

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
PROGRAMA DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

VINICIUS DOURADO LOULA SALUM

**O POSTULADO DA PROPORCIONALIDADE E A REGRA-
MATRIZ DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS NA DECISÃO DE
INCONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Salvador
2011

VINICIUS DOURADO LOULA SALUM

O POSTULADO DA PROPORCIONALIDADE E A REGRA-MATRIZ DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS NA DECISÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada ao curso de pós-graduação em grau de especialização pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito parcial para obtenção do grau de especialista em Direito Tributário.

Salvador
2011

*Dedico este trabalho à minha amada noiva Juliana,
Com quem pretendo em breve contrair núpcias,
Cuja eficácia, apesar de constitutiva “ex nunc”,
Em meu coração é como se já houvera
Desde que nasci.*

Ainda que, em certos momentos, a ordem normativa possa parecer mero conjunto de estratégias discursivas voltadas a reger condutas interpessoais e, desse modo, concretizar o exercício do mando, firmando ideologias, tudo isso junto há de processar-se no âmbito de horizontes definidos, em que as palavras utilizadas pelo legislador, a despeito de sua larga amplitude semântica, ingressem numa combinatória previsível, calculável, mantida sob o controle das estruturas sociais dominantes.

Paulo de Barros Carvalho

RESUMO

O presente trabalho monográfico de conclusão de curso pretende construir uma regra-matriz de modulação dos efeitos (RMME) nas decisões de inconstitucionalidade em matéria tributária, utilizando o esquema hipotético-condicional “D (H \rightarrow C)” das normas jurídicas. Trata-se em verdade, de uma norma de estrutura, que traz no antecedente (hipótese) a descrição de um fato cuja ocorrência somente se verifica após a aplicação do postulado da proporcionalidade em suas três dimensões (adequação, necessidade e proporcionalidade *stricto sensu*), e no conseqüente prescreve a modificação do comando normativo que declara a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo do Poder Público. O trabalho transita pelo estudo tanto do postulado da proporcionalidade quanto dos modelos de controle de constitucionalidade, para, enfim, compreender as raízes do instituto da modulação dos efeitos, aplicando esta técnica na hipótese de decisão de inconstitucionalidade de norma jurídica de tributação e no caso da inconstitucionalidade de norma jurídica de desoneração tributária. Enfim, mediante a análise de dois casos concretos retirados da jurisprudência do STF, conclui que a modulação dos efeitos tem sido utilizada de modo equivocado pela Corte Suprema, sobretudo pela não utilização das diretrizes metódicas do postulado da proporcionalidade, que constituem, justamente, imprescindível mecanismo na formação do antecedente da regra-matriz de modulação dos efeitos (RMME).

Palavras-chave: Postulado da proporcionalidade – Adequação – Necessidade – Proporcionalidade *stricto sensu*; Controle de constitucionalidade – Princípio da nulidade – Modulação dos efeitos; Regra-matriz – Hipótese – Consequência.

SUMÁRIO

1. Introdução	01
2. O postulado da proporcionalidade	03
2.1. Terminologia e fundamento constitucional	03
2.2. Natureza jurídica	05
2.3. Modo de aplicação	07
3. Controle de constitucionalidade	11
3.1. O modelo norte-americano	11
3.2. O modelo austríaco	13
3.3. O modelo alemão	14
3.4. O modelo brasileiro e a técnica de modulação dos efeitos	15
4. A regra-matriz de modulação dos efeitos (RMME) na decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária	18
4.1. Hipótese de inconstitucionalidade de norma de incidência tributária	18
4.1.1. Análise de caso concreto	22
4.2. Hipótese de inconstitucionalidade de norma de desoneração tributária	24
4.2.1. Análise de caso concreto	26
5. Conclusões	30
Referências bibliográficas	32

1. INTRODUÇÃO

O esquema lógico-formal da norma jurídica, que deu origem, inclusive, à chamada regra-matriz de incidência tributária (RMIT), concebida de modo assaz magistral pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, e tão amplamente seguida e desenvolvida por doutrinadores de escol, longe de ser um recurso epistemológico restrito aos círculos didáticos do Direito Tributário – especialmente no que concerne à fenomenologia da incidência e aplicação da norma tributária –, constitui-se, em verdade, numa estrutura operacional perfeitamente aplicável ao fenômeno jurídico como um todo.

Por força do princípio da *homogeneidade sintática das regras de Direito*¹, é possível afirmar que, ali onde estiver presente a norma jurídica em sentido estrito, invariavelmente haverá uma unidade monádica, um esboço lógico, uma estrutura deôntica mínima que pode ser expressa consoante o seguinte juízo hipotético-condicional: se “A” (hipótese), então deve ser “B” (consequência); assim formalizado em notação simbólica: “D (H → C)”.

Esta estrutura lógico-deôntica, que na verdade de aplica aos enunciados linguísticos prescritivos em geral, quando utilizada no âmbito do Direito Constitucional-Tributário, sobretudo em relação à sistemática de controle de constitucionalidade das normas tributárias, é capaz de abrir novos horizontes à compreensão de complexos institutos jurídicos, em especial da modulação dos efeitos na decisão de inconstitucionalidade – que se constitui num atributo inerente ao controle de constitucionalidade e subserviente ao postulado da proporcionalidade (corolário do Estado de Direito).

Neste diapasão, o estudo tanto do postulado da proporcionalidade quanto do controle de constitucionalidade, conjugados com um enfoque sintático da técnica modulatória, constituem excelente subsídio para a compreensão deste importante instituto jurídico, sobretudo quando a decisão de inconstitucionalidade no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF) envolver a instituição ou desoneração de tributos, ou mesmo a aplicação das normas tributárias de um modo geral – âmbito jurídico assaz sensível e onde frequentemente transitam razões de segurança jurídica, de excepcional interesse social, e uma gama enorme de valores e princípios constitucionais fundamentais.

¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 284-288.

Não basta, entretanto, desenvolver e examinar a regra-matriz de modulação dos efeitos (RMME) apenas sob o enfoque sintático sem levar em consideração sua vasta dimensão semântica e pragmática, haja vista não ser possível efetuar um corte na região subcutânea sem fazer incursões na derme e epiderme do *tecido jurídico*. Todavia, se por um lado é imperioso admitir a impossibilidade de esgotamento de tema tão complexo, sobretudo numa monografia tão modesta quanto esta, por outro não nos furtamos em contribuir – ainda que perfunctoriamente – com o diálogo científico.

2. O POSTULADO DA PROPORCIONALIDADE

2.1. Terminologia e fundamento constitucional

O termo proporção (do qual advém a idéia do proporcional e, por conseguinte, da proporcionalidade) enseja na mente, *incontinenti*, um juízo de relação ou comparação entre duas ou mais grandezas. De fato, o conceito do “proporcional” não é algo que se apreende mediante uma noção absoluta, senão eminentemente relativa ou relacional: alguma coisa é proporcional ou desproporcional sempre em relação a outra. Mediante uma abordagem terminológica do vocábulo, Helenilson Cunha Pontes chama a atenção para o caráter relacional da proporcionalidade:

Terminologicamente, o termo proporcionalidade contém uma noção de proporção, adequação, medida justa, prudente e apropriada à necessidade exigida pelo caso presente. Proporção, no entanto, é um conceito relacional, isto é, diz-se que algo é proporcional quando guarda uma adequada relação com alguma coisa a qual está ligado. Em suma, a idéia de proporcionalidade contém um apelo à prudência na determinação da adequada relação entre as coisas. Neste sentido, vale acentuar que a palavra alemã para designar proporcionalidade (*Verhältnismässigkeit*) deixa claro o conteúdo semântico da expressão, pois o termo *Verhältnis*, naquela língua, significa proporção e também relação.¹

Conquanto sirva de norte propedêutico para o estudo da proporcionalidade, esta breve análise da expressão não é capaz, entretanto, de esgotar seu significado de modo satisfatório, uma vez que a proporcionalidade, sobretudo do ponto de vista jurídico, possui viés muito mais amplo e complexo do que *a priori* se possa cogitar.

Atribui-se à Corte Constitucional Federal Alemã (*Bundesverfassungsgericht*) a primazia de ter sistematizado e ampliado a aplicação do chamado princípio ou postulado da proporcionalidade, ali utilizado como medida de fiscalização – principalmente – das normas infraconstitucionais. Desde então, emergiu na Europa o exame de proporcionalidade como

¹ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 43.

resultado da aplicação do princípio da proibição ou vedação do excesso (*Übermassverbot*)², voltado primordialmente à apreciação da atividade legislativa. A lei, já sujeita ao controle de constitucionalidade, também passou a ser avaliada conforme o exame de proporcionalidade: a adequação (*Geeignetheit*) e a necessidade (*Erforderlichkeit*) do produto legislado em relação aos objetivos constitucionais, a fim de evitar distorções e excessos por parte do Poder Legislativo³.

CARRAZZA denomina a eventual inadequação (desproporcionalidade) da lei de *desvio de poder*, importando a noção formulada no Direito Administrativo – especialmente aplicável aos atos administrativos – para fazê-la incidir também sobre as leis. Tal desvio de poder caracteriza-se, em suas palavras, “pelo desencontro entre o conteúdo da lei e aquele que seria o adequado à consecução dos fins traçados pela Constituição”⁴. Muito embora o autor não se refira expressamente ao termo proporcionalidade (ou à locução “proibição do excesso”), é possível visualizar que a análise da qual resulta o desvio de poder numa lei infraconstitucional decorre justamente do controle de proporcionalidade deste ato estatal.

Segundo CANOTILHO, o fundamento constitucional do postulado (por ele chamado de princípio) da proporcionalidade não é unânime, “pois enquanto alguns autores pretendem derivá-lo do princípio do Estado de direito, outros acentuam que ele está intimamente conexionado com os direitos fundamentais”⁵. Num ou noutro caso, porém, tal divergência mostra-se meramente aparente, haja vista que não há como dissociar os direitos fundamentais da noção própria do Estado de Direito – ambos de índole constitucional. Vale dizer: conferir ao Estado de Direito o embasamento jurídico do postulado da proporcionalidade ou vê-lo como diretiva metodológica pertencente à categoria dos direitos fundamentais constitui a mesmíssima coisa; trata-se, em verdade, de um *princípio ou postulado fundamental* derivado do *Estado de Direito*.

² Para Suzana de Toledo Barros, os termos proibição de excesso ou vedação de excesso são demasiadamente amplos, pois “sempre que o legislador atua para além da autorização constitucional, a rigor ele comete excesso e não somente quando elabora ato legislativo permissivo de uma invasão ou restrição indevida na esfera de direitos ou liberdades dos cidadãos. Nesse sentido, qualquer vício de inconstitucionalidade verificado redundaria em excesso...”. (BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 1996. p. 70-71)

³ “Cuida-se de aferir a compatibilidade da lei com os fins constitucionalmente previstos ou de constatar a observância do princípio da proporcionalidade (*Verhältnismässigkeitsprinzip*), isto é, de se proceder à censura sobre a adequação (*Geeignetheit*) e a necessidade (*Erforderlichkeit*) do ato legislativo” (MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 46).

⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 309.

⁵ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1989. p. 315.

Se os abusos e excessos intrínsecos ao chamado *Estado de Polícia* são imunes a qualquer exame de razoabilidade ou proporcionalidade, pelo poder do Estado pretender-se ilimitado, o Estado de Direito, por seu turno, surge justamente como uma forma de organização estatal em que o exercício do poder já nasce limitado⁶, sobretudo pelo *império da lei* (da qual a Constituição é a de maior). Portanto, a atuação do Poder Público no Estado de Direito (seja no campo legislativo, executivo ou judiciário) jamais pode desbordar das fronteiras do razoável e do proporcional. As leis, atos administrativos e até mesmo as decisões judiciais não devem ser somente medidas ajustadas aos ditames da Constituição, mas carecem de ser, sobretudo, *proporcionalmente* compatíveis com a Carta Magna (adequados e necessários à consecução dos fins constitucionais)⁷.

Nesta ordem de entendimento, negar existência ao princípio da proporcionalidade no âmbito constitucional pátrio, tão somente pela ausência de previsão expressa na Carta Magna, equivale a desconsiderar o *caput* do artigo primeiro, notadamente quando este estabelece que a República Federativa do Brasil constitui-se em *Estado Democrático de Direito*. Com efeito, o postulado da proporcionalidade está tão intimamente ligado à própria noção de Constituição e de Estado de Direito (ou *Estado Constitucional*) que qualquer dispositivo externando-o seria medida absolutamente redundante e desnecessária.

2.2. Natureza jurídica

Uma vez constatado o fundamento constitucional da proporcionalidade (corolário da noção de Estado de Direito), é necessário identificar a natureza jurídica do referido instituto: se se trata efetivamente de um princípio jurídico, como em geral tem sido proclamado pela doutrina majoritária, se estamos lidando com uma simples regra jurídica, ou se corresponde a um *tertium genus*, a que denominamos de *postulado*.

⁶ Daí porque não ser adequado falar propriamente em poderes estatais, mas em funções ou competências, uma vez que, no Estado Democrático de Direito, *o poder* (no singular) emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos, tal como no Estado brasileiro (Art. 1º, parágrafo único, CF/88).

⁷ “No Estado de Direito, a proteção dos cidadãos contra o arbítrio estatal não se resume à mera declaração constitucional de direitos e garantias fundamentais. Necessário que se afirme contra o Estado, e a favor dos indivíduos, a positividade do princípio da proporcionalidade, como garantia ontológica ao próprio Estado Democrático, a funcionar como permanente obstáculo contra o arbítrio estatal, sobretudo quando o Estado avança sobre as liberdades individuais a pretexto de realizar objetivos aparentemente constitucionais”. (PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 40).

Tendo em vista que, consoante o escólio abalizado de Paulo de Barros Carvalho, ao jurista “é reservado o direito de fundar a classe que lhe aprouver e segundo a particularidade que se mostrar mais conveniente aos seus propósitos”⁸, adotamos, neste sentido, a classificação da proporcionalidade como um *postulado normativo aplicativo*, conforme proposta de Humberto Ávila que transcrevemos *ipsis litteris*:

Os postulados normativos aplicativos são normas imediatamente metódicas que instituem os critérios de aplicação de outras normas situadas no plano do objeto da aplicação. Assim, qualificam-se como normas sobre a aplicação de outras normas, isto é, como metanormas. Daí se dizer que se qualificam como normas de segundo grau. Nesse sentido, sempre que se está diante de um postulado normativo, há uma diretriz metódica que se dirige ao intérprete relativamente à interpretação de outras normas. Por trás dos postulados, há sempre outras normas que estão sendo aplicadas. (...)

Os postulados não se enquadram na definição nem de regras nem de princípios segundo o modelo tradicional. Se as regras forem definidas como normas que descrevem um comportamento a ser observado (ou reservam parcela de poder, instituem procedimentos ou estabelecem definições, sempre sendo cumpridos por meio de comportamentos), devendo ser cumpridos de modo integral e, no caso de conflito, podendo ser excluídas do ordenamento jurídico se houver uma outra regra antinômica, **os postulados não são regras: eles não descrevem um comportamento (nem reservam poder, instituem procedimento ou estabelecem definições), não são cumpridos de modo integral e, muito menos, podem ser excluídos do ordenamento jurídico. Em vez disso, estabelecem diretrizes metódicas, em tudo e por tudo exigindo uma aplicação mais complexa que uma operação inicial ou final de subsunção.** Se os princípios forem definidos como normas que estabelecem um dever ser ideal, que podem ser cumpridas em vários graus e, no caso de conflito, podem ter uma dimensão de peso maior ou menor, **os postulados não são princípios: eles não estabelecem um dever ser ideal, não são cumpridos de maneira gradual e, muito menos, possuem peso móvel e circunstancial. Em vez disso, estabelecem diretrizes metódicas, com aplicação estruturante e constante relativamente a outras variáveis.**⁹ (os grifos são nossos)

Segundo a noção acima proposta, o postulado da proporcionalidade se qualifica como *norma sobre a aplicação de outras normas*, e, neste sentido, funciona como diretriz metódica ou critério norteador na solução de casos concretos, sobretudo quando princípios jurídicos¹⁰ de mesma hierarquia aparecem em oposição. Daí que, se os critérios cronológico (*lex*

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 119.

⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n° 42*, de 19.12.2003. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 41-42.

¹⁰ Que são “normas jurídicas carregadas de forte conotação axiológica” (CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Direito tributário, linguagem e método*. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 257).

posterior derogat priori), hierárquico (*lex superior derogat inferiori*) e da especialidade (*lex specialis derogat generali*) servem como parâmetros na resolução de antinomias entre as regras jurídicas¹¹, os eventuais conflitos entre princípios de mesma hierarquia (v.g. princípios constitucionais) deve ser solvido mediante a análise e ponderação dos critérios que o postulado da proporcionalidade oferece.

2.3. Modo de aplicação

O *modus operandi* do postulado da proporcionalidade nos casos concretos ocorre mediante o exame da adequação e/ou necessidade das medidas estatais (desde a lei, passando pelos atos administrativos até a sentença judicial) no que se refere às restrições que tais comandos normativos podem representar ao exercício dos direitos fundamentais dos administrados. Do cotejo analítico da proporcionalidade resulta que a medida examinada, muito embora concretize valores de natureza constitucional, pode, entretanto, apresentar-se inconstitucional por ofender de modo inadequado, desnecessário ou desproporcional outro(s) princípio(s) de mesma hierarquia.

Esta análise metódica que consiste na aplicação do postulado da proporcionalidade é procedida por meio de três etapas consecutivas: 1ª) *adequação*; 2ª) *necessidade*; e 3ª) *proporcionalidade stricto sensu*. Nestes termos, CANOTILHO indica o teor da primeira etapa (*adequação*):

Com esta exigência pretende-se salientar que a medida adoptada para a realização do interesse público deve ser *apropriada* para a prossecução do fim ou fins subjacentes ao interesse público. Consequentemente, a exigência de conformidade pressupõe que se investigue e prove que o acto do poder público é apto para e *conforme* os fins que justificaram a sua adopção. Trata-se, pois, de controlar a *relação de adequação medida-fim*.¹²

O dever de adequação exige que o meio utilizado pelo Estado para alcançar determinada finalidade, seja apropriado, adequado ou apto para alcançar tal desiderato. A indagação

¹¹ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10 ed. Brasília: Editora UNB, 1999. p. 93-97.

¹² CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1989. p. 315.

subjacente ao exame da adequação é a seguinte: “o meio escolhido contribui para obtenção do resultado pretendido?”¹³.

Na realidade, através da adequação não se está a fazer qualquer análise quanto ao grau de eficácia das medidas reputadas como aptas a alcançar aquele fim, posto que esta constatação já se reserva ao próximo passo: o exame da necessidade. Por conta disso, não se pode exigir da atividade estatal, pelo simples teste de sua adequação, que ela se utilize do meio mais idôneo à promoção do fim a ser buscado, nem que promova da melhor forma o objetivo almejado, muito menos que esteja apta a alcançar esta finalidade com um maior grau de probabilidade do que outro meio. Noutras palavras: mediante a noção de adequação não se analisa a medida sob os aspectos quantitativo, qualitativo ou probabilístico no tocante à sua aptidão para alcançar aquela determinada finalidade, senão apenas e tão somente sua capacidade potencial de promoção destes objetivos.

Tendo sido reputado como adequado aos fins constitucionais a que se propõe realizar, o ato estatal deve passar posteriormente pela etapa da *necessidade*, que consiste na seguinte fórmula: *adoção do meio mais idôneo e da menor restrição possível*; ou ainda: *de dois males, escolha-se o menor*, na sintética noção de Xavier Philippe¹⁴. Mas foi o Tribunal Constitucional alemão quem melhor definiu o exame da necessidade da medida estatal (especialmente quanto ao ato legislativo): “um meio é considerado necessário quando nenhum outro, igualmente efetivo e que represente nenhuma ou menor limitação a um direito fundamental, pudesse ter sido adotado pelo legislador”¹⁵.

Para efetuar o teste da necessidade, portanto, é indispensável fazer um confronto entre a medida estatal examinada e outra(s) medida(s) do Poder Público que poderia(m) ser igualmente adotada(s), consoante doutrina Suzana de Toledo Barros, trazendo exemplo retirado da jurisprudência do Tribunal alemão (*Bundesverfassungsgericht – BverfG*):

Na consideração de que uma medida é inexigível ou desnecessária, e que, por isso, fere o **princípio da proporcionalidade**, é importante se possa indicar outra medida menos gravosa – **menor restrição** – e concomitantemente apta para lograr o mesmo ou um melhor resultado – **meio mais idôneo**. (...)

¹³ BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 1996. p. 74.

¹⁴ PHILIPPE, Xavier *apud* CRETTON, Ricardo Aziz. *Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001. p. 59.

¹⁵ *In*: PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 68.

O BVerfG nega ou declara inconstitucional a exigibilidade de um meio quando resta claro desde logo que se pode recorrer a outro igualmente eficaz, porém menos lesivo, ou quando se comprova ter sido possível alcançar o mesmo objetivo com um meio menos restritivo”¹⁶.

O juízo da necessidade perpassa sempre por um exame comparativo, donde, a partir de um leque de medidas igualmente adequadas à consecução de uma mesma finalidade constitucional, se extrai aquela que consegue atingir tal objetivo de modo menos lesivo aos direitos fundamentais dos cidadãos ou aos princípios e valores constitucionais eventualmente envolvidos no caso concreto.

Mas o postulado da proporcionalidade ainda engloba outro tipo complementar de exame, e talvez o mais importante deles: o da proporcionalidade *stricto sensu*.

Caso o ato estatal seja adequado e necessário, tem-se ainda de ponderar se o meio por ele utilizado e o valor prestigiado não estão sendo demasiadamente sobrepostos a outros, igualmente importantes. Segundo CRETTON, “sua aplicação envolve ao mesmo tempo uma obrigação e uma interdição: *obrigação de fazer uso de meios adequados e interdição quanto ao uso de meios desproporcionados*”¹⁷. Não é suficiente examinar a adequação e necessidade do ato estatal, é necessário que se faça ainda um cotejo analítico entre as vantagens e desvantagens do meio utilizado em relação ao fim perseguido. Esta etapa final “é de suma importância para indicar se o meio utilizado encontra-se em razoável proporção com o fim perseguido. A idéia de equilíbrio entre valores e bens é exalçada”¹⁸.

Acerca da proporcionalidade *stricto sensu*, oportuna, mais uma vez, a doutrina de CUNHA PONTES – cuja análise é magistral:

A relação entre o meio adotado e o fim com ele perseguido revela-se proporcional quando a vantagem representada pelo alcance desse fim supera o prejuízo decorrente da limitação concretamente imposta a outros interesses igualmente protegidos *prima facie*. Daí porque o sacrifício imposto por uma intervenção estatal a uma parcela de liberdade constitucionalmente protegida não deve estar fora de proporção (*ausser Verhältnis*) com o efeito (positivo ou negativo) que se pretende promover com tal intervenção.

¹⁶ BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 1996. p. 77-78.

¹⁷ CRETTON, Ricardo Aziz. *Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001. p. 59.

¹⁸ BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 1996. p. 80.

A proporcionalidade em sentido estrito representa a idéia nuclear do princípio da proporcionalidade em sentido amplo, porquanto consubstancia a concreta apreciação dos interesses em jogo, isto é, revela a necessidade de formulação de um juízo de sopesamento (*Abwägung*) entre o meio adotado pela autoridade (e o interesse público que o justifica) e a limitação sofrida pelo indivíduo em parcela da sua esfera juridicamente protegida. (...)

A proporcionalidade em sentido estrito veicula a idéia de conformidade no processo de interpretação-aplicação do Direito, porquanto exige a apreciação concreta dos bens jurídicos em colisão, observadas as peculiaridades reais da questão submetida à decisão. Este aspecto do princípio da proporcionalidade permite ao intérprete-aplicador do Direito formular um balanceamento dos princípios jurídicos constitucionais em oposição, buscando a melhor e a mais justa decisão do caso concreto, segundo os objetivos gerais de cada respectiva ordem jurídica e da ideologia constitucionalmente por ela adotada.¹⁹ (grifos nossos)

É mediante a noção acima veiculada, notadamente no que concerne à etapa da proporcionalidade em sentido estrito, que concluímos ser o postulado da proporcionalidade um importantíssimo instrumento metódico para resolução de (aparentes) antinomias entre princípios jurídico-constitucionais no caso concreto. Uma vez que não se pode resolver o conflito entre princípios ao modo *tudo* ou *nada* das regras jurídicas (ao cabo do qual uma das regras antinômicas é expurgada do sistema), é necessário, em verdade, “conciliá-los, para possibilitar que ambos sejam observados *proporcionalmente*”²⁰. Após o exame da proporcionalidade em sentido estrito, ambos os princípios colidentes devem permanecer íntegros e igualmente válidos dentro do sistema jurídico-constitucional – a relativa prevalência de um não importa necessariamente no sacrifício total do outro.

Portanto, haja vista que o postulado da proporcionalidade – norma para aplicação de outras normas (*metanorma*) – aplica-se aos casos concretos mediante os critérios metodológicos da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, cabe analisar, ao final, de que modo ele pode e deve ser utilizado no controle de constitucionalidade das leis e atos normativos do Poder Público, especialmente quando se trata de aplicar o que chamamos de regra-matriz de modulação dos efeitos (RMME) na declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária – onde não raro haverá princípios de natureza constitucional em oposição no caso concreto.

¹⁹ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 70.

²⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS MACHADO, Raquel Cavalcanti. O razoável e o proporcional em matéria tributária. *Grandes questões atuais do direito tributário*, São Paulo, v. 8, p. 174-204, 2004. p. 178.

3. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

3.1. O modelo norte-americano

A origem do moderno sistema jurisdicional de controle de constitucionalidade e, especificamente, do modelo norte-americano, é atribuída ao caso *Marbury versus Madison*¹. O caso é tido, por sua ampla repercussão, como o mais importante precedente acerca do controle de constitucionalidade, conforme anota BARROSO:

Marbury v. Madison foi a primeira decisão na qual a Suprema Corte afirmou seu poder de exercer o controle de constitucionalidade, negando aplicação a leis que, de acordo com sua interpretação, fossem inconstitucionais. Assinale-se, por relevante, que a Constituição não conferia a ela ou a qualquer outro órgão judicial, de modo explícito, competência dessa natureza. Ao julgar o caso, a Corte procurou demonstrar que a atribuição decorreria logicamente do sistema.²

Diz-se que o modelo norte-americano de controle de constitucionalidade é fundado exclusivamente na sistemática do controle difuso, incidental ou concreto justamente por conta do citado precedente, bem como das decisões posteriores que corroboraram a prática de controle nele consubstanciado. Portanto, é característica especial do sistema norte-americano o fato de o controle de constitucionalidade poder ser exercido por todos os órgãos do Poder Judiciário (*difuso*), mediante provocação das partes envolvidas no litígio *concreto*, onde a questão constitucional não constitui o objeto principal da demanda, mas aparece como um mero incidente processual (daí também ser chamado controle *incidental*).

Embora inicialmente a declaração de inconstitucionalidade somente produza efeitos entre as partes do processo, cumpre ressaltar que a decisão exarada pela Corte Suprema dos

¹ Para maior conhecimento da matéria fática envolvendo o referido precedente histórico, confira-se, entre outros, o excelente trabalho de Zeno Veloso (*in: Controle jurisdicional de constitucionalidade: atualizado conforme as leis 9.868 de 10.11.1999 e 9.882 de 03.12.1999*. 3. ed. rev., atual., ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. pp. 3/10).

² BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 2. ed. rev. e atual São Paulo: Saraiva, 2007. p. 5.

EUA possui a circunstância peculiar de adquirir caráter geral e vinculante, em razão principalmente do chamado *stare decisis*, que consiste, segundo POLETTI, na “obrigação da jurisdição de grau inferior seguir a decisão da jurisdição constitucional superior”³. No que se refere à eficácia temporal da decisão de inconstitucionalidade, tem-se, neste modelo, que a norma inconstitucional é considerada nula de pleno direito, e absolutamente inválidos todos os atos praticados sob a sua égide.

A teoria da nulidade da lei ou ato normativo inconstitucional surge no direito norte-americano com bastante vigor, para o qual a norma em desconformidade com a Constituição “é considerada absolutamente nula e írrita (*null and void*)”⁴. Disto deriva que a natureza da decisão judicial que proclama a inconstitucionalidade de determinada norma é meramente declaratória da situação fática inconstitucional (produz efeitos *ex tunc*). Destarte, consequência direta desta sistemática é que os atos realizados com base na norma viciada de inconstitucionalidade também devem ser considerados nulos *ipso jure*.

Para Luís Roberto Barroso, o princípio da nulidade da lei inconstitucional é consequência lógica da supremacia constitucional, pois se a lei inconstitucional pudesse produzir normalmente seus efeitos – e, portanto, regular validamente as situações da vida – isto representaria negativa de vigência à própria Constituição, em relação àquele período e àquela matéria que a norma infraconstitucional incidiu e foi aplicada. Admite o doutrinador, entretanto, que a prática pode revelar particulares circunstâncias, cuja irreversibilidade demanda tratamento tão peculiar quanto excepcional:

Corolário natural da teoria da nulidade é que a decisão que reconhece a inconstitucionalidade tem caráter declaratório – e não constitutivo –, limitando-se a reconhecer uma situação preexistente. Como consequência, seus efeitos se produzem retroativamente, colhendo a lei desde o momento de sua entrada no mundo jurídico. Disso resulta que, como regra, não serão admitidos efeitos válidos à lei inconstitucional, devendo todas as relações jurídicas constituídas com base nela voltar ao *status quo ante*. Na prática, como se verá mais à frente, algumas situações se tornam irreversíveis e exigem um tratamento peculiar, mas têm caráter excepcional.⁵

³ POLETTI, Ronaldo Rebello de Britto. *Controle da constitucionalidade das leis*. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 61.

⁴ VELOSO, Zeno. *Controle jurisdicional de constitucionalidade: atualizado conforme as leis 9.868 de 10.11.1999 e 9.882 de 03.12.1999*. 3. ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 178.

⁵ BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 16.

3.2. O modelo austríaco

O modelo austríaco de controle de constitucionalidade, por sua vez, é predominantemente concentrado, principal e abstrato. É exercido direta e exclusivamente (daí a denominação *concentrado*) por um Tribunal que detém competência originária para conhecer questões de ordem eminentemente constitucionais, e cujas decisões possuem eficácia geral *erga omnes*. Neste caso, instaura-se um processo em que a questão constitucional é o próprio pedido (objeto) da demanda, constitui-se no núcleo *principal* da lide: a declaração de inconstitucionalidade de determinado ato normativo. Por conta disso, não se discute direito subjetivo ou relação jurídica concreta nesta sistemática, mas se faz um exame meramente *abstrato* de normas (*controle da lei em tese*) no intuito de verificar sua (in)conformidade com a Constituição.

Com fundamento na teoria kelseniana, a Áustria adota o princípio da anulabilidade da norma inconstitucional. Neste modelo, uma lei inconstitucional não está maculada desde o início, pois, conforme defende KELSEN, a decisão judicial que reconhece a inconstitucionalidade da norma jurídica possui natureza constitutiva e não declaratória⁶. Conseqüência lógica é o fato da norma contrária à Constituição poder manter sua eficácia até o momento da decisão de inconstitucionalidade, uma vez que esta opera efeitos prospectivos *ex nunc*. É como ocorre na hipótese de revogação⁷.

Para o jurista tcheco, as leis inconstitucionais são *leis conformes à Constituição, mas anuláveis por um processo especial*⁸. Enfim, “a inconstitucionalidade não geraria uma nulidade, mas tão-somente a anulabilidade do ato. Como conseqüência, a decisão que a reconhecesse teria natureza *constitutiva negativa* e produziria apenas efeitos *ex nunc*, sem retroagir ao momento de nascimento da lei.”⁹.

⁶ Em suas palavras: “Não é, portanto, correto o que se afirma quando a decisão anulatória da lei é designada como ‘declaração de nulidade’, quando o órgão que anula a lei declara na sua decisão essa lei como ‘nula desde o início’ (*ex tunc*). A sua decisão não tem caráter simplesmente declarativo, mas constitutivo” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed, trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 307).

⁷ “O sistema austríaco, sintetizando, funciona à semelhança da revogação da lei: a decisão da Alta Corte Constitucional, declarando a inconstitucionalidade, faz com que a norma objeto da ação perca a eficácia. A sentença opera *ex nunc* ou *pro futuro*. A lei, cuja inconstitucionalidade foi pronunciada, não é inválida, desde o início, mas conserva a sua força jurídica até o momento em que for cassada (*Aufhebung*) e retirada do ordenamento”. (VELOSO, Zeno. *Controle jurisdicional de constitucionalidade*: atualizado conforme as leis 9.868 de 10.11.1999 e 9.882 de 03.12.1999. 3. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 181).

⁸ KELSEN, Hans apud MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle de constitucionalidade*: aspectos jurídicos e políticos. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 20.

⁹ BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 2. ed. rev. e atual São Paulo: Saraiva, 2007. p. 19.

3.3. O modelo alemão

O controle de constitucionalidade desenvolvido na Alemanha possui algumas peculiaridades que merecem ser observadas com maior vagar, especialmente quando adota técnicas de decisão que trafegam simultaneamente na teoria da nulidade (sistema norte-americano) e na teoria da anulabilidade (sistema austríaco) da norma inconstitucional. Outro traço que reforça a junção dos modelos é a adoção simultânea do controle concentrado e do controle difuso de constitucionalidade. Enfim, o modelo alemão surge como uma modalidade de controle misto: um sistema de controle *sui generis*.

Em que pese a aproximação com o modelo norte-americano, ao adotar a teoria da nulidade de pleno direito da lei inconstitucional, o modelo de controle de constitucionalidade alemão, todavia, desenvolveu algumas técnicas de mitigação desta teoria, especialmente quando estão envolvidas razões de segurança jurídica – que demandam um sopesamento de interesses igualmente consagrados na ordem constitucional.

Merece especial destaque, neste sentido, a chamada *declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia da nulidade*. Nesta técnica decisória, dissocia-se da situação antecedente – a inconstitucionalidade – o respectivo conseqüente – a nulidade. Abre-se, portanto, a possibilidade de manutenção dos efeitos produzidos pela aplicação da norma deficiente, nada obstante o superveniente reconhecimento de sua inconstitucionalidade pela Corte Constitucional.

A adoção da técnica pelo Tribunal alemão somente pode ser aferida na análise específica do caso concreto, visto que as prescrições gerais e abstratas da Lei da Corte Constitucional (*Bundesverfassungsgericht*) não podem encerrar o leque de situações fáticas em que a Corte pode e deve utilizar a declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia da nulidade. Somente diante da específica situação concreta o Tribunal pode chegar à conclusão de que a pronúncia de inconstitucionalidade com efeitos retroativos pode causar mais prejuízo do que benefício ao sistema jurídico como um todo, principalmente quando estão em jogo razões de segurança jurídica. Busca-se evitar, assim, “situação ainda mais distante da vontade constitucional do que a anteriormente existente”¹⁰.

¹⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 228.

3.4. O modelo brasileiro e a técnica de modulação dos efeitos

O ordenamento jurídico pátrio adotou tanto a sistemática de controle concentrado (exercido pelo Supremo Tribunal Federal) quanto de controle difuso (exercido por qualquer órgão jurisdicional); em ambos, impera a teoria segundo a qual uma lei inconstitucional é absolutamente nula desde o princípio.

Instituído sob a influência do constitucionalismo norte-americano, tradicionalmente se concebe, não somente na prática do controle de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal (STF), mas também no bojo da doutrina majoritária, que a lei inconstitucional é nula de pleno direito¹¹ e a decisão que reconhece sua inconstitucionalidade tem natureza meramente declaratória, razão pela qual opera efeitos *ex tunc*.

O princípio da nulidade da norma inconstitucional sempre foi acolhido como corolário natural da supremacia constitucional, conquanto não houvesse embasada fundamentação que justificasse a invalidade *ab initio* da norma contrária à Carta Magna. “Embora a doutrina pátria reiterasse os ensinamentos teóricos e jurisprudenciais americanos, no sentido da *inexistência jurídica* ou da *ampla ineficácia* da lei declarada inconstitucional, não se indicava a razão ou o fundamento deste efeito amplo”, conforme advertência de Gilmar Mendes¹². Todo o arcabouço teórico em torno do controle jurisdicional de constitucionalidade no Brasil se limitou a importar a sistemática norte-americana de nulidade *ipso jure*, sem maiores reflexões que pudessem oferecer solidez e originalidade a uma “teoria da nulidade da lei inconstitucional no Direito Brasileiro”¹³.

Nada obstante, do mesmo modo como ocorrera nos EUA e na Alemanha, o desenvolvimento da sociedade, com o conseqüente surgimento de situações fáticas demasiadamente intrincadas, demandou igualmente a evolução do sistema de controle de constitucionalidade brasileiro, de modo a que se desenvolvessem técnicas de amenização dos efeitos retroativos da declaração de inconstitucionalidade.

¹¹ “No direito brasileiro, por influência da doutrina constitucional norte-americana, a pronúncia de inconstitucionalidade importa na declaração da nulidade da norma inconstitucional, que apresenta eficácia *erga omnes* no controle abstrato e *inter partes* no controle difuso” (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 37).

¹² MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 258.

¹³ *Idem*. *Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 258.

A crença cega na teoria da nulidade chegou ao ponto insustentável de desconsiderar a racionalidade comezinha do bom senso, sobretudo ao querer atribuir-se às realidades fático-jurídicas – perfeitamente consolidadas sob a égide da norma posteriormente declarada inconstitucional – a fria, simplória e, quiçá, irresponsável alegação de sua inexistência desde o início.

Neste sentido – em que pese alguns ensaios infrutíferos de alçar dispositivo constitucional que outorgasse ao STF a prerrogativa de modular os efeitos da decisão de inconstitucionalidade¹⁴ – uma norma veiculada em duas leis ordinárias (o artigo 27 da Lei n.º. 9.868/1999¹⁵, e o artigo 11 da Lei n.º. 9.882/1999¹⁶) foi editada trazendo prescrição desta natureza, com o seguinte enunciado:

Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado

Tais dispositivos de lei trazem a possibilidade de o STF modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, atribuindo eficácia *ex nunc* ou *pro futuro* à sua decisão, desde que sejam preenchidos os seguintes pressupostos: 1º) estejam em jogo razões de “segurança jurídica”; ou 2º) motivos de excepcional interesse social; e 3º) seja por meio do voto da maioria de dois terços de seus membros. Os dois primeiros requisitos são alternativos (*disjuntor includente*: “OU”) e o terceiro é cumulativo (*conjuntor*: “E”).

Ressalte-se, entretanto, que tais leis em nada inovaram no sistema de controle de constitucionalidade, uma vez que o próprio STF já houvera adotado tal providência muito antes de sua previsão expressa na legislação. De fato, no julgamento do Recurso

¹⁴ Desde os debates da Constituinte que culminou com a promulgação da Carta Política de 1988 já se propunha a introdução de dispositivo que permitiria ao STF determinar o momento a partir do qual a medida declarada inconstitucional perderia sua eficácia (MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 263). Outrossim, por ocasião do processo de revisão ocorrido em 1994, também houve a tentativa, igualmente frustrada, de incorporação de dispositivo constitucional que autorizasse à Corte dispor sobre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, com base em importante precedente da própria Corte Suprema (Recurso Extraordinário n.º. 79.343/BA. Recorrente: José Pereira Cesar. Recorrido: Aurélio Paz Bulhosa. Relator: Ministro Leitão de Abreu. Brasília, 31 de maio de 1977).

¹⁵ Dispõe sobre o processo e julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) e da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC).

¹⁶ Dispõe sobre o processo e julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF).

Extraordinário nº. 78.533-7/SP, por exemplo, o Tribunal afastou a eficácia retroativa do *decisum* para, em nome da boa-fé e da teoria da aparência, manter incólumes os atos praticados por Oficial de Justiça investido no cargo com base em norma posteriormente declarada inconstitucional¹⁷. Outrossim, o Ministro Gilmar Mendes defendeu a idéia aqui propugnada – de que a modulação dos efeitos na declaração de inconstitucionalidade não deve ser vista como uma inovação trazida pelas Leis 9.868/99 (ADI e ADC) e 9.882/99 (ADPF):

[...] resta evidente que a norma contida no art. 27 da Lei 9.868, de 1999, tem caráter fundamentalmente interpretativo. [...] Portanto, o princípio da nulidade continua a ser a regra também no direito brasileiro. O afastamento de sua incidência dependerá de um **severo juízo de ponderação que, tendo em vista análise fundada no princípio da proporcionalidade, faça prevalecer a idéia de segurança jurídica ou outro princípio constitucionalmente relevante manifestado sob a forma de interesse social relevante**. Assim, aqui, como no direito português, a não-aplicação do princípio da nulidade não se há de basear em consideração de política judiciária, mas em fundamento constitucional próprio¹⁸. (grifo nosso)

Em verdade, a técnica modulatória constitui-se num apanágio da própria sistemática de controle jurisdicional de constitucionalidade. Mas este poder outorgado ao STF não é ilimitado, visto que deve passar sempre pelo crivo do postulado da proporcionalidade, sobretudo porque na aplicação da providência modulatória inevitavelmente ocorrerá um choque concreto entre princípios igualmente prestigiados na Carta Magna, no mínimo entre estes: o princípio da nulidade da norma inconstitucional (e, conseqüentemente, dos atos praticados sob a sua regulação), de um lado, e o princípio da segurança jurídica ou qualquer outro princípio constitucional, de outro.

¹⁷ O voto proferido pelo Ministro Décio Miranda dá a tônica deste importante precedente: “*Toda nulidade há de corresponder a uma finalidade prática. Não se decreta nulidade simplesmente por amor a formalidade que poderia ter sido repetida nas mesmas condições, com ratificação do efeito produzido. Assim, Sr. Presidente, a despeito das judiciosas considerações do eminente Relator, acho o caso compatível com um entendimento mais simples: o funcionário, não autorizado, tinha a seu favor a presunção de legitimidade, porque havia uma disposição regulamentar estadual que previa tal atuação. Tudo isso leva a compor um quadro, em que a aparência de legalidade se acrescenta o fato decisivo da inexistência de prejuízo. Essa longa manus do juiz, investida num funcionário que mais tarde se veio a verificar não teria legitimidade para a prática do ato, mas que, no momento, todos presumiam legítimo, obteve o mesmo resultado que funcionário legítimo conseguiria*”. (MIRANDA, Décio. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 78.533-7/SP. Recorrente: Fundação e Modelação Ivaí Ltda. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Firmino Paz. Brasília, 13 de novembro de 1981. Disponível em: <www.stf.gov.br>. Acesso em: 28 abr. 2008).

¹⁸ MENDES, Gilmar. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 197.917-8/SP. Recorrente: Ministério Público Estadual. Recorrido: Câmara Municipal de mira Estrela e outros. Relator: Ministro Maurício Corrêa, 24 de março de 2004. Disponível em: <www.stf.gov.br>. Acesso em: 15 mar. 2008.

4. A REGRA-MATRIZ DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS (RMME) NA DECISÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Uma vez abordados desde a natureza jurídica até o *modus operandi* do postulado da proporcionalidade, bem como as sistemáticas de controle de constitucionalidade das leis e atos normativos do Poder Público, cabe agora condensar o conhecimento produzido acima a fim de formular, em sua estrutura analítica, a regra-matriz de modulação dos efeitos (RMME) na decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária. Para tanto, nos utilizaremos tanto de exemplos hipotéticos quanto de dois casos concretos retirados da jurisprudência do STF, abordando a RMME nas hipóteses de decisão de inconstitucionalidade de dois tipos de norma: aquela que fundamenta a incidência tributária (RMIT) e aquela que institui desoneração tributária (isenção, alíquota zero, etc.).

4.1. Hipótese de inconstitucionalidade da norma de incidência tributária

Suponhamos que o Estado X tenha editado a norma jurídica “N” (geral e abstrata), consistente na regra-matriz de incidência tributária (RMIT) do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), com a seguinte estrutura hipotético-condicional:

Hipótese (H): se é o fato da propriedade de veículo automotor no território estadual;

Consequência (C): deve ser o pagamento do IPVA (4% sobre o valor venal) pelo sujeito passivo (proprietário do veículo) em favor do sujeito ativo (Estado X).

Após certo tempo de vigência, a norma “N” é questionada perante o STF no controle concentrado e abstrato de constitucionalidade. Seja por vício no procedimento legislativo ou por contrariedade a outras regras e princípios constitucionais, a Corte Suprema reconhece sua inconstitucionalidade. Neste caso, em homenagem à teoria da nulidade e ao princípio da

supremacia constitucional, o STF expede uma norma “S” (geral e concreta), que declara a invalidade *ab initio* da norma “N”, e cuja estrutura é a seguinte¹:

Hipótese (H): dado o fato da norma jurídica “N” ter sido editada por órgão incompetente, em desconformidade com o procedimento legislativo ou mesmo contrariando o conteúdo da Carta Magna;

Consequência (C): deve ser a decretação da sua nulidade (a retirada de sua validade), bem como de todos os atos jurídicos por meio dela constituídos (o que inclui as normas individuais e concretas expedidas no *ciclo de positivação do Direito*²).

Uma das conseqüências – e talvez a mais importante – desta declaração de inconstitucionalidade da RMIT (norma “N”), em relação aos contribuintes que efetuaram o pagamento do IPVA (seja espontaneamente, seja após notificação do lançamento tributário ou mesmo no bojo da execução fiscal), é a possibilidade de pleitearem a restituição do indébito tributário, com fundamento nos princípios da legalidade, moralidade, boa-fé, proibição do enriquecimento sem causa e, por óbvio, do próprio princípio da nulidade *ab initio* dos atos jurídicos constituídos com base em regra inconstitucional.

Pode ocorrer em algumas hipóteses, entretanto, que a declaração da nulidade da norma “N” é capaz de gerar enormes prejuízos à segurança jurídica, violar princípios constitucionais manifestados sob a forma de relevante interesse social, ou mesmo qualquer outro valor fundamental constitucionalmente protegido. Conforme vimos, nestes casos excepcionais o STF tem ao seu dispor a técnica modulatória, com o fim de atribuir eficácia prospectiva à sua decisão (efeitos *ex nunc* ou *pro futuro*), que só pode ser aplicada pelo voto de dois terços dos seus ministros.

Assim, mediante o uso da técnica de modulação, o STF, ao invés de retirar a validade da norma inconstitucional, mexe apenas na vigência futura da norma “N”. Esta regra-matriz de

¹ “Na perspectiva analítica, a decisão de inconstitucionalidade é uma norma jurídica, em cujo aspecto relato identifica-se o descumprimento da Constituição funcionando como antecedente, enlaçado a um conseqüente, que é a invalidação da norma” (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 36).

² “O que está ao alcance do legislador é aproximar os comandos normativos, cada vez mais, estimulando de maneira crescente as consciências, para determinar as vontades na direção do cumprimento das condutas estipuladas. E isto se faz com o processo de positivação das normas jurídicas, numa trajetória que vai da mais ampla generalidade e abstração, para atingir níveis de individualidade e concreção” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 292).

modulação dos efeitos (RMME), portanto, constitui-se numa norma de estrutura³, geral e concreta, que atua diretamente sobre o conseqüente da norma de declaração de inconstitucionalidade, modificando-o sensivelmente, para o fim de transmutar a invalidade em simples retirada da vigência futura da norma inconstitucional. Neste sentido, bem observou Robson Maia Lins:

De outro lado, quando declarada a inconstitucionalidade da RMIT, duas possibilidades são factíveis: (a) que sejam mantidos todos (ou alguns) efeitos da RMIT postos ou a serem postos no sistema cujos eventos tenham ocorridos até o “seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado”, ou (b) que todos os efeitos gerados pela RMIT declarada inconstitucional sejam retirados do sistema jurídico positivo. Na primeira hipótese o STF, ao declarar a inconstitucionalidade, retirou a vigência futura (ou vigor) da RMIT; na segunda, retirou também a validade⁴.

Eis, portanto, o esquema hipotético-condicional da regra-matriz de modulação dos efeitos (RMME) na decisão de inconstitucionalidade:

Hipótese (H): dado o fato da norma “S” ofender de modo inadequado, desnecessário ou desproporcional a segurança jurídica, outro princípio constitucional sob a forma de excepcional interesse social, ou ainda outro(s) valor(es) fundamentais albergados igualmente na Constituição (critério de proporcionalidade), bem como o voto favorável de dois terços (2/3) dos ministros (critério de formalidade);

Consequência (C): deve ser a modificação do conseqüente da norma “S”, a fim de manter a validade da norma “N” (RMIT) e retirar tão somente sua vigência futura (vigor).

Mas a utilização desta providência modulatória não é arbitrária, nem fica ao exclusivo alvedrio da Corte Suprema, notadamente porque traz no antecedente (hipótese) a descrição de um fato cuja ocorrência somente se verifica após a aplicação da diretriz metódica do postulado da proporcionalidade em suas três dimensões: adequação, necessidade e proporcionalidade *stricto sensu*.

³ “São as normas de estrutura que possibilitam a dinâmica modificação do sistema jurídico, elas regulam a criação do direito, disciplinando o órgão competente, a matéria e o procedimento próprio para produção de novos enunciados jurídicos. São normas que dispõem sobre outras normas, ou seja, sobre a conduta de criar outras normas” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 351)

⁴ LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 181-182.

Necessário se faz, dessarte, na verificação da ocorrência fática do evento descrito na hipótese da RMME (em especial do critério de proporcionalidade), realizar os seguintes questionamentos diretivos:

ADEQUAÇÃO: A norma “S”, ao declarar a nulidade *ab initio* da norma “N” (RMIT), é adequada/apropriada/apta para atender aos fins constitucionais a que se destina e prestigiar os princípios da legalidade, moralidade, boa-fé e proibição do enriquecimento sem causa?

NECESSIDADE: A norma “S” é o meio mais idôneo (leia-se: menos restritivo a outros valores de natureza constitucional) à consecução da citada finalidade, ou existem outras medidas igualmente eficazes e menos lesivas aos valores fundamentais da Carta Magna?

PROPORCIONALIDADE *STRICTO SENSU*: Ainda que adequada e necessária à promoção das finalidades constitucionais a que se destina, a norma “S” sobrepõe demasiada e desproporcionalmente outros valores de mesma hierarquia constitucional, a tal ponto que, ao invés de prestigiar a constituição, acaba por distanciar-se ainda mais da “vontade constitucional”?

Se a resposta à primeira questão (exame de adequação) for positiva (SIM), a resposta na análise da necessidade for igualmente positiva (SIM) e, por fim, a resposta no exame da proporcionalidade em sentido estrito for negativa (NÃO), é certo que o conseqüente da norma “S” deve ser mantido ileso, pois restou efetivamente constatado que, do confronto entre o princípio da nulidade dos atos inconstitucionais (decorrência natural da supremacia constitucional) com outro(s) princípio(s) fundamental(is) de mesma hierarquia eventualmente colidente(s) no caso concreto, prevaleceu o primeiro por ser a medida mais idônea à promoção dos objetivos constitucionais. Em resumo, para que seja mantido o conseqüente da norma “S”, as respostas às questões devem ser *cumulativamente*: SIM e SIM e NÃO.

Na hipótese, entretanto, de a resposta à análise da adequação ser negativa (NÃO), ou mesmo no caso do exame da necessidade também resultar numa resposta negativa (NÃO), ou ainda se a resposta ao questionamento da proporcionalidade *stricto sensu* for positiva (SIM), restará constatado que a aplicação desmedida da norma “S” (no que se refere ao seu conseqüente) não constitui o meio mais idôneo à promoção dos fins constitucionais por restringir demasiadamente outros valores e princípios de igual relevância no sistema jurídico. Para se chegar a esta conclusão, repise-se, as respostas aos questionamentos formulados devem ser *alternativamente*: NÃO ou NÃO ou SIM.

4.1.1. Análise de caso concreto

Em julgados recentes (Recursos Extraordinários n.ºs. 556.664-1/RS e 560.626-1/RS), o STF declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que previam prazo de 10 (dez) anos tanto para o Fisco realizar o lançamento (decadência) quanto para efetuar a cobrança das contribuições previdenciárias (prescrição)⁵. Neste julgamento conjunto, o Tribunal deixou consignado que as contribuições previdenciárias possuem natureza tributária e, portanto, o disciplinamento da prescrição e decadência, por ser reserva de lei complementar, não poderia estar veiculado em lei ordinária (*in casu*: a Lei 8.212/91), mas deveria seguir o regramento do Código Tributário Nacional.

No caso em exame, não houve a declaração de inconstitucionalidade de qualquer RMIT geral e abstrata. Todavia, ao retirar a validade das normas veiculadas nos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, fazendo incidir a disciplina do CTN (que prevê prazo decadencial e prescricional de cinco anos), as normas individuais e concretas expedidas e documentadas em lançamentos tributários realizados após os cinco anos da ocorrência dos fatos geradores, ou mesmo as normas individuais e concretas positivadas no bojo de execuções fiscais ajuizadas depois do prazo quinquenal, estariam igualmente eivadas de nulidade, o que possibilitaria aos contribuintes autuados ou executados, que efetuaram o pagamento (indevido) das contribuições, pleitearem, inclusive, a repetição do indébito tributário.

A norma jurídica (geral e concreta) expedida pelo STF (norma “S”) na declaração de inconstitucionalidade teve o seguinte esquema:

Hipótese (H): dado o fato das normas veiculadas nos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91 terem sido editadas em desconformidade com as regras de competência legislativa previstas na Carta Magna;

Consequência (C): deve ser a decretação da nulidade de ambas (a retirada de suas validades), bem como de todos os atos jurídicos por meio delas constituídos.

⁵ Estes precedentes, inclusive, deram origem à Súmula Vinculante n.º 08: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Sucedeu que, neste caso, o Supremo também expediu norma de modulação dos efeitos, seguindo voto do Relator, Ministro Gilmar Mendes⁶:

Estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação dos efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese; mas estou tentando delimitar este quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento.

Neste sentido, eu diria que o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, de exigir as contribuições da seguridade social. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo de ajuizada a ação antes da conclusão do presente julgamento.

Em outras palavras, são legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 e não impugnados antes da conclusão deste julgamento.

Conforme visto, no caso concreto ora em análise, o STF – lamentavelmente – afastou a incidência do princípio da nulidade dos atos inconstitucionais, bem como desprestigiou os princípios constitucionais da legalidade, moralidade, boa-fé e proibição do enriquecimento sem causa, com base tão somente numa idéia vaga, imprecisa e demasiadamente superficial de “repercussão” ou de “insegurança jurídica”, sem, contudo, utilizar as diretrizes metódicas impostas pelo postulado da proporcionalidade!

De fato, não restou constatada ou comprovada a ocorrência fática da hipótese prevista no antecedente da RMME, em especial quanto ao critério de proporcionalidade, pois ocorrera tão somente o critério de formalidade (quórum de 2/3).

Por tal motivo, a RMME fora aplicada de modo absolutamente arbitrário, uma vez que a Corte deixou de efetuar o cotejo analítico do postulado da proporcionalidade, resultando, por fim, numa ofensa excessiva a inúmeros princípios constitucionais e fundamentais norteadores de direitos subjetivos dos contribuintes contra eventuais excessos na atividade de tributação; e isto a tal ponto que, ao invés de se prestigiar a Constituição com esta idéia de “segurança jurídica”, o que se procedeu, em verdade, foi um distanciamento ainda maior das finalidades constitucionais.

⁶ MENDES, Gilmar F.. *In*: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 556.664-1/RS. Recorrente: União. Recorrido: Novoquim Indústria Químicas LTDA. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 12 de junho de 2008. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 mar. 2011.

4.2. Hipótese de inconstitucionalidade da norma de desoneração tributária

Imaginemos, agora, que a União tenha editado a seguinte norma “N” (geral e abstrata), consistente numa isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR):

Hipótese (H): se é o fato da propriedade de bem imóvel rural cuja área seja inferior a dois módulos rurais da localidade;

Consequência (C): deve ser o não pagamento do ITR pelo sujeito passivo (proprietário do imóvel) em favor do sujeito ativo (União).

Decorrido lapso temporal suficiente à incidência e aplicação da norma “N”, esta foi questionada perante o STF em controle abstrato de constitucionalidade. A Corte Suprema reconheceu sua inconstitucionalidade (formal e/ou material) e expediu, por conseguinte, a norma “S” (geral e concreta) com a seguinte estrutura analítica:

Hipótese (H): dado o fato da norma jurídica “N” ter sido editada por órgão incompetente, em desconformidade com o procedimento legislativo ou mesmo contrariando regras e/ou princípios constitucionais;

Consequência (C): deve ser a decretação da sua nulidade (a retirada de sua validade), bem como de todos os atos jurídicos por meio dela constituídos (o que inclui as normas individuais e concretas eventualmente expedidas no processo de positivação da regra isentiva).

Neste sentido, com a decisão de inconstitucionalidade da norma de isenção tributária (norma “N”), e a consequente decretação da sua nulidade, os contribuintes que, com base no benefício fiscal ali outorgado, deixaram de efetuar o pagamento do ITR, podem ser doravante cobrados pelo Fisco Federal – administrativa ou judicialmente – em relação aos cinco últimos anos, pois o princípio da nulidade *ab initio* dos atos jurídicos constituídos com base em norma inconstitucional é capaz de fundamentar esta nova e retroativa incidência tributária⁷.

⁷ Na hipótese em análise, conquanto haja a possibilidade de se invocar, em favor dos contribuintes, o quanto disposto nos artigos 104, III, e 178 do CTN, entendemos que estes dispositivos não se subsumem ao caso, uma vez que não se trata de revogação da isenção, mas de declaração de inconstitucionalidade (com eficácia *ex tunc*) da norma isentiva.

Contudo, assim como no caso da declaração de inconstitucionalidade da RMIT, a adoção desmedida da teoria da nulidade é capaz de gerar prejuízos imensuráveis ao princípio da proteção da boa-fé e confiança legítima dos contribuintes (consectário do *sobreprincípio* da segurança jurídica), aos princípios constitucionais manifestados sob a forma de relevante interesse social ou qualquer outro valor fundamental constitucionalmente protegido.

É aí onde pode ocorrer a hipótese da RMME, pelo exame da *metanorma* de proporcionalidade. Neste caso, os questionamentos diretivos são os seguintes:

ADEQUAÇÃO: A norma “S”, ao declarar a nulidade *ab initio* da norma “N” (regra de isenção), é adequada/apropriada/apta para atender aos fins constitucionais a que se destina, prestigiando a supremacia constitucional e o princípio da nulidade das normas inconstitucionais (ou outros valores constitucionais eventualmente envolvidos)?

NECESSIDADE: A norma “S” constitui o meio mais idôneo (leia-se: menos restritivo aos direitos fundamentais dos contribuintes) à consecução da citada finalidade, ou existem outras medidas igualmente eficazes e menos lesivas aos princípios fundamentais da Carta Magna?

PROPORCIONALIDADE *STRICTO SENSU*: Ainda que adequada e necessária à promoção das finalidades constitucionais a que se destina, a norma “S” mitiga demasiada e desproporcionalmente outros valores de mesma hierarquia constitucional, a tal ponto que, ao invés de defender a constituição, acaba por distanciar-se ainda mais das finalidades constitucionais?

Da mesma forma conforme fora analisado no tópico precedente, se a resposta às duas primeiras questões (exames de adequação e necessidade) forem positivas (SIM e SIM) e a resposta no exame da proporcionalidade *stricto sensu* for negativa (NÃO), então o conseqüente da norma “S” deve permanecer incólume. Mas isto só ocorre se as respostas aos questionamentos forem *cumulativamente*: SIM e SIM e NÃO.

Na hipótese contrária, quando as respostas aos questionamentos formulados forem, *alternativamente*, NÃO ou NÃO ou SIM, restará comprovado, no caso concreto, que a aplicação da norma “S” (no que se refere ao seu conseqüente) não constitui o meio mais idôneo à promoção dos objetivos constitucionais, por sobrepor demasiada e desproporcionalmente outros valores e princípios de igual relevância no sistema jurídico, tais como a segurança jurídica, a proteção da boa-fé e confiança legítima dos contribuintes.

Neste último caso, em conjunto com o critério de formalidade (o voto de dois terços dos ministros do STF) incide a RMME, que modifica o conseqüente da norma “S”, para

possibilitar a manutenção da validade da norma “N” e retirar apenas sua vigência futura. Mais uma vez, cabe reproduzir a estrutura da RMME:

Hipótese (H): dado o fato da norma “S” violar de modo desnecessário ou desproporcional a segurança jurídica, a moralidade pública, a proteção da lealdade, boa-fé e confiança legítima dos contribuintes, ou outro princípio constitucional sob a forma de excepcional interesse social (critério de proporcionalidade), e o fato do voto favorável de dois terços dos ministros (critério de formalidade);

Consequência (C): deve ser a modificação do conseqüente da norma “S”, a fim de manter a validade da norma “N” (regra de isenção) para retirar tão somente sua vigência futura (vigor).

4.2.1. Análise de caso concreto

O caso concreto que retiramos da jurisprudência do STF consiste no julgamento conjunto dos Recursos Extraordinários n.ºs. 353.657-5/PR e 370.682-9/SC, ocorrido em 25 de junho de 2007. Neste julgado, a Corte mudou completamente seu entendimento acerca da interpretação e alcance da norma inscrita no artigo 153, § 3º, II, da Constituição Federal de 1988 (princípio da não-cumulatividade do IPI), para vedar ao contribuinte a possibilidade de creditar-se do imposto (crédito fiscal) nas aquisições de insumos não-tributados, isentos ou com regime de alíquota zero. *In casu*, não houve propriamente uma declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, mas tão somente uma sensível alteração na *hermenêutica* constitucional-tributária.

Na prática, a possibilidade de lançamento na escrita fiscal dos aludidos créditos de IPI diminuía sobremaneira o “peso” do tributo (o que equivale a dizer que havia certa margem de *desoneração tributária*). Com a virada no entendimento jurisprudencial, modificando a interpretação do dispositivo constitucional, o STF acabou inserindo norma em sentido contrário no sistema jurídico pátrio (desta vez, vedando o creditamento e, por conseguinte, aumentando a carga tributária do IPI).

Neste caso emblemático, a norma “S” expedida pelo STF (de hierarquia constitucional) teve o seguinte esquema hipotético-condicional:

Hipótese (H): dado o fato da norma que permite o creditamento do IPI nas aquisições de insumos isentos, não tributados ou com alíquota zero ofender o princípio constitucional da não-cumulatividade deste imposto (artigo 153, § 3º, II, CF);

Consequência (C): deve ser a decretação da sua nulidade (a retirada de sua validade), bem como de todos os atos jurídicos constituídos por sua incidência.

Diante desta nova hermenêutica constitucional, o Ministro Ricardo Lewandowski propôs que a Corte aplicasse a modulação dos efeitos do julgado, buscando, sobretudo, a proteção da confiança legítima e boa-fé daqueles contribuintes que – durante longo período – se creditaram do IPI nas hipóteses aventadas, albergados justamente pela interpretação autêntica outrora conferida ao caso pelo próprio STF⁸.

Com base na ponderação de valores em conflito – que deve ser solvido pelo exame do postulado da proporcionalidade – a regra-matriz de modulação dos efeitos (RMME) proposta pelo Ministro possuiria a seguinte estrutura analítica:

Hipótese (H): dado o fato da norma “S” inserida pelo STF ofender de modo desnecessário ou desproporcional a boa-fé e a confiança legítima dos jurisdicionados, corolários da segurança jurídica (critério da proporcionalidade), bem como o voto de 2/3 dos ministros desta casa (critério da formalidade);

Consequência (C): deve ser a modificação do seu conseqüente, a fim de manter a validade da norma de creditamento do IPI nas hipóteses de aquisição de insumos isentos, não tributados ou com alíquota zero, retirando tão somente sua vigência futura (vigor).

Contudo, em que pese o brilhantismo da proposição, a RMME não fora aplicada. O STF rejeitou a questão de ordem baseado em dois argumentos principais: 1) o fato de não haver, no caso concreto, uma declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo que

⁸ Nas palavras do Ministro: “...considerando que não houve modificação no contexto fático e nem mudança legislativa, mas sobreveio uma alteração substancial no entendimento do STF sobre a matéria, possivelmente em face de sua nova composição, entendo ser conveniente evitar que um câmbio abrupto de rumos acarrete prejuízos aos jurisdicionados que pautaram suas ações pelo entendimento pretoriano até agora dominante. Isso, sobretudo, em respeito ao princípio da segurança jurídica [...]. Recorde-se, ademais, que o STF ao proceder, em casos excepcionais, à modulação dos efeitos de suas decisões, por motivos de segurança jurídica ou de relevante interesse social, estará realizando a ponderação de valores e princípios abrigados na própria Constituição” (LEWANDOWSKI, Ricardo. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 370.682-9/SC. Recorrente: União. Recorrida: Indústria de Embalagens Plásticas Guará Ltda. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 25 de junho de 2007. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 13 fev. 2008).

legitimasse a adoção da técnica modulatória⁹, e 2) a ausência do trânsito em julgado dos acórdãos anteriores¹⁰, fato que elidiria a existência de verdadeira jurisprudência em torno da possibilidade de creditamento (daí a inexistência de segurança jurídica a ser tutelada no caso concreto)¹¹.

Neste caso concreto, portanto, o STF manteve a incidência do princípio da nulidade dos atos inconstitucionais, fazendo-o sobrepor ao princípio constitucional da segurança jurídica (com seu consectário lógico: a proteção da confiança) sem efetuar, mais uma vez, os exames de adequação, necessidade e proporcionalidade *stricto sensu*. Pelo desuso da diretriz metódica do postulado da proporcionalidade, a RMME deixou de ser aplicada.

Em nosso entender, *data maxima venia*, diante da virada radical na jurisprudência da Corte, a decisão deveria ter sido exarada com atribuição de eficácia *ex nunc* ou *pro futuro*, notadamente em respeito aos princípios constitucionais da confiança legítima e da segurança jurídica, que militam em prol dos contribuintes. De fato, aqueles que, durante muitos anos, escrituraram crédito de IPI nas aquisições de insumos não tributados, sujeitos ao regime de isenção ou de alíquota zero, ficaram repentinamente sujeitos a devolver aos cofres públicos todo o valor que deixou de ser recolhido em função de uma sistemática de creditamento não somente defendida pela doutrina especializada como também legitimada pelas decisões reiteradas da própria Suprema Corte¹².

Pelo uso das diretrizes metódicas do postulado da proporcionalidade, sobretudo nos exames da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, chegamos à conclusão da incidência da RMME. Vejamos:

Quanto à adequação, pergunta-se: A decisão do STF (norma “S”), ao declarar a nulidade *ab initio* da regra que outorgava aos contribuintes o creditamento do IPI nas hipóteses de aquisição de insumos isentos ou com alíquota zero (norma “N”), é adequada para atender aos fins constitucionais a que se destina, prestigiando a supremacia constitucional e o princípio da nulidade das normas inconstitucionais? SIM.

⁹ Vê-se que o STF, preso à literalidade do artigo 27 da Lei 9.868/99, manifestou entendimento no sentido de somente utilizar a técnica modulatória nas hipóteses de declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público em controle abstrato, esquecendo-se que a RMME é um apanágio do próprio controle de constitucionalidade, conforme temos dito.

¹⁰ Isto tão somente por conta da interposição de Embargos Declaratórios até então pendentes de julgamento.

¹¹ C.f., entre os votos vencedores, o proferido pelo Ministro Marco Aurélio.

¹² Vide, entre outros acórdãos, aqueles lavrados nos Recursos Extraordinários n.ºs. 212.484-2/RS e 350.446-1/PR, que foram chamados de *leading cases* nesta matéria, firmando entendimento seguido amplamente pelo próprio STF (v.g. AI 252801/RJ; RE 219020/SC; RE 219318/RS e RE 217358/RS).

Quanto à necessidade: A norma “S” constitui o meio mais idôneo (leia-se: menos restritivo aos direitos fundamentais dos contribuintes) à consecução da citada finalidade, ou existem outras medidas igualmente eficazes e menos lesivas aos princípios fundamentais da Carta Magna? NÃO, uma vez que é possível prestigiar a supremacia constitucional sem solapar a confiança legítima dos contribuintes, sendo bastante, para tanto, ao invés de fulminar a validade da norma “N”, retirar apenas sua vigência futura (vigor).

Mas ainda que a resposta acima fosse afirmativa, no exame da proporcionalidade *stricto sensu* caberia avaliar o seguinte: a norma “S” mitiga demasiada e desproporcionalmente os valores da segurança jurídica e da proteção da confiança, a tal ponto que, ao invés de defender a Constituição, acaba por distanciar-se ainda mais das finalidades constitucionais? SIM.

Como, para constatação do critério de proporcionalidade, as respostas aos questionamentos formulados devem ser, *alternativamente*, NÃO ou NÃO ou SIM, com o uso do disjuntor incluyente (“OU”), restou comprovada sua ocorrência fática no caso concreto.

Com efeito, do cotejo analítico entre o princípio da nulidade dos atos inconstitucionais, de um lado, e o princípio da segurança jurídica, de outro, resta indubitoso que as desvantagens decorrentes da retroação do julgado superaram sobremaneira os benefícios que a preservação da eficácia das relações jurídicas – até então legitimamente firmadas entre o Fisco Federal e os contribuintes do IPI – poderia ofertar à ordem constitucional-tributária.

Eis porque a regra-matriz de modulação dos efeitos (RMME), conforme o esquema hipótese-consequência “D (H → C)” acima transcrito, ao contrário do quanto decidido pelo STF, sem dúvida incidiria no caso em análise, por imperativo do postulado da proporcionalidade – fato que, se tivesse ocorrido, o STF estaria prestigiando ainda mais o Estatuto do Contribuinte Brasileiro: a nossa Carta Magna.

5. CONCLUSÕES

Diante de tudo quanto exposto no decorrer do presente trabalho, é possível tecer as seguintes e breves conclusões:

1ª) O postulado da proporcionalidade, em suas três dimensões (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito), é corolário natural do Estado de Direito e constitui-se numa importante diretriz metódica para resolução de (aparentes) antinomias entre princípios jurídico-constitucionais no caso concreto.

2ª) O modelo de controle de constitucionalidade no Brasil, por influência do sistema norte-americano, adotou a teoria da nulidade *ipso jure e ab initio* da norma inconstitucional. Neste diapasão, a decisão de inconstitucionalidade, em geral, opera efeitos *ex tunc*, retroagindo para desconstituir todos os atos praticados sob a égide da norma inconstitucional.

3ª) Todavia, assim como ocorrera nos EUA, e também por influência do constitucionalismo alemão, em alguns casos excepcionais o STF acabou mitigando o princípio da nulidade da norma inconstitucional, passando a adotar a teoria kelseniana da anulabilidade (albergada pelo modelo austríaco). Este entendimento culminou na técnica de modulação dos efeitos na declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, prevista posteriormente nos artigos 27 da Lei n.º. 9.868/99 e 11 da Lei n.º. 9.882/99.

4ª) Mas a regra-matriz de modulação dos efeitos (RMME) não constitui inovação trazida pelos citados artigos de lei, posto ser instrumento inerente à própria sistemática de controle jurisdicional de constitucionalidade. Trata-se de uma norma de estrutura, geral e concreta, que modifica o comando judicial que declara a inconstitucionalidade, traz no antecedente (hipótese) a descrição de um fato cuja ocorrência somente se verifica após a aplicação da diretriz metódica do postulado da proporcionalidade em suas três dimensões (critério da proporcionalidade), assim como o voto de dois terços dos ministros do STF (critério da formalidade), e no conseqüente prescreve a obrigação de modificar o conseqüente do comando de inconstitucionalidade, a fim de manter a validade da norma inconstitucional e retirar tão somente sua vigência futura (vigor).

6ª) Em virtude da ausência de utilização do postulado da proporcionalidade, o STF ora tem utilizado a RMME de modo arbitrário, ora, irrefletidamente, tem deixado de aplicá-la. É o que ocorreu tanto no julgamento da questão relativa aos prazos de decadência e prescrição das contribuições previdenciárias (RE nº. 556.664-1/RS e RE nº. 560.626-1/RS), quando o Tribunal efetuou a modulação dos efeitos de modo absolutamente injustificável, quanto no julgamento relativo aos créditos de IPI na aquisição de insumos não tributados, isentos ou com alíquota zero (RE nº. 353.657-5/PR e RE nº. 370.682-9/SC), oportunidade em que, mesmo diante da proposta para aplicar a RMME, o STF, equivocadamente, deixou de procedê-lo. O que nos causa certa indignação, no entanto, é que, “coincidentemente”, em ambos os casos o contribuinte é quem restou sensivelmente prejudicado.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a emenda constitucional n° 42, de 19.12.2003. São Paulo: Saraiva, 2004.

BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 1996.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

BITTENCOURT, Carlos Alberto Lúcio. **O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis**. 2. ed. José Aguiar Dias (atual.). Brasília: Ministério da Justiça, 1997.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10 ed. Brasília: Editora UNB, 1999.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1989.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 18. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CRETTON, Ricardo Aziz. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição**. São Paulo: Quartier Latin, 2005

LUBISCO, Nídia M. L.; VIEIRA, Sônia C; SANTANA, Isnaia V. **Manual de estilo acadêmico: monografias, dissertações e teses**. 4. ed. rev. e ampl. Salvador: EDUFBA, 2008.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS MACHADO, Raquel Cavalcanti. O razoável e o proporcional em matéria tributária. **Grandes questões atuais do direito tributário**, São Paulo, v. 8, p. 174-204, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle de constitucionalidade: aspectos jurídicos e políticos**. São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

POLETTI, Ronaldo Rebello de Britto. **Controle da constitucionalidade das leis**. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

VELOSO, Zeno. **Controle jurisdicional de constitucionalidade: atualizado conforme as leis 9.868 de 10.11.1999 e 9.882 de 03.12.1999**. 3. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.