

A isenção do imposto de renda de ex-combatente

Elen Cristiane Guida Vasconcellos¹

Resumo

A isenção do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza dos ex-combatentes está circundada de imprecisões e incertezas quanto a sua efetividade, desta forma se torna imprescindível para os operadores de direito e igualmente para os leigos, um estudo sobre o tema, haja vista que há pouca doutrina específica acerca do tema em debate, apenas jurisprudências. Para que haja um entendimento sobre o alcance da isenção fiscal há de ser realizada uma análise sobre a conceituação de ex-combatente, sua distinção de veteranos de guerra, quem são os beneficiários ao qual se estende a isenção supracitada. Além de brevemente expor sobre outros direitos que fazem jus os ex-combatentes, este trabalho tem a finalidade principal de explicar sobre a isenção como matéria tributária e como ela se dá através do Decreto 3000/99 em face aos ex-combatentes, por meio de suas pensões e proventos, desde que concedidos de acordo com o Decreto-Lei nº 8.794/46 e o Decreto-Lei nº 8.795/46, e Lei nº 2.579/55, Lei nº 4.242/63, e Lei nº 8.059/90; tendo em visto o disposto na Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso XII.

Palavras-chave: Decreto 3000/99; direito tributário; ex-combatente; Imposto de Renda.

371

Résumé

L'exonération de l'impôt sur le revenu et le bénéfice de toute sorte d'ex-combattants est entouré par l'imprécision et l'incertitude quant à leur efficacité devient donc impératif pour les opérateurs de droit et aussi pour les laïcs, une étude sur la thématique, étant donné qu'il ya peu de doctrine spécifique sur le sujet en discussion, les décisions uniquement. Pour avoir une compréhension de la portée de l'exemption d'impôt est à effectuer une analyse de la notion d'ex-combattants, indépendamment de leur vétérans de guerre, qui sont les bénéficiaires qui s'étend au-dessus de l'exemption. En plus d'exposer brièvement sur d'autres droits auxquels ils ont droit aux ex-combattants, ce document a pour but principal d'expliquer comment l'exonération en matière fiscale et comment elle est réalisée par le décret 3000/99 face à des ex-combattants par le biais leurs pensions et les bénéfices, car elle a accordé en conformité avec le décret n° 8.794/46-loi et de décret-loi n 8.795/46 et la loi n° 2.579/55, la loi n° 4.242/63 et la loi n° 8.059/90, en vue des dispositions de la loi n° 7713, 1988, art. 6, l'article XII.

Mots-cléf: le décret 3000/99; droit fiscal; les ex-combattants; impôt sur le revenu.

¹ Graduada em Licenciatura Plena em História pelo ISE e Bacharel em Direito pela FDV, (aprovaada no Exame de Ordem, não exercendo), ambos pela Fundação Dom André Arcoverde, Valença/RJ.Brasil. Pós-graduada em Direito Administrativo pelas Faculdades Integradas de Jacarepaguá. Pesquisadora Concursada do Núcleo de Pesquisa Institucional da Faculdade de Direito de Valença RJ. E-mail: elenflor@uol.com.br

Força Expedicionária Brasileira

Foi através do encontro do presidente dos Estados Unidos Franklin Roosevelt e Getúlio Vargas, em fevereiro de 1943, na cidade de Natal, capital do Rio Grande do Norte, que surgiu a sugestão do General Eurico Gaspar Dutra, Ministro da Guerra, de criar uma força militar para atuar ao lado dos Aliados contra as forças do Eixo, contudo, Vargas só aceitou com a condição de que as Forças Armadas Brasileiras fossem reaparelhadas.

O professor Dr. Francisco Ferraz esclarece que o país participou de três maneiras da Segunda Guerra Mundial:

[...] a primeira foi por meio do fornecimento de matéria-prima – borracha e alimentos para os aliados – que compreendiam os Estados Unidos da América, União Soviética, Inglaterra, França, Canadá e mais alguns países, entre os quais, o Brasil. A segunda, cedendo bases aéreas e navais aos EUA, situadas nas regiões norte e nordeste do nosso território. E a terceira maneira foi o combate direto.³

A Força Expedicionária Brasileira foi criada no dia 09 de agosto de 1943, através da Portaria Ministerial nº 47-44, publicada no Boletim Reservado do dia 13 de agosto, sendo constituída de uma Divisão de Infantaria Expedicionária, passando a se chamar 1ª DIE e órgãos não divisionários.

Ex-combatente

A Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967, trazia em seu artigo 178 diversos direitos sociais aos ex-combatentes da Força Expedicionária Brasileira, da Força Aérea Brasileira, da Marinha de Guerra e Marinha Mercante do Brasil, que tivessem participado efetivamente de operações bélicas na Segunda Guerra Mundial, como, por exemplo, o aproveitamento para o serviço público sem a exigência de aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos e no caso de já ser funcionário público teria direito a estabilidade, direito à promoção se houvesse vaga; se fosse funcionário público da Administração centralizada ou autárquica teria o direito de aposentadoria com proventos integrais aos vinte e cinco anos de serviço efetivo; assistência médica, hospitalar e educacional, se carente de recursos.

A Lei 5.315, de 12 de setembro de 1967, veio regulamentar o artigo supracitado e registra o conceito hodierno de ex-combatente, em seu art. 1º *in verbis*:

Art. 1º Considera-se ex-combatente, para efeito da aplicação do artigo 178 da Constituição do Brasil, todo aquele que tenha participado efetivamente de operações bélicas, na Segunda Guerra Mundial, como integrante da Força do Exército, da Força Expedicionária Brasileira, da Força Aérea Brasileira, da Marinha de Guerra e da Marinha Mercante, e que, no caso de militar, haja sido licenciado do serviço ativo e com isso retornado à vida civil definitivamente.

³ FERRAZ, Francisco César Alves *apud* VACARI, Débora. *A importância do resgate histórico como forma de conhecimento*. Disponível em: <<http://conexaociencia.wordpress.com/2010/07/31/a-importancia-do-resgate-historico-como-forma-de-conhecimento/>> Acesso em: 5 ago 2011.

Basicamente, pode se entender que é considerado ex-combatente aqueles que tenham participado de Operações Bélicas durante o período da Segunda Guerra Mundial, servindo pela Força Expedicionária Brasileira no Teatro de Operações da Itália, como da Força Aérea Brasileira, da Marinha de Guerra e da Marinha Mercante ou ainda Força do Exército, sendo ampliado posteriormente este conceito para também aqueles que ficaram em patrulhamento ou serviços de vigilância do litoral brasileiro, tese já pacificada na jurisprudência.

Apesar de haver heterogeneidade dos grupos sociais de ex-combatentes, a legislação não distingue os ex-combatentes que serviram na Itália e os que serviram no litoral, sejam da Marinha, Exército e Aeronáutica. Essa distinção na sociedade se torna perceptível quando se observa a conduta que cada grupo assumiu, principalmente na escolha da Associação que o representa, materializando uma disputa interna de poder, coexistindo para uma mesma classe a Associação de Ex-Combatentes do Brasil e a Associação Nacional de Veteranos da FEB. É possível acompanhar, sobretudo em datas comemorativas, como no Dia Nacional dos Ex-Combatentes, como nos Desfiles de 07 (sete) de Setembro, uma intensa concretização dessa disputa, que permanece até os dias de hoje, principalmente pelos os Veteranos que estiveram na Itália contra os ex-combatentes que serviram no litoral, denominados “praieiros”.

Ex-combatentes que não atendem os requisitos para o gozo da isenção fiscal, apesar de serem veteranos de guerra.

Ao analisar o caput do art. 1º da Lei 5.315, de 12 de setembro de 1967, observa-se que o conceito de ex-combatente a que se refere este artigo está vinculado aos direitos que o artigo 178, da Constituição Federal vigente à época, que foi uma espécie de “recompensa” para estes heróis, que em julho de 1945, após as comemorações do retorno da FEB, os pracinhas tomaram conhecimento da desmobilização concretizada através da portaria Nº 8250 de 11 de maio de 1945, baixada pelo então Ministro da Guerra Eurico Gaspar Dutra, quando estes se encontravam na Itália e, rapidamente, ocorre a extinção da força expedicionária, considerada por muitos como um dos muitos golpes contra os Febianos.⁶

Aspecto importante a se notar é que no do art. 1º da Lei 5.315/67 *in fini*, uma vez que o militar ao término daquele conflito mundial, não foi licenciado do Serviço Ativo do Exército, não tendo retornado, portanto, à vida civil não teria direito de ser considerado ex-combatente para fins específicos desta lei.

Não é considerado ex-combatente da Segunda Guerra Mundial o militar que, após a conflagração mundial, permaneceu na carreira até ser transferido para a reserva remunerada.⁷

⁶ O ESTADO DE SÃO PAULO, 12 de maio de 1945, sábado. Artigo transcrito na íntegra, sem o nome do autor; (p. 18). BRASIL, Ministério da Guerra. Portaria N.º 8.250, publicada no Diário Oficial da União, em 11 de maio de 1945.

⁷ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, STJ - RECURSO ESPECIAL: REsp 966096 RJ 2007/0151868-8. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2053913/recurso-especial-resp-966096-rj-2007-0151868-8-stj>> Acesso em: 5 ago. 2011.

por ex-combatente, igualando-se neste momento os beneficiários das pensões militares. O que causou no imaginário dos beneficiários que todos que foram à guerra eram ex-combatentes, não distinguindo o sentido da lei do sentido histórico, enquanto na verdade, repetimos, para efeitos específicos da lei, no caso de militar, somente eram considerados ex-combatentes os que foram licenciados do serviço ativo e retornado à vida civil definitivamente.

O Capítulo II, da Lei 3.765/65, que trata dos Beneficiários e sua habilitação, sofreu modificações em sua redação pela Lei 8.216, de 1991 e posteriormente pela Medida Provisória nº 2215-10, de 31 de agosto de 2001. Com o advento da Lei 8.059, de 04 de julho de 1990, que dispõe sobre a pensão especial devida aos ex-combatentes da 2ª GM e já especifica em seu art. 5º quem são seus dependentes.

Importante entender que a atual norma não pode alcançar uma situação jurídica já consumada na vigência de lei anterior, sendo assim é de extrema importância observar a data de óbito do instituidor da pensão, ou seja, o ex-combatente, para que seja examinado quem serão os beneficiários. Se o instituidor da pensão faleceu até 05 de outubro de 1988, a lei que vigora é a Lei nº 3.756/60.

A isenção como matéria tributária

A isenção tributária é a dispensa legal do tributo, apesar do fato gerador ter ocorrido, conforme consta no artigo 175, CTN⁹ a isenção é um fenômeno que atua na exclusão do crédito tributário

Dentre os princípios constitucionais que norteiam a isenção, destacamos o princípio da legalidade e o princípio da anterioridade.

O princípio da legalidade, presente na o art. 150, I, da CRFB¹⁰, exprime que nenhum tributo será instituído ou aumentado a não ser através de lei.

Segundo o princípio da anterioridade, disposto no art.150, III, CRFB, é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios arrecadar tributos no mesmo exercício financeiro, onde não produzirá efeitos antes que decorra 90 (noventa) dias, em relação à data de publicação da lei que os criou ou aumentou, salvo exceções expressas na própria Constituição Federal. Desta forma o princípio da anterioridade, por questões de didática foi dividido em princípio da anterioridade genérica e em princípio da anterioridade nonagesimal, sendo o primeiro expresso na alínea “b” e o segundo na alínea “c”, ambas do artigo mencionado acima.

Cabe observar o fenômeno da repristinação que se aplica as isenções, que é quando a lei revogada não se restaura por ter a lei que a revogou perdido a vigência, exceto se houver disposição em contrário.¹¹

⁹ BRASIL. **LEI Nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm> > Acesso em: 13 set. 2011.

¹⁰ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil De 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm.> Acesso em: 25 ago. 2011.

¹¹ BRASIL. **Decreto-Lei 4.657/42**, Art. 2º,§3º (Lei de Introdução ao Código Civil). Disponível: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/103258/lei-de-introducao-ao-codigocivil-decreto-lei-4657-42>> Acesso em: 25 ago. 2011.

parecer da Marinha, que alegava que os Ex-Combatentes da Marinha não pertenciam à Força Expedicionária Brasileira (FEB) e, portanto, não estariam respaldados pelo art. 39 do Decreto 3.000/99 c/c a Lei 7713/88, viola o art. 5º da Constituição Federal, que diz que todos são iguais perante a lei.

Isenção do imposto de renda de ex-combatente

A Constituição Federal de 1891 consentia à União e aos Estados que criassem novas receitas, apesar de discriminar as rendas tributáveis, não havia como falar ainda em Imposto de Renda, que foi apenas incorporado na Constituição de 1934, sobre a competência da União, sendo mantido nas Constituições seguintes, sendo denominado pela primeira vez na Constituição de 1965 de “imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza”.¹⁵

Com o advento do Código Tributário Nacional,¹⁶ o imposto de renda foi aperfeiçoado, traçando novas diretrizes ao sistema tributário brasileiro, atualmente está prescrita no art.153,§2, I, da CRFB/88, continuando sua competência pela União.

A propósito, o art. 153, §2º, II, CRFB/88 declarava imunidade aos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social a pessoa com idade superior a 65 anos, cuja renda total fosse constituída, exclusivamente, de rendimentos de trabalhos, porém a EC 20/98 revogou esse dispositivo, que, diga-se de passagem, era cláusula pétreia e por isso alguns doutrinadores como Ricardo Lobo Torres defendem que essa revogação foi inconstitucional.¹⁷ Esse dispositivo era pertinente aos ex-combatentes que recebiam pela previdência social uma pensão civil, que pode ser cumulada com a militar.

Deve-se observar que o conceito de renda e provento é amplo e são trabalhados pela doutrina e legislação, haja vista que a Constituição Federal não embarcou qualquer teoria sobre a renda e nem define fato gerador de tributo. Cabe a legislação ordinária a distinção entre imposto de renda de pessoa física e jurídica, desta forma os ajustes sobre as incidências não gera a necessidade de reformar a Constituição Federal ou lei complementar.¹⁸

O especialista em Direito Tributário Kiyoshi Harada diz que “o imposto de renda das pessoas físicas é o protótipo do imposto de natureza pessoal.”¹⁹ Por alguns é considerado o tributo que mais atenda a justiça social, devido a sua progressividade, desde que isso signifique que os contribuintes de renda elevada sejam tributados com mais rigor e na mesma proporção que os de menor renda, sejam menos tributados.

¹⁵ NIVEA. *Isenção e Restituição do imposto de renda de pessoa física*. Disponível em: < <http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/isencao-e-restituicao-do-imposto-de-renda-de-pessoa-fisica/14175/>>. Acesso em: 12 set. 2011.

¹⁶ BRASIL, **LEI Nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>> Acesso em: 13 set. 2011.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e tributário*. 16. ed. Ed Renovar. Rio de Janeiro, 2009.p. 376.

¹⁸ *Ibid.*, p. 375-376.

¹⁹ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. Ed Atlas. 10. Ed. São Paulo: 2002. p.365

Ulteriormente, o novo Regulamento do Imposto de Renda, o Decreto nº 3.000, 26 de março de 1999, ratificou o direito da a isenção do Imposto de renda nos proventos dos ex-combatentes e suas pensionistas, através de seu Capítulo II, Rendimentos Isentos e não Tributáveis, Seção I, Artigo 39, inciso XXXV:

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto: XXXV - as pensões e os proventos concedidos de acordo com o Decreto-Lei nº 8.794 e o Decreto-Lei nº 8.795, ambos de 23 de janeiro de 1946, e Lei nº 2.579, de 23 de agosto de 1955, Lei nº 4.242, de 17 de julho de 1963, art. 30, e Lei nº 8.059, de 4 de julho de 1990, art. 17, em decorrência de reforma ou falecimento de ex-combatente da Força Expedicionária Brasileira (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso XII);²²

Conforme já exposto, o artigo 30 da Lei 4242/63, concede aos ex-combatentes da Segunda Guerra Mundial, da FEB, da FAB e da Marinha, pensão igual à estipulada no art. 26 da Lei n.º 3.765, de 4 de maio de 1960, pensão essa que terá a isenção da incidência do imposto de renda.

Considerações finais

Em virtude dos fatos mencionados, observa-se que o art. 30 da Lei 4.242/60, a que se refere à situação que autoriza a isenção do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, foi expressamente revogado pela Lei nº 8.059, de 1990, sem prejuízo, evidentemente, aos direitos adquiridos.

Cumprе ressaltar, ainda, que o art. 25, da Lei nº 8.059, de 1990 havia revogado expressamente, sem prejuízo, evidentemente, aos direitos adquiridos o art. 30 da Lei nº 4.242, de 17 de julho de 1963, a Lei nº 6.592, de 17 de novembro de 1978, a Lei nº 7.424, de 17 de dezembro de 1985, e as demais disposições em contrário.

Portanto, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, ao regulamentar a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda, diz que a isenção de imposto de renda somente é cabível na hipótese de o ex-combatente haver participado efetivamente do teatro de operações, segundo os parâmetros do Decreto-Lei nº 8.794 e o Decreto-Lei nº 8.795, ambos de 23 de janeiro de 1946, e Lei nº 2.579, de 23 de agosto de 1955, Lei nº 4.242, de 17 de julho de 1963, art. 30, e Lei nº 8.059, de 4 de julho de 1990, art. 17, em decorrência de reforma ou falecimento de ex-combatente da Força Expedicionária Brasileira.

Observa-se que o Decreto nº 3.000/99 foi instituído após a Lei 8059/90, desta forma será que sua intenção foi beneficiar os ex-combatentes, restabelecendo

²² BRASIL, **DECRETO Nº 3.000**, de 26 de março de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm> Acesso em: 25 ago. 2011.

15 de março de 1975, onde em seu art. 237, III, prevê que o litígio tributário se instaura para os efeitos legais, com a apresentação, pelo contribuinte, de impugnação da nota de lançamento ou auto de infração; do indeferimento de pedido de restituição de tributo, acréscimos ou penalidade; e pela recusa de recebimento de tributo, acréscimos ou penalidade, que o contribuinte procure espontaneamente recolher.²⁶

2) Processo Judicial:

O processo judicial será recomendável nos casos em que a Receita Federal negar administrativamente o reconhecimento da isenção e devolução dos valores indevidamente pagos a este tributo, o contribuinte, pois o Estado proíbe a autotutela, mas, lembre-se: não é necessário esgotar a via administrativa para seguir a via judicial, conforme expressa o princípio da inafastabilidade da jurisdição, disposto no Art.5º XXXV, CRFB/88²⁷ que diz: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

Dessa forma, esse princípio possibilita a todos, indistintamente, o acesso à justiça, podendo pleitear as suas demandas junto aos órgãos do Poder Judiciário, desde que satisfeitas as regras constituídas pela legislação processual para o pleno exercício do direito.

Geralmente o processo judicial tributário se inicia depois de configurado o lançamento e o crédito tributário, é o instrumento que o contribuinte tem para exercer o seu direito de arguir sobre a legalidade do tributo, garantindo assim seu direito ao contraditório e ampla defesa, disposto no art. 5º.

Caso haja alguma controvérsia ao direito material, ou haja alguma dúvida ou que seja necessário comprovar que o beneficiário faz jus da isenção fiscal em tela, deverá recorrer ao processo de conhecimento, que será regido pelo Código de Processo Civil, salvo no que diz respeito à execução fiscal e a cautelar fiscal. A ação será sempre de autoria do contribuinte, haja vista que a Fazenda Pública é quem toma as decisões do fisco, não havendo assim motivo de apelar ao judiciário.

Quando o direito for líquido e certo, ou seja, quando não há nenhuma dúvida que o ex-combatente, ou seus dependentes, enquadre-se dentro dos requisitos da Lei nº 7.713/88 e do Decreto 3.000/99, estes poderão ingressar com um mandado de segurança, conforme estabelecido no art. 5º, LXIX, CRFB/88.

Enfim, conclui-se que apesar das polêmicas referente a isenção sobre a renda e proventos de qualquer natureza disposto na Lei nº 7.713/88, a isenção não incide unicamente da condição de ex-combatente, se faz necessário evidenciar o que exige a norma legal, ou seja, o decreto 3000/99 para o deferimento do benefício de isenção fiscal.

²⁶ RIO DE JANEIRO (Estado), **DECRETO-LEI Nº 5**, de 15 de março de 1975. Institui o código tributário do Estado do Rio de Janeiro e dá outras providências. Art. 237, III. Disponível em: < <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/decest.nsf/83b1e11a446ce7f7032569ba0082511c/3997a1158a18789d03256aee00647cd6?OpenDocument> > Acesso em: 05 ago. 2011.

²⁷ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil De 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm.> Acesso em: 25 ago. 2011.

