NORMA CONSTITUCIONAL INCONSTITUCIONAL?

A propósito do art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93

FLÁVIO BAUER NOVELLI*

1 — Explicação preliminar. 2 — O art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93. 3 — Normas constitucionais inconstitucionais. 4 — As questões levantadas pela declaração de inconstitucionalidade do art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93. 5 — Natureza, função, conteúdo e alcance das chamadas limitações do poder de tributar. 6 — O direito fundamental à segurança jurídica e os princípios da anterioridade e da anualidade tributária. 7 — A forma federativa de Estado, como princípio estrutural, e a chamada imunidade tributária recíproca. 8 — O objeto das limitações do poder de tributar e os limites materiais ao poder de emenda à Constituição. 9 — Conteúdo e alcance dos limites materiais ao poder de emenda. 10 — Modo de ser do conteúdo normativo, forma, função e efeitos do art. 2º, § 2º, da Emenda nº 3/93.

1. *Explicação preliminar*

Findou a 31 de dezembro de 1994 o prazo de vigência do "Imposto Provisório sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira" — O discutido IPMF. Não obstante, parece-nos ainda oportuno submeter a breve reexame a árdua questão suscitada por ocasião da sua instituição e cobrança. Tal questão, como não se desconhece, concerne à legitimidade da exclusão desse tributo, ainda que por via de emenda constitucional, do âmbito material de incidência dos preceitos constitucionais respeitantes à anterioridade e à denominada imunidade tributária.

A insistência, agora, nesse reexame, poderá, ao primeiro lance, parecer tardia e até, talvez, impertinente. Por isso, permitimo-nos ponderar, à guisa de sumária justificação: primeiro, que a questão encerra, como bem se percebe, relevantes

* Professor de Direito Financeiro (UERJ) e Constitucional (UFRJ).

aspectos teóricos e práticos de interesse permanente, que transcendem aos limites do caso concreto; segundo, que o seu exame, tanto na doutrina quanto na órbita judicial, não parece ter conseguido aprofundamento proporcionado à sua importância; e, afinal, que o trato da complexa matéria talvez logre, quando menos, provocar o debate, tão desejável quão escasso, a respeito dos dois temas fundamentais aqui envolvidos: o das limitações (*rectius*: limites) constitucionais do poder de tributar e o dos limites materiais do poder de emenda constitucional.

2. *O art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93*

Como é sabido, a Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.1993, dispôs, em seu art. 2º, que a União poderia instituir, nos termos de lei complementar (como quer, aliás, o art. 154, nº I, da Constituição), com vigência até 31 de dezembro de 1994, o referido imposto "provisório", isto é, o IPMF. Determinou, porém, ao mesmo passo, no parágrafo 2º da disposição primeiramente citada — e aqui reside, permitimo-nos repetir, toda a questão — que a esse imposto *temporário* (e não propriamente *provisório*, como o chamou a lei) *não se aplicaria o disposto no art. 150, nº III, letra b, e nº VI, da Constituição* (para só nos limitarmos ao que interessa a este escrito).

Mais explicitamente: a norma *constitucional* sobre a qual se questiona — tendo em conta, certamente, que o caráter *extraordinário* e, conseqüentemente, *temporário* desse tributo; quer a manifesta *urgência* de que se revestia a sua cobrança, e quer, ainda mais, a relevante circunstância de que a exigência fiscal ocorria a *notória* e *grave necessidade financeira* do Estado federal — determinou que ao IPMF *não se aplicariam* as ditas limitações constitucionais do poder de tributar, a saber: a *anterioridade* (art. 150, nº III, letra *b)* e as *imunidades aos impostos* (art. 150, nº VI), dentre as quais, em particular, a chamada *imunidade tributária recíproca* (art. 150, nº VI, letra *a*).

Vindo logo depois a instituir-se o imposto pela Lei Complementar nº 77, de 13.07.1993 (art. 1º), insurgiram-se contra a sua imediata cobrança, mediante ações diretas de inconstitucionalidade, alguns Governadores de Estado (ADIn nº 926-5, DF) e a Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio (ADIn nº 939-7, DF). Em ambas as representações foi argüida, por igual, a inconstitucionalidade do citado art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93, assim como a das pertinentes disposições da Lei Complementar nº 77/93, por infrigirem, como já se disse: imediatamene, o art. 150, nº III, letra *b*, e nº VI, e assim, indiretamente, o art. 60, § 4º, nºs I e IV, da Constituição.

Depois de haver deferido medidas cautelares nas duas ações, para o fim de suspender (a eficácia de) as normas constitucionais impugnadas, o Excelso Pretório, em sessão plenária do dia 15.12.1993, julgou procedente a ADIn nº 939, declarando, assim, a inconstitucionalidade das expressões "o art. 150, III, *b* e VI, nem", contidas no parágrafo 2º do art. 2º da Emenda Constitucional nº 03, de 18.03.1993, bem como das disposições pertinentes da lei Complementar nº 77/93. Subseqüentemente, em sessão plenária realizada a 02.03.1994, atendendo a que a ADIn nº 926 visava, como

já se sabe, à declaração de inconstitucionalidade das mesmas expressões "o art. 150...VI, *a*", daquela disposição constitucional, a Corte Suprema julgou esta última ação prejudicada por falta de objeto.

3. *Normas constitucionais inconstitucionais*

Observe-se, por primeiro, que não parece subsista, a esta altura, dúvida razoável quanto a um aspecto preliminar da questão, isto é: quanto à possibilidade de, em tese, vir uma norma *constitucional* a ser objeto do juízo de constitucionalidade. Com efeito (e aliás, já se pode desunir de simples leitura do art. 60, § 4º, da Lei Fundamental), tem-se por ponto pacífico, assim na teoria como na prática[1], que também tais normas — quer dizer, especificamente as normas formuladas mediante o procedimento legislativo especial de emenda à Constituição — enquanto contrastem, inclusive materialmente, com outras determinadas normas constitucionais (as integrantes do denominado "núcleo intangível" da Constituição), podem ser, também elas, "inconstitucionais", e constituir, assim, objeto de argüição de inconstitucionalidade, seja por via incidental, seja, como no caso, por via principal. Aliás, se dúvida ainda houvesse quanto ao ponto, estaria ela já agora desfeita. Que tais normas se sujeitam ao controle de constitucionalidade é justamente o que vem de reconhecer, de forma explícita, o Supremo Tribunal Federal, ao assentar, na própria ementa da decisão ora comentada, a título de premissa: "Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, *a*, da C.F.)."[2]

4. *As questões levantadas pela declaração de inconstitucionalidade do art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93*

Mas a questão, ou antes, as questões levantadas por essa importante — e, sob

1 V., entre outros, MAURICE HAURIOU, *Principios de derecho público y constitucional*, trad. esp. de Ruiz del Castillo, 2ª ed., Madri, Ed. Reus, s.d., p. 334; S. LINARES QUINTANA, *Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional y Comparado*, Parte general, Buenos Aires, Ed. Alfa, 1953, vol. II, p. 143e segs.; NELSON DE SOUSA SAMPAIO, *O poder de reforma constitucional*, Bahia, Livr. Progresso Ed., 1954, p. 108 e segs.; COSTANTINO MORTATI, *Concetto, limiti, procedimento della revisione costituzionale*, in *Studi di diritto costituzionale in memoria di Luigi Rossi*. Milão, Giuffrè, 1952, p. 389; PAULO BRAGA GALVÃO, *Limitações ao poder de emendar a Constituição*, (tese mimeogr.), Rio de Janeiro, 1988, p. 67 e segs.; PEDRO DE VEGA, *La reforma constitucional y la problemática del poder constituyente*, 2ª reimpr., Madri, Tecnos, 1991, p. 258; GILMAR FERREIRA MENDES, *Controle de constitucionalidade (Aspectos jurídicos e políticos)* São Paulo, Ed. Saraiva, 1990, p. 95 e segs.

2 ADIn nº 939-7, DF, in *D.J.*, 21.01.94, p. 193; *D.J.* 01.02.94, p. 395. V. aí, especialmente sobre o ponto em questão, o elucidativo voto do eminente Ministro PAULO BROSSARD, ainda não publicado. V. também, com excelentes subsídios a respeito da questão, GILMAR F. MENDES, *O controle de constitucionalidade*, cit., p. 103 e segs.

este aspecto, ao que parece, sem precedentes — decisão, não ficam, como é óbvio, simplesmente aí. O que, ao nosso ver, cabe principalmente indagar (a partir, é claro, da singular circunstância de as normas declaradas inconstitucionais serem, elas por sua vez, *normas de lei constitucional*, no sentido acima explicitado) é, em suma: *a*) se as normas que se afirma terem sido violadas por aquelas primeiras (uma vez que todas se encontram no mesmo nível da hierarquia normativa) pertencem, de fato, como se assevera, ao restrito número das chamadas normas constitucionais "intangíveis" ou "pétreas", isto é, ao número daquelas normas constitucionais supergarantidas, porquanto postas sob o abrigo dos limites materiais do poder de emenda (art. 60, § 4º, da Constituição Federal); *b*) qual o sentido e o alcance da proteção conferida por estas cláusulas de intangibilidade e, especialmente, que é que cabe entender pela expressão "tendente a abolir", da disposição constitucional por último citada; e *c)* dada a função específica e, correspondentemente, o alcance material das normas constitucionais declaradas inconstitucionais, se caberia, nos limites da hipótese sob exame, considerá-las, como as considerou a decisão comentada, "tendentes a abolir" um direito ou garantia individual e a forma federativa de Estado.

5. *Natureza, função, conteúdo e alcance das chamadas limitações do poder de tributar*

A resposta à primeira dessas indagações deve começar naturalmente por um exame das disposições constitucionais que se julga terem sido violadas pelo art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93, com o fim de determinar-lhes, se bem que em rápidos traços, a natureza, a função, o conteúdo e o alcance.

Tais disposições formam, como é sabido, com outras mais de conteúdo análogo, o importante art. 150 da Constituição e expressam um certo número de *normas proibitivas*, que constituem no seu conjunto — segundo locução de raiz doutrinária hoje incorporadas à linguagem constitucional — as chamadas *limitações do poder de tributar*: é *vedado* exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, nº I); é *vedado* instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art. 150, nº II); é *vedado* cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, nº III, *b*); é *vedado* utilizar tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), e assim por diante. Ao ângulo subjetivo, tais limitações (*rectius*: limites) traduzem-se, primariamente, por *vínculos* (de ordem constitucional) à supremacia tributária (*rechtsstaalichen Bindungen der Steuerhoheit*, como expressivamente se diz na doutrina alemã); ou ainda, para ser mais preciso, traduzem-se por *deveres negativos impostos ao exercício da potestade tributária*, e atribuídos enquanto tais, como não poderia deixar de ser, só aos seus próprios *sujeitos ativos*, vale dizer: à *União*, aos *Estados*, ao *Distrito Federal* e aos *Municípios*.

Evidente, por outro lado, que ao estabelecerem tais limites ou deveres de abstenção, aquelas disposições asseguram *ipso facto*, em contrapartida necessária, certas

situações (jurídicas) favoráveis, isto é, *direito*, ou antes, *garantias*[3], como a designa o próprio art. 150, *caput*, *v.g.*: a reserva legal tributária, a igualdade perante a lei fiscal, a irretroatividade dos tributos, a anterioridade, a não-confiscatoriedade, a chamada "imunidade" tributária recíproca, as "imunidades" em geral etc. E assim como destinatários (imediatos) das limitações só podem ser os sujeitos ativos do poder tributário — titulares, por sua vez, das garantias correspondentes só poderá ser, como é lógico, os *sujeitos passivos* daquele mesmo poder, ou seja: todos quantos de qualquer modo se encontrem sujeitos ao ordenamento federal, estadual, distrital ou municipal, à medida que concretamente se qualifiquem (ou se pretenda devam qualificar-se) como *contribuintes*, conforme a própria dicção constitucional.

De sorte que as garantias do art. 150 da Constituição — e, dentre elas, no presente caso, notadamente a anterioridade e a chamada imunidade tributária recíproca — tutelam (*estritamente no âmbito da tributação*, vale frisar) os interesses ou as situações subjetivas (constitucionais) que se identificam, quer como:

a) *Direitos (ou liberdades) individuais*, ou antes, *fundamentais:* essencialmente, o direito à liberdade, *stricto sensu*, à igualdade, à segurança, à propriedade etc.; em suma, os direitos que vêm declarados (principalmente) no art. 5º da Constituição, e que essa, por competirem a toda pessoa, enquanto valores inerentes à própria natureza ou à dignidade do homem, proclama "invioláveis";

b) a *autonomia (institucional) dos entes políticos* integrantes do Estado federal, especialmente ao ângulo financeiro, tendo em vista a incolumidade e o pleno desenvolvimento do princípio federativo que lhe serve de suporte.

Como certamente já se terá percebido, tais garantias, que compõem a face reversa das limitações do poder de tributar, ao contrário do que sucede com os interesses ou valores (substanciais) por elas assegurados, não têm — como, de resto, não a têm as garantias em geral — uma existência ontológica e autônoma. Precisando melhor: o modo próprio de existir das garantias e, por assim dizer, *funcional*. Com efeito, segundo decorre da própria noção correspondente ao termo, tanto no direito público quanto no direito privado, uma vez que essa pertence ao direito em geral, a *garantia*[4] é "instrumento teleológico, individuado e caracterizado pelo seu fim específico"[5], que consiste exatamente em *assegurar* ou *tutelar* determinado interesse ou valor jurídico em face de eventual perigo.

A presente observação permite-nos fixar desde logo dois pontos essenciais. Por um lado, parece certo que a verdadeira natureza, o sentido, o conteúdo e a extensão das chamadas limitações do poder de tributar (*scilicet*, das garantias em que essas se resolvem) só se podem na prática determinar corretamente pelo seu necessário concreto referimento ao interesse ou valor assegurado. Daí resulta que a essência e o alcance de tais garantias só se definem, materialmente, em função dos próprios

3 GIUSEPPE FERRARI, *Gli organi ausiliari*, Milão, Giuffrè, 1956, p. 310 e segs., espec. 319.

4 SERIO GALEOTTI, *La garanzia costituzionale*, Milão, Giuffrè, 1950, *passim*, mas espec. p. 23 e segs.; ID., *Garanzia costituzionale*, verb. in *Enciclopedia del Diritto*, Milão, Giuffrè, vol. ... XVIII (1969), p. 491 e segs.; FERRARI, *Op. loc. cits.*; PIETRO VIRGA, *Origne, contenuto e valores delle dichiarazioni costituzionali*, in *Rassegna di diritto pubblico*, out. dez. 1948, IV, espec. p. 269.

5 FERRARI, *Op. cit.*, p. 319; GALEOTTI, *La garanzia*, cit., p. 31.

direitos ou liberdades fundamentais, ou da autonomia institucional cuja efetividade ou cuja atuação aquelas primeiras estão destinadas a tutelar, exclusivamente *em face do exercício do poder tributário*. Afigura-se, em conseqüência, caber às garantias, com respeito aos valores ou interesses assegurados, uma posição naturalmente *subordinada, e subordinada,* note-se bem, num duplo sentido: primeiro, porque, ao contrário destes últimos, cuja dimensão (substancial) não se confina a determinado setor materialmente delimitado, mas se irradia a todo o sistema constitucional, as garantias têm, neste caso, sua operatividade condicionada, no próprio plano normativo constitucional, a determinado campo ou âmbito material: como já se disse, *ao âmbito exclusivo da tributação*; segundo, porque ao contrário dos valores ou interesses que lhes constituem o objeto, e aos quais compete, no plano formal, posição prioritária, principal e autônoma, as garantias se encontram, enquanto tais, *funcionalmente vinculadas* ou "coordenadas teleologicamente"[6], mediante um nexo necessário e praticamente incindível de *acessoriedade* [7], ao direito ou liberdade fundamental ou ao princípio estrutural assegurado.

Por outro lado, e em conclusão das considerações precedentes, pode-se certamente afirmar que, de uma parte, valores ou interesses constitucionais assegurados, e de outra, as respectivas garantias — considerados não importa a que ângulo: quer ao da competência (material) normativa que lhes corresponde, quer ao da ordem de sua essencial coordenação teleológica, quer, ainda, ao do respectivo conteúdo preceptivo — não obstante a identidade de sua eficácia formal[8], *distinguem-se substancialmente*. Com efeito, a inerente função ancilar, a instrumentalidade e, no caso, a explícita limitação material da esfera de incidência das garantias, opõem-se radicalmente à substancialidade, à posição materialmente eminente e à latitude virtualmente irrestrita da força normativa dos direitos fundamentais ou do princípio institucional assegurado, repelindo, em conseqüência, terminantemente, dos pontos de vista lógico e jurídico, ao contrário do que parece pretender a decisão ora comentada, a possibilidade de uma assimilação, ou antes, de uma indevida confusão conceptual entre as duas distintas categorias constitucionais.

6. *O direito fundamental à segurança jurídica e os princípios da anterioridade e da anualidade tributária*

Posta outrossim a questão, em particular quanto a este ponto, no plano da experiência jurídica — quer dizer, no plano da realidade prática — evidenciar-se-ão, talvez ainda mais clara e concretamente, as diferenças que permitem discriminar entre, de um lado, direitos e liberdades fundamentais e o princípio da autonomia federativa, enquanto situações subjetivas ou interesses constitucionais assegurados, e de outro, as respectivas garantias da anterioridade e da denominada imunidade tributária recíproca.

6 GALEOTTI, *La garanzia, cit.*, p. 31.

7 FERRARI, *Op. cit.*, p. 314, 322.

8 GUSTAVO ZAGREBELSKY, *Manuale di diritto costituzionale*, vol. I, *Sistema delle fonti del diritto*, Turim, UTET, 1987, p. 103.

Comecemos pelo princípio da anterioridade. A função político-jurídica dessa garantia constitucional tributária consiste, como é sabido, na tutela da *segurança* (certeza) do direito do contribuinte, mediante a proibição de que a lei (federal, estadual, distrital ou municipal) que tenha *instituído* ou *aumentado*[9] tributo (com a sabida exceção de determinados impostos indiretos), autorize a sua cobrança no mesmo exercício financeiro em que aquela haja sido publicada (Constituição, art. 150, nº III, letra *b* e § 1º)[10]. O princípio, com se vê, volta-se a tutelar, dentre as múltiplas formas de que, na prática, pode revestir-se o amplíssimo direito fundamental à segurança[11], especialmente um aspecto particular e bem determinado desse, situado no plano já restrito da *certeza jurídica em matéria tributária*: o concernente à necessária publicação (e portanto à cognoscibilidade) da nova lei tributária onerosa (ou mais onerosa), precedentemente ao exercício financeiro em que deva dar-se sua aplicação. É óbvio que, em conseqüência disso, a lei que imponha ou agrave tributo, uma vez que tenha sido publicada antes do início do exercício de sua aplicação, *determinará o regime quantitativo de tal tributo durante esse exercício todo*, salvo, é claro, o caso de modificação favorável ao contribuinte. Assim, a anterioridade, além de prevenir a *surpresa da imposição* (aspecto mais comumente destacado na garantia) tutela ainda uma vez a certeza do direito do contribuinte ao assegurar um *mínimo de estabilidade* (o período de um ano fiscal) à vigência da norma tributária.

Mas, como bem se percebe, essa função agora especificamente cometida à garantia da anterioridade em nosso ordenamento tributário já era, aí, desde muito

9 Com respeito ao âmbito de competência do princípio da anterioridade, v. nossos trabalhos, *O princípio da anualidade tributária*, in *Rev. de dir. adm.* (*RDA*), vol. 137 (1979), espec. p. 38 e segs.; *Anualidade e anterioridade na Constituição de 1988*, in *RDA*, vol. 179-180 (1990), p. 27 e segs.

10 A literatura a respeito do princípio da anterioridade tributária é muito ampla em nossa doutrina. Cons. a respeito, além dos nossos trabalhos citados em a nota anterior e das obras gerais de direito constitucional e de direito tributário, entre outros, mais recentemente, LISE DE ALMEIDA, *Princípio da anterioridade* (*Evolução no Direito Brasileiro e sua situação na Constituição*), in *Rev. de dir. trib.* (*RDT*), nº 55 (1991), p. 321 e segs.; HUGO DE BRITO MACHADO, *Curso de direito tributário*, 7ª ed., São Paulo, Malheiros Ed., 1993, p. 29 e 184; RICARDO LOBO TORRES, *Curso de direito financeiro e tributário*, Rio de Janeiro, Ed. Renovar, 1993, p. 97 e segs.

11 Quanto ao conceito de segurança, especialmente em seu aspecto de segurança jurídica ou segurança *por meio do Direito*, v., entre muitos outros, especialmente, GUSTAV RADBRUCH, *Introducción a la filosofía del derecho*, trad. esp. de Wenceslao Roces, reimpr., México, F.C.E., 1955, p. 40 e segs.; ID., *El fin del derecho*, in LE FUR *et alii*, *Los fines del derecho*, trad. esp. de Daniel K. Breña, México, Ed. Imprensa Universitaria, p. 105 e seg; J.T. DELOS, *Los fines del derecho: bien común, seguridad, justicia*, in *Los fines del derecho, cit.*, p. 67 e segs.; HENRICH HENKEL, *Introducción a la filosofía del derecho*, trad. esp. de Enrique Ginbernat Ordeig, Madri, Taurus, 1968, espec. p. 544 e segs.; GEORGES BURDEAU, *Les libertés publiques*, 2ª ed. Paris, L.G.D.J., 1961, p. 103 e segs.; ELÍAS DÍAZ, *Sociología y filosofía del derecho*, Madri, Taurus, 1971, espec. p. 41 e segs.; MASSIMO CORSALE, *Certezza del diritto e crisi di legittimità*, 2ª ed., Milão, Giuffrè, 1979, *passim*, mas espec. p. 31 e segs.; REINHOLD ZIPPELIUS, *Rechtsphilosophie*, Munique, C.H.Beck, 1982, espec. p. 157 e segs.; sobre a segurança jurídica particularmente no direito tributário, além das obras de ALBERTO XAVIER citadas em a nota (19), v. GÜNTER JAENKE, *Rechtssichereit im Steuerrecht*, in GÜNTHER FELIX (org.), *Vom Rechtsschutz im Steuerrecht*, Düsseldorf, Institut der Wirtschaftsprüfer, ... 1960, p. 43 e segs.; FLÁVIO BAUER NOVELLI, *Segurança dos direitos individuais e tributação*, in *RDT*, nºs 25/26 (1983), p. 159 e segs; HUGO DE BRITO MACHADO, *Temas de direito tributário*, São Paulo, Ed. RT, vol. II, 1994, p. 98 e segs.

cumprida — e, sem nenhuma dúvida, *mais ampla e eficazmente* — pelo velho princípio matriz da *anualidade tributária*, segundo o qual nenhum tributo (com as conhecidas ressalvas) poderia ser cobrado em cada exercício *sem prévia autorização na lei orçamentária anual*[12]. E tanto se aparentam, no conteúdo, as garantias conexas da anterioridade e da anualidade, que até mesmo o Supremo Tribunal Federal (conforme assinalamos em outro lugar, com a indicação de numerosa jurisprudência e do enunciado nº 615 da própria *Súmula*) persistia e, ao que tudo indica, ainda persiste em não distingui-las[13].

De resto, importa aqui assinalar que essa congruência, ou, mais exatamente, essa *parcial compatibilidade* entre os dois princípios configura perfeitamente, no plano normativo, a relação lógica de *especialidade*, pela qual a proposição normativa ou o princípio reconhecido como especial (e por isso, complementar e subsidiário), no caso, o da anterioridade, em seu mais restrito âmbito de aplicação, prevalece — nos limites, é claro, em que se verifica a sua antinomia — sobre a norma ou o princípio mais geral, o da anualidade, e o *derroga*. Foi, aliás, precisamente com essa função, como verdadeira *derrogação*[14], no sentido próprio do termo, a uma *norma constitucional*, que o princípio da anterioridade introduziu-se em nosso ordenamento, gerado, contra a opinião doutrinária predominante, como pura criação pretoriana, especialmente na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal formada entre os anos de 1962 e 1963, mediante interpretação inquestionavelmente ab-rogante do art. 141, § 34, da Constituição federal de 1946, em sua redação original[15].

Em suma, a controvertida inserção do princípio no direito positivo deu-se, consoante a enérgica expressão de ALIOMAR BALEEIRO, por via de uma "*distensão máxima da flexibilidade da interpretação jurisprudencial, inspirada por motivos patrióticos*", a qual, além de constituir, diz ainda BALEEIRO "*erro grosseiro e violação frontal ao art. 141, § 34, da Constituição* (de 1946)"[16] (são nossos os grifos), só se excogitou no intento mais que óbvio, não de garantir, mediante nova salvaguarda, o direito do contribuinte, mas, ao revés, de abrir, em desfavor desse, uma exceção permanente, uma fissura irreparável no corpo da garantia mais ampla, a da anualidade tributária.

Mas, seja sob a antiga e mais ampla figura da *anualidade*, seja sob a forma mais recente e abertamente derrogatória da *anterioridade*, a verdade é que, enquanto proteção da segurança jurídica em matéria tributária, qualquer dos dois princípios desempenha hoje, em relação ao princípio universal e dominante da *reserva de lei,*

12 V. FLÁVIO B. NOVELLI, *Anualidade e anterioridade, cit.*, p. 25.

13 FLÁVIO B. NOVELLI, *Op. cit.* em a nota anterior, p. 20, nota 3.

14 Sobre a *derrogação*, v. *infra*, nota 59.

15 Supremo Tribunal Federal, *Súmula da Jurisprudência Predominante*: "nº 66 — é legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro." "nº 67 — É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro." Para um exame da evolução da jurisprudência sobre a anualidade tributária, especialmente no Supremo Tribunal Federal, e uma crítica ao enunciado nº 66 da *Súmula*, v. ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 6ª ed., rev. e atual. por FLÁVIO B. NOVELLI, Rio de Janeiro, Forense, 1985, págs. 51/66.

16 BALEEIRO, *Limitações constitucionais, cit.*, p. 52 e 58.

uma *função subsidiária*[17]. Como anteriormente escrevemos[18], "uma vez desfeita a vinculação histórica e, portanto, radicalmente circunstancial, entre os princípios da "legalidade orçamentária" e da "legalidade tributária", opera-se, com variável intensidade, uma crescente e mais ou menos generalizada "desvalorização" ou um "esvaziamento" do princípio da anualidade, enquanto limitação constitucional (temporal) do poder de tributar." E isto porque "pela própria natureza, pelo conteúdo e pelo alcance das limitações que efetivamente impõe ao exercício do poder de tributar (inclusive sob perspectiva temporal, permitindo ao contribuinte *segura previsibilidade* quanto aos elementos essenciais da obrigação tributária), é ao princípio da *legalidade da tributação*, na ampla acepção a que se aludiu[19], que compete hoje, essencialmente, ante as exigências da fiscalização contemporânea, desempenhar as funções de garantia que, em época precedente, foram cumpridas pelos princípios da anterioridade e da anualidade."

Quanto à mais antiga, e, sem dúvida, mais prestigiosa e ampla regra da anualidade, o próprio BALEEIRO — certamente o seu mais autorizado e infatigável defensor nos embates sobrevindos especialmente a partir da década de 60 — depois de reconhecer que *essa não era, ao contrário do princípio da legalidade, universal*, e depois de, escrupulosamente como sempre, registrar que nenhuma constituição em vigor ao tempo em que escrevia, a formulara "com a nitidez e o caráter imperioso do art. 141, § 34, da C. F. de 1946, ou 150, § 29, da C.F. de 1967", depunha, no entanto, que o direito constitucional brasileiro então vigente (1976) nesse ponto, *seguia a orientação francesa que datava da Revolução* (1791) e só encontrava símiles "na Bélgica, Áustria, Dinamarca, Portugal, México e alguns Estados da União Americana."[20] Mas BALEEIRO, provavelmente a contragosto, recortava ainda mais destacadamente o panorama declinante da anualidade, observando que a esse grupo de países se contrapunha aqueloutro "onde os impostos são permanentes, uma vez criados em lei, de modo que o orçamento não tem significação jurídica em relação a eles. É o caso, por exemplo, da Alemanha e Estados alemães, Itália, Estados Unidos (governo federal e alguns dos seus Estados). Nos demais países, como a

17 V., sobre o ponto, amplamente, a notável exposição de FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, *Organización política y derecho financeiro*, in *Hacienda y Derecho*, vol. I, Madri, Inst. de Est. Políticos, 1962, p. 312 e segs., espec. 323 e segs.

18 V. nossos trabalhos, *O princípio da anualidade*, *cit.*, p. 14 e *Segurança dos direitos individuais*, *cit.*, p. 166.

19 Referíamo-nos, nesse ponto, à magnífica concepção de ALBERTO XAVIER, *Conceito e natureza do acto tributário*, Coimbra, Livr. Almedina, 1972, p. 295 e segs., depois compendiada pelo ilustre Autor, em *os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, São Paulo, Ed. RT, 1978, p. 43 e segs. V., também, a clara exposição de RICARDO LOBO TORRES, *Curso de direito financeiro e tributário*, *cit.*, p. 89 e segs.

20 BALEEIRO, *Limitações constitucionais*, *cit.*, p. 66. Todavia, cumpre observar que, mesmo o princípio da anualidade tributária, em seus primórdios, não consubstanciava uma garantia constitucional do contribuinte, e por longo tempo assim não foi considerado. Em sua origem, no ocidente europeu, não passa ele, como simples reflexo ou projeção do princípio da anualidade orçamentária, de uma arma política, de um remédio institucional pouco eficaz como garantia individual contra o poder arbitrário do Executivo, que relutava em submeter-se às deliberações da representação popular em matéria financeira. V., a respeito as lúcidas considerações de SÁINZ DE BUJANDA, *Organización política*, *cit.*, p. 321 e segs.

Inglaterra, e alguns Estados da Federação americana, diversas receitas são permanentes, ao passo que outras, sobretudo os impostos diretos, dependem de autorização orçamentária anual." E aduzia, categórico, mais adiante: "Nos Estados Unidos, a Constituição não oferece regra semelhante à do art. 141, § 34 (da Constituição de 1946), quanto à anualidade, e explicam os autores que os impostos são permanentes. Não há, na jurisprudência copiosa da Corte Suprema, decisões fundadas na anualidade ao que saibamos."[21]

Já então, tanto na doutrina nacional quanto na estrangeira, eminentes tributaristas manifestavam sua inconformidade com a amplitude e a rigidez com que nosso direito constitucional consagrara a regra da anualidade. SAMPAIO DÓRIA[22], entre nós, dirigia, já em 1968, às formulações de 1946 e 1967, com a sua dupla autoridade de constitucionalista e tributarista emérito, a seguinte pertinente e severa crítica: "raríssimos brados de alerta se fizeram ouvir contra a *lateral rigidez que a necessidade de prévia autorização orçamentária imprime a todo o sistema tributário nacional.* Ninguém há de, em boa mente, recusar validez aos motivos em que se lastreou o constituinte de 1946, e depois o de 1967, ao condicionar o lançamento de tributo à prévia permissão orçamentária. Mas a opção por um dado valor, através da norma jurídica, não dissolve, automaticamente, o feixe dos demais valores conflitantes com aquele que mereceu as boas graças do legislador. E salta à vista de quem se disponha a perfunctória análise da experiência tributária brasileira, durante quase vinte anos sob a égide da Constituição de 1946, que, a troco de vantagem *relativa* aos contribuintes, se privou a administração fazendária de instrumento dúctil, flexível e apto a enfrentar situações de toda espécie que, de incidência crônica ou súbita, comprometem a pronta e eficiente ação das autoridades públicas, Enrijeceu-se o poder tributário. Travou-se a rapidez da atuação governamental, em face de imprevistos ou crises que não escolhem época para emergir. *Por nocivo que seja o mal a se sanar, mercê dos instrumentos fiscais, sua profilaxia deve aguardar o início de novo exercício financeiro.* Dessa revolta dos fatos contra os códigos, o menos que se pode esperar é a utilização de expedientes e artifícios (empréstimos compulsórios, p. ex.) com que contorne o poder público as barreiras que lhe opõem, rigidamente, as disposições constitucionais" (os grifos são nossos, exceto o sob "relativa").

Mas, bem antes da lúcida crítica do saudoso Mestre paulista, VICTOR UCKMAR — então Professor na Universidade de Gênova e, sem dúvida, uma das autoridades internacionalmente mais respeitadas no campo do direito constitucional-tributário comparado — assinalava, em obra hoje clássica[23], que o princípio da anualidade dos tributos, após largamente difundido no constitucionalismo do século XIX, por evidente influência da Constituição francesa de 1791 (Título V, art. 1º), sofrera, já em nosso tempo, sensível regressão. E, reportando-se expressamente ao art. 141, § 34, da Constituição brasileira de 1946 (em sua redação original, é claro),

21 BALEEIRO, *Limitações constitucionais*, *cit.*, p. 66 e 73.

22 ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, *Da lei tributária no tempo*, São Paulo, 1968, p. 80 e segs.

23 VICTOR UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Pádua, CEDAM, 1959, p. 35 e segs., espec. p. 38, notas 8 e 9. Há tradução portuguesa de Marco Aurélio Greco, *Princípios comuns de direito constitucional tributário*, S. Paulo, Ed. RT, 1976.

bem como a disposições análogas das antigas Constituições espanholas de 1837 e 1845 — já vivamente censuradas, aliás, por FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA[24] como *anacrônicas* e *inteiramente abolidas* do direito constitucional daquele País, desde a segunda metade do século passado — acentuava UCKMAR: "Algumas Constituições, entre as quais a atualmente em vigor no Brasil, para limitar o gravame fiscal dispõem que no curso do ano não podem ser aplicados tributos além daqueles já previstos pela lei orçamentária, *o que parece vincular excessivamente a atividade fiscal*, com a conseqüente necessidade de recorrerem os Governos a expedientes para enfrentar as necessidades financeiras eventualmente sobrevindas no curso do exercício" (grifo nosso).

Fosse ou não por influxo de críticas tão autorizadas, o fato é que: reiteradamente descumprido na prática fiscal assim que "expresso em termos imperativos, pela primeira vez na Constituição de 1946"[25], e gravemente desprestigiado, como foi visto, pela restrição imposta mediante a interpretação judicial derrogatória afinal condensada nos enunciados nºs 66 e 67 da *Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal*[26] — o princípio da anualidade tributária, a despeito de a doutrina então dominante persistir em considerá-lo como *garante fundamental do contribuinte*[27], padeceria novas e duras vicissitudes. Para começar, teria a sua *vigência suspensa* durante o exercício de 1964 (Emenda Constitucional nº 7, de 22.05.1964); depois, ficaria com o seu *âmbito de aplicação permanentemente reduzido* apenas aos impostos sobre o patrimônio e a renda (Emenda Constitucional nº 18, de 01.12.1965, art. 2º, nº II); a seguir, seria objeto de nova Emenda derrogatória, mediante a qual, pela técnica de desconstitucionalização, foi previsto que *outros tributos*, além dos já indicados pela Constituição, *poderiam ser subtraídos ao seu alcance*, conforme o determinasse simples *lei complementar* (Emenda Constitucional nº 8, de 14.04.1977), até que, finalmente, com a Constituição atual, deixaria mesmo de figurar, ou melhor, de ser *formulado no texto* da Lei Fundamental, o que de pronto induziria pelo menos boa parte da doutrina a dá-lo por "expulso" do nosso ordenamento tributário[28].

24 SÁINZ DE BUJANDA, *Organización política, cit.*, p. 320 e segs., espec. p. 325, nota 196, p. 328 e segs.

25 BALEEIRO, *Limitações constitucionais, cit.*, p. 3, 9, 10 e segs., 43 e segs.

26 V. *supra*, nota 15.

27 Cons., entre outros, BALEEIRO, *Limitações constitucionais, cit., passim*, mas espec. p. 40 e segs.; RUBENS GOMES DE SOUSA, *Estudos de direito tributário*, São Paulo, Ed. Saraiva, 1950, p. 259 e segs., espec. 268; FRANCISCO CAMPOS, *Direito constitucional*, Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1956, vol. I, p. 287 e segs., espec. 302. V. também nosso trabalho, *O princípio da anualidade, cit.*, p. 26 e segs.

28 Assim, RICARO LOBO TORRES, *Curso de dir. fin. e tributário, cit.*, p. 99; SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, *Comentários à Constituição de 1988 — Sistema Tributário*, Rio de Janeiro, Forense, 1990, p. 319; I.D., *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*, Belo Horizonte, Ed. Del Rey, 1992, p. 348 e segs.; HUGO DE BRITO MACHADO, *Curso de dir. tributário, cit.*, p. 29 e seg. Particularmente no que concerne à permanência do princípio da anualidade tributária em nosso ordenamento, anteriormente à Constituição de 1988, v. nosso trabalho, *O princípio da anualidade, cit.*, p. 26 e segs., espec. 29. Quanto a essa permanência sob a Constituição vigente, cons. também nosso trabalho, *Anualidade e anterioridade, cit.*, p. 22 e segs. As respeitáveis opiniões contrárias ao entendimento que manifestamos, especialmente no último dos citados escritos, a

Mas, se, como parece, tudo isso é certo, ou seja, se de fato a anualidade tributária sujeitou-se, sem qualquer reparo ou remédio — bem ao contrário, até com expresso ou implícito beneplácito judicial — a tantos e tão sérios agravos (suspensão, derrogações ou ab-rogações), que chegaram a afetar-lhes permanentemente o conteúdo e o alcance; se teve a sua eficácia (*rectius*: vigência) por longo tempo geralmente suspensa, independentemente duma prévia decretação de qualquer espécie de emergência constitucional; e se, por derradeiro, pôde — pelo menos de conformidade com respeitáveis opiniões — ser considerada *tacitamente abolida* do nosso vigente ordenamento constitucional —, é porque, sem sombra de dúvida, *embora ainda constitua* (é a nossa firme opinião) *uma garantia constitucional (formal) do contribuinte, seguramente não consiste num verdadeiro direito fundamental*, sob o ponto de vista material.

Já é tempo, porém, de voltarmos à anterioridade. Ora, se, como parece estar demonstrado, não caberia, sem manifesta impropriedade, valorar-se a anualidade tributária, no plano da dogmática constitucional, como autêntico direito fundamental — isto é, como situação subjetiva imediatamente tutelada pelo art. 60, § 4º, nº IV, da Constituição federal — decerto menos ainda calharia uma tal valoração com respeito à anterioridade. E é fácil de perceber por quê. Permitimo-nos, contudo, recordar aqui: primeiro, que *a anterioridade procede da anualidade, como um simples sucedâneo; nasceu, conforme se mostrou,* como exceção, como verdadeira *derrogação à anualidade*, e tem, por conseguinte, em relação a esta, logicamente, *além de conteúdo e alcance mais restrito, função secundária, por isso que complementar ou supletória*; segundo — mas de certo não menos importante — que, se a própria anualidade tributária, de que a anterioridade deriva, já não tem (como escreveu BALEEIRO) a *universalidade*, que caracteriza a garantia da legalidade[29] bem como os "direitos fundamentais" em geral, ainda menos a tem a anterioridade. Muito ao contrário: como é sabido, um princípio da anterioridade *formalmente distinto e "autônomo" do da anualidade tributária*, tal como o que se acha hoje consagrado entre nós, constitui, ao que saibamos, originalidade absolutamente peculiar ao direito brasileiro; simplesmente *não existe, como garantia do contribuinte, senão em nosso próprio direito constitucional.* E neste — ou seja, numa dilatada experiência do constitucionalismo que, bem ou mal, anda beirando dois séculos —

partir de 1989, não chegaram a desfazer, ao que nos parece, a ampla e robusta argumentação ali desenvolvida. Acrescentem-se às referências bibliográficas que já respaldam aquela concepção: GIORGIO TESORO. *Principii di diritto tributario*, Bari, Madri, 1938, p. 26, nota 3; LUCIEN MEHL, *Science et technique fiscales*, Paris, PUF, 1959, vol. II, p. 638 e segs.; ADOLF MERKL, *Teoria general del derecho administrativo*, trad. esp., reimpr., México, Ed. Nacional, 1975, p. 312 e seg.; J.J. GOMES CANOTILHO-VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa anotada*, 3ª ed., Coimbra Ed., 1993, p. 460 e 470. Em nossa doutrina, IVES GANDRA MARTINS, *Comentários à Constituição do Brasil*, in CELSO RIBEIRO BASTOS-IVES GANDRA MARTINS, *Comentários* etc., São Paulo, Ed. Saraiva, 1990, vol. 6º, tomo I (arts. 145 a 156), p. 160.

29 A respeito da universalidade como característica de tais direitos, *vide*, entre outros não jusnaturalistas, NORBERTO BOBBIO, *A era dos direitos*, trad. de Carlos Nelson Coutinho, Rio de Janeiro, Ed. Campus, 1992, espec. p. 50 e segs., 62 e segs.; PAULO BONAVIDES, *Curso de direito constitucional*, 4ª ed., São Paulo, Malheiros Ed., 1993, p. 474, 482 e segs.

somente exsurge (e, a bem dizer, com sentido parcialmente adverso ao interesse do contribuinte!, enquanto restrição à anualidade) *há escassos trinta anos.*

Partindo, portanto, das precedentes observações, parece lícito concluir que a anterioridade, embora consubstancie, enquanto limitação do poder de tributar, garantia constitucional do contribuinte, não constitui entretanto, rigorosamente falando, *verdadeiro direito fundamental*, ou seja, tal como a "finada" anualidade tributária, não constitui um dos direitos fundamentais ou individuais invioláveis direta e imediatamente tutelados contra o exercício do poder de emenda, pelo art. 60, § 4º, nº IV, da Constituição Federal[30]. Segue-se daí, ao nosso ver, necessariamente, que uma emenda constitucional, tal como a Emenda nº 3/93, poderia, em princípio, não apenas restringi-la, limitá-la, suspendê-la ou derrogá-la, mas *até mesmo aboli-la, desde que, assim fazendo, não viria a afetar-se o núcleo intangível, o conteúdo essencial do direito fundamental também por ela garantido, no caso, o direito individual inviolável à segurança jurídica.*

7. *A forma federativa de Estado, como princípio estrutural, e a chamada imunidade tributária recíproca*

Cabem, certamente, análogas considerações com respeito à denominada imunidade tributária recíproca. Assim como, em princípio, segundo esperamos haver demonstrado, não se confundem e não podem pois identificar-se o direito fundamental garantido e a respectiva garantia (formalmente disposta pela Constituição sob a espécie de *limitação do poder de tributar*), não há igualmente que confundir-se, sob qualquer ponto de vista, a garantia da *imunidade recíproca* (Constituição, art. 150, nº VI, letra *a*), e o eminente interesse ou valor constitucional por ela indireta e parcialmente assegurado: o princípio institucional ou estrutural do Federalismo, enquanto concretamente encarnado na *forma federativa de Estado* (cf. Constituição, arts. 1º, 18 e 60, § 4º, nº I).

Com efeito, é não apenas possível, mas absolutamente necessário, distinguir, seja do ponto de vista lógico, seja ao ângulo material da respectiva estrutura ou função jurídica, essas duas realidades conexas, mas intrinsecamente diversas e radicalmente irredutíveis. Como foi a seu tempo explicado, a garantia — neste caso, a imunidade (tributária) recíproca — é simplesmente *limitação* (do poder de tributar), vale dizer: o *meio*, "o *instrumento* de tutela, constituído como fatispécie normativa"[31], o *dispositivo* (no sentido comum de "mecanismo disposto para se obter certo fim") aparelhado com o escopo específico de assegurar um interesse constitucional, um determinado valor jurídico fundamental, que é, na hipótese, já se sabe, a *estrutura federal de organização política*, a *forma federativa de Estado*. Como foi dito acima, o fim que aí se tem em vista tutelar é a *autonomia (institucional) dos entes políticos* integrantes do Estado federal, especialmente *sob o aspecto financeiro*, tendo em vista

30 Este importante aspecto foi percucientemente assinalado no voto (vencido, quanto a este ponto) do eminente Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, no julgamento da ADIn nº 939, ainda não publicado.

31 G. FERRARI, *Gli organi ausiliari, cit.*, p. 319.

a incolumidade e o pleno desenvolvimento do princípio federativo que lhe serve de suporte.

Mas o rigor das conclusões impõe uma indagação: em que consiste isso que a Constituição indica, no art. 60, § 4º, nº I, como: "forma federativa de Estado"?; ou ainda, dito de outra maneira: em que consiste a forma de Estado que se qualifica "federativa"?; e ainda mais: é, de fato, a imunidade tributária recíproca, *elemento essencial* dessa forma de Estado, é ela, porventura, verdadeiramente indispensável à sua existência?

Ensina JOSÉ AFONSO DA SILVA[32] que "quando se fala em federalismo, em Direito Constitucional, quer-se referir a uma *forma de Estado*, denominada *federação* ou *Estado federal*, caracterizada pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional, autonomia federativa." E adita, logo a seguir, citando CHARLES DURAND, que o Estado federal se configura "como *um Estado que, embora aparecendo único nas relações internacionais, é constituído por Estados-membros dotados de autonomia, notadamente quanto ao exercício de capacidade normativa sobre matérias reservadas à sua competência*" (grifado no original).

Mais ou menos no mesmo sentido, poderiam de resto alinhar-se numerosas opiniões. Assim, por exemplo, segundo o eminente constitucionalista alemão KLAUS STERN[33], o "Estado federal é, conforme a definição corrente, aquela união de Estados estabelecida pela constituição do Estado federal total (*Gesamtstaates*), de tal modo que os seus componentes permanecem ou se instituem como Estados (*Gliedstaaten*), mas a própria comunidade de Estados assim constituída também se reserva a qualidade de Estado (*Gesamtstaat*)." Apontando a seguir as características que, na prática, hoje se consideram o conteúdo permanente do Estado federal, STERN[34] observa de início que o *sistema de repartição de competências* pode atualmente reputar-se como o *elemento nuclear (Herzstück)* dessa forma de Estado.

DE VERGOTTINI, renomado constitucionalista da Universidade de Bolonha, formula, mediante uma sintética mas precisa análise comparativa da Constituição norte-americana e de outras constituições com estruturas políticas descentralizadas

32 JOSÉ AFONSO DA SILVA, *Curso de direito constitucional positivo*, 5ª ed., São Paulo, Ed. RT, 1989, p. 58 e segs.

33 KLAUS STERN, *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, 2ª ed., Munique, C.H.Beck, 1984, vol. I, p. 644 e seg., com amplas indicações bibliográficas à p. 635 e segs. Cons., ademais, entre muitos outros, CARL SCHMITT, *Verfassungslehre*, 8ª ed., Berlim, Duncker & Humblot, 1993 (conforme à 1ª ed., 1928), p. 363 e segs.; CARL J. FRIEDRICH, *La démocratie constitutionelle*, trad. franc., Paris, PUF, 1958, p. 162 e segs.; GUIDO LUCATELLO, *Stato federale*, verb. in *Novissimo Digesto Italiano*, vol. XVIII (1971), p. 333 e segs.; PABLO LUCAS VERDÚ, *Curso de derecho político*, 2ª ed., Madri, Tecnos, 1977, vol. II, espec. p. 343 e segs.; THEODOR MAUNZ-REINHOLD ZIPPELIUS, *Deutsches Staatsrecht*, 26ª ed., Munique, C.H. Beck, 1985, p. 101 e segs.; KONRAD HESSE, *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, 16ª ed., Heidelberg, C.F. Müller, 1988, p. 83, e segs.: ENOCH ALBERTI ROVIRA, *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*, Madri, Centro de Estudios Constitucionales, 1986, espec. p. 47 e segs., 56, 263 e segs., 287 e segs.; GIUSEPPE DE VERGOTTINI, *Stato federale*, verb. in *Encicl. del Dir.*, vol. XLIII ..... (1990), p. 831 e segs.: LUÍS ROBERTO BARROSO, *Direito constitucional brasileiro (O problema da federação)*, Rio de Janeiro, Forense, 1982, espec. p. 77 e segs.

34 K. STERN, *Das Staatsrecht, cit.*, vol. I, p. 645 e segs.

análogas, aquilo que denomina um "modelo", escreve DE VERGOTTINI[35], comporta: "um ordenamento estatal unitário regido por uma própria constituição; a aceitação do princípio da separação dos poderes; o reconhecimento na constituição do Estado unitário da garantia de entes territoriais portadores de ordenamentos próprios integrados no do Estado unitário; o princípio da subordinação dos ordenamentos dos entes políticos territoriais à constituição do Estado unitário; o contextual princípio da equiordenação dos entes políticos territoriais entre si; a repartição, na constituição do Estado unitário, ou com base na mesma, das esferas de competência própria do primeiro e dos entes territoriais políticos; o caráter formalmente constitucional das normas relativas à organização federal e à repartição das esferas de competência entre Estado federal e Estados-membros, e a sua *modificabilidade mediante procedimento agravado de revisão, excetuado o imodificável princípio federal*; a participação dos entes territoriais políticos em órgãos e procedimentos conexos à execução das funções do Estado unitário; a solução dos conflitos entre Estado unitário e entes territoriais políticos e entre estes últimos, por meio da atuação de um órgão do primeiro" (nosso o grifo).

Para resumir, ao que saibamos, nenhuma das concepções formuladas a respeito da natureza jurídica do Estado federal, desde as mais antigas, de TOCQUEVILLE e WEITZ — diretamente inspiradas nos artigos de *O Federalista* e, assim, indiretamente, na própria Constituição norte-americana — até as mais recentes, como, entre outras, as de KELSEN, NAWIASKY, VERDROSS, KUNZ, DURAND e MOUSKHELI; assim como nenhum texto constitucional — *exceto*, é claro, *os nossos próprios, a partir de 1891* — teria referido ou expressamente consagrado a imunidade recíproca como *garantia constitucional* da autonomia federativa. Na própria decantada experiência norte-americana do federalismo, que a nós, muito especialmente, serviu de modelo, a imunidade recíproca, como é sabido, não figura explicitamente no texto constitucional. E mais. Essa resultou, indiretamente, e após o transcurso de mais de um século, de controvertida criação jurisprudencial, pela qual a Corte Suprema, embora denegando aos Estados o poder de tributar um instrumento de governo da União, *visava, na origem, não exatamente enunciar ou reconhecer aquele princípio* — que, em rigor, sequer se desume das considerações do magistral voto de MARSHALL em McCulloch *vs* Maryland[36] — mas voltava-se antes, exclusivamente a *assegurar ao Congresso a plenitude do exercício dos denominados "poderes implícitos" e, ao depois, a revigorar, na prática, a concepção política que se esforçava em reconhecer à União o atributo da supremacia com respeito aos Estados.* A decisão de McCulloch *vs* Maryland, em si mesma, nada tem a ver com a imunidade recíproca. Bem ao contrário de proclamar esse princípio, MARSHALL, relatando o caso, *abertamente sustenta a possibilidade de o Governo central, a União, unilateralmente, estabelecer tributos sobre as instituições e serviços estaduais*, desde que exigidos com igualdade (dos diversos Estados), sob o respeitável

35 G. DE VERGOTTINI, *Stato federale*, cit., p. 833.

36 McCulloch *vs* Maryland, 4 Wheaton (1819), 427, 432 e seg. *Vide*, nesse sentido, exatamente, LEDA BOECHAT RODRIGUES, *A Corte Suprema e o direito constitucional americano*, Rio de Janeiro, Forense, 1958, p. 42 e segs.

fundamento de que na decretação de tais *gravame*, ao revés do que sucederia na taxação estadual sobre a União, *participavam representantes do povo de todas as unidades federadas*. Já ao concluir seu luminoso voto, que recolheria a aprovação unânime da Corte, MARSHALL reitera: "The Court has bestowed on this subject its most deliberate consideration. The result is a conviction that *the states* (não, porém, a União, ressalte-se) *have no power, by taxation or otherwise, to retard, impede, burden, or in any manner control, the operations of the constitutional laws enacted by Congress to carry into execution the powers vested in the general government.* This is, we think, the *unavoidable consequence of that supremacy* shich the Constitution has declared"[37] (nosso o grifo).

BALEEIRO[38], cuja viva exposição sobre o tema da imunidade recíproca continua sendo, sem dúvida, em nosso direito constitucional-tributário, a mais categorizada, observa a esse respeito, peremptório: "Em nenhum dispositivo da Constituição dos Estados Unidos ou de suas emendas se contém expressamente o princípio da *reciprocal immunity of Federal and State Instrumentalities*. Ela é conseqüência remota e indireta da teoria dos "poderes implícitos, inseparável do nome de HAMILTON, que, desde a Convenção de Filadélfia, defendeu a necessidade de expansão da competência federal, em detrimento da ciumenta autonomia dos Estados. "E traçando, em preciso lineamento, a evolução da doutrina jurisprudencial que arrematariа, após mais de um século, por reconhecer o discutido princípio, escreve BALEEIRO[39]: "Nessa primeira fase, durante meio século, a jurisprudência da Suprema Corte protege a União, ainda tenra e franzina, contra o fisco dos Estados hostis e extremamente ciosos de sua autonomia. *Mas não admite, como conseqüência lógica, a reciprocidade de tratamento fiscal em favor dos Estados.* Estes, diz MARSHALL naquele ruidoso acórdão, *não podem tributar a União, porque seria o mesmo que submeter todos os cidadãos dos Estados Unidos a impostos votados sem representação deles e para restrito interesse local. Faltaria o consentimento, que existe, entretanto, no imposto federal, pelo fato de ser votado pelos representantes de todos os Estados*. Essa tese, em suas linhas gerais, atravessa um século e ainda em 1938 foi confirmada no caso Helverig *vs* Gerhardt" (grifamos).

Mas até a doutrina da intributabilidade da União pelos Estados — que MARSHALL tão enfaticamente formulara em Mc-Culloch *vs* Maryland, e justificara, num explicável excesso retórico, com a invocação do dito "*the power to tax involves the power to destroy*", a partir daí tantas vezes abusivamente citado — até essa mesma doutrina viria a regredir e a oscilar na jurisprudência da Suprema Corte. No julgamento, p. ex., do caso Graves *vs* New York *ex rel.* O'Keefe, o notável *Justice* FRANKFURTER[40], deu, segundo BALEEIRO[41], "o tiro de morte nos excessos da doutrina de McCulloch *vs* Maryland." Qualificando aquela célebre frase — inspirada, aliás, segundo consta, ao grande *chief Justice*, pelo advogado do Banco de

37 McCulloch *vs* Maryland, *loc. cit.*

38 BALEEIRO, *Limitações constitucionais*, *cit.*, p. 76.

39 BALEEIRO, *Limitações constitucionais*, *cit.*, p. 77.

40 Graves *vs* New York *ex rel.* O'Keefe, 306, U.S., 466 (1939).

41 BALEEIRO, *Limitações constitucionais*, *cit.*, p. 81.

Baltimore, senador DANIEL WEBSTER — como um "clichê sedutor", proferiu FRANKFURTER notável voto[42], do qual vale destacar quando menos as seguintes passagens: "Os argumentos em que MCCulloch *vs* Maryland, 4 Wheat. 316, se fundamenta tinham suas raízes na realidade. Mas esses foram desvirtuados por estéreis refinamentos não relacionados com a questão. Estes refinamentos granjearam autoridade em virtude de uma observação pouco feliz na decisão pronunciada em McCulloch *vs* Maryland. Por uma parte, como um floreio de retórica, e por outra, porque o estilo intelectual da época condescendia com o imoderado uso de absolutos, o Chief Justice MARSHALL deu livre curso à frase segundo a qual "the power to tax involves the power to destroy". (Ibid., à pag. 431 de 4 Wheat)...". "O "seductive cliché" — prosseguia o voto de FRANKFURTER — conforme o qual o poder de tributar implica o poder de destruir se conjugava com uma outra pressuposição, que igualmente não se encontrava na própria Constituição, ou seja, a doutrina segundo a qual as imunidades são recíprocas: visto que a existência do governo nacional implica imunidades perante a tributação estadual, a existência dos governos estaduais implica imunidades equivalentes em face da tributação federal." ... "Todas essas doutrinas a respeito da imunidade intergovernamental — dizia ainda FRANKFURTER — vagaram até recentemente no reino do que LINCOLN chamava de "abstrações perniciosas". Essa trama de irrealidades tecida sobre o famoso dito de MARSHALL foi porém removida de uma penada pelo Juiz HOLMES: "*O poder de tributar não será o poder de destruir enquanto esta Corte reunir-se*" (grifamos).

Em síntese, no entendimento de autorizado comentador da jurisprudência constitucional norte-americana[43], desde a decisão em McCulloch *vs* Maryland até os nossos dias, a Suprema Corte nunca manteve uma teoria inteiramente coerente e adequada a respeito das chamadas imunidades tributárias intergovernamentais. De fato, como acaba de ver-se, depois de insinuar-se na jurisprudência da Suprema Corte, e depois de fomentada sua expansão, há mais de um século, ao sabor de interesses puramente circunstanciais, quando não até estranhos aos ditames políticos, por interpretação distorcida e excessivamente liberal dos verdadeiros fundamentos lógicos e jurídicos que originariamente embasaram a tese marshalliana da intributabilidade da União (e somente da União) pelos fiscos estaduais —, a imunidade *recíproca*, tanto na doutrina quanto na jurisprudência norte-americanas, regride substancialmente: além de se lhe recusar de modo geral a condição de princípio ou requisito básico do sistema federal, chega-se, em certos casos, ao ponto de criticá-la como prejudicial à política fiscal de governos estaduais, perturbadora na normalidade do sistema impositivo e desnecessária à salvaguarda, quer da supremacia federal, quer da própria autonomia federativa[44].

Cabe notar, outrossim, que se nos Estados Unidos, onde nasceu e, por certo

42 Graves *vs* New York ex rel. O'Keefe, 306, U.S., 466 (1939).

43 CHARLES FAIRMAN, *American constitutional decisions*, ed. rev., New York, Henry Holt & Co., 1955, p. 153.

44 Além de BALEEIRO, *Limitações constitucionais, cit.*, p. 76 e segs.; HAROLD M. GROVES, *Financing government*, 4ª ed., New York, Henry Holt & Co., 1954, p. 386 e segs., espec. 392; W. SHULTZ-C.L. HARRIS, *American public finance*, 6ª ed., New Jersey, Prentice Hall, 1946, p. 157 e segs., espec. 158.

tempo, desfrutou considerável prestígio, a doutrina da imunidade recíproca retrocedeu na experiência política e constitucional, e já hoje tranqüilamente não se reputa essencial à forma federativa de Estado, em outras federações, como, por exemplo, na Suíça e na Alemanha, além de jamais se ter cogitado na aplicação (e nem sequer na valia jurídica) de um tal princípio, *prevalece no direito positivo a regra inversa da (constitucionalmente) irrestrita tributabilidade recíproca entre a União e os Estados-membros.* Na Suíça, segundo o insigne ERNST BLUMENSTEIN[45], tanto o Estado federal (a chamada Confederação) quanto os Estados-membros (Cantões) e as respectivas entidades autárquicas territoriais, ressalvadas certas *isenções subjetivas* formalmente estabelecidas em lei (federal ou cantonal), *em princípio se sujeitam, plenamente, à tributação recíproca.* Outro tanto sucede na Alemanha. Em seu Magnífico *Steuerrecht*, KLAUS TIPKE[46], Professor da Universidade de Colônia, depois de haver observado que num Estado federal o poder tributário sob o aspecto material (*sachliche Steuerhoheit*) deve repartir-se entre o Estado federal (*Gesamtstaat*) e os Estados-membros (*Gliedstaaten*); que, tanto aquele primeiro quanto estes necessitam, para o cumprimento de suas atribuições, de meios financeiros (receitas tributárias), e que o complexo das regras que dispõem sobre as relações de natureza financeira daí resultantes constitui o que usualmente se denomina *Finanzausgleich* (em sentido estrito, acordo ou ajuste financeiro), escreve: "*Gesamtstaat, Gliedstaaten und Kommunen dürfeneinander gegenseitig besteuern.*", ou seja: "*Estado federal, Estados-membros e Municípios podem tributar-se reciprocamente*" (grifo nosso).

Bem ao contrário, o Brasil, como é perfeitamente sabido, sob o predominante influxo, ao final do século passado, da experiência política, bem como das concepções doutrinárias e da jurisprudência norte-americanas no campo do direito público, e especialmente no do direito constitucional, já em 1891 acolhia convictamente o princípio da imunidade recíproca no texto da primeira Constituição republicana, ao estabelecer aí sua também primeira repartição constitucional de poder impositivo. Seguindo no texto, de imediato, à discriminação de rendas, o art. 10 daquela Carta (art. 9º do Projeto do Governo Provisório), redigido, conforme se sabe, do próprio punho de RUY BARBOSA[47], expressamente proibia aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

Adotamos, pois, a imunidade, bem quando esta, na praxe americana, atingira o auge de sua fase de expansão. Com efeito, abrangendo indiscriminadamente, no âmbito dos objetos imunes, bens, rendas e serviços; não excluindo do alcance do

45 ERNST BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, trad. ital. de Francesco Forte, Milão, Giuffrè, 1954, p. 36, 39 e 56. V., outrossim, V. UCKMAR, *Principi comuni*, cit., p. 52, e aí, a nota 28.

46 KLAUS TIPKE, *Steuerrecht*, 11ª ed., Colônia, Ed. Dr. Otto Schmidt KG, 1987, p. 85. A este respeito, TIPKE cita MÜLLER-WERTH, *Entwicklung und Grundgedanken der Gegenseitigkeitsbesteuerung — besonderes ihre Bedeutung im Bundesstaat und ihre Verfassungsmässigkeit nach dem Grundgesetz*, Marburger Diss. 1969, que não nos foi dado consultar. No ordenamento tributário alemão, sob a Constituição de Weimar (é o que informa ALBERT HENSEL, *Diritto tributario*, trad. ital. de Dino Jarach, Milão, Giuffrè, 1956, p. 92, nota 108) também se *admitia a tributação recíproca*, excluindo-se, todavia, mediante *isenções*, as atividades e instituições estritamente *atinentes ao exercício do poder público.*

47 BALEEIRO, *Limitações constitucionais, cit.*, p. 90, nota 39.

privilégio qualquer uma dentre as espécies tributárias e estabelecendo a amplíssima garantia com o caráter de rigorosa reciprocidade, levamo-la, conforme foi bem observado[48], mais longe do que já o fizera a Suprema Corte dos Estados Unidos. Não ficamos aí, todavia. Tornamo-la, a seguir, na adaptação às peculiaridades do nosso sistema constitucional, ainda mais rígida e mais ampla, pela inclusão, a partir de 1934, do Distrito Federal e dos Municípios em sua área de incidência. Essa concepção dogmática e exagerada, fruto de uma anacrônica visão liberalizante do princípio, cederia de futuro, por certo, em alguns poucos pontos, mas, ainda assim, viria a merecer, bem recentemente, atinada e insuspeita crítica de RICARDO LOBO TORRES. Após observar que apenas neste século, nos Estados Unidos, é que, a pouco e pouco, se restringiu o alcance da imunidade intergovernamental, arremata o ilustre Autor[49]: "Sofremos no Brasil a influência do direito americano, principalmente a partir da Constituição de 1891 e dos trabalhos de Rui Barbosa; só que ainda não houve o refluxo da jurisprudência e da legislação, *mantendo-se exageradamente abrangente o âmbito da garantia constitucional*" (grifo nosso).

Infere-se, portanto, singelamente, de todo o exposto, que: uma coisa é a *forma federativa de Estado*; e outra, bem distinta, absolutamente inconfundível — e pelos exemplos dados, até acidental com respeito àquela — a *imunidade tributária recíproca*. Examinada que seja esta última, a qualquer ângulo — quer sob a perspectiva da sua estrutura e da sua função jurídica, enquanto simples meio ou instrumento destinado a assegurar, circunstancialmente, a inteireza da autonomia federativa; quer, mediante o aspecto de sua inserção, como *elemento acidental*, em determinada concepção da própria forma federativa de Estado; quer, enfim, sob o ponto de vista do seu restrito significado e do seu alcance relativo na experiência política e institucional de uns poucos ordenamentos federais — mostra-se a toda evidência que *a imunidade recíproca não constitui um elemento essencial da constituição financeira do Estado federal e não é, por conseguinte, absolutamente indispensável à existência, à validade ou à funcionalidade da forma federativa do Estado*. É bem verdade — ninguém entende negá-lo — que a autonomia financeira da União e dos Estados-membros indiscutivelmente representa um elemento vital da complexa autonomia federativa, e que, conseqüentemente, não pode deixar de considerar-se a existência daquela como impreterível à subsistência da própria federação. Não é menos verdade, porém — e parece ter sido atrás demonstrado — que, em última instância, e mormente num ordenamento tributário como o nosso, no qual *a Constituição federal veda taxativamente os tributos discriminatórios e confiscatórios, ao amparo dum sistema de amplo controle jurisdicional de constitucionalidade das leis — a autonomia financeira dos entes políticos* independe da existência e do alcance da garantia da imunidade tributária recíproca. Ela tem, sim, como bem se percebe, o seu fundamento material e a sua verdadeira medida na distribuição da competência legislativa (autonomia normativa) em matéria tributária, ou seja, na atribuição, diretamente pela

48 CARLOS M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho financiero*, 2ª ed., Buenos Aires, Ed. Depalma, 1973, vol. I, p. 300.

49 RICARDO LOBO TORRES, *Curso de Dir. fin. e tributário, cit.*, p. 61.

Constituição federal, de *poderes impositivos próprios e de fontes de receita independentes e adequadas,* respectivamente, à União e às unidades federadas.

Mas, se é certo, por um lado, que a imunidade recíproca (Constituição federal, art. 150, nº VI, letra *a*), enquanto constitui mera limitação do poder de tributar e, portanto, modalidade de garantia da autonomia financeira dos entes políticos, não pode confundir-se, estritamente falando, com a própria *forma federativa de Estado;* e se, por outro lado, é igualmente certo que *o valor jurídico que o art. 60, § 4º, nº I, da Constituição, direta e imediatamente tutela é a forma de Estado considerada em si mesma*: ou seja, a Federação como uma unidade política soberana formada por um conjunto de Estados politicamente autônomos, tendo em vista evitar que se rompa tal unidade ou se lhe anule, embarace ou de qualquer modo afete a divisão, abolindo, aí sim, a *forma federativa* —, impõe-se concluir que *uma emenda constitucional, tal como, no caso, a Emenda nº 3/93, poderia, sem qualquer agravo à Constituição, ter restringido temporariamente, em relação apenas a determinado tributo extraordinário, o âmbito de aplicação daquela garantia*, por isso que uma tal restrição — repita-se — absolutamente excepcional e temporária, nem atinge, quanto aos demais tributos, a vigência, propriamente dita, da regra de imunidade (isto é, *não a suspende*), nem, muito menos, compromete o *conteúdo essencial* da forma federativa de Estado: vale dizer, não lesa a Federação naquilo que lhe é estritamente peculiar e vital, a unidade política dentro duma essencial divisão em Estados.

8. *O objeto das limitações do poder de tributar e os limites materiais ao poder de emenda à Constituição*

O art. 150 da Constituição federal é formado, como já se sabe, por um conjunto de normas proibitivas, que a própria Constituição reúne sob o título de "limitações do poder de tributar".

Procuramos anteriormente determinar, se bem que resumidamente, a natureza, a função e o conteúdo de tais normas, dispensando, naturalmente, particular atenção às que, dentre elas, teriam sido violadas pelo art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93: a que estabelece a anterioridade da lei tributária que institui ou agrava tributo (art. 150, nº III, letra *b*), e a que impõe a imunidade recíproca dos entes políticos ao imposto (art. 150, nº VI, letra *a*).

Agora, porém, parece indispensável ao curso das nossas reflexões que se intente definir, tão precisamente quanto possível, o objeto das referidas limitações ou, por outras palavras: o que cabe entender, particularmente nesse contexto, por *poder tributário* ou *poder de tributar*. Que é, em que exatamente consiste isso — o poder tributário — cujo exercício tais normas limitam, isto é: vedam absolutamente ou simplesmente restringem? E, supondo justamente já conhecido o conceito de poder, que é um conceito do direito em geral: que espécie de poder é esse, que, em seu art. 150, a Constituição está limitando?

A própria Constituição, como sói acontecer, não define expressamente (ou antes, diretamente) o conceito de poder de tributar. Confia ao seu intérprete a tarefa de

fazê-lo. Esta, contudo, não parece tão árdua, pois, ao simples exame do próprio art. 150, assim como ao de outras disposições a ele conexas, parece possível determinar, com suficiente rigor, o conteúdo significativo daquela expressão. Com efeito, por esse exame — e tendo em vista: *primeiro*, que, nesse contexto o termo "poder" está patentemente a indicar certo fenômeno que se pode descrever como a *possibilidade* de, mediante um comportamento *autorizado* pelo ordenamento (no caso, a própria Constituição), determinar certas *modificações* (conseqüências ou efeitos) *no mundo jurídico*; e *segundo*, que tal comportamento deve, por exigência da mesma Constituição (art. 150, nº I), assumir a forma do provimento qualificado pelo sistema jurídico como *lei* (em regra, ordinária) —, deduz-se que o *poder tributário* consiste essencialmente na *possibilidade, assegurada pela Constituição aos entes políticos* — ou seja, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios — *de, nos limites por ela prescritos (especialmente, mediante lei), instituir, modificar ou extinguir tributos e disciplinar os efeitos daí resultantes* (designadamente, situações e relações jurídicas). Dito de outra forma, o poder tributário (originário) é, genericamente falando, o *poder (normal ou comum) de legislar em matéria tributária*. Não é outro, certamente, o entendimento da doutrina mais autorizada, onde, dentre tantos, vale destacar a lição de um dos mais preclaros Mestres do direito tributário contemporâneo, GIAN ANTONIO MICHELI. Tratando justamente do problema dos limites constitucionais desse poder — que ele designa como *potestà normativa tributária* — e distinguindo esta conforme os diferentes momentos em que se concretiza (poder *primário* ou *originário* e *complementar* ou *secundário*), escreve o notável tributarista: "fala-se freqüentemente de *poder tributário* ou de *poder de imposição*, para indicar, seja o *poder legislativo, enquanto voltado à posição de normas tributárias*, seja o poder da administração pública, quando chamada a aplicar essas mesmas normas"[50] (grifamos).

A ser assim, impõe-se admitir que as chamadas limitações (*rectius*: limites) do art. 150 da Constituição — e, dentre elas, nomeadamente a *anterioridade* e a *imunidade* recíproca — têm um objeto preciso e rigorosamente predeterminado. Enquanto limitações *do poder de tributar*, elas vedam ou restringem, portanto, o exercício, pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, do poder de *legislar*, de *aprovar ou editar leis em matéria tributária*. Parece bem evidente, porém, a uma consideração sistemática da Constituição, que a *lei* de que aí se trata — *note-se*: a lei a que se refere o art. 150, nº I, aquela por meio da qual se dispõe em matéria tributária e, principalmente, se instituem, modificam ou extinguem tributos — é, por via de regra (isto é, salvo os poucos casos em que se requer a forma agravada da lei complementar), a *lei ordinária*.

Não parece caber qualquer dúvida, portanto, de que as normas do art. 150 da Constituição têm *um único destino*: elas constituem limites impostos ao exercício

50 GIAN ANTONIO MICHELI, *Corso di diritto tributário*, 2ª ed., Turim, UTET, 1974, p. 85. Há tradução brasileira de MARCO AURÉLIO GRECO e PEDRO LUCIANO MARREY Jr., *Curso de direito tributário*, São Paulo, Ed. RT, 1978. Mas esta tradução, pelo menos no ponto transcrito, difere do original citado, porque realizada sobre o texto da 1ª edição italiana, datada de 1969. De resto, praticamente toda a doutrina, tanto a nacional quanto a estrangeira, se manifesta em idêntico sentido.

tão-somente do poder legislativo *ordinário* (considerando-se aí, é claro, como ordinário, o poder legislativo *infraconstitucional*) e *se dirigem, dessa forma, como é lógico, exclusivamente aos sujeitos ativos desse poder*, nos respectivos âmbitos de competência: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Parece, pois, de solar evidência, que tais regras não têm por destinatário, quer dizer, *não se destinam a ser aplicadas ao legislador constitucional*, ou, por outras palavras, ao titular do *poder legislativo extraordinário, que consiste em emendar a Constituição federal*[51]. E a este não se aplicam, *primeiro*: porque titular deste *poder extraordinário* (e extraordinário, num tríplice sentido: *a*) enquanto tem por objeto, sob o ponto de vista material, não o exercício da regular e normal função normativa, mas alterar ou completar a Constituição federal; *b*) enquanto o seu exercício está sujeito a um especial procedimento de produção legislativa e a específicos limites materiais (art. 60, especialmente, § 4º); e *c*) enquanto o resultado do seu exercício é um ato legislativo formalmente constitucional, sujeito, assim, a um especial regime jurídico) titular deste *poder extraordinário*, repita-se, é, não propriamente o *ente público União como titular da competência legislativa federal ordinária* (arts. 22, 24 e 48 da Constituição), mas sim, o *Estado federal em sua unidade*, enquanto titular da *função legislativa constitucional*, ou seja, enquanto titular exclusivo da *Kompetenz-Kompetenz*, no dizer de SCHMITT, da *competência extraordinária de emendar a Constituição*, prevista em seu próprio art. 60; *segundo*, aquelas normas (ou limites) *não se aplicam ao legislador constitucional*, porque mediante o exercício da competência (legislativa) extraordinária de emendar a Constituição, caberia, sim, ao Estado federal o poder de produzir atos legislativos formalmente constitucionais que, modificando ou integrando a Constituição, dispusessem *sobre o exercício do poder tributário (originário)* pelo legislador infraconstitucional; *não lhe caberia, porém, enquanto legislador constitucional, o exercício do próprio poder de tributar*, isto é, o poder de diretamente instituir, modificar e extinguir tributos ou, em geral, dispor sobre matéria tributária, por isso que *o exercício deste poder lhe é precluso, enquanto o art. 150, nº I, da Constituição, expressamente o reserva à lei. (ordinária ou complementar).*

Mas, se isto é verdade, certamente cabe concluir que os únicos limites expressos de natureza material a que se encontra sujeito o poder de emendar a Constituição Federal são os que se encontram enumerados no seu art. 60, § 4º.

9. *Conteúdo e alcance dos limites materiais ao poder de emenda*

Dispõe o preceito constitucional por último citado: "Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I — a forma federativa de Estado; II — o voto direto, secreto, universal e periódico; III — a separação dos Poderes; IV — os direitos e garantias individuais."

51 Para esta relevante distinção, claríssimo, como sempre, C. SCHMITT, *Verfassunslehre*, *cit.*, espec. p. 102 e seg. V., outrossim, extensamente, GERARDO MORELLI, *La sospensione dei diritti fondamentali nello Stato moderno*, Milão, Giuffrè, 1966, p. 81 e segs.

Dentre tais limites — pelo teor da respeitável decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na ADIn nº 939 — os indicados sob os números I e IV teriam sido infringidos pelo art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93, *em decorrência* da *violação direta* do princípio da anterioridade dos tributos (art. 150, nº III, letra *b*) e do princípio da imunidade recíproca aos impostos (art. 150, nº VI, letra *a*), que a Corte considerou, respectivamente, *garantia individual* (art. 5º, § 2º e art. 60, § 4º, nº IV) e *garantia da forma federativa de Estado* (art. 60, § 4º, nº I).

Ora, a violação de uma norma jurídica por outra, e, conseqüentemente, a invalidade (no caso, a inconstitucionalidade) de norma violadora, pressupõe, é claro, além de uma contradição (antinomia total ou parcial) entre ambas, também que esta última não tenha capacidade (força ou eficácia formal) para ab-rogar, modificar ou derrogar a primeira. Mas seria este, porventura, o caso da norma declarada inconstitucional no julgamento da ADIn nº 939? Não parece. E não parece porque, por um lado, como já se viu, enquanto corretamente aprovada pelo Congresso Nacional, no exercício da competência legislativa extraordinária de rever ou emendar a Constituição, é, também ela, norma de *lei constitucional*; e como está situada, sem nenhuma dúvida, no mesmo grau da hierarquia normativa em que se encontra a norma que teria violado, *tem, em princípio, o mesmo valor jurídico que esta última*; por outro lado, consoante também vem de demonstrar-se, o *legislador constitucional* (isto é, o legislador extraordinário do art. 60 da Constituição) não está absolutamente sujeito, sob o ponto de vista material, às limitações postas ao exercício do *poder (legislativo ordinário) de tributar*, senão *unicamente aos limites do citado art. 60 da Constituição*. Sendo assim, parece certo que o art. 2º, § 2º, da Emenda nº 3/93, enquanto norma de *lei constitucional posterior*, ao determinar especificamente a inaplicabilidade do art. 150, nº III, letra *b*, e nº VI, da Constituição, ao chamado IPMF, não teria realmente "violado", mas, bem ao revés — por aplicação do comum critério de especialidade para solução de uma (parcial) antinomia entre normas do mesmo nível hierárquico — teria simplesmente *derrogado* as citadas normas constitucionais, *em caráter excepcional, parcial e temporário*.

Mas, se assim é, se de fato não houve anteriormente a afirmada "violação", mas tão-somente *regular derrogação temporária* àquelas disposições, que estabelecem limites ao poder de tributar, uma ilação necessariamente se impõe: a de que, em conseqüência, não teria também ocorrido a *violação*, tida por *decorrente*, a do art. 60, § 4º, nºs I e IV, da Constituição, pelo mesmo art. 2º, § 2º, da Emenda nº 3/93, uma vez que a violação daquelas primeiras disposições constitucionais, seria, no entendimento da decisão comentada, *pressuposto indispensável de uma ulterior violação dos limites ao poder de emenda*. Lógico, porém, que, inexistindo, como se mostrou, a primeira violação — antecedente e condicionante, a das disposições que limitam o poder de tributar — necessariamente também *inexistirá à violação (e a invalidade) que se põe, na hipótese, como conseqüente ou derivada*.

Para escapar a esta inferência — que é, como bem se percebe, em seu próprio âmbito, dos pontos de vista lógico e jurídico, absolutamente insuperável — seria necessário se demonstrasse (e isso ainda não foi feito) que o art. 2º, § 2º, da Emenda nº 3/93, com determinar a temporária inaplicabilidade do art. 150, nº III, letra *b*, e

nº VI, da Constituição, teria violado, não mais, indiretamente, e sim, *direta e imediatamente*, os próprios *limites ao poder de emenda constitucional*; em outras palavras, seria necessário se demonstrasse que aquela norma de Lei constitucional, o art. 2º, § 2º, da Emenda nº 3/93, na realidade, teria violado as duas citadas garantias do contribuinte e diretamente *tenderia a abolir* a própria *forma federativa de Estado* (art. 60, § 4º, nº I) e o *direito (ou garantia) individual inviolável à segurança* (art. 5º, *caput*, e art. 60, § 4º, nº IV), porque: *a*) aquelas duas garantias do contribuinte e estes valores jurídicos supremos e invioláveis, por elas eventualmente assegurados, formariam, em qualquer perspectiva, *uma só e a mesma coisa, essencialmente indistinta e indiscernível*, e porque: *b*) tais garantias, a anterioridade e a imunidade recíproca, enquanto se confundissem com os valores superiores por elas tutelados, constituiriam, também elas, *cláusulas pétreas* da Constituição, e sobrancearíam, assim, à derrogação, *imunes ao poder de emenda*.

Pois parece ser esta a tese abraçada pelo v. Acórdão pronunciado na ADIn nº 939. Todavia, se assim é, a esse respeitável entendimento ousamos opor, *data venia*, ainda uma vez, tudo quanto acima já se disse, especialmente sob os nºs 5, 6 e 7, a respeito da inadmissibilidade, seja a que ângulo for, de confundirem-se realidades elementarmente distintas, tais como: de uma parte, *os valores ou interesses fundamentais assegurados*, e de outra, as respectivas *garantias* em face, exclusivamente, do poder tributário (originário) dos entes políticos. Distinguindo-se tais categorias constitucionais, substancialmente — conforme se demonstrou, mais extensamente, a seu tempo — tanto do ponto de vista do âmbito normativo correspondente à sua competência (material), quanto ao da sua natureza específica, da sua função (isto é, do seu valor prático) e da ordem de precedência (axiológica) a ela correlativa, quanto, enfim, ao da sua estrutura e do respectivo conteúdo preceptivo, afigura-se inquestionável que o *legislador constitucional* (isto é, o do art. 60 da Lei Fundamental) poderia, tal como fez no caso, dispor sobre determinada garantia (constitucional) do contribuinte, limitando-a, derrogando-a ou até, excepcionalmente, suprimindo-a, sem que com isso viesse necessariamente a afetar, em seu *núcleo essencial*, o interesse ou valor fundante por ela assegurado.

Admitindo, porém, *gratia argumentandi*, fosse procedente a opinião contrária — irrestritamente acolhida, ao que parece, pela Corte Suprema, na ADIn nº 939 — isso, *data maxima venia*, por si só não se afiguraria bastante para determinar a inconstitucionalidade do art. 2º, § 2º, da Emenda nº 3/93. Essa respeitável opinião funda-se num pressuposto essencial. Como é intuitivo, não haveria maneira de juridicamente sustentá-la, se antes não se aceitasse a tese (hoje, entretanto, sem dúvida geralmente recusada) da absoluta *inadmissibilidade* de o *legislador constitucional* dispor restritivamente sobre os interesses ou valores abrigados sob os limites materiais postos ao fundamental poder de rever ou emendar a Constituição. Para essa doutrina — que, todavia, quando menos implicitamente, esteia a r. decisão comentada — a *inviolabilidade* traduz-se, na prática, pela *ilimitabilidade* de tais disposições, vale dizer, pura e simplesmente pela sua *inemendabilidade* ou *irrevisibilidade*.

Contudo, a mais categorizada doutrina rejeitada hoje, ao parecer, incisivamente, a admissibilidade de uma apriorística identificação entre *inviolável* e *inemendável* ou *irrevisível*, ponderando que, em direito constitucional, a identificação entre tais conceitos requereria se demonstrasse preliminarmente que a emenda (revisão ou reforma) *equivale de fato a violação*[52].

Ora, conforme foi dito, a *violação* de uma determinada disposição da constituição por uma norma de *lei constitucional* (uma vez que ambas se consubstanciam em atos legislativos situados num mesmo escalão da hierarquia normativa) pressupõe logicamente a seguinte única hipótese: que esta última norma, além de contrariar (substancialmente) a disposição que se entende tenha sido por ela violada, *haja transgredido os limites* (materiais, aqui) *a que a constituição sujeita (expressa ou implicitamente) o poder de emenda*. Cabe, então, perguntar-se: e quando é que, nesta hipótese, tais limites haveriam de considerar-se transgredidos? Ou seriam antes esses limites, como deixa entender a r. decisão comentada, cobertos por uma cláusula de *absoluta intangibilidade*, que torna, em conseqüência, *rigorosamente imodificáveis* os interesses ou os princípios estruturais por eles garantidos? Teria tido, porventura, o legislador constituinte, nesse lance, o desígnio abstruso de enrijecer a constituição a ponto de petrificá-la e, portanto, paralisá-la?

CARL SCHMITT, discorrendo justamente sobre o tema dos limites do poder de reforma (revisão ou Emenda) da Constituição (*Verfassungsänderung*), ensina que esses se deduzem de uma correta formulação do próprio conceito de *reforma constitucional*; e adita que, mediante um tal poder, uma só ou várias disposições constitucionais podem ser substituídas, "mas somente *sob a condição de que a identidade e a continuidade da constituição como um todo fiquem asseguradas*. O poder de modificar a constituição — escreve SCHMITT — contém assim tão-somente o poder de, permanecendo a constituição, aduzir às suas disposições, modificações, adições, complementos, supressões etc., mas *não contém o poder de dar-se uma nova constituição*, como não, também, o de alterar os próprios fundamentos da competência de reformá-la..."[53] (os grifos são nossos).

Desse modo, uma conclusão desde logo parece impor-se nitidamente: a de que os limites do poder de emenda não são em absoluto transgredidos (e, portanto, que uma emenda não viola a constituição) tão-somente porque se dê às matérias postas ao abrigo daqueles limites uma diversa disciplina, ou porque sejam elas até mesmo eventualmente restringidas em favor de determinado interesse constitucionalmente valioso. Tais limites propriamente não se transgridem, senão quando a modificação ou a restrição trazida pela lei constitucional (emenda), por atingir o "cerne consti-

52 STEFANO MARIA CICCONETTI, *La revisione della costituzione*, Pádua, CEDAM, 1972, p. 272 e seg.; I.D., *Revisione costituzionale*, verb., in *Encicl. del Dir.*, vol. XL (1989), p. 153.

53 C. SCHMITT, *Verfassungslehre, cit.*, p. 103. No mesmo sentido, K. STERN, *Das Staatsrecht, cit.*, p. 103. No mesmo sentido, K. STERN, *Das Staatsrecht, cit.*, vol. I, p. 167, citando, ao propósito, significativa passagem da decisão do Tribunal Constitucional Federal (Bundesgerichtshof), de 15.12.70, que transcrevemos parcialmente abaixo, no trecho correspondente à nota 57. A doutrina é, pode dizer-se, unânime a esse respeito. Cons., entre muitos outros, GEORGES BURDEAU, *Traité de science politique*, 2ª ed., vol. IV (*Le statut du pouvoir dans l'État*), Paris, L.G.D.J., 1969, espec. p. 235, 252, 253, 257 e seg.

tucional intangível" (PONTES DE MIRANDA), o chamado *conteúdo essencial* dos interesses, valores ou princípios por eles tutelados, comprometa — para repetir SCHMITT — a *identidade e a continuidade da Constituição, ao ponto de desfigurá-la, de torná-la uma outra.* Assim, uma emenda constitucional viola substancialmente a Constituição se, por exemplo, por meio dela, um *direito fundamental*, tal como o direito à segurança jurídica é — para usar a mesma expressão empregada por SCHMITT[54] — *suprimido* ou *aniquilado (vernichtet)*, ou se um princípio estrutural, como o princípio federativo, é *medularmente ferido*; em suma, se se atinge, como diz KALUS STERN[55], o que é absolutamente intangível (*unantastbar*): "*der Kernbereich der Verfassungsstaatlichkeit*", ou seja, "*o âmbito nuclear da estatalidade constitucional*".

Para resumir: a dita *inviolabilidade* dos direitos fundamentais ou a dos princípios estruturais do Estado, não significa, desenganadamente, pura e simples *imodificabilidade,* isto é, *inemendabilidade.* De fato, acorrendo-nos à exata observação de CARL SCHMITT há pouco lembrada, uma tal rigidez não faria sentido já ante a simples conceituação correta do poder de emenda. Acresce que os limites desse poder têm hoje, conforme se sabe, no consenso da melhor doutrina Constitucional — sem prejuízo, é claro, do seu histórico papel de garantia do legítimo interesse privado e da autonomia individual (na medida em que restringem a liberdade do próprio legislador constitucional) — uma predominante dimensão *institucional* e *funcional*: ordenam-se eles, primordialmente, no plano hermenêutico, mediante *o ponderado equilíbrio e a conciliação da diversidade dos valores fundamentais, aos fins sociais e coletivos adotados pela Constituição.* Quer dizer: ordenam-se ao fim supremo de garantir a Constituição mesma, visto que, resguardando-lhe a identidade e a individualidade, resguardam-se, em conseqüência, os próprios direitos fundamentais e os princípios estruturais, enquanto esses constituem *elementos configuradores* daquela, com ela afinal se identificam, e traduzem, na prática, o que P. LUCAS VERDÚ chama a "fórmula política", o *minimum* constitucional inviolável[56].

Infere-se de tais considerações que, por servirem à permanência da integridade constitucional, os limites (materiais) do poder e emenda resguardam os direitos fundamentais e os princípios estruturantes, não de forma absoluta e irrestrita, mas na medida necessária à preservação de tais valores, enquanto esses se põem como elementos fundamentadores e configuradores da constituição. Esta, por conseguinte,

54 SCHMITT, *Verfassungslehre*, *cit.*, p. 27: "Disposições de leis constitucionais ou ordinárias podem autorizar amplas investidas sobre os direitos fundamentais garantidos. Mas, desde que o direito fundamental é suprimido (*vernichtet*), é a própria constituição que é violada. Uma tal supressão (*Vernichtung*) não pode dar-se num Estado burguês de direito nem mesmo por meio de uma emenda constitucional (*verfassungsänderndes Gesetz*). Escreve, por sua vez, MORTATI, *Concetto, limiti, procedimento della revisione costituzionale, cit.*, p. 406 e seg.: "A revisão poderá, conseqüentemente, introduzir modificações na atual regulação constitucional, não apenas para desenvolvê-la, aperfeiçoá-la e ampliá-la, mas também para adaptá-la a exigências supervenientes, as quais poderiam reclamar uma disciplina diferente, ou também limitações de determinados direitos, diversas ou mais amplas do que aquelas que a própria Constituição atribui à determinação do legislador ordinário, mas sempre circunscritas e marginais, *de modo que não se atinja a essência dos mesmos direitos*" (nosso o grifo).

55 STERN, *Das Staatsrecht*, cit., vol. I, p. 174.

56 LUCAS VERDÚ, *Curso de derecho político, cit.*, vol. II, p. 532 e seg.

repele, não toda emenda capaz de afetá-los, mas tão-somente a que intente *suprimi-los* ou (o que dá no mesmo) *alterá-los substancialmente, afetá-los no seu conteúdo essencial*, por isso que, dessa maneira, se aniquila ou subverte o próprio ordenamento constitucional, o qual, se é, por esses direitos e valores configurado e identificado, correlativamente lhes assegura a validade e a atuação prática.

Mas, ainda resta aqui por contestar uma questão: que se há de entender por *conteúdo essencial*, seja de um direito fundamental, seja de um princípio estrutural do Estado, como determinante dos limites materiais do poder de emenda constitucional? Qual o âmbito irredutível correspondente ao *conteúdo essencial* de uns e outros?

Ao analisar o problema dos limites materiais do poder de reforma constitucional, KLAUS STERN se reporta a uma notada decisão do Tribunal Constitucional Federal (*Bundesgerichtshof*), de 15.12.1970, na qual foi afirmado que aqueles limites (estabelecidos pelo art. 79, alínea 3ª, da Lei Fundamental) "têm o propósito de evitar que pela via formal-legalista de uma lei de reforma constitucional, *o ordenamento constitucional vigente venha a ter suprimidos (beseitigt) sua substância e seus fundamentos*, e possa ser indevidamente usado para a posterior legalização de um regime totalitário. Aquela disposição proíbe, assim, como princípio, *sejam postergadas as normas fundamentais ali referidas*."[57] (O Tribunal se reporta às normas dos arts. 1º e 20 da Lei Fundamental de Bonn, relativas à proteção da dignidade do homem e aos princípios estruturais do Estado) (os grifos são nossos).

Pode deduzir-se daí, comenta STERN[58]: "que o art. 79, alínea 3ª, da Lei Fundamental, pretende declarar *intangíveis* os conteúdos normativos *tão-somente no que se refere aos princípios fundamentais* contidos nos arts. 1º e 20 da mesma Lei

57 STERN, *Das Staatsrecht, cit.*, vol. I, p. 167. No mesmo sentido, K. Hesse, *Grundzüge des Verfassungsrechts, cit.*, p. 263 e segs. KARL LOEWENSTEIN, *Teoría de le constitución*, trad. esp. de Alfredo Gallego Anabitarte, Barcelona, Ed. Ariel, 1965, p. 189 e segs.; STEFANO M. CICCONETTI, *La revisione della costituzione, cit.*, espec. p. 222 e seg.; GIUSEPPE CONTINI, *la revisone costituzionale in Italia*, Milão, Giuffrè, 1984, p. 279 e segs.; JORGE MIRANDA, *Manual de direito constitucional*, 2ª ed., Coimbra Ed., 1983, vol. II, p. 151 e segs.; J.J. GOMES CANOTILHO, *Direito constitucional*, 5ª ed., Coimbra, Livr. Almedina, 1991, p. 1.134 e segs.; NELSON S. SAMPAIO, *O poder de reforma constitucional, cit.*, p. 93 e segs.; PAULO BRAGA GALVÃO, *Limitações ao poder de emendar a Constituição, cit.*, p. 102 e seg.

58 STERN, *Das Staatsrecht, cit.*, vol. I, p. 173 e seg. A doutrina que versa a questão do "conteúdo essencial", especialmente com respeito à limitação dos direitos fundamentais, conta hoje, principalmente na Alemanha, mas também em outros países, com uma literatura abundantíssima. Para consulta e indicação bibliográfica mais completa, *vide*, além das obras gerais de direito constitucional, entre outros, EIKE VON HIPPEL, *Grenzen und Wesensgehalt der Grundrechte*, Berlim, Duncker & Humblot, 1965, espec. p. 47 e segs.; HESSE, *Grundzüge des Verfassungsrechts*, cit., p. 133 e segs.;. HÄBERLE, *Die Wesensgehaltgarantie des Art. 19 Abs. 2 Grundgesetz*, 3ª ed., Heidelberg, 1983; ROBERT ALEXY, *Theorie der Grundrechte, 2ª ed., Frankfurt am Main, Suhrkamp*, 1994, espec. p. 249 e segs., 267 e segs.; ANTONIO E. PÉREZ LUÑO, *Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución*, 4ª ed., Madri, Tecnos, 1991, espec. p. 310 segs.; JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, reimpr., Coimbra, Almedina, 1987, p. 233 e segs.; J.J. GOMES CANOTILHO, *Direito constitucional, cit.*, p. 630 e segs.; LUCIANO PAREJO ALFONSO, *El contenido esencial de los derechos fundamentales en la jurisprudencia constitucional*, in *Revista Española de Drecho Constitucional*, set.-dez. 1981, p. 169 e segs.; JORGE MIRANDA, *Direito constitucional, cit.*, 2ª ed., vol. IV, 1993, p. 296 e segs., 306 e segs.

Fundamental. Trata-se do seu *núcleo (Kern)*, do seu *conteúdo essencial (Wesensgehalt)*. Estes elementos essenciais são intangíveis (*unantastbar)*. "...Conseqüentemente, podem efetuar-se modificações no conteúdo jurídico dos arts. 1º e 20 da Lei Fundamental, *contanto que não seja atingido (angetastet)* o seu *conteúdo fundamental*. A proteção diz respeito tão-só ao conteúdo essencial; mas, quanto a este, é absoluta. Este, como diz o art. 79, alínea 3ª, da Lei Fundamental, não pode sequer ser tocado (*berührt*) (grifado no original). Com isso, *estão aqueles princípios protegidos contra a supressão (Aufhebung)*, uma vez que seria esta a mais forte dentre as formas de tocá-los." ... "O âmbito nuclear (daqueles princípios) pode ser entendido como *a própria essência, que não há como separar daqueles institutos, sem mudar-lhes a estrutura e o tipo.* Determina-se, pois, qual o *conteúdo essencial* (grifado no original) de um *princípio estrutural* (grifado no original) contemplado no art. 20 da Lei Fundamental, pelos seus *elementos essenciais*, não pelos *acidentais*" (grifado no original) (salvo indicação em contrário, os grifos são da transcrição).

Recolhendo esse abalizado ensinamento, cabe entender, portanto, como *conteúdo essencial* de um direito fundamental ou de um princípio estrutural, em face dos limites materiais do poder de emenda, aquilo que neles constitui a própria substância, os fundamentos, os elementos ou componentes deles inseparáveis, a eles verdadeiramente inerentes, por isso que integrantes da sua estutura e do seu tipo, conforme os define a Constituição. Isto posto, parece induvidoso, também em nosso direito constitucional, que somente este *conteúdo essencial* é que não poderia ser *suprimido* ou *alterado* por uma emenda aprovada nos termos do art. 60 da Constituição federal.

Aliás, importa notar agora que, nem nesta última nem em qualquer outra disposição constitucional, essa expressão (conteúdo essencial), ou uma outra análoga, é empregada. Isso, porém, certamente não significa seja o correspondente conceito irrelevante na interpretação da Constituição, ou, ainda menos, que esta tenha acolhido a concepção contrária, a da *imodificabilidade*, ou seja, a da *inemendabilidade* das suas disposições referentes aos direitos fundamentais e aos princípios estruturais. E assim parece, não porque, ou não apenas porque tal concepção se afigure, por este ou por aquele fundamento de ordem doutrinária ou teórica, inaceitável; e sim porque, não só a interpretação sistemática e teleológica, mas a própria singela letra da Carta Fundamental conduzem naturalmente a admitir-se a legitimidade do *acesso do legislador constitucional a todo e qualquer âmbito do ordenamento fundamental do Estado,* desde que, é claro, isto se faça pela via apropriada, justifique-se pela exigência de atender a um fim social ou político constitucionalmente relevante, e observe os limites materiais do poder de emenda, na medida em que o requerer a preservação da identidade da Constituição.

Cumpre por fim aduzir — valendo-nos agora do argumento literal, ao propósito tantas vezes injustamente preterido — que o art. 60, *caput*, da Constituição, só numa hipótese impõe se exclua definitivamente a emenda: e é quando essa "*tende a abolir*" um direito ou garantia individual ou qualquer dos princípios estruturais do Estado ali indicados. É mais que evidente (pois as palavras — vá lá a observação, por mais trivial que possa parecer — principalmente numa Constituição, não se empregam ao acaso, nem, em regra, num sentido dissonante do usual), é mais que evidente,

dizíamos, que a Constituição, referindo-se a "*emenda tendente a abolir*", manifestamente *não quer vedar qualquer espécie de emenda*, nem mesmo as de conteúdo mais ou menos restritivo, pois tendente a abolir" tais direitos ou princípios, só pode ser a emenda capaz de suprimi-los, a que os sujeite pelo menos à efetiva possibilidade de destruição, ou ainda (o que dá no mesmo, por atingi-los assim em seu *conteúdo essencial*), a que *os desfigure ou torne impraticáveis*. Resumindo: uma emenda constitucional *tende a abolir* um direito ou garantia individual ou um princípio estrutural (e é, então, mas só então, *proscrita*), não apenas *quando de fato os suprime, mas também quando os atinge de forma equivalente*, ou seja, quando lhes toca o *núcleo inviolável* — o seu *conteúdo essencial*.

10. *Modo de ser do conteúdo normativo, forma, função e efeito do art. 2º, § 2º, da Emenda nº 3/93*

Impende recordar que o art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93, a despeito do seu conteúdo explicitamente *derrogatório* (no preciso sentido técnico do termo), não entendeu todavia *ab-rogar*, ainda que parcialmente, e nem sequer *suspender* (a vigência de) qualquer preceito da Constituição. Com efeito, dispunha aquela norma, *ad litteram*: "Ao imposto de que trata este artigo (já se sabe: o IPMF) não se aplica o art. 150, III, *b*, e VI, nem o disposto no § 5º do art. 153 da Constituição." Partindo, portanto, exatamente, do pressuposto de que as disposições constitucionais aí citadas (no que a este escrito interessa, o art. 150, III, *b*, e VI) permaneciam *válidas* e *vigentes*, estabelecia a norma em questão que — não obstante isso, ou melhor: *precisamente por isso, porque e enquanto permaneciam válidas e vigentes* — aquelas disposições *não se aplicariam* ao aludido imposto.

Destarte, não tendo nem ab-rogado nem suspendido as citadas limitações constitucionais da anterioridade e da imunidade recíproca, aquela norma de lei constitucional *não teria chegado propriamente a afetar*, nem *formalmente* (quer dizer, alterando-lhes o próprio *texto*), nem (em caráter geral e definitivo) substancialmente, no próprio *conteúdo dispositivo*, os preceitos que se afirma terem sido por ela violados.

Primeiro, a norma ora havida por inconstitucional não os teria afetado *formalmente*, porque esses, em sua expressão textual, não foram por ela absolutamente *alterados*. Ao contrário do que pudesse alguém ter suposto, nada neles se *modificou, isto é, nada se* suprimiu, transformou *ou acrescentou,* permanecendo os respectivos textos formalmente *intocados*.

Tampouco os afetou, de outro lado, em *caráter geral e definitivo, substancialmente:* ou seja, no próprio *conteúdo preceptivo*. De fato, não obstante o art. 2º, § 2º, da Emenda nº 3/93, tanto o princípio da imunidade tributária quanto o da anterioridade jamais tiveram a respectiva *vigência*, nem *geralmente suspensa*, nem, ainda menos, *definitivamente suprimida*. Ao invés — e independentemente de qualquer espécie de medida judicial — continuaram, como é notório, a *valer*: isto é, a *vigorar* e a *aplicar-se* de modo geral, em relação a todo o sistema tributário. Por obra da Emenda nº 3/93, só caberia excluir, nesse então, do âmbito de incidência daqueles

princípios e, assim mesmo, repita-se, em caráter estritamente excepcional e transitório, um único tributo: o IPMF.

Assim sendo, como certamente já se terá percebido, o que o art. 2º, § 2º, da Emenda nº 3/93 teria feito, do ponto de vista material, seria, simplesmente, *derrogar* (e mesmo assim, em caráter temporário) àquelas duas limitações do poder de tributar. Derrogá-las — note-se bem — não no sentido usual e inadequado de *renovação (ab-rogação) parcial*, mas no significado correto do termo, em que esse denota aquela particular vicissitude normativa que consiste em determinar, em caráter excepcional, simples *restrição* (de regra, tal como no caso, temporária) à *aplicabilidade* de uma norma jurídica, com respeito a um caso específico, sem prejuízo, como já se disse, quer da integridade formal, quer da plena validade e operatividade jurídicas da norma derrogada, para todos os demais casos não compreendidos no âmbito da derrogação. Isto quer dizer, por conseguinte, que nas hipóteses, como a presente, em que a derrogação tem caráter *temporário*, cessada esta, pelo decurso do prazo a ela prefixado, a norma derrogada automaticamente se reexpande, ou seja, readquire a plenitude da eficácia que, enquanto regra mais geral, lhe competiria, não fosse a norma especial derrogante[59].

GIUSEPPE UGO RESCIGNO[60] escreve que "a palavra derrogação (*deroga*) tem, portanto, ao lado do primeiro significado (lógico) — (esclareça-se: pelo qual se designa uma relação que se estabelece entre normas, no interior de um ordenamento, quando uma norma está para uma outra como a exceção para a regra) — um segundo sentido conforme o qual também designa o efeito jurídico em virtude de que uma norma superveniente exclui, relativamente a uma hipótese específica, a força qualificatória de uma norma anterior, que permanece em vigor com respeito às hipóteses genéricas por esta última anteriormente previstas. Enquanto efeito jurídico a derrogação é identificada pelos seguintes elementos: superveniência de uma norma relativa à espécie, com respeito a uma preexistente norma referente ao gênero, e vigência contemporânea de ambas, conforme a relação *lex generalis lex specialis*, que se instaura entre essas." Observa, ainda, como sempre precisamente, RESCIGNO[61]: "a derrogação se distingue da ab-rogação, uma vez que na primeira a norma derrogada permanece em vigor, ainda que para um âmbito mais limitado,

59 *Vide* a respeito da *derrogação (deroga, Verdrängung, Durchbrechung, dérogation)*, entre outros, M.S. GIANNINI, *Problemi relativi all'abrogazione delle leggi*, in *Annali Perugia*, 1942, p. 33 e segs; GIUSEPPE UGO RESCIGNO, *Deroga (in materia legislativa)*, verb. in *Enc. del Dir.*, (1964), vol. XII, p. 103 e segs.; MARIO PATRONO, *Legge (vicende della)*, verb. in *Enc. del Dir.*, (1973), vol. XXIII, p. 920 e segs.; VEZIO CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, vol. II, 5ª ed. Pádua, CEDAM, 1984, p. 193 e segs.; VITTORIO ITALIA, *La deroga nel diritto pubblico*, Milão, Giuffrè, 1977; FRANCO MODUGNO, *Norme singolari, speciali, eccezionali*, in *Enc. del Dir.* (1978), vol. XXVIII, espec. p. 520; na doutrina alemã, por todos, inclusive para mais indicações bibliográficas, KARL LARENZ, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª ed., Berlim-Heidelberg, Springer-Verlag, 1991, p. 266 e segs., e aí, especialmente a nota 25. Como certamente já se terá visto, pressuposto necessário da derrogação é sempre, portanto, a existência de um *concurso aparente (excludente) de normas*. Sobre este ponto em particular vale consultar-se, além da sucinta mas lapidar exposição de LARENZ, *Op. loc. cits.*, a literatura referida em nosso trabalho, *Anualidade e anterioridade*, cit., p. 36 e segs., e aí, notas 36 e 37.

60 G.U. RESCIGNO, *Deroga, cit.*, p. 304.

61 G.U. RESCIGNO, *Op. loc. cits.*

ao passo que na segunda, ao contrário, a proposição normativa ab-rogada expressa ou tacitamente, se extingue e é excluída em definitivo do ordenamento. Conseqüentemente — prossegue RESCIGNO — na derrogação, cessando a norma derrogante (e desde que não substituída por outra norma derrogatória), a norma derrogada readquire, por assim dizer, o que teria perdido, isto é, disciplina desde logo tudo o que virtualmente podia disciplinar; na ab-rogação, ao invés, a proposição normativa ab-rogada nunca mais readquire sua força qualificatória, mesmo que desapareça a norma ab-rogante."

Ante o exposto parece, pois, induvidoso, que a relação intercorrente entre as normas do art. 150, nº III, letra *b*, e nº VI, da Constituição, e a do art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93, tipicamente se subsume ao esquema da relação normativa *derrogatória*. De fato, sendo esta última norma, com respeito àqueloutras, proposição *superveniente, especial* e *parcialmente incompatível*, teria necessariamente determinado (transitória) restrição à capacidade qualificatória das primeiras, isto é, a sua *derrogação*. E sendo, outrossim, *temporária* a norma derrogante, teriam conseqüentemente as normas derrogadas, com o advento do termo *ad hoc* preestabelecido, radquirido a plenitude de sua capacidade qualificatória.

Poderia alguém argüir, no entanto, que, se a derrogação é incontestavelmente um fenômeno normal ("fisiológico", se se quiser) no domínio das relações internormativas em geral, outro tanto não sucede, ou pelo menos não deveria suceder, no campo particular do direito constitucional, onde — de um lado, pela própria natureza da matéria regulada e pela preeminência que formalmente caracteriza as respectivas normas, algumas das quais acobertadas ainda pela cláusula de inviolabilidade; e de outro, pelo caráter de *generalidade* que por força revestiriam essas mesmas normas, enquanto integrantes do ordenamento fundamental do Estado — não haveria que admitir, ao que se supõe, a ocorrência do fenômeno[62].

62 Assim, por exemplo, na Alemanha, ainda sob a Constituição de Weimar, que silenciava ao propósito, insurgiram-se alguns dentre os mais abalizados constitucionalistas, por diferentes fundamentos, contra a admissibilidade da derrogação de normas constitucionais, ali designada por um termo específico, *Verfassungsdurchbrechung*: literalmente, *ruptura* ou *quebrantamento da Constituição*. Aliás, em trabalho publicado no *Archiv des öffentlichen Rechts*, 1956, p. 275 e segs., von LUDER MEYER ARNDT, citado por C. MORTATI, *Costituzione (Douttrine generali)*, verb. in *Enc. del Dir.* (1962), vol. XI, p. 191, nota 140, assinalou pertinentemente que a compreensão do fenômeno na doutrina alemã ressentiu-se da equivocidade do termo *ruptura (Durchbrechung)*. Já agora, porém, sob a Lei Fundamental de Bonn (1949), e tendo em vista o que taxativamente dispõe o seu art. 79, alínea 1ª segundo o qual, "a Lei Fundamental só pode ser alterada por uma lei que *expressamente complete ou modifique o seu texto*", praticamente toda a doutrina tem-se manifestado pela inadmissibilidade de derrogações à Constituição, ainda que por uma norma constitucional aprovada mediante o procedimento de reforma da LF. Para a doutrina formada sob a Constituição de Weimar, além de C. SCHMITT, *Verfassungslehre, cit.*, p. 99 e segs., 106 e segs., cuja concisa exposição, a despeito de sua posição já então (1928) contrária à *Verfassungsdurchbrechung*, é de uma objetividade e de uma precisão insuperáveis, v. JESELSOHN, *Begriff, Arten und Grenzen der Verfassungsänderung*, Heidelberg, 1931, p. 48 e segs., espec. 65 e segs.; GERHARD LEIBHOLZ, *Die Verfassungsdurchbrechung*, in *Archiv d. öff. Rechts* (1932), p. 1 e segs.; na doutrina posterior ao advento da Lei Fundamental de Bonn, é básico, inclusive pelo aparente influxo exercido sobre a doutrina subseqüente, o extenso estudo de HORST EHMKE, *Verfassungsänderung und Verfassungs durchbrechung*, in *Arch. d. öff. Rechts* (1954), p. 365 e segs.; MAUNZ ZIPPELIUS, *Deutsches Staatsrecht*, cit., p. 265 e seg.; K. STERN, *Staatsrecht*, cit., vol. I, p. 158; HESSE, *Grundzüge des Verpassungsrechtes*, cit., p. 15, 281 e seg.; discrepante, ou seja, segundo parece, favorável à admissibilidade da derrogação

Todavia, só por esses argumentos não parece aceitável a objeção. Com efeito, sendo a derrogação, como se disse, uma vicissitude "normal", no sentido de que essa se verifica, no plano internormativo, em virtude da *relação lógica* de especialidade entre as respectivas proposições, e não sendo, obviamente, o caso de se preexcluir a ocorrência duma tal relação na esfera normativa constitucional, afigura-se não haver fundamento algum para afastar, por princípio, a sua admissibilidade com respeito às normas constitucionais, quando essas não forem (por exceção) expressamente definidas como *inderrogáveis* (e nos limites em que porventura o forem), ou quando a própria Constituição taxativamente não proibir, de modo geral, em seu âmbito de competência, a derrogação.

Exatamente pondera CARLO ESPOSITO[63] que a questão deve resolver-se estritamente de acordo com os critérios de interpretação de cada ordenamento jurídico, examinando-se os poderes conferidos às leis constitucionais e os limites impostos a tais poderes. Caberia certamente excluir a hipótese de derrogação de normas constitucionais, diz o insigne autor, onde, como na Alemanha, expressamente se proíbam as mutações tácitas da Constituição, ou reformas constitucionais que não lhe alterem o texto, completando-o ou modificando-o. Mas, no silêncio — conclui ESPOSITO — "deverá entender-se que o legislador constituinte (o ilustre autor quer, decerto, referir-se, de modo geral, conforme se infere induvidosamente do contexto, ao *legislador constitucional*) tem, no seu campo, aqueles mesmos poderes que o legislador ordinário tem com respeito às leis ordinárias, às quais não é imposto o limite da generalidade, nem proibido derrogar a leis anteriores, salvo se existirem explícitas disposições de direito positivo."

A essa lição conviria aditar-se a aguda observação de CONSTANTINO MORTATI[64], segundo a qual, além da irrelevância do argumento que se reporta à generalidade, cabe considerar-se "que também pode haver derrogações de caráter geral, válidas para uma série indeterminada de casos, devendo-se ter por decisivo para caracterizar a "ruptura" (derrogação), não tanto a singularidade da prescrição der-

constitucional, LOEWENSTEIN, *Teoría de la constitución*, *cit.*, p. 186 e seg. Na doutrina dos países cujas Constituições não vedam expressamente a *derrogação*, prevalece naturalmente a opinião que a admite, em regra sem restrições, desde que não se ultrapassem os limites do poder de revisão. V., entre outros, CARLO ESPOSITO, *La validità delle leggi*, reimpr., Milão, Giuffrè, 1964, p. 183 e segs., espec. 187 e segs.; MORTATI, *Costituzione, cit.*, p. 190 e segs.; P. BARILE, *La revisione della Costituzione*, in *Commentario sistematico alla Costituzione Italiana*, Florença, Barbera, 1950, vol. II, p. 476; P. BARILE-U. DE SIERVO, *Revisione della Costituzione, verb. in* Novis. Dig. Ital. (1968), vol. XV, p. 788 e seg.; CICCONETTI, *La revisione, cit.* p. 29 e segs.; GIOVANNI MOTZO, *Disposizioni di revisione materiale e provve dimenti di "Rottura" della Costituzione*, in *Rassegna di diritto pubblico*, 1961, I, p. 371, 424 e segs.; CONTINI, *La revisione, cit.*, p. 60; VIRGA, *Libertà giuridica e diritti fondamentali*, Milão, Giuffrè, 1947, p. 262 e segs.; FRANCO PIERANDREI, *La Corte Costituzionale e le "modificazioni tacite" della Costituzione*, in *Scritti di diritto costituzionale*, vol. I, Turim, Giappichelli, 1965, espec. p. 100 e seg.; JORGE MIRANDA, *Manual de dir. constitucional*, cit., vol. II, p. 114; GOMES CANOTILHO, *Direito constitucional, cit.*, p. 1.146; no direito brasileiro, breve referência em ANA CÂNDIDA DA CUNHA FERRAZ, *Processos informais de mudança da Constituição*, São Paulo, Max Limonad, 1986, p. 238.

63 ESPOSITO, *La validità delle leggi*, cit., p. 183 e segs. espec. 187; MORTATI, *Costituzione, cit.*, p. 191; LIVIO PALADIN, *Diritto costituzionale*, Pádua, CEDAM, 1993, p. 161.

64 MORTATI, *Costituzione, cit.*, p. 191.

rogatória, quanto a sua excepcionalidade com respeito a uma regra." O que, de qualquer modo, não parece admissível — adverte ainda este mesmo consumado constitucionalista — "é uma absoluta impossibilidade de enfrentar aquelas dentre as exigências de desenvolvimento da vida do Estado (imprevisíveis quanto aos particulares aspectos que o curso do tempo pode conferir-lhes), *às quais não se torna possível atender senão mediante a adoção de normas derrogatórias* às que são previstas em caráter geral pela Constituição" (grifamos).

Pois a hipótese que MORTATI aí judiciosamente prefigura espelha à perfeição a espécie a que acudiu o art. 2º, § 2º, da Emenda nº 3/93. Pela derrogação do art. 150, nº III, letra *b*, e VI, da Constituição (de resto, formalmente incensurável e estabelecida para atender a extraordinária e grave urgência financeira do Estado federal, insuscetível de suprir-se mediante recursos orçamentários) simplesmente se subtraiu, *ad tempus*, em caráter *genérico* (e não, como está patente, de modo singular ou discriminatório), ao âmbito de aplicação das normas constitucionais derrogadas, só o *caso concreto* da imposição do IPMF.

Aliás, não seria demasiado lembrar que justamente da mesma esfera de incidência do art. 150, nº III, letra *b*, e nº VI, a prática clarividência do legislador desde muito já excetuara — e neste caso, em caráter *permanente*, no próprio texto da Constituição (hipótese esta precisamente chamada na doutrina de "derrogação contextual" ou "auto-ruptura") —: *a*) quanto à regra da *anterioridade*, os impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e *operações financeiras* (todos, como se vê, *impostos sobre a circulação*) assim como os impostos *extraordinários*, instituídos em caráter *temporário*, na iminência ou no caso de guerra externa (Constituição, art. 150, § 1º); e *b*) quanto à própria regra da *imunidade tributária* (note-se: e *não só a recíproca*), não apenas todos os tributos que não os impostos, mas até mesmo os impostos (frise-se: sempre *impostos sobre a circulação de riquezas*), quando *incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços de entidades imunes*, relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (Constituição, art. 150, § 3º).[65]

Por evidenciar, ainda mais intensamente, ao ângulo material, *data venia*, a fragilidade do entendimento que respalda a inconstitucionalidade do art. 2º, § 2º, da Emenda nº 3/93, vem a pêlo ressaltar que a derrogação determinada por essa norma alcançaria o IPMF — isto é, o *Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira* — o qual, por incidir sobre determinadas *operações financeiras* (ainda) não gravadas pelo imposto ordinário que tem esse nome, quer dizer, por incidir sobre *atos de circulação de riquezas*, caracteriza-se como um *imposto que comporta, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro* (Código Tributário Nacional, art. 166). Caracteriza-se, em síntese, como típico *imposto indireto (sobre a circulação)*[66]. Em substância, o IPMF se identifica como um imposto (extraordinário)

65 BALEEIRO, *Direito tributário brasileiro*, 10ª ed., rev. e atual. por Flávio B. Novelli, Rio de Janeiro, Forense, 1983, p. 260; I.D., *Limitações constitucionais*, *cit.*, p. 78, 95 e segs.; RICARDO LOBO TORRES, *Manual de dir. fin. e tributário*, *cit.*, p. 61.

66 RICARDO LOBO TORRES, *Op. cit.*, p. 313 e segs.

da *mesma natureza* e com os *mesmos caracteres específicos* de outros impostos (ordinários) que a própria Constituição (exatamente porque se trata de *impostos ordinários*) já excetua, permanentemente, do alcance dos princípios da anterioridade e da imunidade, inclusive recíproca (art. 150, §§ 1º e 3º).

Importa observar, ademais, que consistindo o *fato gerador* do IPMF (e o fato gerador é, como se sabe, justamente o elemento que *determina a natureza jurídica específica do tributo*, Cód. Trib. Nac., art. 4º) em *atos* ou *fatos* (ou, se se quiser, *operações*) de movimentação ou transmissão (circulação) de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, não é ele senão *um outro imposto* (este, agora, *extraordinário*) sobre *operações financeiras*, e, por conseguinte, nada mais nada menos que uma autêntica *reduplicação* — em linguagem técnica, um *bis in idem*[67] — em relação ao *imposto (ordinário) sobre operações financeiras* (Const., art. 153, nº V; Cód. Trib. Nac., art. 63). E tanto assim é, que o IPMF (ou melhor, o gravame a ele correspondente) poderia ter sido "instituído" sem suscitar os percalços que originou, se essa "instituição" tivesse sido (como poderia ser) consumada mediante a alternativa da simples inclusão temporária, pela lei (complementar) das hipóteses previstas no art. 2º da malsinada Lei Complementar nº 77/93, como outras tantas "formas de exteriorização" do mesmo *fato gerador do IOF*, a que se refere a disposição do Código Tributário Nacional citada por último.

Chegamos, pois, ao termo de nossas considerações, à conclusão de que toda a questão da legitimidade constitucional do art. 2º, § 2º, da Emenda nº 3/93, parece reduzir-se tão-somente à da compatibilidade dessa disposição com as regras que limitam materialmente a emenda constitucional. Mais precisamente: cifra-se a questão toda à da compatibilidade daquela proposição (a determinar-se, é lógico, mediante o adequado processo de interpretação constitucional) com as normas do art. 60, § 4º, nºs I e IV, da Constituição Federal.

Ora, foi visto oportunamente, com assento em copiosa argumentação, que tais limites, ditos *invioláveis*, não são, todavia, absolutamente *intocáveis*. Ao revés, como já se mostrou, eles tão-somente excluem, de vez, a emenda *tendente a abolir* um direito fundamental ou um princípio estrutural do Estado, assim considerada, além da que de fato os suprime, também a que substancialmente produz um efeito equivalente, por atingir-lhes o *conteúdo essencial*.

Mas, resenhando afinal tudo o que foi dito, não parece, *data venia*, possa interpretar-se como *violação* do "cerne intangível" da Constituição o conteúdo preceptivo da norma declarada inconstitucional na ADIn nº 939. Com efeito, estabelecer, como o fez essa, só para o caso desse imposto indireto extraordinário, incidente sobre operações financeiras, uma exceção temporária à aplicabilidade daquelas duas limitações do poder de tributar (amplamente *derrogáveis*!, já vimos), mantendo-as, em tudo o mais, para todo o restante sistema tributário, *absolutamente inalteradas, válidas e operantes*, parece bem longe de configurar uma violação daquele tipo. Ao Contrário, quanto mais detidamente se examina a hipótese, mais se rebustece a evidência de que essa não teria ocorrido. Não se afigura supérfluo

67 BALEEIRO, *Uma introdução à Ciência das Finanças*, 14ª ed., rev. e atual. por Flávio B. Novelli, Rio de Janeiro, Forense, 1984, p. 225 e segs.

ressaltar ainda uma vez: as disposições alcançadas pela sanção constitucional extrema teriam determinado o único efeito normativo de introduzir, em caráter *excepcional* e *extraordinário*, por motivo de relevante interesse do Estado Federal, parca *limitação temporal* no âmbito de aplicação de duas limitações *derrogáveis* do poder de tributar: a anterioridade e a imunidade tributária. Acresce que a dita limitação temporal foi imposta, do ponto de vista formal, por emenda constitucional regularmente aprovada; e do ponto de vista substancial, alcançou, como já se redisse, relativa e transitoriamente, apenas a *aplicabilidade* (não a estrutura, a essência), num caso específico, daquelas disposições constitucionais. Assim, se a Emenda temporariamente restritiva teria, como parece irrecusável, preservado a substância e a vitalidade jurídica daquelas garantias do contribuinte, não se compreende que se houvesse chegado a considerá-la *tendente a abolir*, não só essas mesmas limitações, como também o próprio direito individual à segurança jurídica e a forma federativa de Estado.

Todavia, poderia alguém, embora aquiescendo nestas razões, ponderar, afinal, que, mesmo não sendo em si mesmas tendentes a abolir aquelas garantias, tais derrogações temporárias, se abusivamente repetidas, ensejariam, ao termo de sucessivas interrupções, que se produzisse na prática efeito equivalente ao de uma verdadeira supressão definitiva.

Aliás, o julgamento da ADIn nº 939, o argumento foi mais de uma vez lançado. Assinalou, de fato, em seu voto vencedor, com respeito especialmente ao princípio da anterioridade, o eminente Relator Ministro SIDNEY SANCHES[68], não se lhe afigurar "que, além das exceções ao princípio da anterioridade, previstas expressamente no § 1º do art. 150, pela Constituição originária, outras pudessem ser estabelecidas por emenda constitucional, ou seja, pela Constituição derivada. Se não se entender assim, o princípio e a garantia individual tributária, que ele encerra, ficariam esvaziados, mediante novas e sucessivas emendas constitucionais, alargando as exceções, seja para impostos previstos no texto originário, seja para os não previstos." Sobre o mesmo ponto, e no mesmo sentido, observou, por sua vez, o eminente Ministro CELSO DE MELLO[69]: "A reconhecer-se como legítimo o procedimento da União Federal de ampliar, a cada vez, pelo exercício concreto do poder de reforma da Carta Política, as hipóteses derrogatórias dessa fundamental garantia tributária chegar-se-á, em algum momento, ao ponto de nulificá-la inteiramente, suprimindo, por completo, essa importante conquista jurídica que integra, como um dos seus elementos mais relevantes, o próprio estatuto constitucional dos contribuintes."

Como bem se percebe, porém, nenhuma das duas respeitáveis manifestações, pelo menos nas passagens transcritas, parece ver, *no próprio conteúdo da norma submetida a julgamento*, disposição de lei constitucional "tendente a abolir" sequer a simples garantia da anterioridade tributária. De fato, num caso — isto é, no voto do eminente Ministro SIDNEY SANCHES — se *prevê* que o princípio da anterioridade e a garantia nele contida "ficariam esvaziados, mediante *novas e sucessivas emendas constitucionais, alargando as exceções* etc." (nosso o grifo). Noutro — ou

68 ADIn nº 939-7, D.F. V. *supra*, nota 2.
69 ADIN nº 939-7, D.F. V. *Supra*, nota 2.

seja, no voto do eminente Ministro CELSO DE MELLO — se *prognostica* que, "*chegar-se-á, em algum momento, ao ponto de nulificá-la* (a garantia da anterioridade) *inteiramente, suprimindo, por completo*, essa importante conquista jurídica etc." (nosso grifo). Mas, se se admite que o princípio e a garantia da anterioridade (análogo raciocínio deveria valer, é claro, para o princípio da imunidade) só "ficariam *esvaziados, mediante novas e sucessivas emendas*", ou que, mediante tais novas emendas "*chegar-se-á em algum momento, ao ponto de nulificar inteiramente essa garantia, suprimindo-a por completo*", é porque, no rigor da lógica, implicitamente se aceita que, até então, a violação do *conteúdo essencial* da garantia tributária não se verificara. Representava, naquele momento, mera *possibilidade*, pura e simples *eventualidade*, que, *futuras e sucessivas* emendas, perpetuando a derrogação, chegariam até a concretizar; mas que, por obra tão-somente da norma constitucional então *sub judice*, tal violação ainda não ocorrera. Poder-se-ia mesmo admitir, *ad argumentandum*, que essa disposição constituísse *atualmente* um perigo de, com o prosseguimento, vir efetivamente a abolir-se a garantia em questão; mas, justamente por isso, não consistiria *ela mesma*, atual e concretamente, numa disposição constitucional *tendente a aboli-la*. Se, de futuro, despida a derrogação, pela reiteração abusiva, de seu caráter extraordinário consonante com a excepcionalidade do interesse público, viesse concretamente a configurar-se a *conduta legislativa arbitrária* — o *desvio do poder* de emenda — então sim, seria o caso de, aferindo-se a *pertinência*, a *necessidade* e a *congruência* da norma derrogatória, eventualmente decretar-lhe a inconstitucionalidade, por violação do princípio da *proporcionalidade (Verhältnissmässigkeit)* ou da *proibição de excesso*. Mas, como bem se percebe, a inconstitucionalidade procederia então, não da derrogação em si mesma, mas sim do seu emprego incorreto e abusivo pelo legislador constitucional, configurando infração à regra de *proporcionalidade*, que se encontra implícita, como decorrência do Estado de Direito, na própria base do ordenamento constitucional[70].

Para concluir, afigura-se irrecusável que o art. 2º, § 2º, da Emenda nº 3/93, como entendemos ter mostrado, não teria excedido, nem por este e nem por qualquer outro aspecto, aos limites materiais explicitamente prefixados ao exercício do poder de emenda, pelo art. 60, § 4º, da Constituição federal. Como já lembramos acima, o verdadeiro sentido e o alcance de tais limites consistem, estritamente, em obstar que,

70 Sobre o princípio constitucional da *proporcionalidade*, v., entre nós, a excelente exposição, rica de subsídios doutrinários, de PAULO BONAVIDES, *Curso de direito constitucional, cit.*, p. 314 e segs.; CARLOS ROBERTO DE SIQUEIRA CASTRO, *O devido processo legal e a razoabilidade das leis na nova Constituição*, Rio de Janeiro, Forense, 1989, p. 368 e segs.; GILMAR FERREIRA MENDES, *A doutrina constitucional e o controle de constitucionalidade como garantia da cidadania. Declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia de nulidade no direito brasileiro*, in *RDA* (1993), vol. 191, p. 48 e seg. V., na doutrina italiana, G. ZAGREBELSKY, *Processo costituzionale*, verb. in *Enc. del Dir.* (1987), vol. XXXVI, p. 555 e segs. A respeito do excesso de poder legislativo, v. em nossa doutrina, GILMAR FERREIRA MENDES, *Controle de constitucionalidade, cit.*, p. 38 e segs., com abundante informação doutrinária; CAIO TÁCITO, *Desvio de poder legislativo*, in *Rev. Trim. de Dir. Público* (1993), vol. I, p. 62 e segs. A propósito do excesso dos limites do poder de revisão constitucional, BURDEAU, *Traité de science politique*, cit., vol. IV, alude a um "détournement de pouvoir (p. 252) e a uma "usurpation du pouvoir constituant" (p. 253).

por meio de aparente reforma ou modificação (isto é, pelo indevido exercício de uma competência extraordinária conferida ao legislador para prover a que a Lei Fundamental evolua, se atualize e adapte às mutáveis circunstâncias da vida política e social), na realidade se renegue e desfigure a Constituição e, afinal, o próprio Estado, do qual ela é a ordenação e a expressão jurídica. Parece, contudo, que não foi isto o que fez o proscrito art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93. *Data maxima venia*, ao nosso entender, esta disposição, em particular, constitui, no corpo desse ato legislativo constitucional, simples atuação legítima do fundamental poder de emenda.



CURSO DE DIREITO MARÍTIMO

J. Haroldo dos Anjos e Carlos Rubens Caminha Gomes

Esta obra por excelência, difere das grandes obras de mais de 30 anos de idade pelo seu conteúdo atualizado. Os autores entendem que o Direito Marítimo é extremamente difícil e só pode ser compreendido se além do Direito o seu cultor possuir conhecimentos técnicos de navegação. Este livro possui uma perfeita conjugação do Direito com a navegação no seu sentido técnico. Por outro lado, são versados os mais modernos temas do Direito Marítimo, preenchendo uma, lacuna na ciência jurídica brasileira em matéria da maior relevância. É uma obra que se integra — a tradição dos maritimistas.

Ref. 0045 — Brochura. 344 págs. Form. 14x21