

REVISTA DE INFORMAÇÃO LEGISLATIVA

Brasília • ano 32 • nº 128
outubro/dezembro – 1995

Editor:

João Batista Soares de Sousa, Diretor

O controle de constitucionalidade e as normas tributárias

CRISTIANO PAIXÃO ARAUJO PINTO

The power to tax involves the power to destroy
John Marshall

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Aspectos históricos e legais do controle de constitucionalidade. 2.1. A jurisdição constitucional. 2.2. O controle difuso de constitucionalidade. 2.3. O controle abstrato de constitucionalidade. 2.4. O controle de constitucionalidade no Brasil. 3. Princípios constitucionais tributários – a anterioridade. 3.1. A idéia de princípio constitucional. 3.2. Princípios constitucionais tributários. O princípio da anterioridade. 4. Um exemplo do controle de constitucionalidade no Direito Tributário – o caso IPMF. 4.1. Relato do caso. 4.2. Pacto federativo. Imunidade recíproca. 4.3. Princípio da anterioridade. Garantia constitucional. 4.4. Imunidades. Ampliação dos limites do controle constitucional. 5. Considerações finais

1. Introdução

O objetivo do presente artigo consiste no estudo dos aspectos trazidos com o exame da constitucionalidade de dispositivos da Emenda Constitucional nº 3/93, que criou o Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF).

Por se situarem no âmbito do controle da *constitucionalidade de normas*, os tópicos de nossa investigação serão precedidos de breve introdução, destinada a sintetizar os principais aspectos relativos ao *controle constitucional*, no direito comparado e na sistemática constitucional brasileira.

Em seguida, abordaremos a matéria relacionada aos *princípios constitucionais tributários*, especialmente o da *anterioridade*. O passo

Mestrando em Direito – Universidade Federal de Santa Catarina. Procurador do Trabalho – 4ª Região (Porto Alegre-RS).

seguinte consistirá na análise do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal referente à constitucionalidade de determinadas disposições da Emenda nº 3/93, que disciplinaram a instituição do *IPMF*, com todas as conseqüências inerentes à decisão adotada.

As considerações finais limitam-se a sintetizar as conclusões – parciais – alcançadas ao longo do estudo.

2. Aspectos históricos e legais do controle de constitucionalidade

2.1 A jurisdição constitucional

A expressiva maioria dos países ocidentais adota, em distintas modalidades, o sistema de controle *judicial* de constitucionalidade das normas.

As exceções – dignas de registro – a esta regra geral traduzem-se nos sistemas legais da França e da Grã-Bretanha. Por razões particulares (e díspares entre si), estas nações não contam com um mecanismo judicial de aferição das normas jurídicas promanadas pelo Poder Legislativo em relação ao texto constitucional. Passemos a assinalar, brevemente, os motivos que levaram estes países a renunciar ao sistema de controle da constitucionalidade das leis.

O caso britânico é de mais fácil explicação: a inexistência de controle de constitucionalidade decorre da ausência de uma Constituição escrita, no sentido formal. O peculiar sistema da *common law* atribui a supremacia ao Parlamento, que pode, a qualquer tempo, rever os *statutes* ou *Parliament Acts* outrora editados, sem nenhuma limitação – formal ou material – pré-estabelecida.

Isto não implica dizer, contudo, que a atuação do Poder Judiciário resta comprometida, diante das circunstâncias descritas. De modo contrário, o que se verifica na Grã-Bretanha é uma função criadora do juiz, amplamente reconhecida pela sociedade. Por tal motivo, pode-se falar – seguindo a orientação de Navarro Coelho – na existência de um controle de *legitimidade* das leis no direito inglês (1992:35).

A situação ocorrida na França é substancialmente diversa. Como observa Cappelletti, “a exclusão de um controle *judicial* de constitucionalidade é uma idéia que sempre se afirmou (...) nas Constituições francesas, e que se encontra de novo afirmada, ainda hoje, se bem que talvez com algumas atenuações, na vigente Constituição francesa de 1958” (original grifado – 1984:27).

Os fundamentos – históricos e ideológicos – que levaram o constituinte francês a recusar,

expressamente e em reiteradas oportunidades, qualquer forma de controle judicial da constitucionalidade das leis são assim descritos por Cappelletti:

“*Razões históricas* sobretudo, ou seja, a permanente lembrança das graves interferências que, anteriormente à Revolução, os juizes franceses muito frequentemente perpetravam na esfera dos outros poderes, com conseqüências que, se, às vezes, podiam, também, representar um salutar antídoto contra as tendências absolutistas da monarquia, mais amiudadamente tinham, antes, o sabor do arbítrio e do abuso (...) às razões históricas da solução tradicionalmente adotada na França acrescentam-se as razões *ideológicas*, de resto, estreitamente ligadas às primeiras. Basta pensar em Montesquieu e na doutrina da separação dos poderes, doutrina que, em sua mais rígida formulação, foi, não erradamente, considerada absolutamente incompatível com toda possibilidade de interferência dos juizes na esfera do Poder Legislativo, visto, além disto – especialmente por força dos desenvolvimentos rousseauianos daquela doutrina – como a direta manifestação da soberania popular” (grifos do original – 1984:97).

Ressalvadas as exceções, pode-se afirmar, de forma segura, que a noção de *jurisdição constitucional* difundiu-se nos sistemas jurídicos nacionais hoje existentes, representando uma das principais pedras de toque do constitucionalismo moderno (cf. Cappelletti, 65:100 e Canotilho, 1994a:06-07).

A jurisdição constitucional – cujo objetivo constitui, em última análise, a defesa da ordem constitucional estabelecida – pode concretizar-se mediante diversas modalidades, que comportam vários procedimentos a elas particulares. A doutrina costuma classificar os sistemas de controle da constitucionalidade de forma bipartite: controle *difuso* e controle *abstrato* de constitucionalidade.

Releva notar, com a lição de Canotilho, que, em ambas as hipóteses, estaremos tratando de jurisdição constitucional: “Façamos algumas precisões conceituais no discurso. Temos vindo a falar de justiça constitucional em sentido amplo. Do mesmo modo, aludimos, sem grandes preocupações de rigor, a tribunais constitucionais. Convém introduzir uma primeira

afinação conceitual. *Um tribunal, qualquer tribunal, será um tribunal constitucional, quando ele tem competência para decidir sobre questões constitucionais.* Neste sentido, os tribunais ordinários com competência para julgar a inconstitucionalidade de atos normativos aplicáveis aos fatos submetidos a julgamento serão tribunais constitucionais” (destacamos – 1994a:06).

Efetuada a advertência – contida no extrato acima reproduzido –, passemos a discorrer acerca dos dois grandes grupos em que se inserem os modernos sistemas de controle de constitucionalidade.

2.2. O controle difuso de constitucionalidade

A doutrina constitucional é unânime ao apontar o controle difuso da constitucionalidade de normas como a mais antiga forma de aferição da constitucionalidade, no direito comparado. Sua primeira manifestação – segundo expressivo número de publicistas – ocorreu no julgamento do célebre caso *Marbury vs. Madison*, pela Suprema Corte norte-americana, em 1803 (neste sentido, cf. Cappelletti, 1984:75; Moreira Alves, 1993:02; Santos, 1990:29; Buzaid, 1958:16 e Coelho, 1992:72-81).

Ressalte-se, por oportuno, que tal decisão pode ser inserida num contexto histórico mais abrangente, já descrito pela doutrina. Nesta linha de raciocínio, Cappelletti invoca interessantes precedentes, extraídos tanto da experiência do direito ateniense (distinção entre *nómoi* e *psefismata*) como da disputa travada pelo Lord Edward Coke, na Inglaterra do século XVII, em defesa da *common law* (1984:45-63). Além deste último episódio, Buzaid faz expressa menção a determinados dispositivos das Ordenações Filipinas, que já estipulavam a competência de determinado órgão judiciário “de decretar a nulidade de lei, incompatível com as Ordenações” (1958:16). Por derradeiro, alguns autores indicam, ainda, o controle judicial exercido pelos juizes ingleses sobre as colônias fundadas em solo norte-americano como precursor da idéia de controle difuso da constitucionalidade (vide Coelho, 1992:52-53 e Cappelletti, 1984:60-63).

Frise-se, contudo, que tais eventos históricos – cuja importância não se pode contestar para o estudo do controle de constitucionalidade – não chegaram a solidificar, em nenhuma hipótese, a existência de um sistema de controle constitucional.

Esta concretização só veio ocorrer com o caso *Marbury vs. Madison*, redigido pelo Justice John Marshall.

A gênese do controle difuso reside, portanto, no direito norte-americano. É hora, então, de assinalar as bases que compõem a *ratio* desta modalidade de controle. Elas são assim sintetizadas por Cappelletti:

“a função de todos os juizes é a de interpretar as leis, a fim de aplicá-las aos casos concretos de vez em vez submetidos a seu julgamento;

uma das regras mais óbvias da interpretação das leis é aquela segundo a qual, quando duas disposições legislativas estejam em contraste entre si, o juiz deve aplicar a prevalente;

tratando-se de disposições de igual força normativa, a prevalente será indicada pelos usuais, tradicionais critérios ‘lex posterior derogat legi priori’, ‘lex specialis derogat legi generali’ etc.;

mas, evidentemente, estes critérios não valem mais – e vale, ao contrário, em seu lugar, o óbvio critério ‘lex superior derogat legi inferiori’ – quando o contraste seja entre disposições de diversa força normativa: a norma constitucional, quando a Constituição seja ‘rígida’ e não ‘flexível’, prevalece sempre sobre a norma ordinária contrastante, do mesmo modo como a lei ordinária prevalece, na Itália assim como na França, sobre o regulamento, ou seja, na terminologia alemã, as *Gesetze* prevalecem sobre as *Verordnungen*” (1984:75).

Este modelo de controle de constitucionalidade não contempla, assim, a existência de um órgão judicial destinado – especialmente – à aferição da constitucionalidade da legislação. A pronúncia de inconstitucionalidade ocorre durante a análise de um caso concreto (*incidenter tantum*). O controle é exercido pelos juizes ordinários, as decisões que decretam a inconstitucionalidade possuem efeitos *inter partes* e não há, em regra, declaração de nulidade – e conseqüente extirpação do mundo jurídico – da regra apontada como inconstitucional. No direito norte-americano, esta doutrina foi classificada pela denominação genérica *judicial review*.

Além destes componentes, deve-se ressaltar a existência do princípio do *stare decisis*,

segundo o qual os órgãos judiciários inferiores estão vinculados às decisões proferidas pelos tribunais superiores, em especial a Suprema Corte. A existência deste instituto é de vital importância para a compreensão do sistema de controle difuso de constitucionalidade. A regra do *stare decisis* permite que as decisões proferidas em sede de controle difuso – que não contemplam a declaração de nulidade da norma – sejam dotadas de eficácia, evitando, assim, que o controle constitucional assuma contornos de excessiva aleatoriedade e insegurança jurídica (para o entendimento das sutilezas do intrincado mecanismo do *stare decisis*, cf. Re, 1994).

O controle difuso expandiu-se, a partir da matriz norte-americana, para os seguintes países: Canadá, Austrália, Índia, Japão, Noruega, Dinamarca, Suécia, e, com algumas peculiaridades, Suíça (Cappelletti, 1984:68-72). O Brasil, até 1965, pautou-se, única e exclusivamente, pelo controle difuso (cf. item I.4 *infra*).

Cuidemos, agora, de traçar as linhas gerais da outra modalidade – encontrada no direito comparado – de controle da constitucionalidade das leis.

2.3. O controle abstrato de constitucionalidade

A origem do controle abstrato de constitucionalidade das normas encontra-se no direito austríaco, e nele podemos entrever a expressiva influência exercida por Hans Kelsen.

A primeira menção a esta nova forma de se abordar a questão da constitucionalidade adveio com a Constituição austríaca de 1º de outubro de 1920. As modificações do texto originário – através de revisão constitucional –, ocorridas em 1929, ampliaram as possibilidades de declaração de inconstitucionalidade até então existentes (cf. Mendes, 1990:131).

Identificada a origem do modelo abstrato de controle constitucional, cumpre descrever suas principais características. Algumas das distinções verificadas entre os sistemas abstrato e difuso de controle são assim enumeradas por Moreira Alves:

“Para a defesa de relações jurídicas concretas em face de leis ordinárias em desconformidade com as Constituições vigentes na época em que aquelas entraram em vigor, há a declaração de inconstitucionalidade *incidenter tantum*, que só passa em julgado para as partes em litígio (consequência estritamente jurídica),

e que só tem eficácia *erga omnes* se o Senado Federal houver por bem (decisão de conveniência política) suspendê-la no todo ou em parte. Já o mesmo não ocorre com referência à declaração de inconstitucionalidade obtida em representação, a qual passa em julgado *erga omnes*, com reflexos sobre o passado (a nulidade opera *ex tunc*, independentemente da atuação do Senado), por se tratar de decisão cuja conveniência política do processo de seu desencadeamento se faz *a priori*, e que se impõe, quaisquer que sejam as consequências para as relações jurídicas concretas, pelo interesse superior da preservação do respeito à Constituição que preside à ordem jurídica vigente” (voto proferido na Rp. 1.016, em 20 de setembro de 1979 – *apud* Mendes, 1990:257).

Ressalte-se, de antemão, a primeira inovação do modelo de controle abstrato: a existência de um órgão judiciário destinado a cuidar das questões referentes ao controle – da lei em tese – de constitucionalidade. Na Alemanha e na Itália, *exempli gratia*, tal papel é desempenhado pelos respectivos Tribunais Constitucionais. No Brasil, que adota um sistema misto (como veremos *infra*), o controle abstrato é exercido pelo Supremo Tribunal Federal, expressamente incumbido, pelo Estatuto Fundamental vigente, do papel de guardião da ordem constitucional (Constituição, art. 102, *caput*).

Outro aspecto afigura-se-nos relevante, na definição dos elementos componentes do modelo abstrato de controle constitucional. Referimo-nos à natureza atípica do mecanismo processual que viabiliza este tipo de controle. De forma diversa da observada no exame do controle difuso, no modelo abstrato não temos um processo judicial, nos moldes delineados pelas normas processuais vigentes. Nas palavras de Gilmar Ferreira Mendes:

“Mais que um processo judicial, o controle abstrato de normas é concebido como um mecanismo processual destinado, especificamente, à defesa da ordem constitucional (...) Não se cuida, pois, do julgamento de uma relação concreta, mas, sim, da validade de uma lei em tese” (grifamos – 1990:258).

Disto decorre a inexistência de um contraditório em sentido estrito, facultando-se, apenas, a solicitação de informações a órgãos públicos, acerca de preceitos inquinados de inconsti-

tucionais. Desaparece, então, o componente subjetivo imanente ao processo, configurando-se – única e exclusivamente – um processo *objetivo e não-contraditório* (Mendes, 1990:259).

Tendo em vista os elementos acima descritos, pode-se afirmar que o sistema de controle abstrato de constitucionalidade, por via de ação direta, constitui-se em processo cujo caráter *político* é inafastável.

Os principais elementos componentes do modelo concentrado de constitucionalidade das normas, são, em suma, os seguintes: (1) natureza política do controle abstrato; (2) exercício mediante ação direta; (3) a declaração de inconstitucionalidade da norma opera efeitos *erga omnes*, extirpando-se do ordenamento jurídico vigente o dispositivo contrário à Carta; e (4) competência exclusiva de um órgão especial responsável para aferição da constitucionalidade da lei em tese.

A natureza jurídica desta modalidade de ação direta foi assim descrita, em julgamento perante o Supremo Tribunal Federal, pelo Ministro Moreira Alves¹:

“A representação de inconstitucionalidade, por sua própria natureza, se destina tão-somente à defesa da Constituição vigente quando de sua propositura. Trata-se, em verdade, de ação de caráter excepcional com acentuada feição política pelo fato de visar ao julgamento, não de uma relação jurídica concreta, mas da validade da lei em tese” (voto proferido na Rp. 1.016, em 20 de setembro de 1979 – *apud* Mendes, 1990:256).

Estas são as linhas gerais do modelo de controle abstrato da constitucionalidade das leis. Este sistema – cuja origem, repita-se, localiza-se na Constituição austríaca de 1920 – ganhou ênfase nos países ocidentais após a Segunda Grande Guerra.

A disseminação do modelo, em que uma das principais características (ausente no direito brasileiro) consiste na criação de um Tribunal Constitucional, foi assim descrita por Canotilho:

“três vagas: depois da 2ª Grande Guerra, como, por exemplo, na Alemanha

e na Itália, em consequência do derrube de regimes autoritários como Portugal e Espanha, e depois do colapso dos regimes comunistas, como, por exemplo, na Polônia” (1994a:07).

Não é necessário destacar a feição distinta assumida pela forma abstrata de controle constitucional, nos vários países em que foi implantada. Merece particular atenção o exemplo da Alemanha, cujo Tribunal Constitucional desempenha papel relevante dentro da estrutura federativa daquele país. Esta Corte Constitucional logrou desenvolver, no curso dos anos, uma particularidade própria: a existência de um extenso leque de técnicas de decisão, em matéria de controle constitucional, que não mais se limita à pura e simples declaração de inconstitucionalidade.

Inovações como o *Appellentscheidung*, espécie de “apelo” ao legislador, para que regulamente uma determinada situação jurídica ainda constitucional, mas que pode, a qualquer momento, ensejar uma inconstitucionalidade superveniente. Acrescente-se, ainda, a modalidade da *Unvereinbarkeitserklärung*, que se constitui na “declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia da nulidade”. Segundo Gilmar Ferreira Mendes:

“Essas diferentes formas de decisões revelam uma peculiaridade da jurisdição constitucional alemã. Em nenhum outro sistema de controle constitucional de normas, seja ele *difuso* ou *concentrado* logra-se constatar a utilização de tão ampla gama de técnicas de decisão”² (grifos do original – 1992:37).

Além dos países já enumerados, deve-se acrescentar o exemplo das seguintes nações: Chipre, Turquia, ex-Tchecoslováquia e ex-Iugoslávia, além do Brasil, após 1965 (cf. Cappelletti, 1984:73-74).

Esboçadas as diretrizes dos dois sistemas de controle constitucional, passemos a investigar a evolução histórica deste instituto no direito brasileiro.

2.4. O controle de constitucionalidade no Brasil

Tratemos, em breves palavras, do percurso do sistema de controle constitucional na história brasileira.

² Para um detalhado estudo acerca destas modalidades de controle abstrato, cf. Mendes, 1992:36-63 e 1993:31-56.

A Constituição de 1891 – que teve como fonte de inspiração o direito norte-americano – consagrou a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal apreciar recursos de decisões proferidas pelo Poder Judiciário dos Estados-Membros “quando se contestar a validade de leis, ou de atos dos governos dos Estados em face da Constituição ou das leis federais, e a decisão do tribunal do Estado considerar válidos esses atos, ou essas leis impugnadas” (art. 59, parágrafo 1^a, b). Esta mesma Carta Política, através do art. 60, a, estipulava a competência de juizes e tribunais federais para o exame de “causas em que alguma das partes fundar a ação, ou a defesa, em disposição da Constituição Federal” (cf. Moreira Alves, 1992:01).

Estava inaugurado, assim, o controle da constitucionalidade no direito brasileiro, através da via *difusa*. A gradativa utilização do controle difuso teve substancial contribuição no pensamento de Rui Barbosa, que defendia – em tese que seria vitoriosa – a aplicabilidade, no direito brasileiro, da mesma principiologia emanada do caso *Marbury vs. Madison*.

O sistema de controle exclusivamente difuso perdurou, no direito brasileiro, até 1965. A inovação digna de nota consistiu na exigência de comunicação, ao Senado Federal, de decisão que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato governamental, para que aquela Casa do Parlamento suspendesse a execução do dispositivo, conferindo à decisão judicial, por essa via, efeitos *erga omnes*. Esta necessidade de comunicação ao Senado veio a lume no texto da Constituição de 1934 (art. 96, IV) e foi reafirmada na Carta de 1946 (art. 64).

Substancial alteração foi introduzida com o advento da Emenda Constitucional n^o 16, de 26 de novembro de 1965. A partir deste ato, passou-se a adotar, no direito pátrio, o sistema *misto* de controle de constitucionalidade das leis. Isto porque, ao lado do controle difuso, insito a todos os órgãos do Poder Judiciário, poderia o Supremo Tribunal Federal exercer o controle abstrato da constitucionalidade das normas, mediante a *representação de inconstitucionalidade*.

O ordenamento jurídico evoluiu, então, de um modelo estritamente difuso de controle de constitucionalidade para um sistema misto de controle, assim resumido por Moreira Alves:

“Instaurou-se, assim, um sistema misto de controle de constitucionalidade: o difuso, que abrange universo maior, pois

abarca, além de atos judiciais, atos normativos e administrativos, federais, estaduais e municipais; e o concentrado, que abarca somente os atos normativos federais e estaduais” (1992:06).

Este sistema misto foi mantido na Carta de 1967/1969 e continua presente no ordenamento constitucional pátrio, já sob a égide da Constituição Federal de 1988, que consagrou, de um lado, o controle difuso, extensivo a todos os juizes e tribunais componentes da organização judiciária brasileira (art. 97), estipulando, de outra parte, a modalidade de controle abstrato da constitucionalidade de atos normativos, mediante *ação direta de inconstitucionalidade*, bem como a declaração de *inconstitucionalidade por omissão*, segundo a dicção dos arts. 102, I, a e 103, parágrafo 2^o, da Carta Política³.

Restaram delineados, assim, os fundamentos da jurisdição constitucional, as modalidades de controle e a evolução histórica do controle de constitucionalidade no Brasil.

Passemos, então, a analisar as noções de princípio constitucional e de princípios tributários, para que possamos fornecer o conceito do princípio da anterioridade no direito tributário.

3. Princípios constitucionais tributários – a anterioridade

3.1. A idéia de princípio constitucional

Pode-se afirmar, com o aval da doutrina especializada, que o direito brasileiro consagra um verdadeiro *sistema tributário* a partir da reforma empreendida pela Emenda Constitucional n^o 18/65.

Este sistema, por sua vez, encontra-se inserido num conjunto de regras e princípios ainda mais abrangente: o sistema constitucional.

³ Há de se registrar, ainda, o advento, no direito brasileiro, da *ação direta de constitucionalidade*, criada no bojo da Emenda Constitucional n^o 3/93; o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou – por maioria de votos – acerca da constitucionalidade desta modalidade de ação (muito criticada por boa parcela de doutrinadores); tratava-se da Ação Direta de Constitucionalidade n^o 1/1, em que se discutiu a constitucionalidade do COFINS; prescindimos, aqui, de um exame mais detalhado, pelo fato de o acórdão – que contém a orientação teórica perfilhada pelo Supremo Tribunal – não haver sido publicado, quando da redação deste artigo. Para uma defesa desta ação direta, remetemos ao texto de Gilmar Ferreira Mendes (1994:01-49).

Para que se possa, então, aferir o conteúdo de determinada norma de direito tributário, torna-se necessário proceder à sua confrontação com o texto constitucional. Esta operação de "adequação" pertence, essencialmente, ao terreno do controle de constitucionalidade.

Dai decorre, enfim, a importância do controle constitucional no exame do direito tributário.

O sistema tributário – na condição de subsistema em relação ao arcabouço constitucional – consagra alguns *princípios jurídicos* próprios.

Releva elucidar, dessarte, a noção de princípio constitucional. Para tal fim, seguiremos, nesta parte da argumentação, as sensatas ponderações de Paulo de Barros Carvalho (1991:143-155). Partiremos do pressuposto de que o direito positivo é formado (ao menos para fins de estudo dogmático) por normas jurídicas. De outro lado, não poderemos ignorar o fato de que o direito – segundo Barros Carvalho:

"é um produto cultural e, desse modo, portador de valores, significa dizer, carrega consigo uma porção axiológica que há de ser compreendida pelo sujeito cognoscente [o sentido normativo, indicativo dos fins (telos) que, com ela se pretende alcançar]" (1991:148).

Na linha deste raciocínio, podemos asseverar que os *valores* aludidos no extrato acima reproduzido constituem-se, nas palavras de Tercio Sampaio Ferraz Jr., em "centros significativos que expressam uma *preferibilidade* (abstrata e geral) por certos conteúdos de expectativa, ou melhor, por certos conjuntos de conteúdos abstratamente integrados num sentido consistente" (original grifado – 1993:109).

Partindo desta idéia de valor – enquanto *símbolo de preferência* – Barros Carvalho declina o conceito de princípio:

"é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude, influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação de outras regras do sistema positivo" (1991:149).

Para Roque Carrazza,

"princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do direito e, por isso mesmo, vincula, de

modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam" (1993:27).

Vale notar, a título conclusivo, a feliz expressão cunhada por Gomes Canotilho e Vital Moreira, no sentido de que princípios são "núcleos de condensações, nos quais confluem valores e bens constitucionais" (*apud* Silva, 1990:82).

Definidos – em linhas bastante genéricas – os contornos do que se pode chamar de princípio jurídico, observemos, agora, a definição dos princípios constitucionais inerentes ao direito tributário.

3.2. *Princípios constitucionais tributários. O princípio da anterioridade*

Victor Uckmar situa a importância dos princípios constitucionais para o esclarecimento dos princípios intrínsecos ao sistema tributário, pelo fato de que a previsão constitucional de normas tributárias constitui, sem dúvida, um dos ramos do direito constitucional. Daí a preferência deste autor pela expressão "direito constitucional tributário", ao invés de "direito tributário constitucional" (1976:06).

No direito brasileiro, dotado de um sistema tributário bastante desenvolvido, no próprio bojo do texto constitucional, proliferam os princípios constitucionais tributários, alguns deles *explícitos*, outros *implícitos* (cf. a distinção efetuada por Barros Carvalho, 1991:146).

Outra diferenciação que se nos apresenta pertinente, efetuada pelo mesmo autor, está assim disposta:

"há princípios que valem para todo o ordenamento e, por via de consequência, se aplicam ao campo tributário; assim como há 'princípios' que regem, com foros de especificidade, o desempenho da função impositiva que o Estado exerce mediante o instrumento que chamamos 'tributo'" (1991:152).

Não pretendemos, nos estritos limites que norteiam o presente estudo, enumerar, de forma exaustiva, todos os princípios constitucionais tributários existentes em nosso ordenamento jurídico. Apenas a título exemplificativo, passamos a elencar alguns destes princípios – sejam eles implícitos ou explícitos, específicos ou genéricos –, observando, aqui, a orientação de Barros Carvalho (1991:143-155) e Coelho (1994:267-334): *legalidade da tributação* (Constituição, art. 150, I); *anterioridade da tributação* (art. 150, III, b);

igualdade ou tratamento isonômico (art. 150, II); *não-confisco* (art. 150, IV); *capacidade contributiva* (art. 145, parágrafo 1º); e *irretroatividade das leis tributárias* (segundo Roque Carrazza [1991:192], trata-se de princípio implícito, contido nos arts. 5º, II, e 150, I, da Carta Magna).

Tratemos, aprofundando um pouco o exame dos princípios constitucionais tributários, do princípio da *anterioridade*, vital para o deslinde do julgamento a ser analisado neste artigo, no item subsequente.

O princípio constitucional tributário da *anterioridade* é *explícito* – porque vem expresso no art. 150, III, *b*, da Constituição – e *específico*, já que diz respeito, tão-somente, ao campo do direito tributário.

Sua exata delimitação é fornecida por Roque Carrazza:

“Mas, que pretende significar a precitada norma constitucional? [do art. 150, III, *b*] Simplesmente, que a lei que cria ou aumenta um tributo – esta é a regra geral –, ao entrar em vigor, fica com sua *eficácia paralisada* até o início do próximo exercício financeiro, quando, aí sim, *incidirá*, ou seja, passará a produzir todos os efeitos, na ordem jurídica” (grifos do original – 1993:116).

O princípio constitucional em comento – da anterioridade – *não se confunde*, em hipótese alguma, com outro princípio, que esteve presente em nosso ordenamento constitucional desde os tempos do Império até a Carta de 1946, tendo sido revogado pela Emenda Constitucional nº 18/65, reabilitado pela Carta de 1967, novamente abandonado pela Emenda nº 1, de 1969, e permanecido ausente da Constituição atual: o princípio da anualidade.

A expressiva maioria dos doutrinadores aponta para a não subsistência do princípio da anualidade em nosso ordenamento constitucional. Muito embora se possa perceber uma certa decepção em relação ao constituinte de 1988, por não ter incluído o princípio em questão, os autores concordam que a anualidade não mais vige em nosso direito positivo (cf. Navarro Coelho, 1994:316-319; Carrazza, 1993:124-125; Barros Carvalho, 1991:153 e Brito Machado, 1991:64).

Em que consiste o traço distintivo entre os dois princípios aqui tratados? Adotamos as palavras de Hugo de Brito Machado:

“Pelo princípio da anualidade, nenhum tributo pode ser cobrado, em cada

exercício, sem que esteja prevista a sua cobrança no respectivo orçamento. Distingue-se, assim, nitidamente, do princípio da anterioridade, pelo qual nenhum tributo será cobrado em cada exercício sem que a lei que o criou, ou aumentou, tenha sido publicada no exercício anterior” (1991:64).

Efetuada a necessária distinção entre os princípios da anterioridade e da anualidade – chegando-se à conclusão de que apenas o primeiro integra o ordenamento jurídico vigente –, vejamos, agora, como o princípio da anterioridade ocupou papel decisivo na evolução do sistema pátrio de controle abstrato da constitucionalidade de atos normativos.

4. *Um exemplo do contole de constitucionalidade no Direito Tributário – o caso IPMF*

4.1. *Relato do caso*

O Congresso Nacional, investido no poder constituinte derivado – na forma preconizada pela Carta Magna – promulgou a Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, que trazia em seu âmago, dentre outras disposições, a criação de um novo imposto: o Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (doravante designado como IPMF).

A cobrança do imposto, contudo, pôde ser iniciada apenas após o advento da Lei Complementar nº 77, de 13 de julho de 1993, que regulamentou as disposições traçadas na citada Emenda Constitucional nº 3/93.

Em seguida, foi ajuizada perante o Supremo Tribunal Federal, pela Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio, *ação direta de inconstitucionalidade* (ADIn) com o fito de obter-se a pronúncia de inconstitucionalidade das normas que instituíram o mencionado tributo. A decisão proferida nesta ação – autuada sob o nº 939-7-DF – apresenta-se, por todas as peculiaridades a ela inerentes, como um importante marco na evolução do controle de constitucionalidade no Brasil, revelando-se, ainda, extremamente fecunda para discussões referentes a tópicos fundamentais de nosso sistema jurídico.

Antes de passarmos à síntese dos fundamentos lançados no acórdão (a decisão foi proferida em 15 de dezembro de 1993, e o respectivo acórdão publicado no *Diário da Justiça*, Seção I, de 18 de março de 1994⁴), tratemos de reproduzir os dispositivos impugnados na ADIn, bem como

⁴ As referências às páginas do acórdão, aqui adotadas, respeitam a numeração original estabelecida pela Secretaria do Supremo Tribunal Federal. O

de apresentar os principais pontos em que gravitou a controvérsia.

No que diz respeito ao IPMF, assim dispôs a invocada Emenda Constitucional nº 3/93:

“Art. 2º. A União poderá instituir, nos termos de lei complementar, com vigência até 31 de dezembro de 1994, imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

§ 1º. A alíquota do imposto de que trata este artigo não excederá a vinte e cinco centésimos por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei.

§ 2º. Ao imposto de que trata este artigo não se aplica o artigo 150, III, “b”, e VI, nem o dispositivo do parágrafo 5º do artigo 153 da Constituição.

§ 3º. O produto da arrecadação do imposto de que trata este artigo não se encontra sujeito a qualquer modalidade de repartição com outra entidade federada.

§ 4º. Do produto da arrecadação do imposto de que trata este artigo serão destinados vinte por cento para custeio de programas de habitação popular” (grifamos o parágrafo 2º, dispositivo relevante para os fins do presente estudo).

A questão de fundo veiculada no bojo da ação envolvia três aspectos principais, todos relacionados ao parágrafo 2º, do art. 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93, a saber: 1) a possibilidade de o IPMF não se sujeitar à imunidade recíproca entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, de que trata o art. 150, VI, a, da Constituição; 2) a não-aplicabilidade, ao imposto em tela, do princípio constitucional da anterioridade, exteriorizado no art. 150, III, b, da Carta Política; e 3) a não-extensão, ao IPMF, das imunidades previstas nas alíneas b e d, do inciso VI do citado art. 150 da Constituição.

O processamento da ação seguiu o curso normal, tendo sido, inclusive, deferida medida cautelar, para que fossem suspensos os efeitos do art. 2º e seus parágrafos da Emenda Constitucional nº 3/93 (p. 164).

Prestaram informações nos autos do processo: o Exmº Sr. Presidente do Senado Federal

acórdão em comento está arquivado no Ementário nº 1.737-02, e inicia-se na página 160, findando na página 311.

(manifestação reproduzida às pp. 173-174 do acórdão), o Exmº Sr. Presidente da Câmara dos Deputados (pp. 174-177) e o Exmº Sr. Presidente da República (pp. 178-182).

Manifestou-se, ainda, pela improcedência da ação, o Exmº Advogado-Geral da União (pp. 183-237).

A Procuradoria-Geral da República emitiu parecer (pp. 163-172) opinando pela parcial procedência da ação, “declarando-se a inconstitucionalidade apenas da referência ao inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, contida no parágrafo 2º do art. 2º da Emenda Constitucional nº 3/93, e do inciso I do art. 8º da Lei Complementar nº 77/93” (p. 172).

Elucidemos, de início, as posições principais adotadas majoritariamente pela Suprema Corte, no que atine às polêmicas questões meritórias envolvidas na discussão, para, após a descrição de cada um dos três itens da decisão, passar a tecer algumas considerações acerca do resultado do julgamento.

Registre-se, de início, que a petição inicial (objeto de críticas por vários dos Ministros do Supremo Tribunal) indicava, sem maior rigor na fundamentação, a violação de inúmeros preceitos constantes do direito tributário, além dos três principais itens acima declinados.

Estas alegações genéricas, contudo, foram rejeitadas por expressiva maioria entre os membros do Pretório Excelso, que entenderam não-violados os princípios “da anualidade (não restaurado pela Constituição), da segurança jurídica ou da não surpresa, da não vinculação de receitas, do equilíbrio orçamentário, da propriedade, da vedação ao confisco, da isonomia e da vedação à discriminação tributária arbitrária, da capacidade contributiva, da tipicidade da tributação, do direito à vida privada, do *due process of law*, da irredutibilidade do salário ou de vencimentos” (voto do Relator – pp. 237-238), bem como da bitributação e da não-cumulatividade. O único voto dissonante – quanto às matérias acima declinadas – partiu do Ministro Marco Aurélio, que entendia ser o IPMF contrário aos princípios da não-cumulatividade, da capacidade contributiva e da vedação à bitributação (cf. voto proferido, nestes itens, nas pp. 263-267).

Superadas estas questões, restaram, como já dito, para apreciação do Plenário do Supremo Tribunal, as alegações de vulneração aos princípios: (I) da *imunidade recíproca* entre a

União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, (II) da *anterioridade* e (III) das *imunidades* previstas nas alíneas *b* a *d*, do inciso VI do art. 150 da Constituição. Isto porque a Emenda Constitucional nº 3/93, em seu art. 2º, parágrafo 2º, afastou, quanto ao IPMF, a incidência dos princípios acima elencados.

Em torno destas matérias aprofundou-se o debate quanto à constitucionalidade das normas que criaram o IPMF; analisemos, então, os fundamentos da controvérsia.

4.2. Pacto federativo. Imunidade recíproca

O Relator do feito – Ministro Sydney Sanches – salientou, quanto ao primeiro item, que a possibilidade de afastamento, para cobrança do IPMF, do princípio da imunidade recíproca, em favor da União, esbarra no seguinte óbice:

“no que concerne à alteração, por Emenda Constitucional, do disposto na alínea *a* do mesmo inciso VI [do artigo 150], tenho-a por não permitida pelo inciso I do parágrafo 4º do art. 60 da Constituição Federal, que veda proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado” (pp. 240-241).

Aos fundamentos acima reproduzidos seguem alentadas citações doutrinárias, em que figuram autores como Paulo de Barros Carvalho, João Barbalho, Francisco Campos, Aliomar Baleeiro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Geraldo Ataliba e Celso Ribeiro Bastos (pp. 241-248).

É de se ressaltar, neste ponto, que a decisão do Pretório Excelso foi unânime, no que toca à inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 3/93, na parte em que objetivou afastar a aplicação do princípio da imunidade recíproca, tendo em vista a manifesta proibição – prevista na Carta Magna (art. 60, parágrafo 4º, I) – de emenda constitucional que venha abolir a forma federativa de Estado.

Afigura-se-nos indiscutivelmente correta a decisão do Supremo Tribunal, neste tópico. Ora, o princípio federativo representa uma das mais arraigadas concepções que se pode extrair da Carta Política de 1988. Sua relevância não pode ser diminuída. Nas expressivas palavras de Geraldo Ataliba:

“o princípio federal, em suas mais essenciais exigências, só pode ser revogado por força de uma verdadeira revolução, que deite por terra o Texto Constitucional e ab-roque categorica-

mente todo o sistema, a partir de suas bases. Só avassaladora revolução popular pode anular o princípio federal” (*apud* Carazza, 1993:88).

Pode parecer, *prima facie*, algo exacerbada a interpretação aqui defendida, no sentido de que o mero afastamento, para um único tributo, do princípio constitucional da imunidade recíproca, pode conduzir à abolição da forma federativa de Estado.

Ocorre, porém, que um minucioso estudo das origens deste princípio elucidará a preocupação – acertada – revelada pelos componentes do Supremo Tribunal, no que concerne à forma de federação.

Ainda nos primórdios do sistema do *judicial review* nos Estados Unidos da América, eclodiu, em 1819, uma disputa judicial entre a União e o Estado de Maryland – o caso *McCulloch vs. Maryland*. A Suprema Corte declarou a constitucionalidade de uma lei federal, que havia criado o Banco dos Estados Unidos, pronunciando, ainda, a inconstitucionalidade da lei estadual que autorizava o Estado de Maryland a incidir tributos sobre o Banco Federal. O precedente – redigido pelo *Justice Marshall*, autor da sentença no caso *Marbury vs. Madison* – acabou por estabelecer o princípio da imunidade recíproca, que passou a ser analisado como um mecanismo de proteção mútua da União, dos Estados e – no direito brasileiro – dos Municípios.

Por ocasião do julgamento deste caso, o juiz *Marshall* pronunciou a conhecida assertiva: “the power to tax involves the power to destroy” (vide Coelho, 1992:82).

Com tais considerações, temos que o Supremo Tribunal decidiu com acerto a questão referente à imunidade recíproca, em face do que dispõe o art. 60, parágrafo 4º, inciso I, da Constituição Federal.

4.3. Princípio da anterioridade. Garantia constitucional

A discussão torna-se mais delicada quanto à declaração de inconstitucionalidade de preceitos da Emenda Constitucional nº 3/93, no que diz respeito ao princípio da *anterioridade* (cuja incidência foi afastada, em relação ao IPMF, pelo Congresso Nacional).

Eis o fundamento utilizado pelo Supremo Tribunal, sintetizado no erudito voto do Ministro Celso de Mello:

“tenho enfatizado a importância de que o exercício do poder tributário, pelo Estado, submeta-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que institui, em favor dos contribuintes, decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.

(...) O princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais relevantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes.

(...) As exceções a esse princípio foram estabelecidas, portanto, pelo próprio poder constituinte originário, que não sofre, em função da própria natureza dessa magna prerrogativa estatal, as limitações materiais e tampouco as restrições jurídicas impostas ao poder reformador.

(...) 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 derogatórias 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” (grifos do original – pp. 281-284).

Entende-se, mais uma vez, que a inconstitucionalidade do art. 2º, parágrafo 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93 foi corretamente pronunciada.

A norma constante do art. 60, parágrafo 4º, inciso IV, da Carta Política, veda a deliberação de emenda constitucional tendente a abolir direitos e garantias individuais. Como bem remarcaram os Ministros do Supremo Tribunal, estes direitos e garantias individuais não se limitam, *numerus clausus*, àqueles enumerados nos arts. 5º e 7º da Constituição, por exemplo (cf. os votos lançados pelos Ministros Relator [pp. 238-240], Ilmar Galvão [p. 257], Marco Aurélio [pp. 260-261], Carlos Velloso [274-276] e Néri da Silveira [p. 304]).

Podem estes direitos estar disseminados ao longo do texto constitucional. É exatamente o que ocorre quanto à anterioridade, em matéria tributária. Cuida-se, indubitavelmente, de

garantia individual concedida – mediante opção consciente do constituinte – aos contribuintes em geral. É o que se infere da interpretação sistemática dos arts. 5º, parágrafo 2º, 60, parágrafo 4º, IV, e 150, III, b, da Carta Política.

Releva observar, aqui, a lição de Roque Carrazza, consentânea, em termos gerais, com a decisão majoritária tomada pelo Supremo Tribunal:

“O contribuinte tem o direito constitucional subjetivo de ver acatado, pelas pessoas tributantes, o princípio da anterioridade. Este direito só pode desaparecer naqueles casos taxativos em que o próprio Texto Magno permite que o tributo incida sobre fatos ocorridos no mesmo exercício em que ele foi criado ou aumentado” (1993:124).

É curioso notar que, após tão sensata argumentação, o autor invocado assinala ser possível a ab-rogação do princípio pelo poder constituinte derivado, “com amparo em cogitações políticas de feição subjetivo” (id.). A assertiva é paradoxal, na medida em que o texto constitucional veda expressamente a emenda constitucional que tenha por objeto a abolição de direitos e garantias individuais. O próprio Carrazza afirmara, no excerto acima reproduzido, que as exceções ao princípio estavam contidas no bojo da Constituição.

Neste contexto, surge cristalina a inconstitucionalidade do preceito. Correta e louvável, neste particular, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal.

4.4. Imunidades. Ampliação dos limites do controle constitucional

Resta apreciar, em último lugar, a declaração de inconstitucionalidade do art. 2º, parágrafo 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93, quando suprimiu as imunidades previstas no art. 150, VI, b, c e d, da Carta Magna, no que atine ao IPMF.

A *ratio decidendi* desta deliberação plenária do Supremo Tribunal pode ser inferida do seguinte trecho, pinçado do voto proferido pelo Ministro Sepúlveda Pertence:

“ainda que não se trate tecnicamente de direitos e garantias individuais, as imunidades ali outorgadas, na alínea b (...) na letra c (...) e, na letra d, (...) constituem, todas elas, instrumentos de salvaguarda fundamentais de princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição, como

liberdade religiosa, de manifestação do pensamento, pluralismo político do regime, a liberdade sindical, a solidariedade social, o direito à educação, e assim por diante” (p. 255).

Decidiu a Corte Suprema, em resumo, que o art. 2º, parágrafo 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93 é inconstitucional, na parte em que deixa de considerar, na cobrança do IPMF, as imunidades estipuladas nas alíneas *b*, *c* e *d*, do inciso VI do art. 150 da Carta Política; segundo os fundamentos do voto prevalente, as imunidades em questão constituem direitos e garantias fundamentais, insuscetíveis de supressão através de Emenda Constitucional.

Temos – sopesando respeitáveis e sólidos argumentos em sentido contrário – que a decisão do Supremo Tribunal, neste item, extrapolou os limites da jurisdição constitucional.

A doutrina – especialmente oriunda da Alemanha – aceita, nos países em que se pratica o controle abstrato de constitucionalidade, que as normas emitidas pelo poder constituinte derivado sofram a incidência do controle constitucional, em face dos princípios inculcados pelo constituinte originário. O Tribunal Constitucional alemão já teve a oportunidade de registrar tal entendimento (cf. Mendes, 1990:95-113). Registre-se, desde logo, que a atuação do Supremo Tribunal Federal, no caso em discussão, possui expressiva importância histórica, na medida em que efetua, com rigor, o controle de constitucionalidade sobre normas ditadas pelo poder constituinte derivado, preservando, dessa forma, os postulados últimos da jurisdição constitucional e da supremacia da Constituição. Deve restar claro, portanto, que a nossa discordância, neste tópico, não se volta contra o fato de o controle ter ocorrido sobre normas previstas em emenda constitucional; na verdade, dissentimos, apenas, dos *limites* empregados para a noção de direitos individuais, aplicado às imunidades tributárias estipuladas nas alíneas *b* a *d* do inciso VI do art. 150 da Constituição.

Entendemos que esse tipo de controle – efetuado em normas dispostas por emenda constitucional –, exatamente pelo fato de operar-se junto ao poder constituinte derivado, há que ser exercitado *cum grano salis*.

Na hipótese em tela, não parece clara – e, portanto, indene de dúvidas – a inferência segundo a qual as imunidades previstas nas citadas alíneas *b* a *d*, do inciso VI do art. 150 da Constituição, constituem direitos e garantias

individuais, ainda que de modo indireto.

Em que pese à relevância dos valores jurídicos ali tutelados – tão claramente expostos no trecho invocado *supra* –, não se pode concluir que a matéria não seja passível de deliberação pelo poder constituinte derivado.

A hipótese não se insere em nenhuma das disposições elencadas no art. 60 parágrafo 4º da Constituição.

Não se revela recomendável, neste contexto, a exacerbação do exercício da jurisdição constitucional, sob o risco de que, sob o manto de uma pretensa interpretação garantidora da integridade do texto constitucional, terminemos por chancelar interpretação distante dos objetivos e princípios maiores inseridos na Carta Magna (vide Canotilho, 1994b).

Sensatas, em nosso ponto de vista, as ponderações lançadas pelo Ministro Octavio Gallotti:

“Considero que uma aplicação exacerbada dessa garantia tende a contrariar aquilo que é, precisamente, a finalidade do dispositivo, ou seja, a estabilidade da Constituição, estimulando, ao invés, a sua ruptura integral” (p. 310).

5. Considerações finais

Como já apontado, o presente estudo tem por objetivo a análise da declaração, pelo Supremo Tribunal Federal, da inconstitucionalidade de dispositivos – oriundos da Emenda Constitucional nº 3/93 – que versavam sobre a cobrança do IPMF.

É hora, portanto, de resgatar as principais conclusões enunciadas ao longo do texto.

1. A idéia de *jurisdição constitucional* é uma das pedras de toque do constitucionalismo moderno, estando presente na grande maioria dos ordenamentos jurídicos do mundo ocidental.

A jurisdição constitucional oferece uma variada gama de procedimentos destinados a efetuar o controle judicial da constitucionalidade dos atos normativos, e exige a presença, na esfera do direito constitucional de cada país, de um *sistema de controle de constitucionalidade das normas*.

Este controle, por sua vez, pode ser operacionalizado através de diversas modalidades, que costumam ser agrupadas de forma bipartite: controle *difuso* e controle *abstrato* de constitucionalidade, existindo substanciais diferenças entre tais tipos de controle.

O direito brasileiro adota um *sistema misto* de controle judicial de constitucionalidade das leis; até a Emenda Constitucional nº 16/65 o direito pátrio contava com o modelo difuso; a partir de então, passou a abrigar as duas formas de controle constitucional, difuso e abstrato.

2. A noção de *princípio constitucional*, cara aos sistemas jurídicos modernos ocidentais, encontra ampla aplicação no direito constitucional pátrio.

Em consequência, o direito tributário – que constitui um subsistema inserido no arcabouço constitucional – possui seus princípios particulares: são os chamados *princípios constitucionais tributários*. Estes, por sua vez, devem compatibilizar-se com os mais elevados princípios constitucionais, considerados, na lição de Gomes Canotilho e Vital Moreira, como “núcleos de condensações, nos quais confluem valores e bens constitucionais”.

Nesta linha de raciocínio, o princípio da *anterioridade*, expresso no direito constitucional tributário brasileiro, difere do princípio da *anualidade*, que não mais vigora em nosso ordenamento.

3. O resultado do julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, da *ação direta de inconstitucionalidade* que impugnava alguns dos preceitos da legislação que criou o IPMF, pode ser considerado um marco histórico na evolução do controle constitucional, pois, nesta oportunidade, a Suprema Corte decretou a inconstitucionalidade de alguns dispositivos trazidos em *emenda constitucional*. Com tal decisão, restou solidificada a idéia de jurisdição constitucional, que comporta a análise da constitucionalidade de dispositivos promulgados pelo poder constituinte derivado.

No que diz respeito ao mérito da decisão, o Supremo Tribunal Federal preservou, com inegável acerto, as prerrogativas constitucionais últimas do *pacto federativo* e dos *direitos e garantias individuais*, simbolizados, no terreno do direito tributário, pelos princípios da *imunidade recíproca* e da *anterioridade*.

De outra parte, temos que o acórdão em comento extrapolou os limites da jurisdição constitucional, ao decidir pela inconstitucionalidade do art. 2º, parágrafo 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93, na parte em que suprimia, da cobrança do IPMF, as imunidades previstas no art. 150, inciso VI, alíneas *b* a *d*, da Constituição Federal.

Bibliografia

- BUZAD, Alfredo. “Da ação direta de declaração de inconstitucionalidade no Direito brasileiro”. In: *Revista Forense*. Rio de Janeiro: Forense, setembro/outubro de 1958. Nº 179.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. “Externalização ou Internalização da ‘Justiça’ Constitucional – Introversão ou Extroversão da Legitimidade Processual Constitucional”. Texto inédito. Maio de 1994 (a).
- _____. “Dizer a Norma nas Questões de Trabalho”. Conferência proferida em Porto Alegre, maio de 1994 (b).
- CAPPELLETTI, Mauro. *O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1984. (trad. de Aroldo Plínio Gonçalves).
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 1993.
- CARVALHO, Paulo de Barros. “Sobre os Princípios Constitucionais Tributários”. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1991. Nº 55.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O Controle da Constitucionalidade das Leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.
- _____. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito – técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 1988.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 2ª ed., São Paulo: RT, 1991.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle de Constitucionalidade – Aspectos Jurídicos e Políticos*. São Paulo: Saraiva, 1990.
- _____. “O Apelo ao Legislador – *Appellentscheidung* – na Práxis da Corte Constitucional Alemã”. In: *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, abril/junho de 1992. Nº 188.
- _____. “A Declaração de Inconstitucionalidade sem a Pronúncia da Nulidade da Lei – *Unvereinbarkeitserklärung* – na Jurisprudência da Corte Constitucional Alemã”. In: *Arquivos do Ministério da Justiça*. Brasília: Ministério da Justiça, janeiro/junho de 1993. Nº 181.
- _____. “A Ação Declaratória de Constitucionalidade: a Inovação da Emenda Constitucional nº 3, de 1993”. Texto inédito. 1993.

- MOREIRA ALVES, José Carlos. "A Evolução do Controle da Constitucionalidade no Brasil". In: TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (coord.). *As Garantias do Cidadão na Justiça*. São Paulo: Saraiva, 1993.
- RE, Edward D. "Stare Decisis". In: *Revista Jurídica*. Porto Alegre: Síntese, maio de 1994. Nº 198 (trad. de Ellen Gracie Northfleet).
- SANTOS, Ernani Fidélis dos. "O Controle da Constitucionalidade das Leis e Atos Normativos – Direito Processual Constitucional". In: *Revista dos Tribunais*. São Paulo: RT, novembro de 1990. Nº 661.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 6ª ed., São Paulo: RT, 1990.
- UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: RT, 1976. (trad. de Marco Aurélio Greco).