

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS EMPRESAS – INSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88

José Antonio MINATEL

I – INTRODUÇÃO

“A regra jurídica é um instrumento e a sua criação uma Arte. Hoje, ou o Estado quebra o instrumental jurídico que se tornou impraticável, ou é este instrumental absoluto que fere as mãos do Estado. Para fugir a esta alternativa o Estado constrói atabalhoadamente quantidade enorme de novas leis de tão péssima qualidade que revela ignorância de troglodita na arte de criar o instrumento apropriado. Em construção de regras jurídicas tributárias, apenas se começou a sair da idade da pedra lascada... O sofrimento dos contribuintes não é tanto pela amputação em sua economia; o tipo de instrumento cirúrgico é que o faz soltar berros pré-históricos (ALFREDO AUGUSTO BECKER, in “Teoria Geral do Direito Tributário”, pág. 9 e 10-2ª Edição – 1972 – Editora Saraiva).

Essa crítica contundente de Becker, apesar de proferida há muitos anos atrás, parece dirigida ao nosso sistema jurídico atual.

Nem bem respiramos os ares de uma sonhada nova ordem jurídica, com a promulgação da Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 e já experimentamos a continuidade do hábito, até então consagrado, do desrepeito às instituições, da frustração dos direitos individuais, do aniquilamento da ordem jurídica, procedimentos estes que esperamos sejam repudiados por todos aqueles que só concebem o verdadeiro Estado de Direito quando o próprio Estado se submete às regras fundamentais da sua concepção. Tarefa maior, acreditamos, estará reservada ao Poder Judiciário, guardião da Constituição, que não poderá contemplar, complacente, a degradação de valores erigidos à categoria de princípios constitucionais, que são mais que normas, a ponto de constituírem-se em verdadeiros vetores ou diretrizes indicadoras da vontade legislativa.

Urge conscientização no sentido de que o legislador, especialmente no âmbito tributário, não pode ultrapassar o estreito campo de ação que lhe foi reservado pela Constituição. Se experimentar alguma criatividade-

de, certamente estará fadado a esbarrar em inconstitucionalidades impostas pela rigidez do nosso atual sistema, repleto de particularidades e restrições. Aqui reside o alvo da nossa especulação jurídica: mostrar o descompasso da atividade legislativa ao criar a contribuição social prevista na lei nº 7.689/88, face ao novo sistema constitucional instaurado com a CARTA MAGNA de 05-10-88.

II – UNICIDADE DO SISTEMA JURÍDICO:

O Direito é, por excelência, um conjunto de regras sistematizadas que se harmonizam, visando regular as relações de interação na sociedade, com a perspectiva de comandos lógicos que corporificam o chamado sistema-jurídico de um determinado Estado.

O sistema jurídico é uno, indivisível e bastante em si para disciplinar qualquer fato, situação ou comportamento, porque no sistema não podemos encontrar lacunas. Haverão normas que não estarão expressas no sistema, mas, certamente, serão aplicáveis como preceitos implícitos que decorrem de princípios maiores erigidos à categoria de verdadeiros comandos a orientar a produção legislativa. Se lacunas existem, estarão nas normas, não no sistema que é pleno, tanto que uma lei tem aptidão para inaugurar ou inovar a ordem jurídica, pelo seu caráter geral e abstrato, mas, nem assim, poderíamos afirmar que o novo ato legal produzido amplia ou restringe o sistema jurídico. Ela permanece sem abalos na sua dimensão e plenitude.

É assim que o intérprete deve enxergar o Direito, buscando solução para os aparentes conflitos e regras na unidade do sistema jurídico do qual fazem parte. No sistema não há conflitos: existem normas que exercem supremacia sobre outras pela posição hierárquica; normas outras que se sobrepõe por se constituírem em princípios constitucionais; há ainda aquelas que particularizam um preceito legal e outras que ingressaram, legitimamente; no sistema, exatamente para contrariar normas precedentes. Nem assim haverá conflito; cabe ao intérprete aplicar o preceito no sentido de que norma posterior revoga a anterior quando for com ela incompatível, preservando, com esse procedimento, a estrutura lógica do sistema normativo.

III – DO NOVO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

A Carta promulgada em 05-10-88 não trouxe profundas alterações estruturais no sistema de normas constitucionais que regem a ação de

tributar, em relação ao conjunto de regras da Constituição anterior. As maiores inovações ficaram por conta do aumento das competências tributárias dos Estados e Municípios em relação a alguns impostos e, sem sombra de dúvidas, a limitação ainda maior da atividade legislativa em matéria tributária, pela excessiva rigidez do texto constitucional que se preocupou em particularizar, caso a caso, as materialidades possíveis de serem colhidas via tributo, suas bases de cálculo, sujeitos passivos e até alíquotas em alguns casos.

Na sua estrutura, ao inaugurar o capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional, indica a Constituição, as espécies tributárias consagradas no novo texto, consoante se vê do art. 145, "verbis":

"Art. 145 — a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I — impostos;

II — taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

III — contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.
(grifo nosso)

A par dessas três espécies já consagradas no nosso sistema, o Texto Maior atribui competência exclusiva à União para instituir, ainda, os empréstimos compulsórios (Art. 148) e as contribuições sociais ou especiais (Art. 149), o que, para aqueles que adotam a classificação jurídica dos tributos, atribuída ao nosso mestre GERALDO ATALIBA, em **VINCULADOS** e **NÃO VINCULADOS**, teriam que essas duas atribuições se acomodam na dimensão tripartite consagrada no art. 145 atrás reproduzido.

No âmbito restrito da proposta inicial deste trabalho, é irrelevante o questionamento acerca de quantas espécies tributárias trata a Constituição: Se 3 (Impostos, Taxas e Contribuições), 4 (Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria e Contribuições Especiais) ou 5 (Impostos, Taxas, Contribuição de Melhoria, Empréstimos Compulsórios e Contribuições Especiais). Já advertia Giuliani Fonrouge: "É quase um lugar comum dizer que existem tantas classificações quanto autores. A predominante é a tripartida (Impostos, Taxas e Contribuições Especiais)... "(in "Conceitos de Direito Tributário" — Edições Lael — 1972).

Sobreleva deixar registrado, de antemão, que a exação pretendida pelo Estado não assume feições desta ou daquela espécie tributária, pela simples menção inserida pelo legislador.

É princípio já assente no Direito e estampado no art. 4º do Código Tributário Nacional, que o intérprete deve perquirir a materialidade de incidência de cada obrigação para poder atestar a sua verdadeira natureza jurídica, sendo irrelevantes a denominação e o destino atribuído ao produto arrecadado.

Apartaremos, assim, as **contribuições** do art. 149 da Constituição Federal, excluindo as **DE MELHORIA**, para ali centrarmos nossa análise, sem o risco de extravios em digressões doutrinárias, ainda porque essa tarefa é reservada aos doutos.

IV – DA NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES

A Constituição Federal de 1988 vem espancar, de vez, toda a controvérsia travada em torno da natureza jurídica das **contribuições** ditas especiais ou **contribuições sociais**.

Ao Atribuir competência exclusiva à União, para instituir tais contribuições, pretendeu o legislador, de imediato, assegurar que as exigências pecuniárias a esse título ficassem vinculadas ao **regime tributário**, consoante se vê da inserção do art. 149 no Capítulo reservado ao SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL. E, foi mais além, ao estabelecer, expressamente, que essas contribuições só podem ser instituídas com estreita obediência às normas gerais tributárias baixadas através de Lei Complementar (Art. 146-III) e, em redundância enfática, respeitados os princípios constitucionais da **legalidade tributária** (Art. 150-I) e da **anterioridade da lei** (Art. 150-III).

A partir do novo texto Constitucional não há mais dúvidas de que as contribuições se constituem em crédito público e, por sua vez, de **espécie tributária**, cuja clareza da norma impõe a sua reprodução, "verbis":

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

A ênfase atribuída aos princípios constitucionais da **legalidade** e **anterioridade** tem como mister recharçar toda e qualquer pretensão do Estado na manutenção de sua antiga tese, desgraçadamente acatada por corrente do Judiciário naquela época, no sentido de que as contribuições

sociais escapavam da obediência a tais princípios, por não se caracterizarem como tributos.

O simples fato da Constituição Federal atribuir natureza tributária a tais exigências já bastaria para se concluir, de pronto, que a elas se aplicam **TODOS** os princípios constitucionais tributários e não só os da legalidade e anterioridade enaltecidos pelo **TEXTO MAIOR**.

Aplicar todos os princípios significa submeter a tarefa criadora dessa exação ao crivo de **todas** as limitações constitucionais impostas à vontade do legislador ordinário, que se constituem em garantias dos administrados contra a voraz ação Estatal, e que devem estar harmonizadas no **TEXTO MAGNO**, de onde a norma inferior deve, necessariamente, haurir o seu fundamento de validade.

Nesse particular, a interpretação não pode ser superficial e apressada, devendo merecer análise sistêmica do texto Constitucional. A propósito, prevê o art. 195 da C. F. que a Seguridade Social será financiada através de **contribuições** dos empregadores o que poderia precipitar conclusão de que estas exigências não integrariam o gênero do tributo, ainda mais por estarem referidas fora dos arts. 145 a 169 que disciplinam o Sistema Tributário.

Nada mais enganoso. A própria Constituição se a pressa em desmascarar a idéia ao explicitar que a essas contribuições não se aplica o "disposto no artigo 150-III, "b", que é um princípio exclusivo do sistema tributário. A contrário sensu, diz a Constituição que se aplicam **TODOS** os princípios tributários, exceto o da anterioridade do exercício financeiro (art. 150-III, "b"), posto que, para aquelas contribuições a **NORMA** reservou anterioridade estipulada em novo prazo (art. 195, § 6º).

V – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – ESPÉCIES:

Para demonstrar a inconstitucionalidade objeto de nossa proposta inicial, torna-se irrelevante o questionamento acerca da classificação dos tributos e suas espécies, como também se as contribuições se constituem em espécie autônoma, ou estão atreladas ao regime jurídico dos impostos, em função da materialidade de cada incidência.

A tarefa atribuída ao intérprete, parece-nos ir mais além, para buscar a harmonia das normas numa estrutura sistêmica, valorizando o esmêro do legislador contribuinte e, ao mesmo tempo, aplicando o preceito consagrado na hermenêutica de que "a lei não contém palavras inúteis".

Partindo desta premissa, enxergamos no art. 149 da C.F., reproduzido linhas atrás, 3(três) espécies possíveis de contribuições sociais, **todas com natureza tributária**:

- 1ª) Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico;
- 2ª) Contribuição de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas; e
- 3ª) Contribuição para a Seguridade Social (art. 195).

Essa divisão tripartite das contribuições é que permite harmonizar a interpretação do novo Texto Constitucional, especialmente dos seus arts. 149 e 195, no tocante à sua sujeição das contribuições ao princípio da anterioridade consagrado no art. 150-III da MAGNA CARTA.

Prescreve o Texto Constitucional, no Capítulo reservado à Seguridade Social:

“Art. 195 — A Seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das seguintes **contribuições sociais**:

- I — dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o **lucro**;

.....

§ 6º: As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas **após decorridos noventa dias da data da publicação da lei** que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150-III, “b” (grifamos).

Duas perguntas se apresentam, de imediato, para reflexão do intérprete.

- 1ª) Há conflito na Constituição entre o comando do art. 149 que veda a cobrança das contribuições sociais no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que as tenha instituído, com o disposto no § 6º do art. 195 retro transcrito que excepciona a observância desse prazo?
- 2ª) Quando se aplica o prazo do art. 150-III, “b” (exercício financeiro) e quando deve-se observar o prazo do § 6º do art. 195 (90 dias)?

Tendo presente o postulado da ciência hermenêutica de que não há conflito de normas ao nível das regras constitucionais, ou seja, não haveriam normas inconstitucionais dentro da própria constituição, a res-

posta à primeira indagação é negativa, o que permite passar à segunda questão, valorizando a acuidade do legislador constituinte na exceção inserida no art. 195, § 6º, atrás transcrito.

Longe de se confrontarem, os questionários dispositivos legais se harmonizam no sistema para consagrar as três espécies de contribuições já referidas, prevendo o constituinte que só uma dessas espécies, as contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, é que escapa da observância da anterioridade em relação ao exercício financeiro.

No entanto, a exclusão dessa garantia constitucional não deixa ao arbítrio do legislador ordinário a possibilidade de exigência imediata dessa exação, submetendo a eficácia da nova lei a uma anterioridade mínima de 90 (noventa) dias para garantia dos sujeitos passivos, na eliminação do elemento surpresa.

Em apertada síntese, respondendo objetivamente a segunda questão proposta, temos que as contribuições de intervenção no domínio econômico e as de interesse das categorias profissionais ou econômicas se submetem ao princípio da **anterioridade** prescrito no art. 150-III, "b" (exercício financeiro), enquanto que as contribuições da seguridade social ficam jungidas à **anterioridade** mínima do art. 195, § 6º) (90 dias).

VI – DA INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO INSTITUÍDA PELA LEI 7.689/88 (D.O.U. DE 16.12.88)

A digressão desenvolvida nas linhas precedentes permite, de plano, rotular a exação nascida na Lei nº 7.689/88 como da 3ª espécie atrás identificada, qual seja, contribuição para a **Seguridade Social**, não obstante o silêncio e omissão do texto legal. Reforça essa inteligência o fato de o legislador ordinário ter colhido como materialidade de incidência o LUCRO das empresas, hipótese elencada no art. 195 do TEXTO MAIOR.

Em se tratando de incidência criada ao abrigo do novo Texto Constitucional, resta perquirir sobre as limitações constitucionais impostas à vontade do legislador ordinário, para garantia daqueles que irão compor o polo passivo da relação jurídica a ser desencadeada no acontecimento dos fatos. Do cotejo da Lei sob análise com a NORMA que a fundamenta (Constituição), temos que a Lei 7.689/88 padece de vícios insanáveis de inconstitucionalidades que devem ser repudiados pelo crivo soberano do Judiciário, quais sejam:

VI - 1 – OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE:

Ressalta a C. F. ser vedada a instituição de tributo que não seja através do **império da lei**, entendendo a melhor doutrina que há necessidade de lei em sentido formal, alcançando-se, com este procedimento, a harmonia do ato com o **princípio republicano** valorado na CARTA MAGNA.

E, apesar de ter sido aprovada pelo Congresso Nacional, tal exigência resulta da conversão da Medida Provisória nº 22/88, instrumento inábil para inaugurar a ordem jurídica em matéria tributária, sem ofensa ao disposto no art. 150-I, da Constituição. A complacência do Judiciário com tal procedimento fará com que a Constituição se revele, mais uma vez, letra morta ou Carta a ser **usada** segundo as conveniências do Executivo que passa a fazer uso de instrumento legislativo autônomo (medidas provisórias), como sinônimo ou com função de mero projeto de lei, de apreciação e votação rápida pelo Congresso (30 dias). Essa prática inibe a ampla discussão da matéria tributária pretendida pela Constituição e, portanto, merece ser repudiada.

VI - 2 – NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR:

Ainda que se busque o saneamento do vício formal indicado no item precedente, a exigência consubstanciada na Lei nº 7.689/88 não transita sem ofensa ao disposto no art. 149 da C. F. que prevê, expressamente, a necessidade de prévia edição de lei complementar para estabelecer as normas gerais tributárias (art. 146-III), especialmente no tocante à fixação da base de cálculo, fato gerador e contribuintes das novas exações a serem criadas, inobstante as críticas atribuídas ao esvaziamento da função da lei complementar, tendo em vista que a C. F. já indica, de plano, as materialidades de incidências e, por consequência as bases de cálculo e as pessoas envolvidas na relação jurídica.

Formalmente, essa providência é vital e impede se atribua eficácia à norma ordinária não escorada em lei complementar, vale dizer, apesar da C. F. se constituir em fundamento de validade para edição das normas inferiores, em relação aos novos tributos nela previstos, tal competência fica adstrita ao prévio desenho de seus contornos gerais pelo legislador complementar.

Neste sentido o magistério do Prof. IVES GANDRA MARTINS:

“A evidência, uma nova contribuição tera que ser definida primeiramente por lei complementar, por força do art. 146-III, visto que é uma espécie tributária...” (“SISTEMA TRIBUTÁ-

RIO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 — pág. 124 — Editora Saraiva — 1989).

Até que advenha a Lei complementar reclamada, a UNIÃO tem vontade legislativa pendente de concreção, o que obsta a eficácia da norma que visou a criação da Contribuição questionada.

VI-3 — OFENSA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE:

Ainda que a lei nº 7.689/88 preenchesse os requisitos já questionados, o que só se admite "ad argumentandum", não resistiria a mais um teste de constitucionalidade.

Em se tratando de contribuição, de natureza tributária, como já restou demonstrado, incidente sobre o lucro das empresas, deve conformar-se com a nova estrutura do Sistema Constitucional Tributário que, para assegurar o cumprimento do postulado da **segurança jurídica**, prevê que as normas criadoras de tais exações só ganharão eficácia depois de observado o prazo mínimo estabelecido na REGRA MAIOR.

Neste sentido, o § 6º do art. 195 é taxativo no sentido de que as contribuições para a seguridade social "só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b". No entanto, apesar da clareza da garantia constitucional, a Lei nº 7.689/88, publicada em 16.12.88, já alcança o lucro apurado quinze dias após (31.12.88), em flagrante inconstitucionalidade que se extrai do seu art. 8º, "verbis":

"Art. 8º — A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988."

Não há razão ou explicação suficiente que atenuie a voracidade do Estado na busca desenfreada de receitas, ao arrepio das garantias constitucionais. Mais uma vez, a defesa da Fazenda Pública, certamente passará pela distorção de princípios ao talante do produtor da norma, como se a Constituição do país devesse se amoldar às pretensões do Fisco e não o contrário.

Dirá a autoridade administrativa que o prazo do art. 195, § 6º, está sendo regamente respeitado, mostrando que o vencimento fixado para pagamento da contribuição é **28 de abril de 1989**. Neste sentido, na busca de salvar a constitucionalidade da esdrúxula exigência e evitar contradição no seu comportamento, foi muito sintomático o procedimento do Executivo nas mudanças processadas pela Medida Provisória nº 38/39

(Lei 7.738/89), no tocante a base de cálculo e indexação após o denominado Plano Verão. Com efeito, na redação original da questionada lei (art. 5º) a contribuição era apurada em OTN de dezembro de 1988 o que implicava reconhecer o nascimento da obrigação na mesma data. Com a alteração processada, a contribuição é apurada em cruzados novos e permanece sem qualquer indexação até o mês de abril de 1989, e **só no ano de 1989**, pois, nos subsequentes, é indexada a partir de seu nascimento que se dá, notoriamente, em dezembro de cada ano.

Nada mais absurdo! O artifício da fixação do vencimento e a indexação da exigência para abril de 1989 não elimina a questão constitucional da anterioridade. Não elimina, tampouco a mascara; pelo contrário, a torna mais evidente diante de uma espécie de defesa prévia e desesperada.

O princípio da **anterioridade** se materializa por preceito inibidor da vontade do Estado de criar obrigação no espaço de tempo assegurado na Constituição. No prazo de 90 (noventa) dias após a publicação da norma (art. 195, § 6º), ou no exercício financeiro da sua edição (art. 150-III, b) não serão colhidos os fatos tributáveis, diz a Constituição. Por consequência, não haverá nascimento de obrigação tributária naquele período.

Se assim não fosse, não haveria preceito constitucional que pudesse resistir à vontade estatal, pois bastaria o legislador ordinário dirigir o vencimento da obrigação para além do prazo constitucional fixado, para que a norma pudesse iniciar sobre o fato imediato à sua publicação. Não haveria qualquer garantia, nem mesmo com a fixação de prazos largamente ampliados de 2, 3 ou 5 anos, se a sua refiribilidade ficasse condicionada ao momento do cumprimento da obrigação e não ao do seu nascimento. O vencimento é mero atributo temporal da obrigação já nascida, perfeita e acabada.

VI - 4 – OFENSA AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE:

Não bastassem as inconstitucionalidades já apontadas, a nova incidência afronta, ainda, outra garantia constitucional que é a irretroatividade das normas.

Quando o § 6º do art. 195, da C. F., diz em linguagem negativa que não se aplica às contribuições para a seguridade social e disposto no art. 150-III, "b", está a regra afirmando, em linguagem positiva, que se aplicam **todos** os demais princípios constitucionais, além de indicar a **natureza tributária** de tais exações.

Expressa o art. 150-III, "a", que é vedado cobrar tributos "em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado", dispositivo este que estampa preceito já consagrado em Direito, no sentido de que as normas são postas para regular atos ou fatos futuros.

No entanto, merecem destaque duas colocações:

Primeiramente, o fato do art. 34 das Disposições Transitórias da C. F. de 1988 prever, expressamente, que "o sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição ...", o que, na prática, desloca a vigência e do novo sistema para 01.03.89, vigorando até lá o sistema anterior.

Se esta data é o ponto de partida para aplicação do novo Sistema Constitucional que coloca, expressamente, as **Contribuições submissas ao regime tributário**, a Lei nº 7.689/88 que nutre sua validade na nova Constituição, só passa a ter eficácia reconhecida a partir da mesma data, e ainda, a partir de 01.03.89, respeitando-se os 90 dias do art. 195, § 6º para eleição dos fatos tributáveis. Essa interpretação encontra guarida nos próprios §§ 3º e 4º do citado art. 34 que confirma:

"§ 3º — Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios **poderão editar as leis** necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto".

"§ 4º — As leis editadas nos termos do parágrafo anterior **produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional** previsto na Constituição". (grifamos).

Se as leis editadas só vão produzir efeitos a partir de 01.03.89, não podem, jamais, colher fatos ou situações consumadas antes desta data, como fez a indigitada Lei 7.689/88, sob pena de extravagante **retroatividade** coibida pelo Direito.

Em segundo lugar, mesmo que admitisse a eficácia da Lei 7.689/88 a partir de sua publicação em 16.12.88, o que já vimos ser impraticável, ainda assim, ao tributar o lucro apurado em 31.12.88 estaria retroagido para colher fatos já acontecidos antes de sua edição, pois é pacífico na doutrina ser o **lucro** exteriorização de uma série de fatos acontecidos num determinado lapso temporal, valendo lembrar, pela similitude, a conclusão exarada no XI Simpósio de Direito Tributário por tributaristas de nomeada:

"A vista da irretroatividade da Lei impositiva, o preceito legal novo não pode ser aplicado a fatos ou atos anteriores à data da vigência — da norma, ainda que eles se conjuguem com outros, posteriores à norma, para o aperfeiçoamento do fato gerador

periódico do imposto de renda". "in Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12 — pág. 414 — Ed. Resenha Tributária).

VII — CONCLUSÃO:

Sintetizando as considerações desenvolvidas nas linhas precedentes temos que:

- a) dada a rigidez do nosso atual sistema constitucional tributário, não pode o legislador ordinário inovar a ordem jurídica sem cumprir, fielmente, os comandos constitucionais;
- b) a União tem competência constitucional para instituir tributo sobre o lucro das empresas, no interesse da seguridade social, desde que respeitados os princípios constitucionais;
- c) a exação prevista na lei 7.689/88 tem natureza tributária e como tal, deve conformar-se às limitações impostas ao exercício do poder de tributar;
- d) a exigência da chamada "contribuição social" sobre o lucro das empresas, apurado em 31-12-88, contraria princípios fundamentais de Direito, merecendo destaque: a ofensa ao princípio da legalidade estatuído no art. 150-I, da C.F., a necessidade de prévia lei complementar prevista no art. 149 e 146-III da C.F.; o desrespeito ao princípio da anterioridade da Lei tributária, in casu, art. 195, § 6º da C.F. e a retroatividade vedada pelo art. 150-III da nossa CARTA MAGNA.