedade.

4.4 PRINCÍPIO DA IGUALDADE

A concepção do princípio da igualdade, tal como concebemos, permeou toda a história da humanidade, passou por diversas evoluções em consequência dos avanços da civilização ocidental. Desde as sociedades mais antigas, que em suas diversas acepções de justiça, buscavam estabelecer parâmetros para as noções de igualdade, até os dias contemporâneos,

⁵⁰ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 67, p. 231-268, 1972.

como direito humano protegido pelo ordenamento internacional e como direito fundamental assegurado pela Constituição.

O jusfilósofo Aristóteles, na Idade Antiga, foi o primeiro a desenvolver o conceito de igualdade como sendo “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais”.

Santo Agostinho⁵¹, na Idade Média, descreveu que pela ordem natural criada por Deus o direito ou o justo é adequado à medida de alguém, e a justiça é a virtude que dá a cada um o que é o seu ou o quanto lhe é devido, de tal forma que a lei só poderia ser justa quando contemplasse a noção de igualdade, como requisito essencial da lei.

Na Idade Moderna, Jean-Jacques Rousseau desenhou o conceito de igualdade como conhecemos na atualidade. Para esse grande pensador, o princípio da igualdade de todos perante a lei nascia das convenções humanas, decorrente das desigualdades surgidas com a busca da propriedade e do reconhecimento social.

A evolução desse princípio está relacionada com as lutas sociais, em especial, as decorrentes das grandes desigualdades observadas durante a Revolução Industrial.

Na contemporaneidade, as primeiras acepções da igualdade como princípio jurídico-político desapontaram na Constituição Americana de 1787 e na Constituição Francesa de 1793.

Rui Barbosa complementou o pensamento aristotélico, ao mencionar que a igualdade deveria ser tratada na medida da sua igualdade e a desigualdade, na medida em que se desigualava.

Na sua Oração aos Moços discursou:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem. Esta blasfêmia contra a razão e a fé, contra a civilização e a humanidade, é a filosofia da miséria, proclamada em nome dos direitos do trabalho; e, executada, não faria senão inaugurar, em vez da supremacia do trabalho, a organização da miséria.⁵²

O princípio da igualdade, também conhecido como princípio da isonomia, é um dos princípios elementares do Estado Democrático de Direito. Para alguns autores, esses princípios

⁵¹ DRAY, Guilherme Machado. **O princípio da igualdade no direito do trabalho**. Coimbra: Almedina, 1999.

⁵² OLIVEIRA, Rui Barbosa de. Oração aos Moços. 5.ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997, p. 26.

não são sinônimos, a igualdade seria o regime igualitário perante a lei e a isonomia seria a prática material para promover a compensação, na forma da lei.

A Declaração de Direitos do bom povo de Virgínia de 1776 em seu artigo I preceituava sobre a igualdade nos seguintes termos:

Que todos os homens são, por natureza, igualmente livres e independentes, e têm certos direitos inatos, dos quais, quando entram em estado de sociedade, não podem por qualquer acordo privar ou despojar seus pósteros e que são: o gozo da vida e da liberdade com os meios de adquirir e de possuir a propriedade e de buscar e obter felicidade e segurança.⁵³

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 teve sua importância jurídica, apesar das desigualdades, consagrou a igualdade em direitos dos homens. O artigo 6º consignou:

a lei é a expressão da vontade geral. Todos os cidadãos têm o direito de concorrer, pessoalmente ou através de mandatários, para a sua formação. Ela deve ser a mesma para todos, seja para proteger, seja para punir. Todos os cidadãos são iguais a seus olhos e igualmente admissíveis a todas as dignidades, lugares e empregos públicos, segundo a sua capacidade e sem outra distinção que não seja a das suas virtudes e dos seus talentos.⁵⁴

A Constituição Francesa de 1793 consagrou a igualdade dos homens perante a lei em seu artigo 3º no qual “pela própria natureza e perante a lei, todos os homens são iguais”⁵⁵, ao lado de outros direitos ditos como naturais e imprescritíveis como liberdade, seguridade e propriedade, previsto em seus artigos 1º e 2º.⁵⁶

⁵³ Declaração de Direitos do bom povo de Virgínia de 1776. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-bom-povo-de-virginia-1776.html>>. Acesso em: 06 março 2016.

⁵⁴ Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. Disponível no site da Biblioteca Virtual de Direitos Humanos, da USP: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>. Acesso em: 07 abril 2016.

⁵⁵ *Constitución francesa de 21 junio de 1793 - Artigo 3º: “por la naturaleza y ante la ley, todos los hombres son iguales”*. Disponível em: <http://www.diputados.gob.mx/biblioteca/bibdig/const_mex/const_fra.pdf>. Acesso em: 07 abril 2016.

⁵⁶ *Constitución francesa de 21 junio de 1793 - Artigo 1º En fin de la sociedad es la felicidad común. El Gobierno se instituye para garantir al hombre el goce de sus derechos naturales é imprescriptibles.*

Segundo Luciana Oliveira⁵⁷, a doutrina alemã trouxe um novo conceito de igualdade, como um direito autônomo, uma nova forma para a manutenção da democracia. A Constituição de 1919 surgiu no pós-guerra, marcando o advento do Estado Social de Direito, conferindo ao povo alemão uma série de direitos sociais, inexistentes nas constituições até então promulgadas.

A Declaração Internacional dos Direitos do Homem de 1929, no seu artigo V estabeleceu que “a igualdade prevista não será nominal, mas efetiva. Ela exclui toda discriminação direta ou indireta”⁵⁸

Constata-se que quase todas as Constituições consagraram, em diferentes graus de intensidade, o princípio da igualdade aos seus cidadãos a medida que as suas sociedades iam se estruturando. Neste panorama, o direito à igualdade foi ganhando contornos de direitos humano e fundamental.

Não divergindo desse pensamento, a vigente Constituição da República Federativa do Brasil dispõe em seu artigo 5º, *caput*, sobre o princípio constitucional da igualdade:

Artigo 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes.

Todavia, para alcançar atual entendimento sobre o direito à igualdade, o Brasil percorreu um longo caminho no campo econômico, social e político até atingir a realidade constitucional.

Inocêncio Coelho trouxe a diferença entre a igualdade material - igualdade na lei - e igualdade formal - igualdade perante a lei:

alguns juristas construíram uma diferença, porque a consideraram importante, entre a igualdade na lei e a igualdade diante da lei, a primeira tendo por destinatário precípua o legislador, a quem seria vedado valer-se da lei para fazer discriminações entre pessoas que mereçam idêntico tratamento; a segunda, dirigida principalmente aos intérpretes/aplicadores da lei, impedir-lhes-ia de concretizar enunciados jurídicos

Artigo 2º *Estos derechos son: libertad, igualdad, seguridad y propiedad.* Disponível em: <http://www.diputados.gob.mx/biblioteca/bibdig/const_mex/const_fra.pdf> Acesso em: 07 abril 2016.

⁵⁷OLIVEIRA, Luciana Estevan Cruz de. Os princípios da igualdade e da não discriminação diante da autonomia privada: o problema das ações afirmativas. Disponível em: <<http://boletimcientifico.escola.mpu.mp.br/boletins/boletim-cientifico-n-37-edicao-especial-2012-direito-a-nao-discriminacao/os-principios-da-igualdade-e-da-nao-discriminacao-diante-da-autonomia-privada-o-problema-das-acoes-afirmativas>>. Acesso em: 8 maio 2016.

⁵⁸ Declaração Internacional dos Direitos do Homem (1929). Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-Internacionais-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-1919-a-1945/declaracao-internacional-dos-direitos-do-homem-1919.html>> Acesso em: 07 abril 2016.

dando tratamento distintos quem a lei encarou como iguais. Essa diferença, tem-na por desnecessária, “porque a doutrina como a jurisprudência já firmaram há muito a orientação do que a igualdade perante a lei tem sentido que, no exterior, se dá a expressão igualdade na lei, ou seja: o princípio tem como destinatários tanto o legislador como os aplicadores da lei”. De qualquer forma, para que se tenha presente o seu relevo nos regimes democráticos, vale lembrar que o Tribunal Constitucional da Alemanha, repetida vezes, afirmou que o princípio da igualdade, como regra jurídica, tem um caráter suprapositivo, anterior ao Estado, e que mesmo se não constasse do texto constitucional, ainda assim teria de ser respeitado.

Nesse sentido, a igualdade formal deve ser analisada como um impedimento a tratamentos diferenciados a certas classes, por ser meramente prevista no texto legal, consistindo que a lei não poder estabelecer qualquer diferença entre as pessoas, propondo tratamento equivalente em todas as situações.

A igualdade material – ou substancial - remonta aos – supracitados - ensinamentos de Rui Barbosa, devendo existir um referencial para considerar que as pessoas ou as situações são iguais ou desiguais.

A igualdade perante a lei, tendo como destinatário o aplicador, consubstancia-se na situação em que diante do caso concreto, este estaria impedido de dispensar tratamento desigual àqueles que a lei considerou iguais.

Assim, é necessário que o tratamento dado pela lei para tratar de forma desigual pessoas em situações desiguais e igualmente pessoas em situações iguais, seja razoável, proporcional e justificado, para cumprir os objetivos democráticos do Estado de Direito.

A atual Constituição Brasileira traz em seu bojo tanto a igualdade material quanto a igual formal. Esta pode observada no caput do artigo 5º, acima citado, ou em outros dispositivos constitucionais, por exemplo:

Artigo 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III - erradicar a pobreza e a marginalização e **reduzir as desigualdades** sociais e regionais; [...]

IV - **promover o bem de todos, sem preconceitos** de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Artigo 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à **igualdade**, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - **homens e mulheres são iguais** em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição; [...]

LXXIV - o Estado **prestará assistência jurídica integral e gratuita** aos que comprovarem insuficiência de recursos;

Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **é vedado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

II - **instituir tratamento desigual** entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Artigo 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim **assegurar a todos existência digna**, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]

VII - **redução das desigualdades** regionais e sociais;

Artigo 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao **acesso universal e igualitário** às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação;

Artigo 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Ao analisar as palavras do jurista Rui Barbosa, quanto ao tratamento igualitário, Bandeira de Mello buscou identificar quem são os iguais e os desiguais, “que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e pessoas sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia?”⁵⁹ Para isso, estabeleceu três questões a serem observadas para que não ocorra a violação ao princípio da igualdade:

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

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

Na concepção do professor, para que o texto (discriminatório) legal seja consistente com a isonomia, é necessário que concorram quatro elementos:

- a) que a desequiparação não atinja, de modo atual e absoluto, um só indivíduo;

⁵⁹MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

- b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados;
- c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica;
- d) que, in concreto, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público.⁶⁰

Com isso, observa-se que não basta existir uma igualdade formal, ela precisa ser, antes de tudo, ser efetiva, propiciar meios e condições para a construção de uma igualdade real de oportunidades e garantir uma justiça verdadeira.

O princípio da igualdade, tal como abordamos hoje, não foi abordado nas Constituições de 1824 e 1891 devido as características dos direitos civis e políticos daquela época.

A Constituição de 1824 estabelecia no item 13 que “a lei será igual para todos, quer proteja, quer castigue, e recompensará em proporção dos merecimentos de cada um”. Isto apresentava-se contraditório, uma vez que a escravidão, ainda, era admitida e privilégios políticos eram concedidos em critério de renda. Logo não havia igualdade e sim, claramente, uma desigualdade.

No texto constitucional de 1891, o princípio da igualdade que “todos são iguais perante a lei” apareceu no artigo 72, parágrafo 2º, no entanto, era uma igualdade formal e abstrata já que os apanágios foram suprimidos, mas continuavam a ser utilizados.

A Constituição de 1934 foi a primeira a positivar o princípio da igualdade no nosso ordenamento jurídico em seu artigo 113 reconhecendo em seu bojo que existem questões desencadeadoras de desigualdade e que devem repreendidas:

Artigo 113 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

- 1) Todos são iguais perante a lei. Não haverá privilégios, nem distinções, por motivo de nascimento, sexo, raça, profissões próprias ou dos pais, classe social, riqueza, crenças religiosas ou ideias políticas.

⁶⁰ MELLO, 2006, p.41.

A Constituição de 1937 - Era Vargas - por suas peculiaridades, reduziu do seu texto o princípio da igualdade, afirmando que “todos seriam iguais perante a lei”.

A Constituição de 1946 no artigo 141 resgatou o princípio da igualdade, não ainda nos moldes atuais nem na forma prevista na Carta de 1934, buscando colocar a igualdade como o primeiro dos direitos e garantias individuais.

A Carta Constitucional de 1967 anunciou em seu artigo 150, parágrafo 1º que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de sexo, raça, trabalho, credo religioso e convicções políticas. O preconceito de raça será punido pela lei.”

Observa-se que houve uma alteração da igualdade formal para positivação desse princípio.

A Constituição de 1967 -após a EC nº1 de 1969 e posterior EC nº de 1977 - trouxe um maior número de garantias sociais do que as pretéritas, isso porque o Estado era nacionalista e visava, dentro da sua realidade, ao interesse social.

A Constituição de 1967 assegurava em seu artigo 150, os seguintes termos:

Artigo 150. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

Parágrafo 1º **Todos são iguais perante a lei**, sem distinção de sexo, raça, trabalho, credo religioso e convicções políticas. Será punido pela lei o preconceito de raça. [...] (grifo meu)

Parágrafo 6º - Por motivo de crença religiosa, ou de convicção filosófica ou política, ninguém será privado de qualquer dos seus direitos, salvo se a invocar para eximir-se de obrigação legal imposta a todos, caso em que a lei poderá determinar a perda dos direitos incompatíveis com a escusa de consciência.

A Constituição supracitada não tratou de forma pormenorizada sobre o princípio da igualdade, descreveu, apenas, que todos deveriam ser iguais perante a lei.

Nosso ordenamento vigente trouxe esculpido o princípio da igualdade tanto no seu aspecto formal quanto material.

O princípio da igualdade assume sua relevância também na esfera do Direito Tributário – que aborda as relações entre Estado e Contribuinte, não se ocupando das relações entre particulares.

O artigo 150, inciso II da Constituição de 1988 assegurou da seguinte forma:

Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (grifo meu)

O princípio da igualdade tributária possui um enfoque maior na interpretação da igualdade material, uma vez que o texto da lei é diretamente direcionado ao legislador tributário, implicando em uma vedação à sua atividade legislativa. Esse princípio proibiu o legislador tributário de instituir tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente.

Roque Carrazza observou que

isto, não significa, por óbvio, que as leis tributárias devem tratar todas as pessoas da mesma maneira, mas, tão somente, que precisam dispensar o mesmo tratamento jurídico às que se encontrem em situações idênticas, ficarão submetidas ao mesmo regime jurídico, com as particularidades que lhes forem próprias.⁶¹

Sobre a igualdade tributária, José Gonçalves⁶² leciona da seguinte forma:

Para que se afira a existência ou não de ofensa ao princípio da isonomia em matéria tributária, sugere-se que o pesquisador siga o seguinte roteiro sistemático ao deparar-se com a norma que crie discriminação:

1. Dissecar a regra-matriz de incidência tributária em seus cinco critérios;
2. Identificar qual é o elemento de discriminação utilizado pela norma analisada;
3. Verificar se há correlação lógica entre o elemento de discriminação e a diferenciação de tratamento procedida; e,
4. Investigar se há relação de subordinação e pertinência lógica entre a discriminação procedida e os valores positivados no texto constitucional.

À luz do tema, Luciano Amaro observou que o princípio da igualdade - material - não apenas facultou ou proibiu a diferenciação, mas obrigou, também, a discriminação baseada no princípio da capacidade contributiva:

⁶¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 477.

⁶² GONÇALVES, José Artur Lima. **Isonomia na norma tributária**, São Paulo, Malheiros, 1993, p. 75.

O problema – parece-nos – deve ser abordado em termos mais amplos: além de saber qual a desigualdade que faculta, é imperioso perquirir a desigualdade que obriga a discriminação, pois o tratamento diferenciado de situações que apresentem certo grau de dessemelhança, sobre decorrer do próprio enunciado do princípio da isonomia, pode ser exigido por outros postulados constitucionais, como se dá, no campo dos tributos, à vista do princípio da capacidade contributiva, com o qual se entrelaça o enunciado constitucional da igualdade. Deve ser diferenciado (com isenções ou com incidência tributária menos gravosa) o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica. Não de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir”.⁶³

Nesse sentido, observa-se que o princípio da igualdade está relacionado com o princípio da capacidade contributiva, uma vez que se precisa desigualar para alcançar a justiça.

Luís Carlos Vargas concluiu que

o princípio da capacidade contributiva está relacionado com o princípio da igualdade tributária no seu sentido positivo, ou seja, no sentido em que o legislador está obrigado a atribuir uma carga tributária maior para quem tem maior possibilidade de contribuir com as despesas públicas⁶⁴.

O legislador, ao aplicar o princípio da capacidade contributiva, deve considerar as desigualdades econômicas dos contribuintes, a fim de que possa distribuir a carga tributária proporcional entre àqueles que podem contribuir mais.

Conclui-se que é por meio de critérios de distinção que se verifica a igualdade tributária material, para, assim, chegar a uma tributação justa, sustentada pela igualdade e pela capacidade contributiva.

Ensina ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA⁶⁵ que

O princípio da capacidade contributiva — que informa a tributação por meio de imposto — hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, **é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza, deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza.** Noutras palavras, deve

⁶³ AMARO, 2014, p. 107.

⁶⁴ Luis Carlos A. Merçon de Vargas. **Princípio da igualdade tributária como fundamento na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.** Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/24447/principio-da-igualdade-tributaria-como-fundamento-na-jurisprudencia-do-supremo-tribunal-federal/3>>. Acesso em 17 abril 2016

⁶⁵ CARRAZZA, 2012. p. 60.

contribuir mais, para a manutenção da coisa pública. **O princípio da capacidade contributiva**, informador da tributação por meio de impostos **está intimamente ligado ao princípio da igualdade** e é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal. (grifo meu)

Nesse sentido, conclui-se que “o princípio da igualdade visa, em última análise, a garantir uma tributação justa. Afinal, ele se desenvolveu a partir da ideia de justiça.”⁶⁶

A justiça social, no entanto, somente pode ser alcançada se observado o princípio da isonomia, que, por isso, muitas vezes, deve prevalecer sobre a legalidade puramente formal.

Na verdade, a igualdade da tributação consiste um dos instrumentos mais eficazes para o controle da desigualdade social, pois deveria contribuir com mais, as pessoas que obtêm os maiores rendimentos, e contribuir com menos, a parcela que possui menores rendimentos.

Observa-se que o princípio da igualdade, na sua evolução, é uma forma constante da busca pela justiça, seja pela imposição de um tratamento igualitário ou pela proibição de tratamento discriminatório, pois, essa busca, pressupõe-se a existência de relações conflituosas e desiguais que possibilitam a sua comparação, por se encontrarem em situações idênticas. O princípio da isonomia é questionado quando, como no caso concreto, se concede benefícios (ou vantagens) a determinada categoria profissional sem contemplar outras categorias que se encontram em condições idênticas.

⁶⁶ CARRAZZA, 2012. p. 477.

5 A LEI 6.681/79 E SUA APLICAÇÃO À CLASSE DE SARGENTO DE ENFERMAGEM DO EXÉRCITO

5.1 CONTEXTO NORMATIVO

Foi durante os primeiros meses do mandato do General de Exército João Baptista de Oliveira Figueiredo, último governante do regime militar, que a Lei Federal 6.681 foi promulgada no dia 16 de agosto de 1979, não constando em seu texto vetos, e até o presente, não consta revogação expressa da lei⁶⁷, o que a mantém com sua plena eficácia, validade e vigência.

A Lei Federal 6.681^{68,69} teve sua proposição originária no PLN (Projeto de Lei Nacional) nº 11 de 1979, pelo Poder Executivo, sendo apreciada pelo Congresso Nacional, com tramitação registrada pelo Senado Federal.

Muito pouco se conhece sobre os motivos que levaram a criação desta lei. A legislação foi publicada no Diário Oficial da União de 17 Agosto de 1979, na Seção 1, Parte 1, páginas 11721 a 11723.

As ferramentas atuais impossibilitam descobrir os reais motivos, entenda-se exposição de motivos, que levaram a elaboração do projeto de Lei. Apenas, algumas observações se fazem necessárias para que se possa desenhar um, possível, pano de fundo.

Sabe-se que a Constituição vigente na época era a Emenda Constitucional (EC) nº 1 de 1969 que dispunha na seção VI a disposição sobre as Forças Armadas. Logo, entende-se que a defesa da Pátria e a garantia dos Poderes constituídos, a lei e a ordem, deveriam ser realizadas pelos militares do Exército, da Marinha e da Aeronáutica, “instituições nacionais, permanentes e regulares, organizadas com base na hierarquia e na disciplina,”⁷⁰ o que nos remete a uma dedicação exclusiva, pelas peculiaridades das atividades dos militares.

⁶⁷Artigo 2º - LINDB: “Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.”

⁶⁸BRASIL. LEI 6.681, de 16 de agosto de 1979. Dispõe sobre a inscrição de médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos militares em Conselhos Regionais de Medicina, Odontologia e Farmácia, e dá outras providências. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%206.681-1979?OpenDocument>. Acesso em 09 setembro 2015.

⁶⁹ Disponível em <http://legis.senado.gov.br/legislacao/DetalhaDocumento.action?id=125381>>. Acesso em 09 setembro 2015

⁷⁰ Artigo 90 da EC nº 1 de 1969

Outro ponto a considerar, está relacionado com Lei 5.774, de 23 de dezembro de 1971 que dispunha sobre o Estatuto dos Militares. No seu artigo 33, parágrafo 3º havia uma autorização para que os profissionais de Saúde, entende-se os médicos, dentistas e farmacêuticos, pudessem trabalhar no ambiente civil:

Artigo 33 [...]

Parágrafo 3º No intuito de desenvolver a prática profissional dos oficiais titulados dos Quadros ou Serviços de Saúde e de Veterinária, é-lhes permitido o exercício de atividade técnico-profissional, no meio civil, desde que tal prática não prejudique o serviço

Conclui-se, então, que esses profissionais enquanto militares estariam sujeitos as disposições da Força a que estivessem vinculados, conforme definido na Lei 6.681, fora do alcance dos poderes disciplinares dos Conselhos Regionais, mantendo-os sob a subordinação dos Conselhos Internos das Forças Armadas.

No entanto, houve um projeto de Lei nº 4, de 1987, que acompanhado da Exposição de Motivos, na qual o Ministro de Estado Chefe-do Estado Maior das Forças Armadas, General-de-Exército Paulo Campos Paiva, pedia a apreciação do projeto de lei para que se estendesse aos demais militares dos Corpos e Quadros das Forças Armadas as disposições da Lei 6.681 de 1979, considerando que houve

a criação dos Quadros Complementares e dos Corpos Femininos nas Forças Singulares, especialmente na Marinha e na Aeronáutica, [e] as Forças Armadas passaram a contar em seus efetivos com militares especializados em diversas outras 4 de profissões, tornando imprescindível a atualização do referido diploma legal, de modo a abranger todos os casos existentes⁷¹

Uma observação se faz necessário, é que a proposta originária do Estado-Maior das Forças Armadas tinha o condão de “estender a todos os profissionais de nível superior, de categorias regulamentadas em lei, que se encontrem em serviço ativo das Forças Armadas, no setor funcional específico da sua habilitação”.⁷²

⁷¹ Projeto de Lei nº 4 de 1987. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=9DEC4CA37E38934D499B0C353D5FEFFC.proposicoesWeb1?codteor=1153554&filename=Avuls+o+-PL+4/1987>. Acesso em: 06 março 2016.

⁷² Ibid.

No voto da Apelação do Mandado de Segurança nº 2004.71.00.009623-2/RS, o Desembargador Federal Amaury Chaves de Athayde disse que a promulgação da lei 6.681/79 “foi posterior a criação aos Conselhos Federal e Regional de Enfermagem” e que se fosse a intenção do legislador de excluir essa categoria deveria ter feito no texto da lei.

A propósito, o artigo 5º da Lei 6.681 /79 é exposto em excluir apenas os médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos militares das ações disciplinares dos conselhos regionais; **legislação essa cuja publicação foi posterior à criação do Conselho Federal e Regional de Enfermagem.** Portanto, **se fosse intenção do legislador excluir também as atividades de Enfermagem teria feito referência no texto,** até porque aquele artigo se caracteriza como norma de exceção⁷³

O fundamento acima abordado gera controvérsia, pois a Lei nº 5.905, de 12 de julho de 1973, criou os Conselhos Federal e Regional de Enfermagem, porém a efetiva regulamentação do exercício de Enfermagem, somente, ocorreu com a Lei nº 7.498, normatizada pelo Decreto-Lei nº 94.406/87.

Isto posto, há de se concluir, sim, que houve uma tentativa no ano de 1987 de incluir outras categorias de nível superior no rol das categorias profissionais da Lei 6.681, porém, conforme consta sítio eletrônico da Câmara dos Deputados, foi solicitado, através da MSC 157/1991 - PR, que o projeto de lei, mesmo após os pareceres favoráveis de todas as Comissões por onde tramitou, fosse retirado de tramitação.⁷⁴

No entanto, cabe ressaltar que a categoria dos profissionais de Enfermagem somente foi admitida dentro do quadro do Exército Brasileiro, muito posterior as demais Forças.

O quadro do técnico de Enfermagem, conforme abordado em tópico anterior, foi abrangido, apenas, no ano de 1998 pelos profissionais que ocuparam os cargos temporariamente. E, somente, no ano de 2002, foi admitido no cargo de carreira. O acesso ao quadro de Enfermeiros só foi possível no ano de 1996.

⁷³ BRASIL, Tribunal Regional Federal (4ª Região). ADMINISTRATIVO E MANDADO DE SEGURANÇA. CONSELHO PROFISSIONAL - MILITAR ENFERMEIRO - FISCALIZAÇÃO. Apelação em Mandado de Segurança nº 2004.71.00.009623-2/RS. Apelante: União. Apelado: Conselho Regional de Enfermagem do Rio Grande do Sul. Relator: Desembargador Federal Amaury Chaves de Athayde. Porto Alegre, 15 fevereiro de 2006. Disponível em <<https://www.digesto.com.br/#acordaoExpandir/5775496>>. Acesso em: 05 maio 2016.

⁷⁴Projeto de lei nº 4 de 1987. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=169974>>. Acesso em: 15 maio 2016.

Com o advento da Constituição de 1988, a Lei Federal 6.681/79 não foi expressamente revogada, considerando o disposto na LINDB no seu artigo 2º determinando que “não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue”.

Analisando a vigência e a aplicação da lei em comento, o legislador originário decidiu por isentar, somente, determinadas categorias profissionais: médicos, dentistas e farmacêuticos.

Artigo 2º da lei 6.681/79⁷⁵ - Nas Carteiras Profissionais [...] constará, [...], a qualificação médico militar, cirurgião-dentista militar ou farmacêutico militar. [...]

Parágrafo 3º Os médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos, a que se refere o parágrafo anterior, terão lançada em suas Carteiras Profissionais a qualificação médico militar, cirurgião-dentista militar ou farmacêutico militar, e **ficarão isentos da sindicalização, do pagamento de imposto sindical e de anuidades.**

Artigo 6º Cessar^á automaticamente a aplicação do disposto nesta lei aos médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos militares, que foram desligados do Serviço Ativo das Forças Armadas. (grifo meu)

Logo, os Conselhos de Classes desses profissionais não estão autorizados a cobrar as anuidades nem impostos sindicais dos que exercerem a atividade, exclusivamente, no âmbito das Forças Armadas.

Com tudo, essa isenção, encontra uma exigência, a de estar exercendo a atividade, única e exclusivamente, no ambiente militar, para que ela produza seus efeitos. Ao deixar de cumprir a condição, a isenção do tributo será cancelada, por perder o requisito da sua concessão.

Veja-se que a isenção concedida nasce do exercício subjetivo dos interessados em usufruí-las, para tanto, é necessário o cumprimento das exigências feita pelo legislador para outorgá-las.

Sob as legislações em vigor e das doutrinas exploradas, será que essa isenção, também, poderia abranger os técnicos de Enfermagem do Exército/Forças Armadas, numa eventual isenção do dever de pagamento da anuidade? Ou a regra seria apenas para beneficiar a “classe dos possuidores de ensino superior”, uma classe distinta dentro das Forças Armadas em detrimento de outra classe especializada, criando uma situação desproporcional e não isonômica?

Hans Kelsen assegurou sobre o princípio da igualdade nas Constituições:

⁷⁵ LEI 6.681, de 16 de agosto de 1979. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%206.681-1979?OpenDocument>. Acesso em 09 setembro 2015.

a igualdade dos sujeitos na ordenação jurídica, garantida pela Constituição, **não significa que estes devam ser tratados de maneira idêntica nas normas e em particular nas leis expedidas com base na Constituição.** A igualdade assim entendida não é concebível: seria absurdo impor a todos os indivíduos exatamente as mesmas obrigações ou lhes conferir exatamente os mesmos direitos sem fazer distinção alguma entre eles, como por exemplo, entre crianças e adultos, indivíduos mentalmente sadios e alienados, homens e mulheres”⁷⁶. (grifo meu)

Para Bandeira de Mello⁷⁷, a lei não pode conter um regime particular, sem haver uma pertinência lógica:

a lei não pode conceder tratamento específico, vantajoso ou desvantajoso, em atenção a traços e circunstâncias peculiarizadoras de uma categoria de indivíduos se não houver adequação racional entre o elemento diferencial e o regime dispensado aos que se inserem na categoria diferenciada.

Além de descrever sobre a “necessidade de uma correlação lógica entre o fator de discriminação e a desequiparação pretendida”, o ilustre professor registrou ser “imperioso que a razão invocada para dessemelhar seja pertinente com os valores resguardados pela Constituição.”⁷⁸

Luciano Amaro ao lecionar sobre o princípio da igualdade tributária assegurou que:

a questão da isonomia, em síntese, não se resolve apenas com a afirmação de que, dada a norma legal, como comando abstrato e hipotético, todas as situações concretas correspondentes à hipótese legal devem ser submetidas à lei, e as situações excepcionadas pela lei devem ser excluídas. **Há de examinar-se se o legislador discriminou onde isso lhe era vedado, ou se deixou de dessemelhar onde lhe era obrigatório fazê-lo.** Em ambas as hipóteses, a isonomia terá sido ferida, além de, possivelmente, ter-se agredido a capacidade contributiva.

Cabe, por fim, anotar que a igualdade é uma garantia do indivíduo e não do Estado. Assim, **se, diante de duas situações que merecem igual tratamento, a lei exigir tributo somente na primeira situação, não cabe à administração fiscal, com base no princípio comentado, tributar ambas as situações; compete ao indivíduo que se ligue à situação tributada contestar o gravame que lhe esteja sendo cobrado com desrespeito ao princípio constitucional. Não pode a analogia ser invocada pela administração para exigir o tributo na situação não prevista** (CTN, Artigo 108, parágrafo 1º).⁷⁹ (grifo meu)

⁷⁶ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 2. ed. Paris: Dalloz, 1962. Tradução francesa da 2 edição alemã, por Ch. Einsenmann

⁷⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de, **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 30.

⁷⁸ Ibid., p.15.

⁷⁹ AMARO, 2014, p. 107.

Diante da análise dos princípios constitucionais aqui abordados e que fundamentam o nosso ordenamento jurídico, não é cabível que faça-se uma abordagem isolada desses princípios, é necessário que haja uma similitude entre si, devido à natureza normativa que os envolvem.

TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR dispõe em sua obra sobre o princípio da igualdade:

como princípio da justiça, a igualdade aparece, pois, como um código identificador do equilíbrio na distribuição de bens nas relações sociais. Como código, porém, admite diferentes decodificações. Pode, portanto, constituir um código forte ou um código fraco, [...] A igualdade como princípio representa um código forte. A proporcionalidade exigida permite articulações unívocas, com um sentido conotativo e denotativamente preciso. O princípio da igualdade trabalha com dois valores e exclui um terceiro: ou há ou não há igualdade. Não existe o mais ou menos igual.”⁸⁰

Compreende-se que os princípios constitucionais são de extrema importância para o nosso ordenamento jurídico a fim de manter o Estado Democrático de Direito. No entanto, as diferenciações dentro do nosso ordenamento podem e devem existir, desde que haja, relação entre si, a fim de assegurar a efetividade e a segurança jurídica.

Mas, como realizar a interpretação restritiva diante do princípio da isonomia? Aqui está o ponto controverso.

A interpretação restritiva é a regra que impõe a interpretação literal para suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

O princípio da isonomia é o princípio constitucional administrativo que ordena todo o ordenamento jurídico para que todos possam ser tratados de maneira, dentro da sua desigualdade.

Paulo Roberto de Oliveira Lima apud José Delgado⁸¹ escreveu:

Nestes casos, olvida-se o princípio constitucional da isonomia, maltrata-se a regra magna da prevalência do interesse público sobre o privado, aniquila-se o princípio do

⁸⁰ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. São Paulo: Atlas, 2003. p. 354

⁸¹ DELGADO, José Augusto. *Efeitos da coisa julgada e os princípios constitucionais*. 2004.

Direito Administrativo de que todos devem, na mesma medida, contribuir para a manutenção do Estado, espantase o valor psicossocial da justiça, tudo em louvor à coisa julgada.

Vale frisar que Thiago Diniz ao analisar o voto do Ministro Fux, no REsp 1.116.620/BA, citado anteriormente, extraiu algumas premissas quanto a extensão da isenção tributária:

Não há possibilidade de extensão de favor fiscal baseado nas seguintes premissas:

- 1) a isenção por ser norma excepcional deve ser interpretada restritivamente;
- 2) a concessão de isenção depende de um juízo de conveniência e oportunidade pelo Executivo ou Legislativo;
- 3) depende de uma lei específica para sua concessão; e
- 4) o Judiciário, ao estender o benefício, estaria agindo como legislador positivo.⁸²

Fixadas essas premissas, é importante notar que, em se tratando de matéria tributária, a eventual colisão entre princípios e regras, não é analisada, uma vez que a interpretação do artigo 111 do CTN é hermenêutica, isto é, deve ser feita restritivamente, sem a possibilidade de integrações ou restrições, assentada na ideia de legalidade estrita.

O direito será interpretado pelo conjunto de suas normas, princípios e institutos, não podendo o intérprete afastar-se das leis da hermenêutica por conviência ou conveniência

Percebe-se, assim, que na interpretação restritiva diante do princípio da isonomia, prevalece a melhor doutrina e o entendimento jurisprudencial que a isenção decorre da vontade do legislador, considerando o interesse social, não sendo possível a judicialização⁸³ por parte Poder Judiciário.

No entendimento do STJ ao julgar o REsp 853.086/RS é que a Lei 6.681 não poderia ser aplicada aos profissionais de Enfermagem porque não há previsão legal:

⁸² DINIZ, Thiago Antônio Nascimento. **A interpretação extensiva em matéria de isenção tributária relacionada à preservação da dignidade da pessoa humana. Uma tentativa de desconstrução do entendimento jurisprudencial predominante à luz das lições de Alexy e Dworkin.** Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=61bfdc160e4c0992>. Acesso em: 17 maio 16

⁸³ Para o Professor Luís Roberto Barroso em Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática. **Anuário ibero-americano de justiça constitucional**, n. 13, p. 17-32, 2009, a Judicialização, significa que algumas questões de larga repercussão política ou social estão sendo decididas por órgãos do Poder Judiciário, e não pelas instâncias políticas tradicionais: o Congresso Nacional e o Poder Executivo — em cujo âmbito se encontram o Presidente da República, seus ministérios e a administração pública em geral. Como intuitivo, a judicialização envolve uma transferência de poder para juízes e tribunais, com alterações significativas na linguagem, na argumentação e no modo de participação da sociedade

[...] É certo que a Lei 6.681/79 disciplina a inscrição de médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos militares nos respectivos conselhos profissionais, estabelecendo, contudo, sua sujeição à ação disciplinar das Forças Armadas a que pertencem (art. 5º). Todavia, a mencionada lei não faz menção alguma aos profissionais de Enfermagem, determinando, tão-somente, a adoção de disciplina especial em relação aos profissionais acima citados [...]⁸⁴

A propósito, o Desembargador Federal Amaury Chaves de Athayde em seu voto no julgamento da Apelação do Mandado de Segurança nº 2004.71.00.009623-2/RS, proferiu a seguinte argumentação:

A propósito, o artigo 5º da Lei 6.681 /79 é expresso em excluir apenas os médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos militares das ações disciplinares dos conselhos regionais; legislação essa cuja publicação foi posterior à criação do Conselho Federal e Regional de Enfermagem. Portanto, se fosse intenção do legislador excluir também as atividades de Enfermagem teria feito referência no texto, até porque aquele artigo se caracteriza como norma de exceção.

Carlos Maximiliano anotava que “as disposições excepcionais são estabelecidas por motivos ou considerações particulares, contra outras normas jurídicas ou contra o direito comum, por isso não se estendem além dos casos e tempos que designam expressamente.”⁸⁵

Percebe-se, assim, a distorção do princípio da isonomia e da capacidade econômica, ao saber que os Sargentos de Saúde estão numa condição socioeconômica inferior a dessas classes abrangidas pela lei impugnada.

Dentro desse contexto, forçoso concluir que a categoria de Enfermagem está sujeita a seu respectivo Conselho Profissional, por falta de legislação semelhante à dos médicos, dentistas e farmacêuticos militares, uma vez que estes estão assegurados pela não subordinação ao Conselho de Classe, por força da Lei nº 6.681/79.

⁸⁴BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. Administrativo. Conselho Regional de Enfermagem. Competência de fiscalização. Enfermeiros militares. Interpretação restritiva das regras de exceção. Recurso desprovido. Recurso Especial 853.086. Relatora: Ministra Denise Arruda. (1. Turma), Brasília, 25 novembro. DJe: 12/02/2009. Disponível em <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=843091&nreg=200601380157&dt=20090212&formato=HTML>>. Acesso em 17 agosto 2015.

⁸⁵MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**, 18ª ed., Rio de Janeiro, Revista Forense, 1999, p. 227

5.2 O ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS QUANTO À APLICAÇÃO DA LEI 6.681/79 A OUTRAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS NÃO EXPRESSAMENTE ELENCADAS NA NORMA

A presente dúvida sobre a possibilidade da aplicação da Lei 6.681 aos profissionais de Enfermagem foi motivo de questionamentos pelas partes interessadas (conselhos e profissionais) e já tiveram suas apreciações pelo Poder Judiciário, porém devido a especificidade da lei é uma matéria pouca discutida no âmbito judicial.

Examinando a lei e o universo analisado no presente trabalho, encontra-se o REsp 853.086/RS, no qual a Ministra Denise Arruda, do STJ, em seu voto discorreu sobre a interpretação e a aplicação da lei em comento e abordou a abrangência da lei aos profissionais de Enfermagem:

RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO. CONSELHO REGIONAL DE ENFERMAGEM. COMPETÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO. ENFERMEIROS MILITARES. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA DAS REGRAS DE EXCEÇÃO. RECURSO DESPROVIDO.

1. A controvérsia inserta nos autos cinge-se à análise da possibilidade de o Conselho Regional de Enfermagem do Rio Grande do Sul fiscalizar os profissionais de Enfermagem que atuam na Policlínica Militar de Porto Alegre.

2. A Lei 5.905/73 criou o Conselho Federal de Enfermagem (COFEN) e os Conselhos Regionais de Enfermagem (COREN), a fim de que esses disciplinassem o exercício da profissão de enfermeiro e as demais profissões compreendidas nos serviços de Enfermagem. Em seu art. 15, por sua vez, estabeleceu a competência dos respectivos conselhos regionais, para “deliberar sobre inscrição no Conselho e seu cancelamento”; “disciplinar e fiscalizar o exercício profissional, observadas as diretrizes gerais do Conselho Federal”; “manter o registro dos profissionais com exercício na respectiva jurisdição”; “conhecer e decidir os assuntos atinentes à ética profissional impondo as penalidades cabíveis”.

3. A Lei 7.498/86, que regulamenta o exercício da profissão de enfermeiro, estabelece, em seu art. 2º, que “a Enfermagem e suas atividades auxiliares somente podem ser exercidas por pessoas legalmente habilitadas e inscritas no Conselho Regional de Enfermagem com jurisdição na área onde ocorre o exercício”. O art. 1º do Decreto 94.406/87 dispõe que “o exercício da atividade de Enfermagem, observadas as disposições da Lei nº 7.498, de 25 de junho de 1986, e respeitados os graus de habilitação, é privativo de Enfermeiro, Técnico de Enfermagem, Auxiliar de Enfermagem e Parteiro e só será permitido ao profissional inscrito no Conselho Regional de Enfermagem da respectiva região”.

4. Da análise sistemática da legislação em comento, pode-se obter as seguintes conclusões: (a) a inscrição no Conselho Regional de Enfermagem é requisito essencial para o exercício da profissão de enfermeiro e das demais atividades de Enfermagem; (b) ao respectivo órgão profissional cabe disciplinar e fiscalizar a conduta técnica e ética dos profissionais a ele vinculados; (c) as referidas normas são aplicáveis a todos os profissionais de Enfermagem, sejam eles civis ou militares, mormente porque não cabe ao intérprete limitar o âmbito de aplicação da lei, interpretando-a restritivamente e retirando-lhe, assim, o seu real alcance.

5. É certo que a Lei 6.681/79 disciplina a inscrição de médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos militares nos respectivos conselhos profissionais, estabelecendo, contudo, sua sujeição à ação disciplinar das Forças Armadas a que pertencem (art. 5º). Todavia, a mencionada lei não faz menção alguma aos profissionais de Enfermagem, determinando, tão-somente, a adoção de disciplina especial em relação aos profissionais acima citados.

6. Destarte, considerando que o ordenamento jurídico é regido pelo princípio da legalidade, previsto nos arts. 5º, II, e 37, *caput*, da CF/88, se a lei não criou nenhuma restrição à fiscalização dos profissionais de Enfermagem militares pelos respectivos Conselhos Regionais e não estabeleceu nenhuma hipótese especial de seu controle e fiscalização pelas Forças Armadas – conforme o fez para os médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos militares –, não há cogitar que as Leis 5.905/73 e 7.498/86 não sejam aplicáveis aos enfermeiros militares, mais especificamente, na hipótese dos autos, aos enfermeiros que atuam na Policlínica Militar de Porto Alegre.

7. Se as Leis 5.905/73 e 7.498/86 não fizeram restrições, é vedado ao intérprete fazê-las, sob pena de violar o princípio da separação dos poderes. Aliás, é princípio basilar da hermenêutica que não pode o intérprete restringir onde a lei não restringe ou excepcionar onde a lei não excepciona.

8. A respeito do tema, Carlos Maximiliano, ao discorrer sobre o brocardo jurídico “*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus: onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir*”, afirmou que, “*quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicar-lo a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente; não tente distinguir entre as circunstâncias da questão e as outras; cumpra a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas*” (in “*Hermenêutica e Aplicação do Direito*”, 17ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 247).

9. Ademais, relativamente à Lei 6.681/79, a qual estabeleceu ressalva à fiscalização dos médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos militares pelas Forças Armadas, saliente-se que, em se tratando de regra de exceção, torna-se inviável a utilização de exegese ampliativa ou analógica. É inadequada a interpretação extensiva e a aplicação da analogia em relação a dispositivos infraconstitucionais que regulam situações excepcionais, porquanto enseja privilégio não previsto em lei.

10. “*As disposições excepcionais são estabelecidas por motivos ou considerações particulares, contra outras normas jurídicas, ou contra o Direito comum; por isso não se estendem além dos casos e tempos que designam expressamente*” (MAXIMILIANO, Carlos. *Ob. Cit.*, pp. 225/227).

11. Na hipótese dos autos, há previsão legal que autoriza a fiscalização pelos Conselhos Regionais de Enfermagem das atividades exercidas pelos enfermeiros em geral. Por outro lado, não há lei que excepcione essa aplicação aos enfermeiros militares. Assim, entender-se que a restrição de que trata a Lei 6.681/79 aplica-se, analogicamente, aos profissionais militares de Enfermagem é violar a própria Constituição Federal e, conseqüentemente, o princípio da estrita legalidade.

12. Por fim, ressalte-se que a Administração Pública, direta ou indireta, somente pode atuar dentro dos limites da lei, de maneira que a ausência de previsão legal há de ser interpretada como ausência de liberação para o exercício de poder jurídico. Desse modo, “*em atendimento ao princípio da legalidade estrita, o administrador público, na sua atuação, está limitado aos balizamentos contidos na lei, sendo descabido imprimir interpretação extensiva ou restritivamente à norma, quando esta assim não permitir*” (AgRg no Resp 809.259/RJ, Rel. Min. Laurita Vaz, Dje de 13.10.2008). 13. Recurso especial desprovido.⁸⁶

⁸⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. Administrativo. Conselho Regional de Enfermagem. Competência de fiscalização. Enfermeiros militares. Interpretação restritiva das regras de exceção. Recurso desprovido. Recurso Especial 853.086. Relatora: Ministra Denise Arruda. (1. Turma), Brasília, 25 novembro. DJe: 12/02/2009. Disponível em <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=843091&nreg=200601380157&dt=20090212&formato=HTML>>. Acesso em 17 agosto 2015.

Outro julgado foi a Apelação em Mandado de Segurança nº 2004.71.00.009623-2/RS, na qual relator o Desembargador Federal Amaury Chaves de Athayde, do TRF 4, permitiu ao COREN/RS exercer o seu direito e dever de fiscalização aos profissionais de Enfermagem que atuam na Policlínica Militar do Porto Alegre:

ADMINISTRATIVO E MANDADO DE SEGURANÇA. CONSELHO PROFISSIONAL – MILITAR ENFERMEIRO – FISCALIZAÇÃO.

É atribuição do Conselho Regional de Enfermagem a inscrição e cancelamento de registro dos profissionais de Enfermagem, bem como a fiscalização da profissão em estabelecimentos civis e militares.⁸⁷

O Desembargador Ari Pargendler no julgamento da Apelação Cível 9504003729 decidiu “entendendo que, embora a isenção fiscal, por ser um benefício legal, deva ser interpretada restritivamente, deve, também, por um outro princípio de ordem constitucional, o da isonomia, alcançar os cirurgiões dentistas da Polícia Militar”. Este julgado, embora se refira a lei em estudo, a classe profissional abordada é diversa da analisada, mas não deixar de considerar a sua aplicação fora das categorias profissionais determinadas na lei:

TRIBUTÁRIO. CONSELHO REGIONAL DE ODONTOLOGIA. ANUIDADES DEVIDAS PELOS CIRURGIÕES-DENTISTAS DAS POLÍCIAS MILITARES. LEI-6.681 /79. Não obstante a similaridade das atividades dos cirurgiões-dentistas das polícias militares, a lei 6.681 /79, só deferiu aos cirurgiões-dentistas das forças armadas a isenção das anuidades devidas aos conselhos regionais de odontologia. Observância da regra de que a isenção é de direito estrito, não podendo ser ampliada (CTN-66, artigo 111, inciso II). Apelação e remessa “ex-officio: providas”.⁸⁸

Por sorte, as poucas decisões sobre o tema em estudo, demonstram, de forma uníssona, que a Lei 6.681/79 possui sua aplicação restrita aos médicos, dentistas e farmacêuticos que

⁸⁷ BRASIL, Tribunal Regional Federal (4ª Região). ADMINISTRATIVO E MANDADO DE SEGURANÇA. CONSELHO PROFISSIONAL - MILITAR ENFERMEIRO - FISCALIZAÇÃO. Apelação em Mandado de Segurança nº 2004.71.00.009623-2/RS. Apelante: União. Apelado: Conselho Regional de Enfermagem do Rio Grande do Sul. Relator: Desembargador Federal Amaury Chaves de Athayde. Porto Alegre, 15 fevereiro de 2006. Disponível em <<https://www.digesto.com.br/#acordaoExpandir/5775496>>. Acesso em: 05 maio 2016.

⁸⁸ BRASIL, Tribunal Regional Federal (4ª Região). TRIBUTÁRIO. CONSELHO REGIONAL DE ODONTOLOGIA. ANUIDADES DEVIDAS PELOS CIRURGIÕES-DENTISTAS DAS POLÍCIAS MILITARES. LEI-6681/79. Apelação Cível 9504003729. Relator: Desembargador Federal Ari Pargendler. (1ª Turma) Porto Alegre, 14 março 1995. Disponível em <<https://www2.jf.jus.br/juris/unificada/Resposta>>. Acesso em: 05 maio 2016.

atuam, de forma exclusiva, nas Forças Armadas, não se admitindo, nenhum tipo de interpretação ou analogia a outras categorias que se encontram na mesma condição profissional.

6 CONCLUSÃO

O estudo realizado buscou ao longo da análise das contribuições parafiscais, dos princípios da legalidade e da isonomia, do surgimento da categoria de técnico de Enfermagem dentro e fora do Exército Brasileiro, da melhor doutrina e do entendimento jurisprudencial, verificar a possibilidade, dentro do nosso ordenamento pátrio vigente, da aplicação da Lei 6.681 de 1979, principalmente, a regra contida no parágrafo 3º do artigo 2ª, aos Sargentos de Saúde do Exército Brasileiro.

Antes das considerações finais, é imperioso ressaltar que a Lei Federal 6.681 de 1979, mesmo sendo anterior a Constituição Federal de 1988, não foi considerada inconstitucional e mantém sua eficácia, vigência e validade.

Constatou-se que a matéria tributária que concede isenção ou suspensão da exigibilidade de tributos, a teor do artigo 111 do Código Tributário Nacional, deve ser interpretada restritivamente, não podendo o Poder Judiciário fazer o papel de legislador ordinário, muito menos ferir o princípio constitucional da separação dos Poderes, pois o princípio da legalidade corrobora para que a lei seja interpretada sem que haja integrações ou colocação de juízos de valor. E em se tratando da Administração Pública (direta e indireta), o princípio da legalidade a obriga agir somente dentro dos limites estabelecidos pela própria lei.

Considerando, ainda, a obediência ao princípio da legalidade, a Lei 6.681 não citou nem inclui no seu rol as categorias da profissão de Enfermagem, não estabelecendo nenhuma hipótese especial, portanto, vedando ao Poder Judiciário fazê-la, contemplando o brocardo jurídico “*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*,” isto é, não sendo possível restringir o que a lei não restringiu, nem excepcionar o que a lei não excepcionou.

Como visto, o princípio da igualdade, em sua dimensão de isonomia, sugere que não há outro modo de executar esse princípio, senão pelo enfrentamento das questões de desigualdade, para “tratar igualmente os iguais, porém na medida em que se igualem; e tratar desigualmente os desiguais, também na medida em que se desigualem”. Todavia, o entendimento pacífico dos nossos Tribunais acorda que o princípio constitucional da igualdade, quando em confronto com a exigência de interpretação restritiva da isenção tributária, perde sua força normativa por estar diante de uma regra específica, de ordem tributária, confirmando que as regras de exceção devem ser interpretadas restritivamente, sem a possibilidade de extensão por integração ou interpretação.

Se por um lado, há uma regra de interpretação restritiva que não permite ampliar a aplicação, por outro lado encontra-se o princípio da isonomia, que deveria prevalecer frente a essa regra excepcional, por seu caráter eminentemente constitucional, que é garantia dos direitos fundamentais.

Isto posto, permite-se argumentar que a lei contestada, apesar de estar em conformidade com o hodierno ordenamento jurídico, deveria ser interpretada de forma a garantir a efetividade constitucional da igualdade; tratando diferentemente, dentro da máxima aristotélica, aperfeiçoada por Ruy Barbosa, sem, no entanto, violar o princípio máximo da isonomia.

Na pesquisa sobre a evolução do quadro de Sargento de Saúde do Exército pode-se certificar que o quadro da classe de Enfermagem - Enfermeiro (nível superior) e técnicos de Enfermagem (nível médio) - foi instituído como classe profissional devidamente reconhecida pelos órgãos de competência, somente, no ano de 1986. E sua admissão dentro dos quadros do Exército ocorreu nos anos de 1996 e 1998, respectivamente. Importante notar, portanto, que não era possível por parte do legislador prever uma situação jurídica que legalmente não estava regulamentada, pois, como dito, a efetiva regulamentação ocorreu com Lei 7.498 de 1986.

Ora, se todas as classes profissionais dentro do Exército Brasileiro/Forças Armadas, que exercem atividade com dedicação exclusiva, são abrangidos pelo critério isonômico da lei arguida, isto é, a condição de exclusividade, o que justificaria não estender a aplicação da Lei 6.681 a todas as classes profissionais especializadas?

Atualmente, não há razões para manter a exclusão dos quadros e serviços especializados que compõem essas Instituições das disposições da Lei 6.681, porém, nesse momento, é importante separar os Poderes; para que isso ocorra, deve-se respeitar o princípio da legalidade, deve haver uma previsão legal que autorize as categorias excluídas.

Já não se admite, no atual estágio democrático, que a faculdade de isentar esteja debruçada sobre critérios estritamente políticos e econômicos, pois os princípios constitucionais, especialmente, o da igualdade de todos iguais perante a lei e da proporcionalidade se sobrepõem quando diante de situações idênticas, exigem o mesmo comportamento.

Uma possível solução seria a alteração legislativa da lei para estender a isenção tributária a todas as classes profissionais especializadas, desde que reconhecidas pelos órgãos de fiscalização competentes e preenchidas as exigências legais, para que assim, a Administração Pública e os Tribunais possam agir dentro dos mandamentos fundamentais estabelecidos pela nossa Carta Magna, aplicando a principiologia constitucional dos postulados da isonomia e da

legalidade, de forma a proteger os interesses da coletividade dentro dos limites das suas igualdades e proporcionando aos envolvidos a efetiva justiça social.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

BARROSO, Luís Roberto. Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática. **Anuário ibero-americano de justiça constitucional**, n. 13, p. 17-32, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988.

_____. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 06 abril 2016.

_____. **Decreto nº 15.320**, de 31 de dezembro de 1921 que regulamenta o Serviço de Saúde. Disponível em <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=15230&tiponorma=DEC&data=19211231&link=s>>. Acesso em: 07 abril 2016.

_____. **Decreto-lei nº 4.657**, de 4 de setembro de 1942 - LINDB – Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, com Redação dada pela Lei nº 12.376, de 2010.

_____. **Decreto nº 94.406**, de 08 de junho de 1987, que regulamenta a Lei nº 7.498, de 25 de junho de 1986, que dispõe sobre o exercício da enfermagem, e dá outras providências.

_____. **Lei nº 5.905**, de 12 de junho de 1973. Dispõe sobre a criação dos Conselhos Federal e Regional de Enfermagem e dá outras providências.

_____. **Lei nº 6.681**, de 16 de agosto de 1979. Dispõe sobre a inscrição de médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos militares em Conselhos Regionais de Medicina, Odontologia e Farmácia, e dá outras providências. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%206.681-1979?OpenDocument>. Acesso em 09 setembro 2015.

_____. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2016 – Código de Processo Civil.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. Administrativo. Conselho Regional de Enfermagem. Competência de fiscalização. Enfermeiros militares. Interpretação restritiva das regras de exceção. Recurso desprovido. Recurso Especial 853.086. Relatora: Ministra Denise Arruda. (1. Turma), Brasília, 25 novembro. DJe: 12/02/2009. Disponível em <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=843091&nreg=200601380157&dt=20090212&formato=HTML>>. Acesso em 17 agosto 2015.

_____. Tribunal Regional Federal (4. Região). Tributário. Conselho regional de odontologia. Anuidades devidas pelos cirurgiões-dentistas das policias militares. Lei-6.681 /79. Não obstante a similaridade das atividades dos cirurgiões-dentistas das policias militares, a lei-6.681/79, só deferiu aos cirurgiões-dentistas das forças armadas a isenção das anuidades devidas aos conselhos regionais de odontologia. Observância da regra de que a isenção e de direito estrito, não podendo ser ampliada (ctn-66, art-111, inc-2). Apelação e remessa "ex officio: providas. Apelação Cível 9504003729. Relator: Desembargador Federal Ari Pargendler. (1ª Turma) Porto Alegre, 14 março 1995. Disponível em <https://www2.jf.jus.br/juris/unificada/Resposta>. Acessado em 05 maio 2016.

_____. Tribunal Regional Federal. (1. Região). Constitucional e administrativo. Execução fiscal. Conselho Regional de Enfermagem. Anuidades. Natureza jurídica de tributo. Lei nº 11.000/04. Aplicação restrita aos Conselhos Regionais de Medicina. Apelação Cível 00226037020084013800. Relator: Desembargador Federal José Amilcar Machado (7. Turma) São Paulo, 05 Agosto 2014. Disponível em <<https://www2.jf.jus.br/juris/unificada/resposta>>. Acesso em: 02 maio 2016.

_____. Tribunal Regional Federal. (1. Região). Constitucional. Administrativo. Execução fiscal. Conselho Regional de Enfermagem. Fixação de anuidades por resolução. Natureza jurídica da contribuição. Ilegalidade. Exigência de lei. Apelação Cível 00481018220094013300. Relator: Juiz Federal (convocado) Clodomir Sebastião Reis (8. Turma) São Paulo, 27 Julho 2012. Disponível Em <<https://www2.jf.jus.br/juris/unificada/resposta>>. Acesso em: 02 maio 2016.

_____. Tribunal Regional Federal. (4. Região). ADMINISTRATIVO E MANDADO DE SEGURANÇA. CONSELHO PROFISSIONAL - MILITAR ENFERMEIRO - FISCALIZAÇÃO. - É atribuição do Conselho Regional de Enfermagem a inscrição e cancelamento de registro dos profissionais de Enfermagem, bem como a fiscalização da profissão em estabelecimentos civis e militares. Apelação em Mandado de Segurança nº 2004.71.00.009623-2/RS. Apelante: União. Apelado: Conselho Regional de Enfermagem do Rio Grande do Sul. Relator: Desembargador Federal Amaury Chaves de Athayde. Porto Alegre, 15 fevereiro de 2006. Disponível em <https://www.digesto.com.br/#acordaoExpandir/5775496>. Acesso em: 05 maio 2016

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE ENFERMAGEM. RESOLUÇÃO COFEN-276/2003 – Revogada pela RESOLUÇÃO COFEN-314/2007. Disponível em: <http://www.cofen.gov.br/resoluco-cofen-2762003-revogada-pela-resoluco-cofen-3142007_4312.html>. Acesso em 07 abril 2016. *Consitución francesa de 21 junio de 1793*. Disponível em: <http://www.diputados.gob.mx/biblioteca/bibdig/const_mex/const_fra.pdf>. Acesso em 07 abr 2016.

Declaração de direitos do bom povo de Virgínia - 1776. Disponível em <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A0>>

A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-bom-povo-de-virginia-1776.html>. Acesso em: 06 março 2016.

Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 07 abril 2016.

Declaração Internacional dos Direitos do Homem (1929). Disponível em: <<http://www.direitos-humanos.usp.br/index.php/Documentos-Internacionais-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-1919-a-1945- /declaracao-internacional-dos-direitos-do-homem-1919.html>> Acesso em 07 abril 2016.

DELGADO, José Augusto. **Efeitos da coisa julgada e os princípios constitucionais.** 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DINIZ, Thiago Antonio Nascimento. **A interpretação extensiva em matéria de isenção tributária relacionada à preservação da dignidade da pessoa humana. Uma tentativa de desconstrução do entendimento jurisprudencial predominante à luz das lições de Alexy e Dworkin.** Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=61bfdc160e4c0992>>. Acessado em 17 maio 2016

DRAY, Guilherme Machado. **O princípio da igualdade no direito do trabalho.** Coimbra: Almedina, 1999

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação.** São Paulo: Atlas, 2003.

_____. Equiparação - CTN, art. 51. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas,** São Paulo, ano 7, n. 28, p. 109-14, jul./set. 2010

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo.** 10ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Isonomia na norma tributária,** São Paulo, Malheiros, 1993.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito.** 2 ed. Paris: Dalloz, 1962. Tradução francesa da 2 edição alemã, por Ch. Einsenmann

KOBAYASHI, Rika M.; LEITE, Maria Madalena Januário. Formação de competências administrativas do técnico de enfermagem. **Revista Latino-Americana de Enfermagem,** [S.l.], v. 12, n. 2, p. 221-227, apr. 2004. ISSN 1518-8345. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rlae/article/view/1869>>. Acesso em: 05 abril 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Curso de Direito Administrativo**, 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**, 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MORAES, Deborah Lemos Scardino de. Disponível em <http://www.essex.ensino.Exército Brasileiro.br/doc/PDF/PCC_2009_CFO_PDF/1%BA%20Ten%20A1%20EXÉRCITOBRASILEIROORAH%20LEMONS%20SCARDINO%20DE%20MORAES.pdf> Acesso em 05 abril 2016

OLIVEIRA, Luciana Estevan Cruz de. **Os princípios da igualdade e da não discriminação diante da autonomia privada: o problema das ações afirmativas**. Disponível em: <<http://boletimcientifico.escola.mpu.mp.br/boletins/boletim-cientifico-n-37-edicao-especial-2012-direito-a-nao-discriminacao/os-principios-da-igualdade-e-da-nao-discriminacao-diante-da-autonomia-privada-o-problema-das-acoes-afirmativas>>. Acesso em: 8 maio 2016.

OLIVEIRA, Rui Barbosa de. **Oração aos Moços**. 5.ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.

PAULSEN, Leandro, VELLOSO; Andrei. **Contribuições, teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PINHEIRO Pedro Paulo C., PARREIRAS, Nelson da S. **Esclarecimento sobre a legislação que institui o Sistema Cofen/Conselhos Regionais**. Disponível em http://www.cofen.gov.br/esclarecimentos-sobre-a-autarquia-cofencorens_4164.html> Acesso em: 25 abril 2016.

RESENDE, Tomáz de Aquino. **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E ISENÇÕES DE IMPOSTOS**. Disponível em: <<http://www.fundata.org.br/Artigos%20-%20Cefeis/17%20-%20IMUNIDADE%20TRIBUTARIA%20E%20ISEN%C3%87%C3%95ES%20DE%20IMP OSTOS.pdf>>. Acesso em: 07 abril 2016.

Resolução COFEN – 276/2003. Disponível em: <http://www.cofen.gov.br/resoluo-cofen-2762003-revogada-pela-resoluo-cofen-3142007_4312.html>. Acesso em: 07 abril 2016.

ROLAND, Débora da Silva. Breves considerações sobre o art. 108 do Código Tributário Nacional. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, IX, n. 33, set 2006. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1256>. Acesso em: 19 maio 2016.

ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 67, p. 231-268, 1972

SABBAG, Eduardo. **Interpretação e integração da legislação tributária**. Disponível em: <<http://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933898/interpretacao-e-integracao-dalegislacao-tributaria>>. Acesso em: 19 maio 2016.

Senado Federal. Disponível em: <http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=15230&tipo_norma=DEC&data=19211231&link=s> Acesso em: 05 abril 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

VARGAS, Luis Carlos A. Merçon de. **Princípio da igualdade tributária como fundamento na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/24447/principio-da-igualdade-tributaria-como-fundamento-na-jurisprudencia-do-supremo-tribunal-federal/3>>. Acesso em: 17 abril 2016.

ANEXO A**LEI Nº 6.681, DE 16 DE AGOSTO DE 1979.**

Dispõe sobre a inscrição de médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos militares em Conselhos Regionais de Medicina, Odontologia e Farmácia, e dá outras providências

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o CONGRESSO NACIONAL decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º Os médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos, em serviço ativo nas Forças Armadas, como integrantes dos respectivos Serviços de Saúde, inscrever-se-ão nos Conselhos Regionais de Medicina, Odontologia e Farmácia, de acordo com as disposições dos respectivos Regulamentos, mediante prova que ateste essa condição, fornecida pelos órgãos competentes dos Ministérios da Marinha, do Exército e da Aeronáutica.

Parágrafo único. A inscrição será efetuada no Conselho Regional sob a jurisdição do qual se achar o local de atividades do médico, cirurgião-dentista ou farmacêutico a que se refere o presente artigo, independente de sindicalização, do pagamento de imposto sindical e da anuidade prevista no respectivo Regulamento.

Art. 2º Nas Carteiras Profissionais a serem excedidas pelos Conselhos Regionais, em nome dos médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos a que se refere o art. 1º desta Lei, constará, além das indicações estatuídas em Lei ou Regulamento, a qualificação médico militar, cirurgião-dentista militar ou farmacêutico militar.

Parágrafo 1º Os médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos militares já inscritos nos respectivos Conselhos Regionais providenciarão, mediante a apresentação do atestado a que se refere o art. 1º desta Lei, para que passe a constar de suas Carteiras Profissionais a qualificação médico militar, cirurgião-dentista militar ou farmacêutico militar.

Parágrafo 2º O disposto no parágrafo anterior aplicar-se-á também aos médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos que venham a ingressar nos Serviços de Saúde das Forças Armadas após a vigência desta Lei e já estejam inscritos em Conselhos Regionais de Medicina, Odontologia ou de Farmácia.

Parágrafo 3º Os médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos, a que se refere o parágrafo anterior, terão lançada em suas Carteiras Profissionais a qualificação médico militar, cirurgião-dentista militar ou farmacêutico militar, e ficarão isentos da sindicalização, do pagamento de imposto sindical e de anuidades.

Art. 3º Os médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos em Serviço Ativo nas Forças Armadas, quando inscritos em um Conselho Regional e mandados servir em área situada na jurisdição de outro Conselho Regional, apresentarão ao Presidente, deste, para fins de visto, a Carteira Profissional de que são portadores.

Art. 4º É vedado aos médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos militares participarem de eleições nos Conselhos em que estiverem inscritos, quer como candidatos, quer como eleitores.

Art. 5º Os médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos militares, no exercício de atividades técnico-profissionais decorrentes de sua condição militar, não estão sujeitos à ação disciplinar dos Conselhos Regionais nos quais estiverem inscritos, e sim, à da Força Singular a que pertencerem, à qual cabe promover e calcular a estrita observância das normas de ética profissional por parte dos seus integrantes.

Parágrafo único. No exercício de atividades profissionais não decorrentes da sua condição de militar, ficam os médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos militares sob a jurisdição do Conselho Regional no qual estiverem inscritos, que, em caso de infração da ética profissional, poderá puni-los dentro da esfera de suas atividades civis, devendo em tais casos comunicar o fato à autoridade militar a que estiver subordinado o infrator.

Art. 6º Cessarão automaticamente a aplicação do disposto nesta lei aos médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos militares, que foram desligados do Serviço Ativo das Forças Armadas.

Parágrafo 1º Se desejarem continuar a exercer a respectiva profissão, deverão os médicos, cirurgiões - dentistas e farmacêuticos, ao serem desligados do Serviço Ativo das Forças Armadas, requerer ao Presidente do Conselho no qual estiverem inscritos o cancelamento, em sua Carteira Profissional, da qualificação médico militar, "cirurgião-dentista militar ou farmacêutico militar.

Parágrafo 2º Fica assegurada, aos que usarem da faculdade prevista no parágrafo anterior, a isenção do pagamento de quaisquer impostos ou anuidades correspondentes ao período em que estiverem inscritos nos Conselhos Regionais de Medicina, Odontologia ou Farmácia, nas condições previstas no art. 1º desta Lei.

Art. 7º Ao médico, cirurgião-dentista e farmacêutico, civil ou militar da Reserva não Remunerada das Forças Armadas, convocado para o Serviço de Saúde de uma das Forças Singulares, em caráter temporário, aplicar-se-á o prescrito nos parágrafos 2º e 3º do art. 2º, do art. 5º e seu parágrafo único, e nos arts. 3º, 4º e 6º desta lei, devendo ser anotada em sua Carteira Profissional a qualificação médico militar convocado, cirurgião-dentista militar convocado ou farmacêutico militar convocado.

Art. 8º Esta lei entrará em vigor na data de sua publicação.

Art. 9º Ficam revogadas a Lei nº 5.526, de 5 de novembro de 1968, e demais disposições em contrário.

Brasília, em 16 de agosto de 1979; 158º da Independência e 91º da República.

JOÃO BAPTISTA. DE FIGUEIREDO

Maximiano Fonseca

Walter Pires

Murillo Macêdo

Délio Jardim de Mattos

Samuel Augusto Alves Corrêa

Este texto não substitui o publicado no DOU de 17.8.1979