



MINISTÉRIO DA FAZENDA

JCF

Sessão de 30 de novembro de 1984

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.489

Recurso nº : RP/102-0.112

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Recorrido : SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: MOACYR ALVARENGA DE OLIVEIRA

CÉDULA "C" - RENDIMENTOS - INDENIZAÇÕES PA-
GAS A POLICIAIS MILITARES - Tributam-se, na
Cédula "C" da declaração de rendimentos,
os valores recebidos por policiais militares
a título de indenização, assim entendidos
os quantitativos em dinheiro devidos ao mili-
tar para ressarcimento de despesas impostas
pelo exercício de sua atividade, não se lhes
aplicando a isenção de que trata o art. 33
da Lei nº 5.787, de 27/06/72, que alcança
esses valores apenas quando percebidos pelos
militares integrantes das Forças Armadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de
recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fis-
cais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do
relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos
os Conselheiros Jacinto de Medeiros Calmon, Waldevan Alves de Olivei-
ra e Carlos Roberto Monteiro Bertazi. Ausente momentaneamente o Con-
selheiro Sebastião Rodrigues Cabral.

Sala das Sessões em 30 de novembro de 1984

AMADOR OUREIRO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

FRANCISCO AMARAL MANZO

RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Raul Pimentel, Urgel Pereira Lopes, Luiz Miranda, Pedro Martins Fernandes e Antonio da Silva Cabral. Ausente o Conselheiro José Augusto Salles de Carvalho.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0860/009.047/83-55

RECURSO Nº: RP/102-0.112

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.489

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

SUJEITO PASSIVO: MOACYR ALVARENGA DE OLIVEIRA

R E L A T Ó R I O

A FAZENDA NACIONAL, por seu Procurador junto à Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, apela para esta Câmara Superior, pleiteando a reforma do Acórdão nº 102-20.737, de 05/12/83, prolatado no julgamento do recurso voluntário nº 42.095, interposto por Moacyr Alvarenga de Oliveira, e que está ementado como segue:

"IMPOSTO DE RENDA. Pessoa física. Indenização auferida por militares, que não se inclui no cômputo do rendimento bruto (RIR/80, art. 22, XX, e art. 33 da Lei 5.787).

As Polícias Militares estaduais são forças auxiliares, como reserva do Exército, e, assim, amparadas pelos mesmos princípios que regem a não tributabilidade de rendimentos de indenizações recebidas, segundo o padrão constitucional da isonomia (art. 153, § 1º; Lei nº 667, de 02/07/69).

A lei se refere a 'militares', em sentido genérico, sem a restrição oposta pela repartição, que restringe a aplicação da lei às Forças Armadas, e, como tais, o Exército, a Marinha e a Aeronáutica.

Recurso provido" (fl. 43).

O sujeito passivo declarara a importância de Cr\$ 535.666, percebida no ano-base de 1981 (fl. 9), como rendimento.

não tributável (fl. 23), por referir-se a indenizações, considerando-se ao abrigo do disposto no art. 22, inciso XX, do RIR/80.

Promovida a revisão da declaração, a quantia acima foi adicionada aos rendimentos tributáveis (fl. 4), cobrando-se a diferença do imposto com os acréscimos legais.

Solicitação de Retificação de Lançamento foi julgada improcedente (fl. 21), com o que não se conformou o contribuinte, interpondo a impugnação de fls. 1/3 em que alega: que exerce a função de oficial da ativa no posto de Major PM e ao preencher sua Declaração de Rendimentos utilizou-se dos elementos fornecidos pelo Serviço de Finanças da Polícia Militar; que devem ser inquiridos os argumentos da fonte pagadora, cujas providências foram solicitadas, pois na mesma situação encontram-se sessenta mil componentes da Polícia Militar; que acredita ter-se baseado a fonte pagadora em algum amparo legal ou outra providência, ao considerar parte das Indenizações como não tributável, inobstante a orientação fornecida pela Secretaria da Receita Federal; que o art. 3º da Lei Estadual nº 255/81 denominou INDENIZAÇÃO em consonância com o art. 33 da Lei nº 5.787/72, tendo presente o art. 25 do DL. 667/69, segundo o qual "as disposições constitucionais relativas a garantias, vantagens, prerrogativas e deveres, bem como todas as restrições ali expressas, ressaltando o exercício de cargos de interesse policial assim definidos em legislação própria"; que entende não poder ser outra a atitude do órgão lançador, à vista das orientações recebidas de órgão superior da Receita Federal, mas insiste para que seja ouvida oficialmente a Polícia Militar do Estado de São Paulo, esclarecendo matéria de tão grande envolvimento; que, diversamente, se reconheça não ter agido de má fé, mas apenas ter sido induzido pela fonte pagadora, ensejando-se-lhe oportunidade de pagar apenas o imposto devido, sem qualquer acréscimo.

A autoridade jurisdicionante deferiu, em parte, a impugnação, aos seguintes argumentos:

"A questão fundamental no caso é o aspecto legal. Não existe norma clara que afaste a indenização paga às Polícias Militares Estaduais da área de incidência do imposto de ren-



da, ou a declare isenta.

Pelo contrário, existe recomendação expressa dos órgãos superiores no sentido de se tributá-la, conforme telex 1.319, de 10/03/82, da Coordenação do Sistema de Tributação, e resposta à pergunta 96 do livro 'Atendimento Telefônico'.

De nada valem, assim, os argumentos doutrinários favoráveis à tese apresentada, da não tributação, se os atos mencionados vinculam a autoridade 'a quo'.

Leve-se em conta ainda um aspecto importante na ótica do Direito Tributário. É que em se tratando de legislação que disponha sobre outorga de isenção ou sobre dispensa do cumprimento de obrigações, deve sempre ser utilizada a interpretação literal.

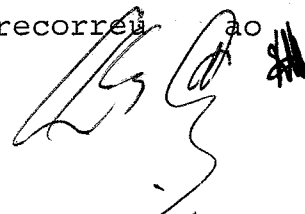
A restrição à atividade do intérprete é decorrência do princípio geral do direito segundo o qual as normas excepcionais não podem ser interpretadas ampliativamente. Ora, as discussões que confirmam isenções, exclusões de crédito ou de ganhos da área de incidência, etc., são, no Direito Tributário, normas de exceção. Por isso mesmo não se pode aceitar que o artigo 22, inciso XX do RIR esteja a agasalhar a pretensão.

O pedido do contribuinte para uma consulta da D.R.F. à sua Organização não pode ser atendido por falta de previsão. É bem verdade que a Repartição consulta órgãos técnicos e efetua as diligências que entende necessárias. Mas somente as faz para apurar fatos e conhecer a verdade. Em se tratando de interpretar ou aplicar as leis fiscais não há como se lhe oferecer subsídio, nem como este possa ser aceito.

No tocante à multa de ofício é realmente de ser excluída, conforme estipula o artigo 623, § 2º do RIR. Permitindo a declaração apresentada, pelo simples exame visual, que seja feito o lançamento correto, descabe a penalidade.

Já a correção monetária não pode ser afastada. Sabe-se que sua função é a de atualizar valores. Não tem o condão de punir. Não aplica da acabaria por esvaziar o conteúdo de qualquer pendência cuja solução atrasasse" (fls. 35/36).

Ainda irresignado, o sujeito passivo recorreu



Conselho de Contribuintes, através petição de fls. 39/40, manifestando respeito pelas razões do decisório recorrido, mas reiterando as alegações apresentadas na impugnação e insistindo em que a solução da pendência vem sendo aguardada com ansiedade por milhares de contribuintes em idêntica situação. Lembra, ainda, que

"em várias Polícias Militares existem Oficiais do Exército Brasileiro como Comandantes Gerais e como professores em Escolas de Formação e nestes casos teríamos Oficiais de Corporações diferentes nas mesmas funções com os mesmos riscos de vida e tratados pela Receita Federal de formas diferentes, uma vez que seriam pagos pela mesma Fonte Pagadora. Onde estaria o fundamento de justiça e equidade de tratamento da Lei Tributária?"

O Colegiado recorrido deu provimento ao apelo, por maioria de votos, tendo o ilustre Relator do voto vencedor, Dr. Jefferson Aguiar, assim argumentado, após transcrever o art. 22, inciso XX, do RIR/80:

"O texto regulamentar constitui consolidação do que preceitua o art. 33 da lei 5.787/72.

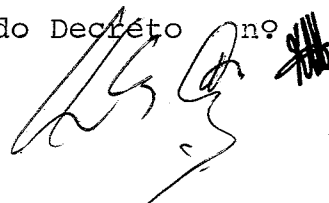
Alguns desses benefícios foram ampliados pelos decretos-leis 1.824/80 e 1901/81.

As Polícias Militares estaduais são forças auxiliares, como reserva do exército, e, em muitos casos, são comandadas por Oficiais Superiores de Exército e suas Escolas de Formação são orientadas por membros das Forças Armadas, sob fiscalização permanente de Oficiais do Exército, que tem órgão especializado para esse fim (lei 667, de 02/07/69).

A lei e o regulamento se referem a 'militares' e é princípio de hermenêutica que onde a lei não distingue a ninguém é lícito distinguir.

Esta Câmara tem se orientado nesse sentido e provido recursos de igual natureza e porte, na identificação de uma só causa, na aplicação escoreita do art. 22, XX, do RIR/80" (fl. 45).

O recurso da Fazenda Nacional, interposto tempestivamente e com arrimo nos incisos I e II do art. 3º do Decreto nº



83.304/79, c/c "o art. 4º, incisos I e II da Portaria nº 434, de 1979", objetiva a reforma do Acórdão proferido pela egrégia Segunda Câmara, opontando como divergentes decisões proferidas pela Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, especificamente as consubstanciadas nos Acórdãos nº 104-3.266 e nº 104-3.687, cujas ementas transcreve às fls. 50/51, e tecendo delongadas considerações a propósito do alcance da isenção capitulada no art. 22, XX, do RIR/80 (fls. 52/62).

O preclaro presidente da Câmara recorrida admitiu o recurso especial, que foi autuado sob o número RP/102-0.112, em face da manifesta tempestividade de sua interposição.

Nas contra-razões apresentadas à fl. 66 o sujeito passivo limita-se a reiterar pontos já defendidos nas fases anteriores.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro FRANCISCO AMARAL MANSO - Relator

O recurso especial interposto ao amparo do inciso I, do art. 3º, do Dec. 83.304/79, reúne as condições legais de admissibilidade. Quanto ao recurso de divergência, descabe sua apreciação formal, eis que não foram cumpridas as formalidades estabelecidas no art. 5º, § 1º, do Regimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na redação que lhe deu o art. 2º da Port. nº 99/81 do Sr. Ministro da Fazenda.

Inicialmente cabe recordar que somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão do crédito tributário (CTN, art. 97, inciso VI), quer se trate de anistia, quer de isenções (CTN, art. 175). Aliomar Baleeiro adverte que

"o art. 97 do CTN arrola taxativamente os casos reservados à lei ordinária da entidade pública investida constitucionalmente da competência para decretar o tributo. E ressalva as



Acórdão nº CSRF/01-0.489

exceções abertas pela própria Constituição. Fora delas, é defesa a delegação de atribuições, como estatui o parágrafo único do art. 6º da própria C.F. de 1969. Lei ordinária da União, Estados, D.F. e Municípios e só ela (in "Direito Tributário Brasileiro", 9ª Edição, pág. 367 - grifei).

É o decantado princípio da RESERVA LEGAL.

Justificando a redação dada ao art. 52 do Projeto de Código Tributário, antecessor do atual art. 97, o emérito Professor Rubens Gomes de Sousa lembra que

"a disposição fundamental na matéria é o § 34 do art. 141 da Constituição, que consitui a base do ordenamento tributário constitucional e que é reproduzido com o esclarecimento das suas decorrências necessárias no tocante ao conteúdo privativo da lei tributária" (in "Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional", pág. 161).

A Constituição em vigor, à época, era a Carta de 1946, e o dispositivo mencionado encontra correspondente no art. 153, § 29, da Emenda Constitucional nº 1/69, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional nº 8/77, "verbis":

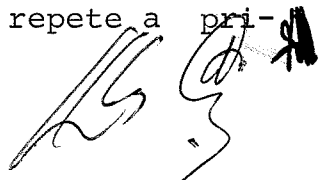
"Nenhum tributo será exigido ou umenta do sem que a lei o estabeleça, nem cobrado em cada exercício, sem que a lei que o houver ins tituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição".

O art. 52 do mencionado Projeto preconizava:

"Art. 52. Somente por lei tributária po de qualquer tributo ser instituído ou majora do (Const., art. 141 § 34), reduzido ou extin to".

Em seus comentários o grande mestre ponderava:

"O 'caput' do dispositivo repete a pri-



Acórdão nº CSRF/01-0.489

meira parte do § 34 do art. 141 da constituição: só a lei pode instituir ou majorar tributos. Entretanto, a essa regra cabia aditar as hipóteses de redução ou extinção, logicamente não contempladas no dispositivo constitucional, dada a sua finalidade de definir direitos e garantias individuais, limitando-se por isso à matéria prejudicial ao contribuinte. As hipóteses aditadas decorrem entretanto necessariamente da regra de que a lei só se modifica ou extingue por outra lei" ("Trabalhos...", pág. 163).

Tratando-se, pois, de hipótese de isenção tributária, somente o exame atento e cuidadoso do texto legal permitirá delimitar o alcance da outorga excludente. O texto regulamentar nem sempre representa fonte fidedigna para a correta exegese da norma jurídica, sabendo-se que os Regulamentos soem incorporar normas outras que as simplesmente contidas no texto legal.

A matriz do art. 22, inciso XX, do RIR/80, encontra-se no art. 33 da Lei nº 5.787, de 27/06/72;

"Art. 33. Indenização é o quantitativo em dinheiro, isento de qualquer tributação, devido ao militar para ressarcimento de despesas impostas pelo exercício de sua atividade, bem como para compensar os desgastes orgânicos de que trata o artigo 63 desta Lei" (grifei).

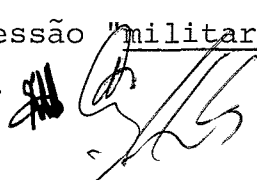
A consolidação regulamentar consagrou a seguinte redação:

"Art. 22 - Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

.....

XX - as importâncias recebidas pelos militares a título de indenização, assim consideradas as diárias, ajudas de custo, despesa de transporte, representação, moradia e compensação orgânica pelo desgaste resultante de atividade de vôo em aeronaves militares, salto em pára-quedas, imersão a bordo de submarinos e mergulho com escafandro ou com aparelho (Lei nº 5.787/72, art. 33)" (grifei).

Observa-se que toda a questão centra-se na extensão que o legislador pretendeu dar à expressão "militar" contida no mencionado art. 33 da Lei nº 5.787/72.



Acórdão nº CSRF/01-0.489

A Lei nº 6.880, de 9/12/80, que "dispõe sobre o Estatuto dos Militares", esclarece que

"os membros das Forças Armadas, em razão de sua destinação constitucional, formam uma categoria especial de servidores da Pátria e são denominados militares" (art. 3º - grifei).

O § 1º do art. 3º agrupa os militares em uma das duas seguintes situações:

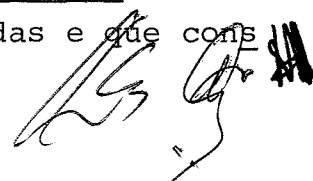
a) na ativa:

1. os de carreira;
2. os incorporados às Forças Armadas para prestação de serviço militar inicial, durante os prazos previstos na legislação que trata do serviço militar, ou durante as prorrogações daqueles prazos;
3. os componentes da reserva das Forças Armadas quando convocados, reincluídos, designados ou mobilizados;
4. os alunos de órgão de formação de militares da ativa e da reserva; e
5. em tempo de guerra, todo cidadão brasileiro mobilizado para o serviço ativo nas Forças Armadas;

b) na inatividade:

1. os da reserva remunerada, quando pertençam à reserva das Forças Armadas e percebam remuneração da União, porém sujeitos, ainda, à prestação de serviço na ativa, mediante convocação ou mobilização; e
2. os reformados, quando, tendo passado por uma das situações anteriores estejam dispensados, definitivamente, da prestação de serviço na ativa, mas continuem a perceber remuneração da União.

É fácil observar que os policiais militares não se encontram em nenhuma das categorias acima relacionadas e que cons



tituem um "numerus clausus". Ao contrário, o art. 4º a eles faz referência quando adverte:

"Art. 4º. São considerados reserva das Forças Armadas:

I - Individualmente:

a) os militares da reserva remunerada; e
b) os demais cidadãos em condições de convocação ou de mobilização para a ativa;

II - no seu conjunto:

a) as Polícias Militares; e
b) os Corpos de Bombeiros Militares" (grifei).

Assim, as Polícias Militares são consideradas apenas reservas das Forças Armadas, assim como os demais cidadãos em condições de convocação ou mobilização para a ativa e o pessoal componente da Marinha Mercante, da Aviação Civil e das Empresas declaradas diretamente relacionadas com a segurança nacional (art. 4º, § 1º), que, somente "serão considerados militares quando convocados ou mobilizados para o serviço nas Forças Armadas" (art. 4º, § 2º - grifei).

Mesmo o DL. 667, de 02/07/69, que "reorganiza as Polícias Militares e os Corpos de Bombeiros Militares dos Estados, dos Territórios e do Distrito Federal", deixa claro que as Polícias Militares são consideradas forças auxiliares, reserva do Exército (art. 1º), cujo controle e coordenação serão exercidos pelo Ministério do Exército (art. 1º, § único).

A Lei nº 5.787/72, que "dispõe sobre a remuneração dos militares", compõe-se de 176 artigos agrupados em seis títulos, dezenove capítulos e vinte e duas seções.

De pronto observa-se o art. 147, localizado no Capítulo I (Disposições Gerais) do último Título (Título VI - Disposições Diversas), segundo o qual

"a aplicação desta Lei é comum às Forças Armadas - Marinha, Exército e Aeronáutica".

O art. 33, cuja redação encerra o núcleo do problema, encontra-se no Título II (Da remuneração do Militar na ativa no País em tempo de paz), no Capítulo IV (Das Indenizações) e na

Seção I (Disposições Preliminares). Pode-se, pois, afirmar que o mencionado artigo contém dispositivo que isenta de qualquer tributação as indenizações, modalidade de remuneração dos militares que se encontrem na ativa, no tais, em tempo de paz. Ora, o art. 2º explicita o que se deve entender com inúmeras expressões contidas no diploma legal. Assim, no item 5, esclarece:

"5 - Na ativa, da ativa, em serviço ativo, em serviço na ativa, em atividade - é a situação do militar das Forças Armadas capacitado para o exercício de cargo, comissão ou encargo" (grifei).

E nos itens 7 e 8 conceitua o que seja cargo, comissão ou encargo, no âmbito dessa norma legal:

"7 - Cargo militar - é aquele que só pode ser exercido por militar em serviço ativo, e que se encontra especificado nos Quadros de Efetivo ou Tabelas de Lotação das Forças Armadas, ou previsto, caracterizado ou definido como tal em outras disposições legais. A cada cargo militar corresponde um conjunto de atribuições, deveres e responsabilidades que se constituem em obrigações do respectivo titular;

8 - Comissão, Encargo, Incumbência, Serviço ou Atividade Militar - é o exercício das obrigações que, pela generalidade, peculiaridade, duração, vulto ou natureza das atribuições não são catalogadas como posições tituladas em Quadro de Efetivo, Quadro de Organização, Tabela de Lotação ou dispositivo legal" (grifei).

Inquestionável, pois, que quando a Lei 5.787/72 refere-se a militar tem sempre presente o militar das forças armadas, somente não utilizando esta última expressão por simplificação redacional, ou, de certa forma, por considerá-la pleonástica e redundante.

Recorrendo-se, ainda, ao DL. 1.824, de 22/12/80, repetidamente invocado nestes autos, observa-se que esse diploma legal, que "altera disposições da Lei nº 5.787", inicia seu art. 1º com os seguintes dizeres:



"Art. 1º - Para o cálculo de concessão de gratificações e indenizações ao militar das Forças Armadas, na ativa, no País, tomar-se-á por base o valor do soldo do" (grifei).

É fácil inferir-se que até mesmo o novo diploma legal consagra o entendimento de que a expressão militar, utilizada na Lei nº 5.787, refere-se a militar das Forças Armadas.

A pretensão de que a isenção contida no art. 33 da Lei nº 5.787 beneficie igualmente os policiais militares não pode ser atendida até mesmo porque apenas esse artigo estaria sendo aplicado a não integrantes das Forças Armadas. Indubitavelmente, os outros 175 artigos da Lei em questão não se aplicam aos policiais militares, ainda que digam respeito aos militares. Basta verificar os artigos 74 a 100, que regulamentam "os outros direitos" a que faz juz "o militar, na ativa, no país, em tempo de paz" (art. 3º, § único):

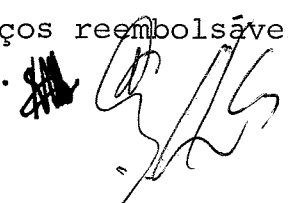
a) os artigos 76 a 82 disciplinam a assistência médico-hospitalar a ser proporcionada pela União ao militar e aos seus dependentes, através das organizações específicas de cada Ministério Militar; o militar terá hospitalização e tratamento custeados pela União (art. 78), com recursos próprios dos Ministérios Militares (art. 80); poderá ser constituído Fundo de Saúde de cada Força Armada, mediante contribuição de até 3% do soldo do militar (art. 81, § 1º);

b) os artigos 83 a 88 cuidam dos funerais do militar, assegurado pela União (art. 83) que providenciará a transladação do corpo do militar falecido (art. 88);

c) os artigos 89 a 95 dispõem sobre a alimentação, por conta da União, a que tem direito o militar (art. 89), conforme regulamento em decreto comum às Forças Armadas (art. 95);

d) os artigos 96 a 99 asseguram o fornecimento de fardamento, por conta da União, conforme tabelas estabelecidas pelos respectivos Ministérios (art. 96);

e) o art. 100 autoriza os Ministérios Militares a assegurarem serviços reembolsáveis para o atendimento das necessidades do militar.



Acórdão nº CSRF/01-0.489

Todas as referências acima dizem respeito ao militar, mas somente àquele que integra as Forças Armadas. Descabe, as sim, pretender que apenas o art. 33, que igualmente refere-se ao militar, seja aplicado extensivamente ao integrante da Polícia Militar.

Reitera-se a necessidade de estrita obediência ao princípio da reserva legal, cabendo, ainda, observar a importância que se deva dar aos textos regulamentares. O art. 212 do CTN, em espaço reservado às "Disposições Finais e Transitórias", determina que o Poder Executivo expeça, por decreto, até o dia 31 de janeiro de cada ano, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos. Assim, o Decreto aprovador do Regulamento, compreendido entre os atos que integram a "legislação tributária", mas que não se equipara à LEI (CTN, art. 96), tem seu conteúdo e alcance adstritos aos das leis, em função das quais seja expedido (CTN, art. 99). É, ainda, o ilustre tributarista, Aliomar Baleeiro, quem sabiamente adverte:

"Materialmente, o regulamento é também ato-regra, porque dispõe sobre situações gerais e impessoais. Mas não se liberta da lei, à qual serve e é subordinado. Ela lhe traça os limites, dentro dos quais o Executivo, exercendo a função regulamentar, dispõe sobre os por menores, que o legislador lhe deixou, porque lhe interessa apenas fixar as diretrizes, fins, objetivos e condições a serem atingidas" (in "Direito Tributário Brasileiro", pág. 370-grifei).

Muito simplista, pois, a solução de buscar-se na literalidade do texto regulamentador de um Decreto a justificativa para uma isenção que não teria sido expressamente prevista em norma legal. Tal posicionamento equivale a reconhecer que o Poder Executivo teria ultrapassado, em muito, sua própria competência, atribuindo-se prerrogativas exclusivas do Poder Legislativo. E não acho que esta teria sido a intenção do sujeito passivo.

Descabe, ainda, avaliar as consequências resultantes da correta aplicação da norma legal, por quem apenas tem por in-

Acórdão nº CSRF/01-0.489

cumbência zelar por sua fiel adimplência. O insigne Prof. Geraldo Ataliba, com raro poder de síntese, preleciona:

"A lei (expressão mais eminente e solene do direito) é o instrumento da vontade do Estado, que obriga os comportamentos humanos a realizarem os objetivos visados por aquela vontade: tanto comportamentos de agentes seus quanto os dos terceiros sujeitos a seu poder", (in "Hipótese de Incidência Tributária", 2ª Ed., pág. 16).

Consequência inarredável desta verdadeira profissão de fé na eficácia, que se deve reconhecer, na prática, da norma jurídica, surge o imperativo de sua aplicação, concorde ou não o aplicador com o seu mérito.

É ainda o preclaro mestre o amigo quem pondera:

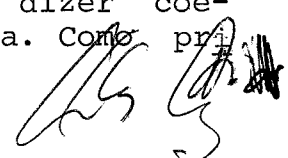
"Em geral, concordamos com as leis, ou por causa da autoridade do estado, que a impõe, ou por causa da justiça de seu conteúdo.

De qualquer forma - concordemos ou não - devemos obedecer-lhe, sob pena de arcarmos com a respectiva sanção" (ob. cit., pág. 19).

A alternativa proposta revela que nem sempre a aceitação se faz por causa da justiça do conteúdo da norma legal - o que talvez se verifique no presente caso - mas tão somente em face da autoridade do Estado, descabendo ao aplicador questionar quanto à admissibilidade dos fundamentos, razões e finalidades pretensamente invocados como elementos pré-jurídicos para justificar determinada orientação da lei.

Sob o enfoque do princípio da RESERVA LEGAL é, pois, irrelevante a ponderação tecida pelo sujeito passivo quanto a inúmeros contribuintes deixarem de beneficiar-se da concessão legal. Sábios são os ensinamentos de Walter Barbosa Corrêa, quando preleciona:

"As insenções tributárias que podem ser aceitas como fenômenos tributários que, como desoneração fiscal, impedem o surgimento do crédito tributário decorrente de uma obrigação principal, nasceram com os privilégios ou franquias tão antigos que se pode dizer coevos à primeira economia financeira. Como pri



vilégio ou vantagem concedidos para beneficiar algumas pessoas, as isenções poderiam ser tidas, numa primeira análise, como violação ao conceito de igualdade. Por isso mesmo, as isenções sempre foram vistas com prevenção, principalmente pelos que dela não se beneficiam. Mas, o certo é que, para haver igualdade, há de tratar-se desigualmente os desiguais e assim aceita a isenção, não como tratamento protecionista a certas pessoas ou em razão de certas coisas, mas levando em conta a existência de uma peculiaridade que a lei considera merecedora de menor ou nenhuma oneração fiscal" (in "Direito Tributário - Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira", Sarai va, 1984, pág. 215).

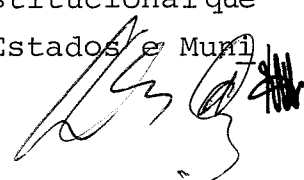
Idêntico entendimento é perfilhado por Baleeiro, ao ponderar:

"Entende-se que um imposto, para ser justo, deve ser geral ou universal: abranger a todos. Se todos tivessem iguais faculdades, evidentemente o princípio não seria contestável.

Mas a evidência de que os indivíduos são iguais apenas numa ficção jurídica, para gozo dos mesmo direitos e garantias, abre questão das discriminações. Tratar igualmente os desiguais constitui a maior das iniquidades. Então, o imposto há de encarar as diferenciações, exercitando uma ação compensatória ou, pelo menos, de reequilíbrio.

A regra de que 'todos são iguais perante a lei' (Emenda 1/69, art. 153, § 1º), em termos fiscais, significa que o legislador não pode exigir impostos mais gravosos de uns do que de outros dentro dum grupo que se acha nas mesmas condições. É vedado o tratamento diferencial em identidade de circunstâncias" (in "Uma Introdução à Ciência das Finanças", Fôrense, 12ª Edição, pág. 280).

Admito ser-me simpática a tese defendida pelo sujeito passivo e referendada pela douta maioria dos Conselheiros que subscreveram o Acórdão recorrido. Entendo, ainda, que o princípio da universalidade do tributo talvez pudesse ser melhor atendido se a norma legal fosse amplamente aplicável como pretende o policial militar interessado. Até mesmo a norma constitucional que veda à União tributar os proventos dos agentes dos Estados e Municípios



cípios, em níveis superiores aos que fixar para os proventos dos seus próprios agentes (art. 20, II) parece vir em socorro da decisão recorrida, descabendo, porém, a este Colegiado exorbitar de sua área própria de órgão de controle do ato administrativo-tributário para atribuir-se funções de árbitro da legalidade ou da constitucionalidade dos atos praticados pelo Legislador. Em face da clareza do texto legal, à vista de seu contexto, impõe-se aplicar a norma isencional de maneira restrita, consoante os sábios ensinamentos do ilustre tratadista Washington de Barros Monteiro:

"A lei quase sempre é clara, hipótese em que descabe qualquer trabalho interpretativo ('lex clara non indiget interpretatione'). Deve então ser aplicada, como soam suas palavras, evitando-se a 'interpretatio abrogans', fonte de tantos abusos. Se houver injustiça, será de responsabilidade do legislador" (in "Curso de Direito Civil", 1ª vol., 5ª Ed., pag. 35 - grifei).

Feitas as considerações precedentes, e visto tudo mais que dos autos consta, voto para que se dê provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a decisão proferida pela autoridade de primeira instância.

Brasília-DF., em 30 de novembro de 1984


FRANCISCO AMARAL MANSO

- RELATOR