



MINISTÉRIO DA FAZENDA

RCG

Sessão de 30 de novembro de 1984

ACORDÃO Nº - CSRF/01-0.488

Recurso nº RP/102-0.113

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: ÍTALO JOSÉ GUARNIERI

CÉDULA "C" - RENDIMENTOS - INDENIZAÇÕES PAGAS 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 militar 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 Fiscais, 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 Oliveira e Carlos Roberto Monteiro Bertazi. Ausente momentaneamente o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral.

Sala das Sessões, em 30 de novembro de 1984

AMADOR OUPÉRELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE

FRANCISCO AMARAL MANSO

- 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 0860/050.115/83-16

RECURSO Nº: RP/102-0.113

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.488

RECORRENTE Nº: FAZENDA NACIONAL

SUJEITO PASSIVO: ÍTALO JOSÉ GUARNIERI

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 102-20.649, de 08.11.83, prolatado no julgamento do recurso voluntário nº 41.974, interposto por Ítalo José Guarnieri, 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. 37).

O sujeito passivo declarara a importância de Cr\$490.833, percebida no ano-base de 1981 (fl. 19), como rendimento não tributável (fl. 21), 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. 7), cobrando-se a diferença do imposto com os acréscimos legais.

O contribuinte impugnou a exigência fiscal (fls. 1/ /6), alegando: que limitou-se a utilizar os elementos fornecidos pela fonte pagadora, a Polícia Militar de São Paulo, única capaz de informar os elementos em que se fundamentou e que poderá prestá-los a rogo da Receita Federal; que, não tendo agido com dolo ou má-fé, descabe exigir a correção monetária e a multa aplicada, que as indenizações recebidas referem-se à sujeição pelo Regime Especial de Trabalho Policial, criadas pela Lei Estadual nº 10.291, de 26.11.68 e reiteradas pela Lei Estadual nº 255/81, caracterizando perfeita correspondência com a preconizada pela Lei nº 5.787/72; que as Polícias Militares, consideradas forças auxiliares e reserva do Exército (art. 13, § 4º, da Constituição Federal), têm suas atividades basicamente legisladas pela União, a exemplo do DL. 667/69, cujo art. 25, "b", assegura a aplicação às Polícias Militares das disposições constitucionais relativas à garantia, vantagens, prerrogativas e deveres atribuídos aos elementos do Exército; que, assim, as Polícias Militares fazem parte do Exército, não sendo justo atribuir-lhes apenas os deveres decorrentes de seu posicionamento de reservas do Exército; que, comparativamente, ocorre o mesmo no jogo de futebol, em relação aos jogadores reservas de um time; que o entendimento fiscal causou situação aflitiva em alguns colegas da Corporação, podendo-se refletir nos futuros exercícios; que, mantido o entendimento da Receita Federal, espera seja determinada a exclusão da correção monetária e da multa.

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 exclua a indenização paga às Polícias Militares Estaduais da área de incidência do imposto, 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 Tributação e resposta à pergunta 96 no li-

Acórdão nº CSRE/01-0.488

vro 'Atendimento Telefônico'.

Diante das incisivas manifestações, de nada vale alinhar argumentos doutrinários favoráveis à tese apresentada, de intributabilidade, se a vinculação a que está sujeita a autoridade 'a quo' é ampla e definitiva.

Aspecto relevante no caso é o relativo à interpretação das leis no Direito Tributário. Tratando-se 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. Porisso mesmo não se pode aceitar que o art. 22, inciso XX, do RIR esteja a agasalhar a pretensão.

Já a multa de ofício é 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, não se deve aplicar a multa de ofício.

Quanto à correção monetária, não pode ser afastada. Sabe-se que sua função é a de atualizar valores e não punir. Não aplicada, esvaziaria o conteúdo de qualquer pendência cuja solução atrasasse.

O pedido do contribuinte para uma consulta da DRF à sua Organização não pode ser acolhido. De fato, não tem sentido o Órgão que administra o tributo procurar saber 'porque não se tributou'. A Repartição pode não conhecer bem os fatos. Nesse caso precisa esforçar-se e buscar toda a verdade. Porém, em matéria de direito e sua aplicação, é a primeira competente para orientar e decidir" (fls. 28/29).

Ainda irresignado, o sujeito passivo recorreu ao Conselho de Contribuintes, através petição de fls. 32/34, reiterando as alegações apresentadas na impugnação e reformulando o pedido alternativo de que seja determinado o cancelamento da correção monetária. Lembra, ainda, que:

"a controvérsia criada nesta pendência se afigura to talmente desaconselhável, já que nela se vêm envolvi dos dois segmentos da sociedade brasileira de traba-

lho com objetivos que se completam: um, laborando na obtenção de parte dos meios necessários ao equilíbrio econômico-financeiro da Nação e o outro, assegurando a manutenção da paz e da tranquilidade pública, garantindo, inclusive, o exercício da atividade do primeiro no caso das cobranças coercitivas, sem o que a ação daquela seria ineficaz. Daí porque se faz absolutamente necessária uma solução conjunta entre ambos, antes da drástica medida consubstanciada na glosa unilateral da parcela dos rendimentos que ensejou o imposto suplementar objeto deste recurso" (fl. 34 - reproduzidos os destaques do original).

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 1.901/81.

As Polícias Militares estaduais são forças auxiliares, como reserva do Exército, e, em muitos casos, são comandadas por Oficiais Superiores do 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 escorreita do art. 22, XX, do RIR/80" (fl. 39/40).

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 egrêgia Segunda Câmara, apontando 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

Acórdão nº CSRF/01-0.488

ementas transcreve às fls. 44/45, e tecendo delongadas considerações a propósito do alcance da isenção capitulada no art. 22, XX, do RIR/80 (fls. 47/56).

O preclaro presidente da Câmara recorrida admitiu o recurso especial, que foi autuado sob o número RP/102-0.113, em face da manifesta tempestividade de sua interposição.

Nas contra-razões apresentadas às fls. 61/62 o sujeito passivo limita-se a reiterar pontos já defendidos nas fases anteriores.

É o relatório.

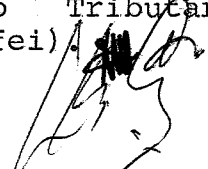
V O T O

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 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 constitui 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":

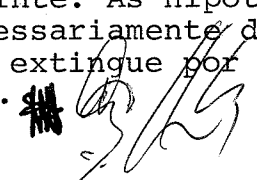
"Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados 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 pode qualquer tributo ser instituído ou majorado (const., art. 141 § 34), reduzido ou extinto".

Em seus comentários o grande mestre ponderava:

"O 'caput' do dispositivo repete a primeira 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, encontramos-la 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).

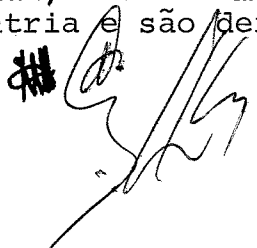
A consolidação regulamentar consagrou a seguinte redação:

"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, despesas de transporte, representação, moradia e compensação orgânica pelo desgaste resultante de atividades de voo 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.

A Lei nº 6.880, de 09.12.80, 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). 

Acórdão nº CSRF/01-0.488

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.

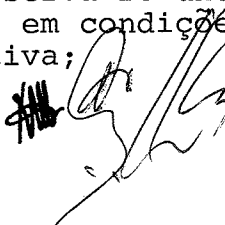
É fácil observar que os policiais militares não se encontram em nenhuma das categorias acima relacionadas e que constituem um "numerus clausus". Ao contrário, o art. 4º a eles faz referência quando adverte:

"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:



Acórdão nº CSRF/01-0.488

- 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).

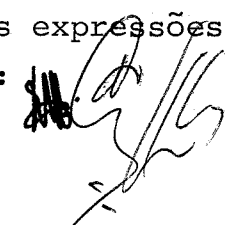
Mesmo o DL 667, de 02.07.69, que "reorganiza as Polícias Militares e os Corpos de Bombeiros Militares dos Estados dos Territórios e do Distrito Federal", deixa claro que as Polícias Militares são consideradas forças auxiliares, reserva do Exército (art. 1º), cujo controle e coordenação serão exercidos 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 País, 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:



Acórdão nº CSRF/01-0.488

"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 Tabela 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;

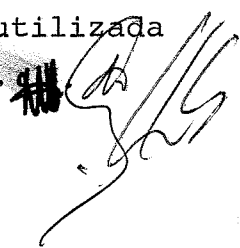
8 - Comissão, Encargo, Incumbência, Serviço ou Atividade Militar - é o exercício das obrigações que, pela generalidade, peculiaridade, duração, vulto ou natureza das atribuições não são catalogadas como posições titulares em Quadro de Efetivo, Quadro de Organização, Tabela de Lotação ou dispositivo legal"(grifei).

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 jus "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);

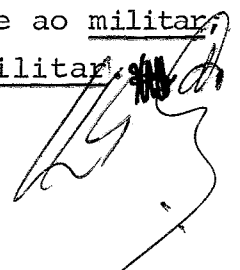
b) os artigos 83 a 88 cuidam dos funerais do militar, assegurado pela União (art. 83) que providenciará a transladação do corpo do militar falecido (art. 88);

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.

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



Acórdão nº CSRF/01-0.488

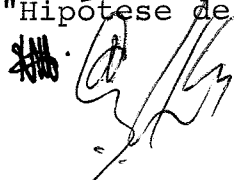
Reitera-se a necessidade de estrita obediência ao princípio da reserva legal, cabendo, ainda, observar a importância que se deva dar aos textos regulamentares. O art. 212 do CTN, em espaço reservado às "Disposições Finais e Transitórias", determina que o Poder Executivo expeça, por decreto, até o dia 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 pormenores, 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 incumbência 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).



Acórdão nº CSRF/01-0.488

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:

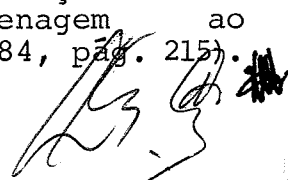
"Em geral, concordamos com as leis, ou por causa da autoridade do estado, que a impõe, ou por causa da justiça de seu conteúdo.

De qualquer forma - concordemos ou não-devemos o bedecer-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 invocadas 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 isenções 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 privilégio 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 aceitar a isenção, não como tratamento protecionista a certas pessoas ou em razão de certas coisas, mas levando em conta e existência de uma peculiaridade que a lei considera merecedora de menos ou nenhuma oneração fiscal" (in "Direito Tributário - Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira", Saraiva, 1984, pág. 215).



Idêntico entendimento é perfilhado por Baleeiro, ao ponderar:

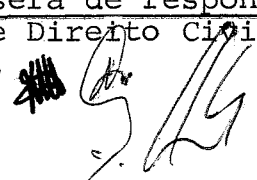
"Entende-se que um imposto, para ser justo, deve ser geral ou universal: abranger a todos. Se todos tivessem iguais faculdades, evidentemente o princípio não seria contestável.

Mas a evidência de que os indivíduos são iguais apenas numa ficção jurídica, para gozo dos mesmos direitos e garantias, abre questão das discriminações. Tratar igualmente os desiguais constitui a maior das injustiças. Então, o imposto há de encarar as diferenças, 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", Forense, 12ª. Edição, pág. 20).

Admito ser-me simpática a tese defendida pelo sujeito passivo e referendada pela douta maioria dos Conselheiros que subcreveram 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, 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 ábitro 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 des cabe qualquer trabalho interpretativo ('lex clara non indiget interpretatione'). Deve então ser aplicada, como soam suas palavras, evitando-se a 'interpretatio a brogans', fonte de tantos abusos. Se houver injustiça, será de responsabilidade do legislador" (in "Curso de Direito Civil", 1º vol., 5a. Ed., pág. 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