

PARECER
PGFNICRJ/Nº 917/1997

Contribuição social sobre o lucro decorrente de exportações incentivadas. Inconstitucionalidade da expressão "correspondente ao período base de 1989", sem redução do texto, referida no caput do art. 1º da Lei nº 7.988, de 28 de dezembro de 1989, enquanto referida no inciso E do mesmo dispositivo, por manifesta incompatibilidade com o art. 195, § 6º da CF/88 (princípio da anterioridade mitigada).

Matéria pertinente à crédito tributário. Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal. Aplicação do Decreto nº 2.194, de 07.04.97. Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a determinar dispensa de apresentação de recursos ou o requerimento de desistência dos já interpostos.

O escopo do presente parecer é analisar a possibilidade de se promover, com base no Decreto nº 2.194, de 7 de abril de 1997, a dispensa de recursos, em causas nas quais o Poder Judiciário declare a inconstitucionalidade da expressão "correspondente ao período base de 1989", contida no caput do art. 1º da Lei nº 7.988, de 23 de dezembro de 1989, enquanto referida ao inciso II do mesmo artigo. Este estudo é feito em razão, do Supremo Tribunal Federal ter proferido decisão contrária ao entendimento esposado pela Fazenda Nacional, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 183.119-7-SC, conforme publicação no Diário Oficial de 14.02.97.

II

2. Várias ações foram propostas por contribuintes contra a Fazenda Nacional, objetivando ver excluída da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, no exercício de 1990, o quantum do lucro decorrente de exportações incentivadas no ano-base de 1989. Fundamentaram esta pretensão no não atendimento, por parte do legislador, quando da edição da Lei nº 7.988, de 28 de dezembro de 1989, dos princípios da irretroatividade e da anterioridade mitigada.

3. A matéria foi examinada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, que deliberou ter havido violação, apenas, do princípio da anterioridade mitigada, consagrado no art. 195, § 6º da Constituição Federal. O acórdão proferido to Recurso Extraordinário nº 183.119-7-SC, em 20.11.96,

veio assim ementado, verbis:

"EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DECORRENTE DE EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS. EXPRESSÃO: "CORRESPONDENTE AO PERÍODO BASE DE 1989", CONTIDA NO CAPUT DO ART. 1º DA LEI Nº 7.988, DE 28 DE DEZEMBRO DE 1989, ENQUANTO REFERIDA AO INC. II DO MESMO DISPOSITIVO.

Inconstitucionalidade que se declara, sem redução de texto, por manifesta incompatibilidade com o art. 195, § 6º, da Constituição Federal (princípio da anterioridade mitigada).

Recurso não conhecido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam, os Ministros do Supremo Tribunal Federal, por seu Tribunal Pleno, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, era conhecer do recurso extraordinário e declarar a inconstitucionalidade, sem redução do texto, da expressão "correspondente ao período base de 1989", com relação ao inciso R do art. 1º da Lei n 7.988, de 28.12.89." votou o Presidente."

4. As razões pelas quais aquela Egrégia Corte deixou de conhecer o recurso da Fazenda Nacional, encontram-se explicitadas no voto do Exmº Ministro-Relator, que transcreve-se, para melhor compreensão, *ipsis litteris*:

"VOTO

O SENHOR MINISTRO ILMAR GALVÃO - (Relator): A inconstitucionalidade objeto da irresignação manifestada na peça recursal foi declarada pelo Plenário da Corte de origem em incidente próprio, havendo o acórdão sido assim ementado (fls. 147):

"CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO LUCRO DECORRENTE DE EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS. A lei que aumenta a carga tributária três dias antes do término do ano-base não pode ter aplicação retroativa. Inconstitucionalidade da expressão "correspondente ao período base de 1989 ", referida no "caput" do art. 1º da Lei nº 7.988, de 28 de dezembro de 1989, enquanto vinculada ao respectivo inciso II . Arguição de inconstitucionalidade acolhida."

Foi o seguinte o voto condutor do acórdão, da lavra do então Juiz Ari Pargender, hoje integrando o Superior Tribunal de Justiça (fls. 113/14):

"A Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, instituiu a contribuição social sobre o lucro das empresas. O art. 2º, alínea "c", nº 3, excluiu da respectiva base de cálculo o lucro decorrente

de exportações incentivadas, de que tratam o art. 1º, §1º, do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988. Esse nº 3 da alínea "c" do art. 2º foi revogado pelo art. 7º da Lei nº 7.856, de 24 de outubro de 1989, tendo a Lei nº 7.988, de 28 de dezembro de 1989, no art. 1º, II, disposto que, "a partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período base de 1989, o lucro decorrente de exportações incentivadas não será excluído da base de cálculo da contribuição social, de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988".

Conseqüentemente, no ano base de 1989, exercício de 1990, as empresas que tinham lucro decorrente de exportações incentivadas na forma do art. 1º, § 1º, do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, estiveram sob a disciplina de duas situações legais: a) entre 1º de janeiro e 24 de outubro, a da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que excluía da base de cálculo da contribuição social o lucro resultante daquelas exportações incentivadas; b) entre 25 de outubro e 31 de dezembro, a das Leis nºs 7.856, de 25 de outubro de 1989 e 7.988, de 28 de dezembro de 1989, que passaram a integrar o lucro resultante daquelas exportações incentivadas na base de cálculo da contribuição social.

O art. 7º da Lei nº 7.856, de 24 de outubro de 1989, revogou o nº 3, da alínea "c", do § 1º, do art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, sem explicitar a partir de quando o lucro decorrente das exportações incentivadas integraria a base de cálculo da contribuição social. A definição desse termo inicial se refere à aplicação da lei nova, se imediata ou se diferida para o exercício seguinte.

O art. 1º da Lei nº 7.988, de 28 de dezembro de 1989, foi explícito ao dispor que "a partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período base de 1989, o lucro decorrente de exportações incentivadas não será excluído da base de cálculo da contribuição social, de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988". A aplicação da lei nova aqui implica questão de inconstitucionalidade, porque só pode deixar de ser aplicada com redução do texto.

Uma lei publicada em 28 de dezembro, aumentando a carga tributária, não tem efeitos retroativos a 1º de janeiro. O Plenário já firmou precedente a esse respeito relativamente ao art. 1º, inciso I, do mesmo diploma legal. A questão de saber se aquela publicada em 24 de outubro pode ter efeitos no próprio ano de 1989 diz respeito, não à incidência, mas à aplicação, e deve ser resolvida pela Turma depois de decidida esta argüição.

Voto, por isso, no sentido de que o Plenário reconheça a inconstitucionalidade da expressão "correspondente ao período base de 1989", referida no "caput" do art. 1º da Lei nº 7.988, de 28 de dezembro de 1989, enquanto vinculada ao respectivo inciso II.

Trata-se de decisão que é de ter-se por acertada em suas conclusões, não obstante acuse ofensa, não apenas ao princípio da anterioridade, mas também ao da irretroatividade das leis tributárias, apoiando-se, para tanto, equivocadamente, na teoria dos chamados fatos geradores "complexivos", a qual, não obstante prestigiada por certos autores, para Paulo de Barros Carvalho, é "vazia de conteúdo e se implica nos próprios termos" (Curso, Saraiva, 7ª ed., p. 180), não encontrando guarida no STF, onde se acha solidamente assentado o entendimento

de que fato gerador da obrigação tributária relativa ao imposto de renda, e pela mesma razão, à Contribuição social sobre o lucro, surge no último dia do exercício social quando se dá o levantamento do balanço social das empresas alusivo ao período encerrado, não contrariando o princípio da irretroatividade a exigência do tributo calculado com base em lei editada no curso do ano-base. Confirmam-se a propósito, entre outros, os seguintes acórdãos: RE 104.259 (RTJ 115/1.336) e ADI 513 (RTJ 141/739).

O que, na verdade, é de ter-se por violado, no caso é o princípio da anterioridade.

Com efeito, dispõe a Lei nº 7.988, de 28 de dezembro de 1989, em seu art. 1º, II, verbis:

“Art. 1º - A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período base de 1989:
II - o lucro decorrente de exportações incentivadas não será excluído da base de cálculo da Contribuição Social, de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; ”

Desnecessário maior esforço interpretativo para verificar que se está diante de manifesta violação ao mencionado princípio.

Na verdade, cuidando-se de lei editada em 28 de dezembro, isto é, a três dias do encerramento do exercício de 1989, é óbvio que ao dispor expressamente sobre a incidência da contribuição social sobre o lucro decorrente das exportações incentivadas realizadas no período sob enfoque, inobservou ela o prazo de noventa dias no art. 195, § 6º da Constituição.

A inconstitucionalidade, todavia, há de ser declarada, como fez o acórdão, tão-somente em relação à expressão "correspondente ao período base de 1989" e sem redução de texto, posto que, tratando-se de dispositivo que engloba diversos incisos e parágrafos, é examinado, no presente caso, tão-somente ir, o que tange ao inc. II.

Registre-se que a Lei nº 7.856, de 24 de outubro de 1989, menciona o acórdão, conquanto haja resultado de conversão da Medida Provisória nº 86, de 22 de setembro de 1989, o foi tão-somente no que tange aos arts. 1º, 2º e 3º, não se dando o mesmo com o art. 7º, de que cuida o presente recurso, o qual, inovando no campo normativo, revogou o nº 3, da alínea c, do § 1º do art. 2º, da Lei nº 7.689/88, que havia instituído o benefício fiscal sob enfoque, ao excluir da base de cálculo da contribuição social o lucro decorrente de exportações incentivadas.

O dispositivo, por conseguinte, por haver tomado mais onerosa a contribuição social em tela, não teve aplicação nos primeiros noventa dias contados da data de sua publicação, como previsto no art. 195, § 6º, da Constituição, razão pela qual também não incidiu sobre o balanço social das empresas levantado em 31 de dezembro, 68 dias apenas após sua edição.

Meu voto, pois, é no sentido de, confirmando o acórdão, declarar a inconstitucionalidade da expressão "correspondente ao período base de 1989", na forma acima explicitada, e, em período conseqüência, não conhecer do recurso.

5. Dimana da leitura do acórdão e do voto acima transcritos a firme posição do Supremo Tribunal Federal contrária ao entendimento da Fazenda Nacional. Impõe-se, outrossim, reconhecer, que todos os argumentos que poderiam ser levantados em defesa dos interesses da União foram afastados por aquele Tribunal. Por último, acrescenta-se que a decisão em comento foi tomada por unanimidade de votos. Por tudo isso, inevitável constatar que a possibilidade daquele Tribunal vira modificar sua decisão afigura-se bastante remota, quiçá impossível.

6. Nestes termos, não há dúvidas que futuros recursos nesta e em outras ações, que versem sobre o mesmo tema, apenas sobrecarregarão o Poder Judiciário, sena perspectiva de sucesso para a Fazenda Nacional. Portanto, continuar insistindo nesta tese, significará apenas alocar os parcos recursos colocados à disposição da Procuradoria da Fazenda Nacional, em causas nas quais, previsivelmente, não se terá êxito.

7. Cumpre, pois, perquirir se, em face do sobredito, e tendo por fundamento o disposto no art. 4º do Decreto nº de 7 de abril de 1997, é possível e recomendável ser dispensada a interposição de recursos. Ora, o art. 4º citado tem o seguinte teor:

Art. 4º O Procurador-Geral da Fazenda Nacional fica autorizado, no caso de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, a determinar, relativamente aos créditos tributários alcançados pela decisão que:

III - não sejam opostos recursos de decisões judiciais fundamentadas na inconstitucionalidade do dispositivo legal, ou que seja requerida a desistência de recursos já interpostos.

8. Decorre do dispositivo legal acima reproduzido que o Procurador-Geral da Fazenda Nacional fica autorizado a determinar a dispensa de interposição de recurso ou o requerimento de desistência dos já interpostos, observados os seguintes requisitos:

a) haja declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, em ação processada e julgada originariamente ou mediante recurso extraordinário; e

b) a matéria tratada seja pertinente a créditos tributários alcançados pela decisão.

9. Examinando-se a hipótese vertente, desde logo, conclui-se que:

a) a decisão transcrita neste parecer foi proferida de forma definitiva pelo Supremo Tribunal Federal;

b) a matéria refere-se à exigibilidade de crédito tributário.

10. Destarte, há base legal para o Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional determinar a dispensa de interposição de recursos ou o requerimento de desistência dos já interpostos, na situação sub examine.

11. Assim, presentes os pressupostos estabelecidos pelo art. 4º do Decreto nº 2.194, de 7.4.97, recomenda-se que, por ter sido declarada inconstitucional a expressão "correspondente ao período base de 1989", contida no caput do art. 1º da Lei nº 7.988, de 28 de dezembro de 1989, enquanto referida ao inciso II do mesmo artigo, por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 183.119-7-SC, conforme publicação no Diário Oficial de 14.02.97, sejam autorizadas pelo Exmº Procurador-Geral da Fazenda Nacional a dispensa e a desistência dos recursos cabíveis nas ações judiciais pertinentes, desde que inexista qualquer outro fundamento relevante.

É o parecer.

À consideração do Sr. Coordenador-Geral.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 14 de maio de 1997.

MARIA WALKIRIA RODRIGUES DE SOUSA

Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo.

À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 14 de maio de 1997.

LUIZ ALFREDO R. DA S. PAULIN

Coordenador-Geral da Representação Judicial
da Fazenda Nacional

De acordo.

Submeta-se à apreciação do Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 13 de junho de 1997.

ALMIR MARTINS BASTOS

Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional