



Centro Universitário de Brasília - CEUB

Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS
Curso de Bacharelado em Direito

CRISTIANE BONFANTI DE SOUSA

MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO STF: o uso de embargos de declaração e o respeito aos princípios do contraditório e da não surpresa

**BRASÍLIA
2022**

CRISTIANE BONFANTI DE SOUSA

MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO STF: o uso de embargos de declaração e o respeito aos princípios do contraditório e da não surpresa

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília (CEUB).

Orientador: Lucas Trompieri Rodrigues Casagrande

**BRASÍLIA
2022**

CRISTIANE BONFANTI DE SOUSA

MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO STF: o uso de embargos de declaração e o respeito aos princípios do contraditório e da não surpresa

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador(a): Lucas Trompieri Rodrigues

BRASÍLIA, SETEMBRO DE 2022

BANCA AVALIADORA

Professor(a) Orientador(a)

Professor(a) Avaliador(a)

Título da monografia: Modulação de efeitos em matéria tributária no STF: o uso de embargos de declaração e o respeito aos princípios do contraditório e da não surpresa

Autor: Cristiane Bonfanti de Sousa

Resumo: A presente monografia se propõe a discutir se os embargos de declaração são o meio processual adequado para debater a modulação de efeitos em matéria tributária, tendo em vista o respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa. O trabalho analisa os pressupostos para a modulação de efeitos e a evolução deste instituto ao longo dos anos, diante da relativização da teoria da nulidade; os princípios do contraditório e da não surpresa; a modulação de efeitos em matéria tributária; o mecanismo dos embargos de declaração; e casos concretos de modulação de efeitos em matéria tributária. A autora conclui que os embargos de declaração não são o meio mais adequado para se restringir os efeitos de uma decisão tributária, em respeito aos princípios do contraditório e da não surpresa. O ideal é que as partes, ou os ministros, de ofício, discutam a modulação de efeitos, com a apresentação de dados técnicos que subsidiem o pleito, desde o início do processo, antes da decisão de mérito, propiciando-se o contraditório efetivo e a não surpresa. No limite, caso o debate, com o acréscimo de dados completamente novos ao processo, ocorra em sede de embargos de declaração, estes devem ter efeitos infringentes, e o prazo para a manifestação do embargado deve ser estendido, também em respeito aos princípios aqui esmiuçados.

Palavras-chave: Modulação de efeitos em matéria tributária. Princípios do contraditório e da ampla defesa. Embargos de declaração.

SUMÁRIO

Introdução	6
Capítulo 1. Segurança jurídica e excepcional interesse social.....	7
Capítulo 2. Os princípios do contraditório e da não surpresa	17
Capítulo 3. A modulação de efeitos em matéria tributária.....	23
Capítulo 4. Embargos de declaração	26
Capítulo 5. Casos: ICMS no PIS/Cofins e ICMS majorado sobre energia e telecomunicações.....	39
Considerações finais	45
Referências bibliográficas.....	47

INTRODUÇÃO

O presente trabalho se propõe a discutir a utilização dos embargos de declaração como meio processual para a modulação de efeitos em matéria tributária no Supremo Tribunal Federal (STF), tendo em vista o respeito aos princípios do contraditório e da não surpresa.

Desde o julgamento da “tese do século” (RE 574.706, Tema 69 da Repercussão Geral), em 2017, em que o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, a modulação de efeitos em matéria tributária passou a ser cada vez mais recorrente, quase obrigatória.

Na maioria dos casos, a modulação de efeitos é discutida em sede de embargos de declaração. Não raro, os ministros debatem por meio de embargos, ou ao fim do julgamento de mérito, dados de impacto financeiro e orçamentário que não foram sequer aventados ao longo de todo o processo, que às vezes perdura anos ou até mesmo décadas, em clara ofensa aos princípios do contraditório e da não surpresa.

Em seu primeiro capítulo, esta monografia analisará os pressupostos processuais para a modulação de efeitos, quais sejam a segurança jurídica e o excepcional interesse social, e a evolução desse instituto ao longo do tempo, diante da relativização da teoria da nulidade. O segundo capítulo será dedicado aos princípios do contraditório e da não surpresa. No terceiro capítulo, discutir-se-á a modulação de efeitos em matéria tributária. Por fim, os Capítulos 4 e 5 discorrerão sobre o instituto dos embargos de declaração e sobre casos concretos de modulação de efeitos em matéria tributária, respectivamente.

CAPÍTULO 1. SEGURANÇA JURÍDICA E EXCEPCIONAL INTERESSE SOCIAL

A lei que regulamentou a possibilidade de modulação de efeitos no controle concentrado de constitucionalidade positivou dois requisitos a que o Supremo Tribunal Federal (STF) deve atender para restringir o efeito de decisões que declaram inconstitucionais leis ou atos normativos.

Segundo o artigo 27 da Lei 9.868/1999, no controle concentrado de constitucionalidade, ao declarar uma lei ou ato normativo inconstitucional, o STF pode modular os efeitos dessas decisões “tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social”. Para isso, é necessária uma maioria de dois terços dos membros do STF.

O artigo 927, § 3º, do Código de Processo Civil (CPC) também prevê que pode haver modulação de efeitos quando a jurisprudência dominante do STF e dos tribunais superiores ou a jurisprudência oriunda de julgamento de casos repetitivos sofrer alteração. Neste caso, os requisitos são um pouco diferentes. Além de não haver necessidade do quórum qualificado, de dois terços dos membros do STF, o CPC afirma que a modulação deve ser realizada “no interesse social e no da segurança jurídica”, sem tratar de “excepcional interesse social”.

Além dessas hipóteses, o STF autorizou a modulação de efeitos no controle difuso ou incidental de constitucionalidade, no julgamento de recursos extraordinários. Ainda assim, o Supremo reconheceu que o princípio da nulidade permanece como regra. É o que pode ser extraído do voto do ministro Gilmar Mendes no RE 197.917, cujo julgamento foi concluído em 2014:

[...] Essas colocações têm a virtude de demonstrar que a **declaração de inconstitucionalidade in concreto também se mostra passível de limitação de efeitos**. A base constitucional dessa limitação – necessidade de um outro princípio que justifique a não-aplicação do princípio da nulidade – parece sugerir que, se aplicável, a declaração de inconstitucionalidade restrita revela-se abrangente do modelo de controle de constitucionalidade como um todo. É que, nesses casos, tal como já argumentado, o afastamento do princípio da nulidade da lei assenta-se em fundamentos constitucionais, e não em razões de conveniência. **Se o sistema constitucional legitima a declaração de inconstitucionalidade restrita no controle abstrato, essa decisão poderá afetar, igualmente, os processos do modelo concreto ou incidental de normas**. Do contrário, poder-se-ia ter inclusive um esvaziamento ou uma perda de significado da própria declaração de inconstitucionalidade restrita ou limitada. ¹ (grifo meu)

¹ STF, RE 197.917, rel. Min. Maurício Corrêa, Acórdão p. 12-13, DJ 07/05/2004.

Para além da jurisprudência, Luís Roberto Barroso afirma que o CPC de 2015 “passou a prever expressamente a modulação de efeitos no âmbito do controle difuso (CPC/2015, art. 525, §§ 12 e 13; art. 535, §§ 5o e 6o)”.²

Mais tarde, no RE 638.115, cujo julgamento foi concluído em 2020, o STF reconheceu a possibilidade de se modular efeitos de decisão em julgamento de recursos extraordinários repetitivos, com repercussão geral, com quórum de maioria absoluta, e não o qualificado de dois terços. Esse entendimento, no entanto, se aplica diante de duas hipóteses: de o julgamento não declarar a inconstitucionalidade de texto ou ato normativo e de a decisão vincular apenas o Poder Judiciário.

A esse respeito, extrai-se de voto do ministro Gilmar Mendes, no julgamento de questão de ordem no RE 638.115:

Porém, há de se reconhecer a necessária distinção entre o quórum para as ações da fiscalização abstrata da constitucionalidade das leis e para a súmula vinculante, e o quórum em relação ao caso concreto. E por que se deve proceder? E é precisamente aqui que eu peço a reflexão dos eminentes pares. **Entendo que, para a súmula vinculante e as ações do controle abstrato, exige-se o quórum de 2/3 porque, consoante explicitarei, o legislador compreendeu que a inovação na tradição da jurisdição constitucional e a vinculação da Administração Pública, não apenas dos atores do sistema de justiça, exigiam, em um primeiro momento, rigor maior, em razão da necessidade da estabilização do entendimento sumulado por essa corte e do postulado da segurança jurídica.**³ (grifo meu)

Esse histórico demonstra que, pela inteligência da legislação, da doutrina e da jurisprudência, a modulação de efeitos pode ser realizada tanto no controle concentrado como no difuso de constitucionalidade. Além disso, pode ser aplicada tanto quando o STF declara pela primeira vez uma lei ou ato normativo inconstitucional como quando há uma superação de precedentes tanto no STF quanto nos demais tribunais superiores.

Em todos esses casos, apesar de algumas distinções nas leis, Valter de Souza Lobato e José Antonino Marinho Neto consideram que os requisitos são os mesmos: razões de

² BARROSO, Luís R. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. São Paulo: Editora Saraiva, 2019, p. 101. 9788553611959. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553611959/>. Acesso em: 22 abr. 2022.

³ STF, Acórdão dos Emb.Decl. nos Emb.Decl. no RE 638.115, rel. Min. Gilmar Mendes, DJE 08/05/2020 - ATA Nº 63/2020. DJE nº 113, divulgado em 07/05/2020, p. 5-6.

(excepcional) interesse social e segurança jurídica. Os autores observam que “o que eventualmente pode mudar é a intensidade que se clama a modulação”:

Ou seja, na mutação jurisprudencial, a necessidade de proteção da confiança se mostra mais evidente do que no controle concentrado, mas permanece sempre e em qualquer circunstância.⁴

Valter de Souza Lobato e José Antonino Marinho Neto observam, porém, que a modulação é “sempre excepcional”. Isso significa que, por princípio e a princípio, uma decisão que declara ou reconhece a inconstitucionalidade de uma lei tem caráter retroativo. A lei inconstitucional é nula *ab initio* ou *ab ovo*, ou seja, desde o seu início.

Sob o ponto de vista da eficácia das decisões que inauguram a jurisprudência, a doutrina é uníssona em salientar seu caráter retroativo, preservando-se o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido, ou seja, aplicando-se aos processos que ainda estejam em curso e versando sobre o tema debatido, bem como a todos aqueles afetados pela norma judicial (*erga omnes*), respeitados sempre os institutos preclusivos.⁵

A esse respeito, Jorge Octávio Lavocat Galvão explica que, inicialmente, a modulação de efeitos surgiu no contexto de flexibilização do dogma da nulidade. Segundo o jurista, desde *Marbury v. Madison*, julgamento em que pela primeira vez se declarou a inconstitucionalidade de uma lei federal pela Suprema Corte norte-americana, “restou estabelecido pelo *Chief Justice* John Marshall que uma lei inconstitucional seria nula *ab initio* ou *ab ovo*”.⁶

Ou seja, a decisão de inconstitucionalidade deveria retroagir. Além disso, explica o autor, se uma norma é revogada por uma lei posteriormente declarada inconstitucional, essa

⁴ DE SOUZA LOBATO, Valter; NETO, José Antonino Marinho. Alteração Jurisprudencial, Precedentalismo e Modulação em Matéria Tributária: o Sentido da Expressão “Interesse Social” para Fins de Modulação dos Efeitos, p. 304. Disponível em: <https://www.congressoibdt.org.br/wp-content/uploads/2021/08/Anais-VII-CongressoBrasileiroDireitoTributarioAtual.pdf>. Acesso em: 16 de abril de 2022.

⁵ DE SOUZA LOBATO; NETO, op. cit, p. 305.

⁶ GALVÃO, Jorge Octávio Lavocat. É preciso modular a modulação de efeitos? Reflexões sobre um desvirtuamento. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jun-19/artx-observatorio-constitucional-preciso-modular-modulacao-efeitos-reflexoes-desvirtuamento>. Acesso em: 16 de abril de 2022.

norma continua em vigor, dentro do chamado “efeito repristinatório da decisão de inconstitucionalidade”:

Ou seja, o vício que atinge um ato normativo incompatível com o texto constitucional é de nulidade absoluta, e não relativa. Como consequência, 1) a decisão que reconhece a inconstitucionalidade tem natureza declaratória; 2) a questão pode ser conhecida de ofício; 3) não há prazo prescricional para a impugnação do ato (pode ser alegada a qualquer tempo; 4) o vício de inconstitucionalidade não pode ser convalidado.⁷

Ao longo do tempo, diante da impossibilidade de aplicar a regra da nulidade absoluta em alguns casos, ela foi flexibilizada. Por exemplo, Galvão cita “atos irreversíveis praticados com esteio em leis declaradas inconstitucionais” que não poderiam ser desfeitos⁸.

Para evitar absurdos, tanto a Suprema Corte norte-americana como o Supremo Tribunal Federal passaram a mitigar, em casos excepcionais, os efeitos retroativos e repristinatórios da declaração de inconstitucionalidade.⁹

Gilmar Mendes, ainda no voto proferido no julgamento do RE 197.917, ensina que, a partir de um olhar para o direito americano, “matriz do sistema brasileiro” de controle de constitucionalidade, a necessidade de limitação da declaração de inconstitucionalidade passou a ser admitida após a Grande Depressão, conhecida também como a Crise de 1929 nos Estados Unidos.¹⁰

Citando Willoughby, o magistrado e doutrinador leciona que, antes disso, nos Estados Unidos, “a doutrina acentuara tão enfaticamente a ideia de que a expressão ‘lei inconstitucional’ configurava uma *contradictio in terminis*, uma vez que *‘the unconstitutional stature is not law all’*.”¹¹

A partir de decisões em processos criminais, como nos casos Mapp v. Ohio e Linkletter v. Walker, a Suprema Corte dos Estados Unidos passou a considerar a limitação de efeitos de juízos de inconstitucionalidade. Bruno Vinícius da Rós Bodart lembra que, no caso Mapp v.

⁷ GALVÃO, op. cit. Acesso em: 16 de abril de 2022.

⁸ GALVÃO, op. cit. Acesso em: 16 de abril de 2022.

⁹ GALVÃO, op. cit. Acesso em: 16 de abril de 2022.

¹⁰ STF, Acórdão do RE 197.917, rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 07/05/2004 - ATA Nº 13/2004, p. 6.

¹¹ Willoughby, Westel Woodbury. *The Constitutional Law of The United States*, New Work, 1910, v. 1, p. 9/10; cf. Cooley, Thomas M., *Treaties on the Constitutional Limitations*, 1878, p. 227, apud, MENDES, Acórdão do RE 197.917, p. 6.

Ohio, em 1961, “a Suprema Corte modificou sua jurisprudência e passou a vedar a utilização de provas obtidas por meios ilícitos no processo penal”. No *Linkletter v. Walker*, em 1965, a Suprema Corte decidiu que não revisaria o caso *Linkletter*, “tendo em vista que a Constituição dos EUA não define os efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade”¹².

Oswaldo Luiz Palu afirma que, a partir desses precedentes, a jurisprudência americana passou a admitir a “superação prospectiva” dos precedentes:

A jurisprudência americana evoluiu para admitir, ao lado da decisão de inconstitucionalidade com efeitos retroativos amplos ou limitados (*limited retrospectivity*), a superação prospectiva (*prospective overruling*), que tanto pode ser limitada (*limited prospectivity*), aplicável aos processos iniciados após a decisão, inclusive ao processo originário, como ilimitada (*pure prospectivity*), que sequer se aplica ao processo que lhe deu origem.¹³

Teresa Arruda Alvim assevera que “a utilização indevida da modulação, transformando-a em regra, quando, na verdade, é exceção, pode ensejar mais insegurança jurídica e estimular a edição de leis inconstitucionais”¹⁴:

A excepcionalidade deste instituto exige fundamentação qualificada. Trata-se de instituto que deve ser excepcionalmente usado, tanto no ambiente do controle concentrado, no controle difuso, quanto no da alteração de precedentes/jurisprudência firme.¹⁵

Agora, apresentado o contexto sobre os requisitos para que se realize a modulação de efeitos e sobre a natureza excepcional deste instituto, fruto de uma flexibilização do dogma da nulidade, cabe definir o que de fato significa segurança jurídica e excepcional interesse social.

Citando autores como Heleno Taveira Torres e Humberto Ávila, Fernando Facury Scaff afirma que “segurança jurídica parte da ideia de estabilidade das relações jurídicas envolvidas,

¹² BODART, Bruno Vinícius da Rós. Embargos de declaração como meio processual adequado a suscitar a modulação dos efeitos temporais do controle de constitucionalidade. *Revista de Processo*, v. 2011, São Paulo, RT, 2011, p. 3.

¹³ PALU, Oswaldo Luiz. *Controle de constitucionalidade*, São Paulo, 2ª ed., 2001, p. 173; Medeiros, Rui. *A decisão de inconstitucionalidade*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 1999, apud, MENDES, acórdão do RE 197.917, p. 7-8.

¹⁴ ARRUDA, Alvim, Teresa. *Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2021, p. 30.

¹⁵ ARRUDA, op. cit., p. 30-31.

através da aplicação do Direito com integridade e completude, de tal modo que haja previsibilidade em sua aplicação”¹⁶.

Em palavras menos nobres: havendo uma norma inconstitucional (que é um pressuposto), a regra geral aplicável é a da retroação dos efeitos da decisão, e somente em caso de possível abalo à segurança jurídica (à estabilidade e à previsibilidade das relações jurídicas) é que poderá ser aplicada a exceção, que é a modulação dos efeitos para o futuro.¹⁷

Assim, ressalta o jurista, somente quando uma decisão que declara uma norma inconstitucional representa “em concreto” um abalo à segurança das relações jurídicas é que se pode realizar a modulação de efeitos.¹⁸

Teresa Arruda Alvim, por sua vez, ensina que a modulação busca prestigiar a segurança jurídica. A seu ver, esse fenômeno ocorre “principalmente quando se trata de corrigir o desvio consistente no fato de haver alteração brusca do direito, por obra de jurisprudência, num campo em que não seria desejável que isso ocorresse, como, por exemplo, no direito tributário”¹⁹.

A segurança jurídica, para nós, é um valor, encampado por um princípio, cuja função é supraordenadora. Trata-se, a nosso ver, de uma ideia inerente, conatural ao próprio direito. De um valor constitutivo do direito.²⁰

É interessante que Teresa Arruda Alvim relaciona a possibilidade de se modular os efeitos de uma decisão com o fato de os planos da inexistência, da invalidade e da ineficácia “serem definitivamente independentes”²¹. Em outras palavras, o que se quer dizer é que, um ato é declarado inconstitucional, ele é tido por nulo desde o início, é retirado do ordenamento jurídico e se torna “juridicamente inexistente”²². Ainda que inexistente, ele pode produzir efeitos no mundo material.

¹⁶ SCAFF, Fernando Facury. A modulação das decisões do STF, as razões do Fisco e a irresponsabilidade fiscal. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-19/justica-tributaria-modulacao-stf-razoes-fisco-irresponsabilidade-fiscal>. Acesso em: 16 de abril de 2022.

¹⁷ SCAFF, op. cit. Acesso em: 16 de abril de 2022.

¹⁸ SCAFF, op. cit. Acesso em: 16 de abril de 2022.

¹⁹ ARRUDA, op. cit., p. 57.

²⁰ ARRUDA, op. cit., p. 57.

²¹ ALVIM, op. cit., p. 27.

²² ALVIM, op. cit., p. 25.

‘Atos nulos são os que não existem e não produzem efeitos’ é uma afirmação relativamente comum, mas inteiramente incompatível como direito contemporâneo. Trata-se, de fato, de três planos distintos. Admitir a subsistência de efeitos de lei tida por nula, ou, segundo o que nos parece melhor, juridicamente inexistente, não significa entendê-la como ‘menos viciada’. Significa respeitar a boa-fé e tratar do direito, a partir de uma postura pragmática: *serve ao usuário e, portanto, não pode significar, para este, uma armadilha*.²³

Em se tratando de modulação de efeitos, Luís Roberto Barroso também discorre sobre a segurança jurídica, as expectativas de direito geradas por um tribunal e a boa-fé e a confiança dos jurisdicionados.

Quando uma corte de justiça, notadamente o Supremo Tribunal Federal, toma a decisão grave de reverter uma jurisprudência consolidada, não pode nem deve fazê-lo com indiferença em relação à segurança jurídica, às expectativas de direito por ele próprio geradas, à boa-fé e à confiança dos jurisdicionados.²⁴

Valter de Souza Lobato e José Antonino Marinho Neto, por seu turno, afirmam que, quanto ao requisito da segurança jurídica para a modulação de efeitos em matéria tributária, “seu fundamento é o princípio da proteção da confiança legítima, entendido como dimensão subjetiva da própria segurança jurídica”.²⁵

Antônio do Passo Cabral considera natural que haja uma mudança jurisprudencial ao longo do tempo, diante da percepção de que um entendimento está equivocado ou de que ele se tornou obsoleto pela evolução da sociedade. No entanto, para o processualista, a jurisprudência não pode ser “alterada sempre e por qualquer motivo”, mas deve “ser analisada no contexto do Estado de Direito, especialmente em face das necessidades de segurança jurídica”, uma vez que pessoas e empresas realizam seus planejamentos com base na jurisprudência em vigor²⁶.

Ora, nesse cenário em que a jurisprudência é um fator de previsibilidade e calculabilidade no tráfego jurídico, não pode haver surpresa dos litigantes que pautaram seus comportamentos na jurisprudência anterior. **Impende haver proteção para a parte que confiou na manutenção do entendimento consolidado.** Assim,

²³ ALVIM, op. cit., p. 27.

²⁴ BARROSO, Luís R. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. São Paulo: Editora Saraiva, 2019, p. 102-103. 9788553611959. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553611959/>. Acesso em: 22 abr. 2022.

²⁵ DE SOUZA LOBATO; NETO, op. cit., p.306.

²⁶ CABRAL, Antônio do Passo. A técnica do julgamento-alerta na alteração de jurisprudência consolidada: segurança jurídica e proteção da confiança no direito processual. Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro n. 56, abr./jun. 2015, p. 23-24.

em casos onde a mudança possa prejudicar indivíduos que tomaram condutas com base na jurisprudência anterior, algum mecanismo deve existir para evitar o dano aos agentes de boa-fé.²⁷ (grifo meu)

Para Cabral, a segurança jurídica incorpora ideias como certeza, previsibilidade, confiabilidade e coerência. No entanto, o autor defende que a abordagem da segurança jurídica hoje não deve ser mais “estática, típica do formato da segurança-imutabilidade”. A seu ver, na atualidade, “o formato mais adequado para a segurança jurídica é a segurança-continuidade”.²⁸

O processualista ressalta que “a continuidade revela uma maneira de não bloquear totalmente as mudanças e, ao mesmo tempo, preservar a segurança”.²⁹

Hoje em dia, o Estado de Direito precisa atuar na segurança jurídica de maneira flexível, permitindo proteção do conteúdo estável, mas acomodando novos elementos que apareçam ao longo do tempo. A segurança projeta-se num continuum, temporalmente balanceada entre as estabilidades pretéritas, as exigências do presente e as expectativas e prognoses futuras. E assim deve ocorrer também quando o Judiciário lida com posições jurídicas consolidadas.³⁰

Almiro do Couto e Silva afirma que, pelo princípio da segurança jurídica, se assegura, “nos vínculos entre o Estado e os indivíduos, uma certa previsibilidade da ação estatal”³¹:

Pois é substancialmente essa mesma concepção de que, nas relações jurídicas, as partes nelas envolvidas devem proceder corretamente, com lealdade e lisura, em conformidade com o que se comprometeram e com a palavra empenhada (a fides comofit quod dicitur da definição ciceroniana) que, em última análise, **dá conteúdo ao princípio da segurança jurídica, pelo qual, nos vínculos entre o Estado e os indivíduos, se assegura uma certa previsibilidade da ação estatal, do mesmo modo que se garante o respeito pelas situações constituídas em consonância com as normas impostas ou reconhecidas pelo poder público, de modo a assegurar a estabilidade das relações jurídicas e uma certa coerência na conduta do Estado.**³² (grifo meu)

²⁷ CABRAL, op.cit., p. 23-24.

²⁸ CABRAL, op. cit, p. 24-25.

²⁹ CABRAL, op. cit., p. 24-25.

³⁰ CABRAL, op. cit., p. 25.

³¹ SILVA, Almiro do Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99). Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 237, p. 271-315, jul./set. 2004, p. 273

³² SILVA, op. cit., p. 273.

Partindo agora para a discussão a respeito do (excepcional) interesse social, Fernando Facury Scaff afirma que se trata de um “conceito jurídico indeterminado, que não é uma porta aberta para discricionariedade judicial, pois seus termos são delimitados pelas palavras utilizadas na norma”³³.

Scaff diferencia interesse social de interesse público, de interesse estatal e de interesse corporativo. O jurista explica que interesse público “diz respeito aos interesses representados pelo Estado, pois, formalmente, este representa a sociedade”.³⁴

Assim, embora, à primeira vista, o conceito de interesse público possa coincidir com o de interesse social, nem sempre isso ocorre, afirma Scaff:

Interesse social diz respeito aos interesses da sociedade genericamente considerada – a sociedade como um todo, incluindo em alguma medida o campo dos interesses difusos. Observe-se que a norma sob análise usa a palavra interesse social e não interesse público.³⁵

O jurista segue e assevera que o interesse estatal “diz respeito aos interesses do próprio Estado, ou, melhor dizendo, do governo de plantão, o que nem sempre é coincidente com o interesse social”.³⁶

Por fim, Scaff afirma que o interesse corporativo “diz respeito a uma específica fração de pessoas, que pode ou não ser composta de servidores públicos”. O jurista conclui, assim, que, embora seja tarefa árdua, é preciso distinguir os interesses em jogo para que se possa de fato modular os efeitos de uma decisão:

Portanto, é uma tarefa árdua, porém necessária, distinguir quais interesses estão em jogo para bem definir sobre a modulação dos efeitos, em especial porque muitas vezes eles se sobrepõem, e a norma que rege a modulação só permite quando ocorrer interesse social.³⁷

Valter de Souza Lobato e José Antonino Marinho Neto também distinguem interesse social de interesse público (interesse público primário, para Celso Antônio Bandeira de Mello)

³³ SCAFF, op. cit. Acesso em: 16 de abril de 2022.

³⁴ SCAFF, op. cit. Acesso em: 16 de abril de 2022.

³⁵ SCAFF, op. cit. Acesso em: 16 de abril de 2022.

³⁶ SCAFF, op. cit. Acesso em: 16 de abril de 2022.

³⁷ SCAFF, op. cit. Acesso em: 16 de abril de 2022.

e interesse estatal (interesse público secundário). O interesse público, observam, se trata do atendimento de “necessidades coletivas”.³⁸

Assim, para os juristas, haveria interesse público no poder de polícia, na prática de tombamento de um imóvel urbano ou na instituição dos tributos, por exemplo. O interesse estatal, como o nome denota, diz respeito então ao interesse do Estado, que não necessariamente se confunde com o interesse social.³⁹

Desse modo, a legislação, combinada com a doutrina, deixa claro que a modulação de efeitos não pode ocorrer sempre e a qualquer modo. É necessário atender a requisitos que devem ser bem delimitados conceitualmente, de modo a não alargar a possibilidade de utilização da modulação de efeitos e nem de tornar regra o que deveria ser exceção.

³⁸ DE SOUZA LOBATO; NETO, op. cit. p.312-313.

³⁹ DE SOUZA LOBATO; NETO, op. cit. p.312-313.

CAPÍTULO 2. OS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA NÃO SURPRESA

A Constituição Federal de 1998 adota expressamente os princípios do contraditório e da ampla defesa. Em seu artigo 5^a, inciso LV, o texto constitucional define que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Welder Queiroz dos Santos observa que apenas a Constituição de 1988 adotou expressamente o princípio do contraditório. Antes disso, afirma, todas as Constituições brasileiras, tanto as outorgadas como as promulgadas, asseguravam em seu texto a ampla defesa, sobretudo em matéria penal, mas não o contraditório.⁴⁰

Santos explica que, formalmente, o princípio do contraditório tem como conteúdo: 1) o direito à informação ou à comunicação dos atos processuais; e 2) a possibilidade de impugnação, de reação ou de manifestação.

O jurista assevera que esses dois aspectos têm aplicação restrita às partes. Assim, o órgão jurisdicional não seria submetido ao princípio do contraditório. “devendo apenas velar pela aplicação do princípio entre as partes, que seriam exclusivamente os seus destinatários”.⁴¹ Contemporaneamente, no entanto, observa, em se tratando de um Estado Constitucional, Democrático e de Direito, o princípio do contraditório possui outros conteúdos além dos meramente formais:

Além dos direitos à comunicação dos atos processuais e à manifestação, também integram o princípio do contraditório os direitos à participação no desenvolvimento do processo, à influência no conteúdo das decisões judiciais, das partes de terem seus argumentos considerados e de **não serem surpreendidas com a prolação de decisão surpresa**. O princípio, assim, indubitavelmente, ganha aspectos substanciais.⁴² (grifo meu)

⁴⁰ SANTOS, Welder Queiroz dos. Princípio do Contraditório e Vedação de Decisão Surpresa. [Digite o Local da Editora]: Grupo GEN, 2017, P. 51. 9788530978037. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530978037/>. Acesso em: 22 de maio de 2022.

⁴¹ SANTOS, op. cit., p. 56.

⁴² SANTOS, op. cit., p. 56.

Note-se que no trecho acima colacionado Santos faz referência expressa ao fato de o princípio do contraditório incluir o direito de as partes não serem “surpreendidas com a prolação de decisão surpresa”⁴³.

Santos ensina ainda que o princípio do contraditório, assim como todos os demais princípios constitucionais processuais, é decorrência do “devido processo legal, do processo justo ou do processo equitativo” e é “uma das principais garantias fundamentais do sistema de tutela jurisdicional”.⁴⁴

No tocante ao primeiro conteúdo do princípio do contraditório, qual seja o direito à informação ou à comunicação dos atos processuais, Santos explica que este consiste “na necessária ciência aos envolvidos na relação processual dos atos praticados pelo juiz e pelas partes”.⁴⁵

A comunicação dos atos processuais é necessária, sob pena de nulidade dos atos praticados e de ilegitimidade do processo. O Poder Judiciário tem a obrigação de noticiar (Mitteilungspflicht) e de informar (Informationspflicht) os envolvidos na relação processual para que possam se manifestar, positiva ou negativamente, a respeito, sob pena de o contraditório não poder ser exercido e o direito de resposta não ser efetivado.⁴⁶

Gediel Claudino de Araújo Júnior pondera que o princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, previsto no artigo 5º, inciso LV, da Constituição, impõe a “paridade de tratamento entre as partes, o que garante ao réu não só o direito de conhecer o pedido do autor, mas também o direito de respondê-lo”.⁴⁷

Araken de Assis defende que, em todo recurso, se há a possibilidade de reforma ou invalidação de uma decisão, a “formação do contraditório representará imperativo do processo legítimo”⁴⁸:

Em todo recurso, existindo a possibilidade de reforma ou de invalidação -- e, por isso, o respeito a esse direito fundamental tornou-se obrigatório dos embargos de declaração modificativos, a teor do art. 1.023, § 2.º (infra, 65.3) –, a formação do contraditório representará imperativo do processo legítimo.⁴⁹

⁴³ SANTOS, op. cit., p. 56.

⁴⁴ SANTOS, op. cit., p. 50.

⁴⁵ SANTOS, op. cit., p. 57.

⁴⁶ SANTOS, op. cit., p. 57.

⁴⁷ ARAÚJO JÚNIOR, Gediel Claudino de. *Prática de recursos no processo civil*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 14.

⁴⁸ ASSIS, Araken de. *Manual dos recursos*. 8ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 20.

⁴⁹ ASSIS, op. cit., p. 20.

Para Humberto Theodoro Júnior, se, antes, o contraditório era tratado como uma defesa, “no sentido negativo de oposição ou resistência à atuação do adversário”, o seu conceito evoluiu dentro da concepção democrática do processo justo para “passar a ser a influência positiva na resolução do litígio”. Assim, em princípio, antes de formar o seu convencimento e decidir sobre qualquer ponto controvertido importante para a solução da causa, o julgador tem “o dever de consultar primeiro as partes”⁵⁰.

O que o processualista defende é a existência do “contraditório efetivo”⁵¹, e não apenas do contraditório. Isso é o que é definido também pelo artigo 7º do Código de Processo Civil (CPC) de 2015, segundo o qual compete “ao juiz zelar pelo efetivo contraditório”.

O que prevalece, portanto, é que o contraditório do processo justo vai além da bilateralidade e da igualdade de oportunidades proporcionadas aos litigantes, para instaurar um diálogo entre o juiz e as partes, garantindo ao processo ‘uma atividade verdadeiramente dialética’, em proporções que possam redundar não só em um procedimento justo, mas também em uma decisão justa, quanto possível.⁵²

Theodoro Júnior ressalta que, numa leitura de maneira sistemática e integrativa dos artigos 7º⁵³, 9º⁵⁴ e 10º⁵⁵, do Código de Processo Civil (CPC) de 2015, extrai-se que: a) as partes deverão merecer tratamento paritário; b) qualquer decisão que contrarie uma parte não será tomada ‘sem que ela seja previamente ouvida’; c) por fim, mesmo que a questão tenha sido debatida amplamente, não se permite ao juiz decidi-la mediante fundamento ainda não submetido à manifestação das partes”.⁵⁶

Na visão do jurista, afirmar que o juiz não pode decidir uma questão sem submeter o seu fundamento à manifestação das partes significa que, mais uma vez, o “Código prestigia o princípio da ‘não surpresa’”.⁵⁷

⁵⁰THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil - Vol. 1. 60ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 86.

⁵¹ THEODORO JÚNIOR, op. cit., p. 86.

⁵² THEODORO JÚNIOR, op. cit., p. 87.

⁵³ CPC: “Art. 7º É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório”.

⁵⁴ CPC: “Art. 9º Não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida”.

⁵⁵ CPC: “Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício”.

⁵⁶ THEODORO JÚNIOR, op. cit., p. 87-88.

⁵⁷ THEODORO JÚNIOR, op. cit., p. 88.

Diante disso, entende-se que, se as partes não recebem as informações que servirão de base para fundamentar uma decisão antes que o juiz decida ou forme o seu convencimento, resta violado o princípio do contraditório.

Trocando em miúdos, no que toca ao assunto do presente trabalho, qual seja a modulação de efeitos em matéria tributária, se busca respeitar o princípio do contraditório, o “contraditório efetivo”, um juiz não pode simplesmente sacar informações completamente novas da carteira na fase de embargos de declaração, ou mesmo em seu voto, na fase final do julgamento de mérito, sem manifestação prévia das partes e sem detalhar os fundamentos técnicos das informações. Para Santos, as partes devem ter o direito de influir no conteúdo das decisões:

Em um Estado Constitucional, Democrático e de Direito não se pode afirmar que o princípio do contraditório tem como núcleo essencial apenas o binômio informação-reação. **O contraditório passou a ser dotado de conteúdo substancial que, ao exigir a participação dos sujeitos processuais durante todo o procedimento, garante o direito de influir no conteúdo das decisões judiciais, de terem os argumentos considerados e, por consequência, veda a prolação de decisão surpresa.** Trata-se de forma de legitimar o processo e a decisão judicial.⁵⁸ (grifo meu).

Para Teresa Arruda Alvim, especificamente no que diz respeito à modulação, deve haver o contraditório entre as partes, e a decisão sobre haver a modulação “há de ser densamente fundamentada”⁵⁹:

O contraditório, especificamente sobre este tema, deve haver, naturalmente, entre as próprias partes, até porque uma das formas de modulação, como se viu, leva à não aplicação do novo precedente ao caso que está sendo julgado. **A decisão sobre haver modulação há de ser densamente fundamentada, principalmente porque se trata de um instrumento excepcional, que leva ao afastamento da regra geral que é a da retroatividade.** O dever é menos pesado na hipótese de se decidir pela não modulação, que é a regra.⁶⁰ (grifo meu)

Quanto à vedação à não surpresa, o artigo 10 do Código de Processo Civil (CPC) de 2015 traz esse princípio de modo expresso. Segundo esse dispositivo, “o juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de

⁵⁸ SANTOS, op. cit., p. 72.

⁵⁹ ALVIM, op. cit., p. 215.

⁶⁰ ALVIM, op. cit., p. 215

ofício”. Ressalte-se: ainda que deva decidir de ofício sobre uma questão, o juiz deve dar às partes a oportunidade de se manifestar.

Welder Queiroz dos Santos assevera que, no Brasil, é o princípio constitucional do contraditório que garante a vedação de decisão surpresa no sistema processual civil. Para o jurista, “decisão surpresa é aquela que contém como fundamento matéria de fato ou de direito que não tenha sido previamente oportunizada, em nenhum momento processual, a manifestação dos sujeitos processuais a seu respeito, inclusive as matérias que podem ser conhecidas de ofício”.⁶¹

Desta maneira, como a vedação à prolação de decisão surpresa é um direito decorrente do contraditório, o juiz possui o dever constitucional de não pronunciar decisão que contenha matéria de fato ou de direito que não tenha sido previamente submetida à manifestação das partes. Posta assim a questão, **ao exigir do juiz que profira decisões somente com base em elementos que as partes tiveram a oportunidade de se manifestar, prestigia-se o direito de não serem surpreendidas.**⁶² (grifo meu)

Citando Jacques Normand, Santos pondera ainda que o juiz “não pode invocar circunstâncias, alegações e documentos para fundamentar sua própria decisão se as partes não foram postas, em grau de discussão, em contraditório”.⁶³

Ademais, nem pode embasar sua sentença em argumentos de direito revelados de ofício, se não convidar as partes a formular a respeito suas respectivas observações.⁶⁴

Rodrigo Brandão e André Farah criticam a utilização, por ministros do STF, de dados e pesquisas empíricas na tomada de decisões sem que estes constem do processo em julgamento. Para os autores, em função do valor constitucional da não surpresa, não é recomendado o uso, por ministros do STF, de dados empíricos antes desconhecidos no processo, numa espécie de “refinamento do consequencialismo e um rebaixamento da conduta *consequenciachista*”⁶⁵.

⁶¹ SANTOS, op. cit., p. 92.

⁶² SANTOS, op. cit., p. 92.

⁶³ SANTOS, op. cit., p. 99.

⁶⁴ SANTOS, op. cit., p. 99.

⁶⁵ BRANDÃO, Rodrigo; FARAH, André. Consequencialismo no Supremo Tribunal Federal: uma solução pela não surpresa. Revista de Investigações Constitucionais, Curitiba, vol. 7, n. 3, p. 833, set./dez. 2020. DOI: 10.5380/rinc.v7i3.71771.

É justamente aqui que se encontra um dos principais pontos que o presente trabalho busca discutir: em se considerando o modo e o momento em que a modulação de efeitos em matéria tributária recorrentemente tem sido realizada no STF, o “contraditório efetivo – para se utilizar mais uma vez o conceito adotado por Humberto Theodoro Júnior – e o princípio da não surpresa são respeitados?

Para se antecipar ao tema que será detalhado no Capítulo 4, a autora desta monografia entende que, quando essa decisão é tomada com dados que são trazidos à tona já e apenas na fase de embargos de declaração, ou em voto já na fase final do julgamento de mérito, esses direitos não são plenamente respeitados.

As partes, já possivelmente esgotadas ao fim de processos cujos julgamentos levam anos ou até mesmo décadas para serem concluídos, não sabem exatamente de onde vêm os dados apresentados ao fim do julgamento nem qual o seu rigor técnico. Tampouco possuem tempo suficiente para se defender: nos termos do artigo 1.023, parágrafo segundo do CPC, caso o acolhimento dos embargos de declaração implique a modificação da decisão embargada, o juiz deve conceder prazo de cinco dias para o embargado se manifestar. Trata-se de um prazo três vezes menor que o concedido para a apresentação de contrarrazões em um recurso extraordinário, por exemplo.

CAPÍTULO 3. A MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Como exposto no Capítulo 1 do presente trabalho, a modulação de efeitos surgiu inicialmente no contexto de flexibilização do dogma da nulidade. A regra é que a lei declarada inconstitucional seja considerada natimorta, isto é, nula desde sempre. A exceção é que os efeitos dessa declaração de inconstitucionalidade sejam limitados.

No Brasil, a modulação de efeitos é instituto relativamente recente. Embora o STF já optasse por limitar efeitos de declaração de inconstitucionalidade, tanto no controle concentrado quanto no difuso de inconstitucionalidade, a modulação de efeitos só foi expressamente incluída no ordenamento jurídico em 1999, no artigo do artigo 27 da Lei 9.869/99. Depois foi incluída também no artigo 927, § 3º, do Código de Processo Civil (CPC) de 2015.

Em se tratando de matéria tributária, que é o objeto do presente trabalho, com base nas normas vigentes, há mais de uma década os ministros acolhem argumentos financeiros e orçamentários, geralmente apresentados pela Fazenda Nacional, para definir o marco temporal a partir de quando uma decisão que declarou inconstitucional a cobrança de um tributo passe a produzir efeitos.

Esses argumentos são o que a doutrina chama de consequentialistas e, como o próprio nome indica, dizem respeito às consequências ou aos resultados das decisões no mundo material. De um lado, geralmente, a autoridade fazendária requer que a modulação seja, usando as palavras de Teresa Arruda Alvim, “quase prospectiva”⁶⁶. Isso significa que o novo precedente deve se aplicar ao caso concreto e, depois dele, apenas aos casos que surgirem após a alteração jurisprudencial. Ou seja, a decisão deve produzir efeitos para frente, de modo que o Estado não seja obrigado a restituir aos contribuintes valores recolhidos indevidamente no passado. De outro lado, os contribuintes buscam justamente o direito de restituir esses valores pagos a maior no passado.

⁶⁶ ALVIM, op. cit., p. 196.

Cristiano Carvalho explica que, para os consequencialistas, "a ênfase deve ser dada aos possíveis resultados ou aos fins pretendidos pelo agente". A seu ver, isso difere o consequencialismo "quanto à concepção do que é agir moralmente"⁶⁷.

Para os consequencialistas, a ênfase deve ser dada aos possíveis resultados ou aos fins pretendidos pelo agente, ou seja, um ato não é moral ou imoral a priori, mas será um ou outro, a depender das consequências dele resultantes⁶⁸.

Carvalho explica ainda que uma das vertentes atuais do consequencialismo é o pragmatismo, em denominação utilizada por Richard Posner. A linha utilizada por Posner, no entender de Carvalho, "é mais afeita ao que poderia ser denominado de 'practicalismo', ou seja, uma razão prática que enfatiza a importância das consequências, principalmente as advindas de tomadas de decisão jurídicas"⁶⁹.

De acordo com Francys Ricardo Menegon, em se tratando de decisões que declaram a inconstitucionalidade de norma tributária, as autoridades fiscais costumeiramente recorrem a razões econômicas⁷⁰:

Nesse sentido, vale notar que, para embasar os pedidos de modulação das decisões de inconstitucionalidade da norma tributária, as autoridades fiscais costumeiramente recorrem a razões econômicas, argumentando que a declaração de inconstitucionalidade com efeitos para o passado acarretaria prejuízos significativos ao erário, implicando dano à prestação de serviços públicos e menosprezo ao interesse da coletividade em face do interesse individual dos contribuintes prejudicados⁷¹.

No Brasil, um dos grandes marcos da modulação de efeitos em matéria tributária foi o julgamento, em 2008, do RE 556.664, do RE 559.882 e do RE 559.943, em que o STF declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91 e do parágrafo único do artigo 5º do Decreto Lei 1.569/77, que tratam dos prazos de prescrição e decadência em matéria tributária. O STF declarou, com isso, inconstitucional o prazo prescricional de dez anos criado

⁶⁷ CARVALHO, Cristiano. Teoria da Decisão Tributária. São Paulo: Almedina, 2018, p. 91.

⁶⁸ CARVALHO, op. cit., p. 91.

⁶⁹ CARVALHO, op. cit., p. 92.

⁷⁰ MENEGON, Ricardo Menegon. Modulação dos efeitos das decisões proferidas em matéria tributária frente aos direitos fundamentais do contribuinte. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Instituto Brasileiro de Direito Público (IDP), Brasília, 2014, p. 38-39.

⁷¹ MENEGON, op. cit., p. 38-39.

em favor do poder público. Naquela ocasião, os ministros, por maioria, optaram por uma modulação *ex nunc*, ou “pela frente”, ressaltando ações ajuizadas até 11/06/2008, quando o mérito dos recursos foi julgado.

Passada quase uma década, outro marco na seara tributária foi o julgamento da “tese do século” (RE 574.706, Tema 69 da Repercussão Geral). Neste caso, em 15 de março de 2017, o STF excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. A maioria dos ministros entendeu que o imposto não é uma receita própria, mas um valor repassado ao estado, e por isso não pode ser incluído no conceito de faturamento, que é a base de cálculo para a cobrança das contribuições.

A modulação dos efeitos veio quatro anos depois. Em 13 de maio de 2021, por oito votos a três, o STF decidiu que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins vale a partir de 15 de março de 2017, data do julgamento do mérito. O caso será detalhado no Capítulo 5 da presente monografia.

Fato é que, desde o julgamento da “tese do século”, em quase todos os casos em que o STF decide a favor do contribuinte, há um pedido de modulação de efeitos. Os argumentos consequencialistas também se tornaram cada vez mais recorrentes, e a modulação é aplicada em quase todos os julgamentos tributários.

Exemplo mais recente, de dezembro de 2021, e que também será detalhado no Capítulo 5 do presente trabalho, é o julgamento do RE 714139, em que, em 22 de novembro de 2021, por oito votos a três, o STF reconheceu a inconstitucionalidade de uma alíquota majorada de ICMS para energia elétrica e telecomunicações. Em 18/12/2021, o STF, por maioria, modulou a decisão para que ela produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressaltando ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito, ou seja, até 5 de fevereiro de 2021.

CAPÍTULO 4. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

Os embargos de declaração são o recurso destinado a esclarecer obscuridade ou eliminar contradição; suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento; ou corrigir erro material. As hipóteses de cabimento do recurso estão previstas no artigo 1.022, incisos I a III, do Código de Processo Civil (CPC) de 2015.

Humberto Theodoro Júnior ressalta que, assim como previsto no dispositivo legal, “qualquer decisão” pode ser objeto de embargos de declaração. Não importa se a decisão tenha sido “proferida por juiz de primeiro grau ou tribunal superior, monocrática ou colegiada, em processo de conhecimento ou de execução; nem importa que a decisão seja terminativa, final ou interlocutória”⁷².

Araken de Assis, por sua vez, afirma que é “significativo” o disposto no artigo 1.022, caput, do CPC de 2015, segundo o qual os embargos de declaração cabem “contra qualquer decisão judicial”⁷³.

Essa referência engloba as decisões interlocutórias, omitidas na regra anterior, mas óbice facilmente superado, à medida em que também se verificavam nesses atos os defeitos típicos da obscuridade, da contradição e da omissão, aos quais, no direito vigente, juntou-se o erro material. Interpretação sistemática da regra, consagrada em julgado do STJ, proclamou o cabimento dos embargos de declaração contra qualquer decisão judicial, ressalva feita aos despachos, com o fito de corrigir seus defeitos.⁷⁴

Theodoro Júnior enfatiza que, para que sejam opostos embargos de declaração, o importante é que se aponte vício – obscuridade, omissão, contradição ou erro material – na decisão embargada.

Se a decisão embargada não contiver os vícios elencados no art. 1.022, a parte haverá de interpor outro recurso, mas não os embargos de declaração. Ademais, como o seu objetivo não é reformar ou cassar a decisão, mas, tão somente, aclará-la, qualquer das partes tem interesse para utilizá-lo, seja o vencedor ou o vencido.⁷⁵

⁷² THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil - Vol. 3. 55ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 951.

⁷³ ASSIS, op. cit., p. 115.

⁷⁴ ASSIS, op. cit., p. 115.

⁷⁵ THEODORO JÚNIOR, op. cit., p. 951.

Theodoro Júnior explica ainda que, em qualquer das hipóteses que permita o julgamento dos embargos de declaração, “a substância do julgado” deverá ser mantida. Até pode haver alguma alteração no conteúdo, mas não um “novo julgamento da causa”⁷⁶. De acordo com o processualista, “as eventuais novidades introduzidas no decisório primitivo não podem ir além do estritamente necessário à eliminação da obscuridade ou contradição, ao suprimento da omissão ou à correção do erro material”⁷⁷.

Quanto à obscuridade, Theodoro Júnior define que esta se caracteriza pela “falta de clareza, pela confusão de ideias, pela dificuldade no entendimento de algo”⁷⁸. No que tange à contradição, o processualista ensina que esse vício ocorre quando o julgado traz proposições “inconciliáveis” entre si⁷⁹. Não se trata apenas de uma incompreensão, como no caso da obscuridade, mas de proposições que se contradizem mutuamente.

No que diz respeito ao erro material, Theodoro Júnior explica que o CPC de 2015 acrescentou esta hipótese ao rol de cabimento dos embargos de declaração. Segundo o processualista, há erro material quando o que é exteriorizado não corresponde à “vontade do julgador”. O doutrinador afirma que “ocorre essa modalidade e erro quando a declaração, de fato, não corresponde à vontade real do declarante”⁸⁰.

Subvertendo a ordem das hipóteses elencadas no artigo 1.022, incisos I a III, do CPC, importa a esta monografia discutir a omissão, que é o terceiro vício apontado pelo legislador a ensejar a oposição dos embargos de declaração. Como será detalhado mais adiante, é justamente a omissão que tem sido aceita por parte da doutrina e pela jurisprudência como o vício que autoriza a modulação de efeitos, em se considerando que esta é uma questão de interesse ou ordem pública, pela via dos embargos de declaração.

De acordo com o artigo 1.022, inciso II, do CPC, cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para “suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento”.

⁷⁶ THEODORO JÚNIOR, op. cit., p. 951.

⁷⁷ THEODORO JÚNIOR, op. cit., p. 951.

⁷⁸ THEODORO JÚNIOR, op. cit., p. 952.

⁷⁹ THEODORO JÚNIOR, op. cit., p. 953.

⁸⁰ THEODORO JÚNIOR, op. cit., p. 957.

O artigo 1.022, parágrafo primeiro, do CPC, por seu turno, define a omissão. Segundo esse dispositivo, trata-se de decisão omissa a que: I) deixe de se manifestar sobre tese julgada em julgamento de casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência aplicável ao caso sob julgamento; II) incorra em qualquer das condutas descritas no artigo 489, parágrafo primeiro, também do CPC.

Por sua vez, o artigo 489, parágrafo primeiro, do CPC, delineia que não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: I) se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase do ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; II) empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso; invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer decisão; IV) não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; V) se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; e VI) deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

Para Theodoro Júnior, “qualquer falha ou omissão no campo da apreciação das pretensões e respectivos fundamentos deduzidos em juízo vicia a sentença em elemento essencial à sua validade e eficácia”. No entendimento do doutrinador, mesmo que alguns argumentos tenham sido trabalhados pelo juiz, se a análise diante das “questões propostas pelas partes” é incompleta, isso significa que “a fundamentação não terá sido adequada”⁸¹.

O processualista observa que o CPC de 2015 foi expresso em determinar que os embargos de declaração são cabíveis para “suprir omissão de ponto ou questão sobre a qual o juiz deveria pronunciar de ofício (art. 1.022, II)”. Com isso, o novo diploma legal resolveu a controvérsia sobre se as partes poderiam “arguir em embargos matéria não debatida ainda nos autos, mas que, por ser de ordem pública, podia ser conhecida pelo magistrado de ofício”.

No caso de se apreciar nos embargos de declaração dados ainda não debatidos nos autos, porém, Theodoro Júnior deixa claro que o recurso passa a ter “feição infringente”, “para permitir

⁸¹ THEODORO JÚNIOR, op. cit., p. 955.

a cassação do julgamento impugnado, podendo, outrossim, determinar, se for o caso, nova apreciação do recurso principal”⁸².

O atual Código foi expresso, ainda, em determinar serem cabíveis os embargos para suprir omissão de ponto ou questão sobre a qual o juiz deveria pronunciar de ofício (art. 1.022, II). Resolveu, assim, controvérsia que existia à época da legislação anterior acerca da possibilidade ou não de a parte arguir em embargos matéria não debatida ainda nos autos, mas que, por ser de ordem pública, podia ser conhecida pelo magistrado de ofício. **Em tal hipótese, os embargos assumem feição infringente, para permitir a cassação do julgamento impugnado, podendo, outrossim, determinar, se for o caso, nova apreciação do recurso principal.**⁸³ (grifo meu)

Para Araken de Assis, dos motivos que ensejam a oposição de embargos de declaração, arrolados no artigo 1.022 do CPC, “o mais relevante é a omissão”⁸⁴. O processualista ressalta que o vício de omissão sucede não apenas quando o órgão judiciário se abstém de apreciar questões de fato e de direito levantadas pelas partes, mas também as que deveriam receber pronunciamento de ofício pelo juiz, nos termos do artigo 1,022, inciso II, do CPC⁸⁵.

O vício da omissão sucede quando o órgão judiciário se abstém de apreciar as questões de fato e de direito, suscitadas ou não pelas partes – **há as que comportam exame ex officio** –, debatidas ou não, **embora haja necessidade desse contraditório para legitimar o resultado obtido**, desde que se configure pertinência com os elementos do processo.⁸⁶ (grifo meu)

Na mesma linha, Ravi Peixoto afirma que a modulação de efeitos decorre de “um dever-poder jurisdicional de criar regras de transição e, por isso, a ausência de manifestação sobre o tema pode ser considerada como uma espécie de omissão”⁸⁷.

Araken de Assis, no entanto, destaca em sua obra um ponto relevante para este trabalho: o caso em que o julgamento dos embargos de declaração implica a modificação da decisão embargada. Essa hipótese é prevista no artigo 1.023, parágrafo segundo. De acordo com esse

⁸² THEODORO JÚNIOR, op. cit., p. 955.

⁸³ THEODORO JÚNIOR, op. cit., p. 955.

⁸⁴ ASSIS, op. cit., p. 538.

⁸⁵ ASSIS, op. cit., p. 538.

⁸⁶ ASSIS, op. cit., p. 538-539.

⁸⁷ PEIXOTO, Ravi. Supremo pode modular efeitos de decisão em embargos de declaração. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-abr-15/ravi-peixoto-stf-modular-efeitos-embargos-declaracao>. Acesso em: 28 de agosto de 2022.

dispositivo, caso o eventual acolhimento dos embargos de declaração implique a modificação da decisão embargada, o juiz intimará o embargado para se manifestar no prazo de cinco dias.

Tendo como base um caso em que se alegou, de modo inovador, a prescrição na via dos embargos de declaração, Assis afirma que o órgão judiciário deve promover o debate entre as partes⁸⁸.

Os embargos de declaração prestam-se a promover esse debate, evidenciando que o art. 1.023, § 2.º, há de exibir incidência mais larga que o possível efeito infringente: nada obstante ser caso de rejeição, v.g., da prescrição alegada inovadoramente após a sentença de procedência (art. 342, III), **incumbe ao órgão judiciário promover o debate a seu respeito** (art. 10 c/c art. 487, parágrafo único) **e não há outro modo mais simples do que intimar o embargado a responder.**⁸⁹

Diferentemente de Theodoro Júnior, Assis não afirma categoricamente que, se novas informações são discutidas na via dos embargos de declaração, este assume “feito infringente”. Para Assis, no entanto, não há como negar a “função inovadora” dos embargos de declaração quando estes buscam suprir omissão.

Nos casos de omissão, até agora tratados, **parece inútil negar a função inovadora dos embargos de declaração. Só o acréscimo de algo novo supera o vazio, preenche o espaço deixado irregularmente pelo juiz no provimento.** Exemplo de efeito dessa espécie se localiza na omissão de dispositivo ou nos vícios ultra, citra e infra petita: os embargos de declaração preenchem o ato.⁹⁰ (grifo meu)

Delineados os vícios que ensejam a oposição dos embargos de declaração contra uma decisão, em especial a omissão, a presente monografia chega ao seu ponto-chave: a ausência de discussão da modulação de efeitos ao longo do processo caracteriza uma omissão? Os embargos de declaração são o recurso cabível para se realizar a modulação de efeitos em matéria tributária no STF? E, caso a modulação de efeitos em matéria tributária ocorra pela via dos embargos de declaração, como se tornou a regra nos últimos anos, sobretudo depois do julgamento da “tese

⁸⁸ ASSIS, op. cit., p. 539.

⁸⁹ ASSIS, op. cit., p. 539.

⁹⁰ ASSIS, op. cit., p. 543.

do século”, elas permitem o “contraditório efetivo”, para mais uma vez usar a definição de Humberto Theodoro Júnior, e também respeitam o princípio da não surpresa?

A controvérsia não é nova. Bruno Vinícius da Rós Bodart afirma que, a princípio, o STF entendia que os embargos de declaração não eram o meio hábil para "instar a Corte a conferir efeitos meramente prospectivos à declaração de inconstitucionalidade, caso não tenha existido pedido nesse sentido anteriormente"⁹¹. Em outras palavras, os embargos de declaração não eram o meio processual de se discutir a modulação de efeitos de uma decisão.

De acordo com Bodart, o entendimento STF era de que, se, por regra, em atenção à teoria da nulidade, a declaração de inconstitucionalidade tem efeitos *ex tunc* (para trás), "não se pode dizer que houve omissão do tribunal"⁹². Assim, diz o jurista, decidiu o STF, rejeitando embargos declaratórios (nomenclatura do CPC de 1973), nos EDcl na ADIn 483/PR (rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 05.10.2001), nos EDcl na ADIn 1.498/RS (rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, DJ 05.12.2003), nos EDcl na ADIn 2.728/AM (rel. Min. Marco Aurélio, DJ 05.10.2007), na ADIn 2.791/PR (rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 04.09.2009) e nos EDcl na ADIn 2.797/DF (rel. Min. Menezes Direito, DJ 05.05.2009).⁹³

Bodart ensina que a visão segundo a qual os embargos de declaração não seriam o meio hábil para a discussão da modulação de efeitos começou a ser superada em 2010, no julgamento dos embargos de declaração na ADIn 3601/DF, de relatoria do ministro Dias Toffoli. Neste caso, julgado em 09.09.2010 pelo Pleno do STF, o Supremo, sem requerimento anterior das partes, acolheu os embargos de declaração para conceder eficácia *ex nunc* (para frente) à decisão que julgou inconstitucional a Lei Distrital 3.642/2005, que dispõe sobre a Comissão Permanente de Disciplina da Polícia Civil do Distrito Federal⁹⁴.

Os ministros concluíram que seria necessário preservar as situações jurídicas formadas com base na lei declarada inconstitucional, sob pena de se anular punições aplicadas pela Comissão de Disciplina. A anulação dessas punições, explica Bodart, poderia possibilitar “o retorno ao serviço público de servidores demitidos em razão da prática de infrações gravíssimas”⁹⁵.

⁹¹ BODART, op. cit., p. 4.

⁹² BODART, op. cit., p. 4.

⁹³ BODART, op. cit., p. 4-5.

⁹⁴ BODART, op. cit., p. 5.

⁹⁵ BODART, op. cit., p. 5.

Bodart não chega a uma conclusão sobre se os embargos de declaração são ou não o recurso adequado para se modular os efeitos de uma decisão. Ele aponta, no entanto, do ponto de vista doutrinário, pontos favoráveis e contrários à admissão do recurso com essa finalidade.

De um lado, a favor do uso dos embargos de declaração, estão a aplicação da Súmula 456 do STF – segundo a qual “O Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgará a causa, aplicando o direito à espécie” – e o artigo 535, II, do CPC de 1973. Neste dispositivo, o antigo diploma legal previa o cabimento de embargos de declaração quando “for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se o juiz ou tribunal”. Como debatido no início deste capítulo, o artigo 1.022, inciso II do novo CPC, ao substituir o dispositivo supracitado, deixou claro que cabem os embargos de declaração para “suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento”⁹⁶.

Interpretados em conjunto, o enunciado de súmula e o dispositivo permitem concluir que **o STF, ao julgar o recurso extraordinário, tem o dever de definir os efeitos temporais de sua decisão independente de requerimento expresso, pois se trata de matéria de ordem pública e nada mais seria que a aplicação do direito à espécie.** ⁹⁷

De outro lado, Bodart aponta duas “dificuldades” para a aceitação dos argumentos acima expostos. A primeira versa sobre o reconhecimento da modulação de efeitos como “matéria de ordem pública”, tema controvertido na doutrina. A segunda envolve o próprio conceito de omissão. Destaque-se:

Há, entretanto, duas dificuldades para a aceitação desses argumentos: a uma, **é discutível o reconhecimento da modulação de efeitos como matéria de ordem pública;** a duas, **ainda que se entenda que é cogente a apreciação da matéria pelo Tribunal, não se pode dizer que houve verdadeira omissão quando se sabe que a regra é a aplicação retroativa da declaração de inconstitucionalidade.** Entender de outra forma seria reconhecer que a **Corte Suprema vem proferindo decisões lacunosas durante décadas** de exercício do controle de constitucionalidade.⁹⁸ (grifo meu)

⁹⁶ BODART, op. cit., p. 6.

⁹⁷ BODART, op. cit., p. 6.

⁹⁸ BODART, op. cit., p. 6.

Diante da falta de conclusão sobre a adequabilidade dos embargos de declaração para a modulação de efeitos, na ausência de requerimento anterior expresso das partes, Bodart faz uma crítica. Para o autor, a decisão parte de uma conveniência do STF. Quando o Supremo entende, no plano político, que a modulação de efeitos não convém, ele “prefere se posicionar pelo não cabimento dos embargos de declaração para esse fim”⁹⁹. Por outro lado, quando prefere realizar a modulação, “supera a fase de admissibilidade e dá provimento aos embargos”¹⁰⁰.

De qualquer forma, a única certeza que se tem é a de que não há certezas no trato da matéria pelo STF – **a admissibilidade dos embargos de declaração**, consideradas as decisões acima analisadas, **confunde-se com a apreciação do próprio mérito do recurso**, e esse é solucionado pelo exercício jurídico-valorativo de uma atividade de sopesamento.¹⁰¹

Teresa Arruda Alvim entende que a modulação de efeitos “atende a interesses públicos”¹⁰². O motivo, a seu ver, é que, normalmente, essa decisão, “se refere, predominantemente, aos efeitos da carga normativa das decisões, i. e., enquanto precedentes”¹⁰³.

Outro argumento para os que entendem que a modulação de efeitos é questão de interesse ou ordem pública, especialmente em se tratando de matéria tributária, diz respeito ao impacto das decisões sobre as contas públicas.

Teresa Arruda Alvim afirma que mudanças recentes na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) “autorizam abertamente àqueles que decidem em nome do Estado a usarem, em suas decisões, argumentos consequencialistas”¹⁰⁴. Para a processualista, no entanto, as alterações não “devem ser vistas e compreendidas como uma ‘abertura exagerada’”¹⁰⁵.

⁹⁹ BODART, op. cit., p. 6.

¹⁰⁰ BODART, op. cit., p. 6.

¹⁰¹ BODART, op. cit., p. 6.

¹⁰² ALVIM, op. cit., p. 214.

¹⁰³ ALVIM, op. cit., p. 214.

¹⁰⁴ ALVIM, op. cit., p. 218.

¹⁰⁵ ALVIM, op. cit., p. 218.

Além disso, “fica o julgador adstrito a expor, na fundamentação, os porquês de a solução construída ser a melhor, do ponto de vista jurídico, levando-se em conta as consequências apresentadas pelas partes envolvidas no processo”.¹⁰⁶

A possibilidade de se usarem argumentos consequencialistas nas decisões judiciais gera, para o juiz, o **dever de motivar sua sentença, descrevendo, minuciosamente, o impacto, no mundo dos fatos, da decisão tomada. Às partes, por outro lado, cabe o ônus de se desincumbir da demonstração de que estas consequências realmente viriam a ocorrer, por meio de prova técnica ou documental.** Estão, portanto, ampliados ‘os ônus argumentativos das partes e o dever motivacional do juiz’. (grifo meu)¹⁰⁷

Teresa Arruda Alvim vai além. A seu ver, como primeiro limite ao emprego dos argumentos consequencialistas, está o fato de que “esta projeção não pode ser fruto de intuição ou do subjetivismo de quem decide”¹⁰⁸. A processualista defende que “são necessários dados empíricos, estudos sérios para que o impacto de uma decisão possa ser estimado, e possam então, legitimamente, interferir no MODO como ela seja tomada, i.e., no teor da própria decisão”.

Como segundo limite, a doutrinadora defende que uma decisão judicial não pode ter como base única argumentos consequencialistas – como o “perigo de esvaziamento dos cofres públicos, a iminência da quebra do erário, prováveis dificuldades de caixa etc.” –, mas também argumentos jurídicos. A autora pondera que, no sentido lato, argumentos consequencialistas até podem ser considerados jurídicos, mas “o fato é que o direito em sentido mais restrito não pode ser ignorado”. Assim, o argumento consequencialista deve ser critério de “desempate”, e não único fundamento de decisão¹⁰⁹.

Portanto, a possibilidade de que se empreguem argumentos consequencialistas no processo de tomada de decisão está sujeita a **dois limites: a) estas consequências não de ser estimadas/aferidas/projetadas por cientistas/técnicos estudiosos do tema; b) a norma jurídica posta há de ser respeitada e não, pura e simplesmente,**

¹⁰⁶ ALVIM, op. cit., p. 218-219.

¹⁰⁷ ALVIM, op. cit., p. 219.

¹⁰⁸ ALVIM, op. cit., p. 219.

¹⁰⁹ ALVIM, op. cit., p. 2019.

criada, a partir desta perspectiva que é, como procuramos demonstrar, complementar.¹¹⁰ (grifo meu)

Para Cristiano Carvalho, “argumentos utilitaristas, sustentados tão somente no impacto financeiro aos cofres públicos, não podem ser tidos como suficientes para autorizar a restrição dos efeitos”. A seu ver, permitir a modulação de efeitos com base apenas no impacto financeiro e orçamentário da decisão se “alicerça em uma ilusória proteção à sociedade, quando na verdade produz efeitos nocivos, encorajando o totalitarismo estatal”.¹¹¹

A nós, não parece adequado que o princípio da segurança jurídica possa socorrer o ente público, sobretudo quando este possui o poder impositivo de criar a relação jurídica e o exerce indevidamente. Entendemos que **a modulação dos efeitos do controle constitucional não deve privilegiar o Estado**, que detém a posição dominante em face dos indivíduos, **sob pena de impedir que um sem-número de contribuintes tenham acesso à restituição do tributo inconstitucional**, consagrando o enriquecimento ilícito do Poder Público.¹¹²

Não bastasse a decisão sobre a modulação de efeitos em matéria tributária, muitas vezes, se fundar tão somente sobre os argumentos consequencialistas, sobretudo o de impacto para os cofres públicos, Rodrigo Brandão e André Farah afirmam que algumas vezes os ministros do STF citam fontes, outras não apontam a origem, mas apresentam informações “no último momento processual, o decisório, sem que os envolvidos antes pudessem debater sobre as informações desses estudos”¹¹³.

Para Brandão e Farah, “o padrão de emprego de dados empíricos pelo STF pode ser aprimorado com vistas a mais efetiva proteção dos princípios constitucionais da segurança jurídica e do contraditório”¹¹⁴. Além dos princípios da segurança jurídica e do contraditório, os autores defendem o respeito ao princípio da não surpresa, um dos objetos desta monografia:

¹¹⁰ ALVIM, OP. CIT., p. 2019.

¹¹¹ CARVALHO, CRISTIANO. A modulação de efeitos nas decisões de inconstitucionalidade tributária e o "risco moral". Revista dos Tribunais. Vol. 980/2017 | p. 69 - 78 | Jun / 2017.

¹¹² CARVALHO, op. cit., p. 70.

¹¹³ BRANDÃO; FARAH, op. cit., p. 833.

¹¹⁴ BRANDÃO; FARAH, op. cit., p. 855.

Esta proposta [de aprimoramento do padrão de emprego de dados empíricos pelo STF] se torna, a nosso ver, mais relevante a partir do momento em que se constata crescente uso de dados empíricos pelos ministros do STF como fundamentos das suas decisões e votos. **Essa postura tende a gerar surpresa aos atores do processo e aos demais ministros, tornando a deliberação mais pobre e não resguardando de maneira eficaz a segurança jurídica e o contraditório.** (grifo meu)¹¹⁵

Caminhando para a conclusão, a autora da presente monografia entende que a modulação de efeitos não se trata de uma mera omissão. Ora, se a regra é o princípio da nulidade – ou seja, se, salvo exceções, uma decisão que declara ou reconhece a inconstitucionalidade de uma lei tem caráter retroativo – o fato de a modulação de efeitos não ter sido discutida ao longo do processo, seja a requerimento das partes, seja de ofício pelo juiz, significa que foi aplicada a regra. Não há que se falar em omissão.

No entanto, mesmo que se entenda que o CPC, em seu artigo 1.022, inciso II, abra a janela para que a modulação de efeitos seja debatida por meio de embargos de declaração, ao se considerar que se trata de matéria de ordem pública e que poderia ter sido discutida de ofício pelo juiz ao longo do processo, a autora desta monografia defende que o recurso não é o meio ideal para tanto. Ressalte-se: não se está aqui a dizer que a modulação de efeitos não pode, de modo algum, ser realizada em sede de embargos de declaração, mas sim que este não é o recurso ideal para se restringir os efeitos de uma decisão, especialmente em matéria tributária.

No limite, em se considerando, mais uma vez, que o CPC, em seu artigo 1.022, inciso II, permitiu expressamente a arguição, em sede de embargos de declaração, “de matéria não decidida nos autos, mas que, por questão de ordem pública, podia ser conhecida pelo magistrado de ofício”, o recurso deverá então assumir efeitos infringentes, para mais uma vez repetir trecho da obra de Theodoro Júnior.

Para o processualista, como já exposto no presente trabalho, no caso de as partes arguirem em embargos de declaração “matéria não debatida ainda nos autos, mas que, por ser questão de ordem pública, podia ser conhecida pelo magistrado de ofício”, os embargos assumem “feito infringente”¹¹⁶.

¹¹⁵ BRANDÃO; FARAH, op. cit., p. 855.

¹¹⁶ THEODORO JÚNIOR, op. cit., p. 955.

A matéria discutida nesta monografia preenche justamente esta hipótese: a) a modulação de efeitos não foi debatida nos autos; b) ela podia ser conhecida pelo magistrado de ofício, mas não foi; e c) trata-se de questão de ordem pública, uma vez que “a modulação de efeitos atende a interesses públicos”¹¹⁷.

Além disso, um dos principais motivos, na visão da autora desta monografia, para a modulação de efeitos não seja discutida em sede de embargos de declaração é que o recurso, embora permita algum contraditório, não viabiliza, em se tratando de modulação de efeitos e, sobretudo, na hipótese de se acrescentar novos dados ao processo, o “efetivo contraditório” nem o respeito ao princípio processual da não surpresa.

Lembremos que, como discutido no Capítulo 2 da presente monografia, tanto a lei (artigo 7º do CPC) quanto a doutrina discorrem sobre o “contraditório efetivo”, e não apenas sobre o contraditório. Pedindo-se vênias para repetir a argumentação esboçada no capítulo 2, para Theodoro Júnior, a partir de uma leitura de maneira sistemática e integrativa dos artigos 7º, 9º e 10º do CPC de 2015, extrai-se que: a) as partes deverão merecer tratamento paritário; b) qualquer decisão que contrarie uma parte não será tomada ‘sem que ela seja previamente ouvida’; c) por fim, mesmo que a questão tenha sido debatida amplamente, não se permite ao juiz decidi-la mediante fundamento ainda não submetido à manifestação das partes”.

Para o jurista, ao vedar que o juiz decida sobre questão não submetida à questão das partes, o “Código prestigia o princípio da ‘não surpresa’”. Já segundo este princípio, previsto no artigo 9º do CPC de 2015, “não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida”.

Por todo o exposto, a autora desta monografia reitera o seu entendimento de que os embargos de declaração não são o meio processual ideal para se discutir e aplicar a modulação de efeitos em matéria tributária. Reitere-se que não se está aqui a afirmar que os embargos de declaração, não podem, em absoluto, ser utilizados como meio para se discutir a modulação, haja vista que, como leciona Theodoro Júnior, “em direito é sempre perigoso formular conceitos absolutos”¹¹⁸. O que se defende é que os embargos de declaração não são o meio ideal para restringir os efeitos de uma decisão, especialmente em matéria tributária.

¹¹⁷ ALVIM, op. cit., p. 214.

¹¹⁸ THEODORO JÚNIOR, Humberto. O direito jurisprudencial e o Código de Processo Civil de 2015: modulação temporal dos efeitos de mudança na orientação da jurisprudência vinculativa. Revista de Processo. Vol. 320. Ano 46. p. 365-384. São Paulo: Ed. RT, 2021, p. 6.

A autora defende que as partes devem apresentar o pedido de modulação de efeitos, com os dados técnicos que subsidiem esse pleito, desde a inicial, ou na prestação de informações, em se tratando de ações de competência originária do STF. Esse pedido pode ser postulado, inclusive, por terceiros interessados e *amici curiae*, haja vista que “a modulação de efeitos atende a interesses públicos”¹¹⁹.

Em se tratando de outras classes processuais, como o recurso extraordinário, o pedido de modulação de efeitos também pode ser formulado desde o momento da interposição do recurso, pela parte recorrente, ou nas contrarrazões, considerando-se ainda a possibilidade de o pedido ser realizado por terceiros interessados ou *amici curiae*.

O importante é que o pedido seja feito antes do julgamento de mérito ou que, caso não seja postulado previamente, os ministros conheçam a questão de ofício ainda antes da decisão de mérito. O motivo é que, no entendimento da autora do presente trabalho, a modulação de efeitos não busca suprir uma mera omissão, uma vez que a regra é que as decisões tenham efeito retroativo. A modulação representa, sim, modificação, muitas vezes significativa, no direito das partes no mundo material. Para usar um provérbio popular, o STF “dá com uma mão”, ao julgar um tributo constitucional ou inconstitucional, e “tira com a outra”, ao definir que a decisão vale para frente, com impactos muitas vezes bilionários, seja para os cofres públicos, seja para os contribuintes.

Na esteira dessa argumentação, no limite, se a modulação de efeitos em matéria tributária for discutida em sede de embargos de declaração, estes devem ser considerados infringentes. O ideal é, ainda, que o prazo previsto no artigo 1.023, parágrafo segundo, do CPC (para que o embargado se manifeste caso o eventual acolhimento dos embargos implique a modificação de decisão embargada), seja estendido de cinco para 15 dias, por meio de mudança legislativa, proporcionando-se mais uma vez às partes o direito ao efetivo contraditório e respeitando o princípio da não surpresa.

¹¹⁹ ALVIM, op. cit., p. 214.

CAPÍTULO 5. CASOS: ICMS NO PIS/COFINS E ICMS SOBRE ENERGIA E TELECOMUNICAÇÕES

Um dos casos que consolidou o entendimento atual de que a modulação de efeitos em matéria tributária pode ocorrer em sede de embargos de declaração foi o julgamento da chamada “tese do século”, no RE 574706, Tema 69 da repercussão geral.

Neste julgamento, o STF decidiu, em 15 de março de 2017, que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS e da Cofins. A maioria dos ministros entendeu que o imposto não é uma receita própria, mas um valor repassado ao estado, e por isso não pode ser incluído no conceito de faturamento, que é a base de cálculo para a cobrança das contribuições¹²⁰.

Apesar da importância desse julgamento, que inclusive levou a uma multiplicação das chamadas “teses filhotes” no Judiciário¹²¹, pedindo a exclusão de outros tributos da base de cálculo do PIS e da Cofins, a modulação dos efeitos demorou quatro anos para ser definida. Em 13 de maio de 2021, por meio de julgamento de embargos de declaração, por oito votos a três, o STF decidiu que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins vale a partir de 15 de março de 2017, data do julgamento do mérito.

A decisão do STF pela modulação foi embasada, entre outros, em argumentos consequencialistas. O pedido inicial da Fazenda Nacional, que apresentou um cálculo segundo o qual a União perderia R\$ 258,3 bilhões por ano com a decisão, era para que a decisão tivesse efeito a partir do julgamento dos embargos, e não do mérito. No pedido, a Fazenda citou como precedente justamente o caso dos prazos de prescrição e decadência, de 2008.

A tese vencedora foi a apresentada pela relatora, ministra Cármen Lúcia, que afirmou que a modulação seria importante para garantir a segurança jurídica das decisões. Os ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio votaram contra a modulação, ou seja, para que a decisão favorável aos contribuintes retroagisse independentemente do momento de ajuizamento da ação.

Com a decisão, repita-se, quatro anos depois e com dados apresentados após o julgamento de mérito, o STF limitou os efeitos da decisão, evitando uma perda bilionária para

¹²⁰ SOUSA, Cristiane Bonfanti. Teses filhotes do ICMS no PIS/Cofins podem custar R\$ 90,3 bilhões à União. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/teses-filhotes-do-icms-pis-cofins-26012022>. Acesso em: 3 de setembro de 2022.

¹²¹ SOUSA, op. cit.

os cofres da União, mas restringindo dos contribuintes o direito de restituir valores pagos a título de um tributo declarado inconstitucional.

Depois do julgamento da “tese de século”, a modulação de efeitos em matéria tributária passou a ser cada vez mais recorrente. Exemplo recente em que o STF discutiu e aplicou a modulação de efeitos em matéria tributária depois da decisão de mérito é o que envolve a cobrança do ICMS sobre os serviços de energia e telecomunicações. Trata-se do julgamento do RE 714139, Tema 745 da repercussão geral.

No caso do ICMS sobre energia e telecomunicações, a modulação de efeitos foi definida ainda no acórdão de mérito, mas ainda assim após a decisão sobre o mérito da causa. Após uma indefinição sobre a modulação de efeitos, o julgamento foi suspenso no plenário virtual, sem que se proclamasse o resultado de mérito. O relator apresentou um voto ajustado, com dados novos juntados aos autos, e as partes não tiveram oportunidade para se manifestar sobre esses novos dados, como será exposto a seguir. Ou seja, neste caso, as partes não tiveram nem mesmo o prazo de cinco dias para se manifestar previsto no artigo 1.023, parágrafo segundo, do CPC.

Em 22 de novembro de 2021, por oito votos a três, o STF reconheceu a inconstitucionalidade de uma alíquota majorada de ICMS sobre energia elétrica e telecomunicações. O Supremo concluiu que esses serviços são essenciais e que, portanto, a cobrança de uma alíquota de ICMS sobre eles acima da alíquota praticada pelos estados e pelo Distrito Federal sobre as operações em geral fere os princípios constitucionais da seletividade¹²² e da isonomia tributária¹²³. Na prática, a alíquota sobre as operações em geral varia de 17% a 18%, a depender do ente federativo.

Quase um mês depois de decidir pela inconstitucionalidade da alíquota majorada de ICMS sobre energia e telecomunicações, o STF, em 18 de dezembro de 2021, por maioria, modulou a decisão para que ela produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressaltando ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (5/2/21). Ficou vencido apenas o ministro Edson Fachin, para quem a decisão não deveria sequer ser modulada¹²⁴.

¹²² Pelo princípio da seletividade, previsto no artigo 155, parágrafo 2º, inciso III da Constituição, um ente federado pode diferenciar a alíquota para um produto conforme a sua essencialidade.

¹²³ De acordo com o princípio da isonomia tributária, definido no artigo 150, inciso II, da Constituição, é vedado à União instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem na mesma situação.

¹²⁴ STF, RE 714139, rel. Min. Dias Toffoli, Publicado acórdão, DJE 15/03/2022 - Ata n.º 41/2022. DJE nº 49, divulgado em 14/03/2022.

No contexto que importa a esta monografia, embora o recurso extraordinário tenha sido autuado e distribuído em outubro de 2012, a modulação de efeitos só foi levantada, de ofício, pelo relator, ministro Dias Toffoli, na apresentação de seu voto, em fevereiro de 2021. Ou seja, o processo tramitou por mais de oito anos, seguindo todas as fases em que se permitiu o contraditório entre as partes, sem que se discutisse a modulação de efeitos da decisão.

Não bastasse isso, o caso é tão emblemático que, quando apresentou seu voto inicialmente, Toffoli propôs que a decisão começasse a valer a partir do próximo exercício financeiro, ou seja, 2022, ressalvadas as ações ajuizadas até a véspera da publicação da ata do julgamento do mérito. Assim, os contribuintes que buscaram o Judiciário até o julgamento do mérito teriam direito a restituir os valores pagos a maior nos cinco anos antes do ajuizamento da ação.

Após a decisão de mérito, no entanto, mas antes de sua proclamação, o julgamento foi suspenso por um pedido de vista do ministro Gilmar Mendes com o objetivo de se discutir a modulação de efeitos, uma vez que os ministros não formaram quórum para definir esse tema. Os magistrados receberam representantes dos estados e dos Distrito Federal. Os governadores e secretários de Fazenda calcularam uma perda anual de arrecadação de R\$ 26,6 bilhões caso o entendimento do STF fosse aplicado em todas as unidades da federação, e o caso voltou para julgamento com uma proposta completamente diferente.

Toffoli, atendendo ao pleito dos estados, mudou sua proposta¹²⁵. O marco para o início dos efeitos passou de 2022 para 2024, e a data para as ações ressalvadas deixou de ser a véspera da publicação da ata do julgamento do mérito para ser o início do julgamento do mérito (5/2/21), algo incomum na comparação com os outros processos em que houve modulação de efeitos.

Para a autora desta monografia, como defendido ao longo de todo esse trabalho, a discussão da modulação de efeitos já na fase final do processo não atende ao que se define por “contraditório efetivo”, e não apenas contraditório, tampouco respeita o princípio processual da não surpresa.

Não bastasse a modulação ser discutida oito anos após o início da tramitação do processo, os estados e o Distrito Federal apresentaram os dados novos – o impacto de R\$ 26,6 bilhões por ano aos cofres públicos – após a decisão de mérito. O relator, Dias Toffoli, acolheu

¹²⁵ MAIA, Flávia. Toffoli atende pedido de estados e fim da majoração de ICMS pode começar em 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/toffoli-atende-pedido-de-estados-e-fim-da-majoracao-de-icms-pode-comecar-em-2024-10122021>. Acesso em: 3 de setembro de 2022.

a argumentação como fundamento para propor a nova modulação (produção de efeitos a partir de 2024, e não de 2022) e, para tanto, chegou a citar matéria jornalística que divulgou os dados levantados pelos estados e pelo Distrito Federal.

Em seu voto ajustado¹²⁶, Toffoli considerou que a adoção da tese de repercussão geral representaria impacto relevante sobre “as finanças de diversos estados”. Em vez de apresentar estudo técnico detalhado que embasasse tal afirmação, e submetê-lo ao efetivo contraditório das partes (e com tempo suficiente para que estas pudessem estudar os dados e se manifestar), no entanto, Toffoli afirmou que recebeu tabela (já depois da decisão de mérito) dos entes federados com os cálculos e também que valeria complementar a argumentação com notícias veiculadas na mídia. Vejamos:

De mais a mais, **vale complementar a argumentação com notícias veiculadas na mídia** a respeito do julgamento do presente tema, **revelando, em certa medida, a magnitude do impacto da decisão da Corte nas contas públicas**. Por exemplo, recentemente, o Jota publicou matéria, da qual participou o Diretor institucional do Comitê Nacional dos Secretários de Estado da Fazenda (Comsefaz), indicando que “**a redefinição da alíquota, se seguido o entendimento do STF pelos estados em legislações locais, representaria uma perda anual estima por eles de R\$ 26,6 bilhões**”. Por seu turno, o jornal Diário do Nordeste apontou que, **no Ceará, a decisão da Corte enseja “perda de cerca de R\$ 1,6 bilhão por ano na arrecadação do ICMS”**.¹²⁷ (grifo meu)

Como discutido na presente monografia, no capítulo 3, Teresa Arruda Alvim afirma que o primeiro limite para o emprego de argumentos consequencialistas diz respeito à necessidade de “dados empíricos, estudos sérios para que o impacto de uma decisão possa ser estimado, e possam, então, legitimamente interferir no MODO como ela seja tomada, i.e., no teor da própria decisão”¹²⁸.

Ademais, a processualista afirma que o juiz tem o “dever de motivar sua sentença, descrevendo, minuciosamente, o impacto, no mundo dos fatos, da decisão tomada”. Por outro

¹²⁶ STF, RE 714139, rel. Min. Dias Toffoli, Data de Publicação DJE 15/03/2022 - Ata n.º 41/2022. DJE nº 49, divulgado em 14/03/2022.

¹²⁷ STF, RE 714139, rel. Min. Dias Toffoli, Data de Publicação DJE 15/03/2022 - Ata n.º 41/2022. DJE nº 49, divulgado em 14/03/2022 p. 33.

¹²⁸ ALVIM, op. cit., p. 219.

lado, as partes têm o ônus de se desincumbir da demonstração de que estas consequências realmente viriam a ocorrer, por meio de prova técnica ou documental”¹²⁹.

Do que se extrai do caso em discussão, a modulação, embora suscitada pelo relator em seu voto, só foi discutida na fase final do processo, após a decisão de mérito, mas antes de sua proclamação. Em seu voto ajustado, o relator acolheu argumentação dos entes federativos, mas em momento algum o seu voto apresentou, de modo minucioso, dados empíricos que comprovassem o impacto da decisão nas contas públicas.

Por fim, a autora desta monografia entende que, às partes, não foi oferecida a oportunidade de contraditório, uma vez que os novos dados foram apresentados na retomada do julgamento virtual, o que também desrespeitou o princípio da não surpresa, sem oportunidade para que os contribuintes se manifestassem.

Não por acaso, já em fase de embargos de declaração, opostos em 22 de março de 2022¹³⁰, após a modulação de efeitos, as Lojas Americanas S/A requereram o reconhecimento/declaração da nulidade parcial do acórdão para afastar a modulação de efeitos. Um dos argumentos da empresa foi justamente que, em sessão posterior ao julgamento de mérito, o Supremo “acolheu integralmente o indevido e extemporâneo requerimento protocolado pelo Estado de SC somente em 25.11.2021”, sem que tenha oportunizado às Lojas Americanas S/A (e aos *amici curiae*) “apresentar seus argumentos contrários, e nítido cerceamento do seu direito de defesa, afrontando, assim, princípios de devido processo legal, contraditório e ampla defesa”. Os embargos foram rejeitados, uma vez que o STF concluiu que o acórdão embargado não incorreu em omissão, contradição, obscuridade ou erro material¹³¹.

Outros casos aguardam julgamento no STF ao tempo da conclusão desta monografia. Um deles é a modulação dos efeitos da decisão que definiu a incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos pelo empregador a título de terço constitucional de férias. Trata-se de embargos de declaração opostos contra decisão no RE 1072485.

Em agosto de 2020, o STF julgou constitucional a cobrança. O entendimento, no entanto, foi uma mudança jurisprudencial em relação ao que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidira, por meio de recurso repetitivo, em 2014, no julgamento do REsp 1230957/RS.

¹²⁹ ALVIM, op. cit., p. 219.

¹³⁰ STF, Embargos de Declaração no RE 714139. Petição: 19229. Data: 22/03/2022.

¹³¹ STF, Terceiros Emb. Decl. no RE 714.139. DJE 14/06/2022 - ATA Nº 102/2022. DJE nº 115, divulgado em 13/06/2022.

O que está pendente de julgamento é a modulação de efeitos dessa decisão, ou seja, a partir de quando, de fato, ela passa a valer. A Associação Brasileira de Advocacia Tributária (Abat) estima que, caso a decisão não seja modulada, as empresas poderão ter um prejuízo entre R\$ 80 bilhões e R\$ 100 bilhões, considerando que o tributo que deverão recolher retroativamente¹³².

¹³² MAIA, Flávia. STF reiniciará julgamento dos embargos sobre tributação do terço de férias. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/stf-reiniciara-julgamento-dos-embargos-sobre-tributacao-do-terco-de-ferias-07042021>. Acesso em: 3 de setembro de 2022.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente monografia se propôs a analisar a utilização dos embargos de declaração como meio processual para a modulação de efeitos em matéria tributária, tendo em vista o respeito aos princípios do contraditório e da não surpresa.

Em seu primeiro capítulo, o trabalho discorreu sobre os pressupostos processuais para a modulação de efeitos, quais sejam a segurança jurídica e o excepcional interesse social, e sobre a evolução desse instituto ao longo do tempo, diante da relativização da teoria da nulidade. No Capítulo 2, a monografia descreveu os princípios do contraditório e da não surpresa. No terceiro capítulo, discutiu-se a modulação de efeitos em matéria tributária, especificamente. Nos capítulos 4 e 5, buscou-se discutir os embargos de declaração e apresentar casos concretos sobre o tema, respectivamente.

Após refletir sobre a temática, a autora desta monografia entende que os embargos de declaração não são o meio processual ideal para se discutir e aplicar a modulação de efeitos em matéria tributária. Mais uma vez, não se está aqui a defender que não se pode, em absoluto, modular os efeitos de uma decisão em sede de embargos de declaração, mas que este não é o recurso ideal para tanto, tendo em vista os princípios do contraditório e da não surpresa.

A autora defende que as partes devem apresentar o pedido de modulação de efeitos, com os dados técnicos que subsidiem esse pleito, já no primeiro momento processual no STF. No controle concentrado, por exemplo, em uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), o requerimento pode ser realizado desde a inicial, ou na prestação de informações pelos interessados e *amici curiae*. No caso de outras classes processuais, como o recurso extraordinário, o pedido de modulação de efeitos também pode ser formulado desde o momento da interposição do recurso, pela parte recorrente, ou nas contrarrazões, considerando-se ainda a possibilidade de o pedido ser realizado por terceiros interessados ou *amici curiae*.

O importante é que o pedido seja feito antes do julgamento de mérito ou que, caso não seja postulado previamente, os ministros conheçam a questão de ofício ainda antes da decisão de mérito, oferecendo às partes o direito ao efetivo contraditório. Para a autora deste trabalho, a modulação de efeitos não busca suprir uma mera omissão – uma vez que, pela teoria da nulidade, a regra é que a decisão tenha efeitos retroativos –, mas representa uma modificação na decisão, muitas significativa, no direito das partes no mundo material. Não raro, a modulação

de efeitos representa impacto de bilhões de reais, seja para os cofres públicos, seja para os contribuintes.

Desse modo, no limite, se a modulação de efeitos em matéria tributária for discutida em sede de embargos de declaração, com dados acrescidos aos autos nesta fase do processo, o recurso deve ter “feito infringente”, para mais uma vez utilizar expressão de Theodoro Júnior¹³³. O ideal é, ainda, que o prazo previsto no artigo 1.023, parágrafo segundo, do CPC (para que o embargado se manifeste caso o eventual acolhimento dos embargos implique a modificação de decisão embargada), seja estendido de cinco para 15 dias, por meio de mudança legislativa, proporcionando-se mais uma vez às partes o direito ao efetivo contraditório e respeitando o princípio da não surpresa.

¹³³ THEODORO JÚNIOR, op. cit., p. 955.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVIM, Teresa Arruda. **Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes**. 2ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

ARAÚJO JÚNIOR, Gediel Claudino de. **Prática de recursos no processo civil**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ASSIS, Araken de. **Manual dos recursos**. 8ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

BARROSO, Luís R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. 9788553611959. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553611959/>. Acesso em: 22 abr. 2022.

BRANDÃO, Rodrigo; FARAH, André. **Consequencialismo no Supremo Tribunal Federal: uma solução pela não surpresa**. Revista de Investigações Constitucionais, Curitiba, vol. 7, n. 3, p. 831-858, set./dez. 2020. DOI: 10.5380/rinc.v7i3.71771.

CABRAL, Antônio do Passo. **A técnica do julgamento-alerta na alteração de jurisprudência consolidada: segurança jurídica e proteção da confiança no direito processual**. Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro n. 56, abr./jun. 2015.

CARVALHO, CRISTIANO. **A modulação de efeitos nas decisões de inconstitucionalidade tributária e o "risco moral"**. Revista dos Tribunais. Vol. 980/2017 | p. 69 - 78 | Jun / 2017.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584933808/>. Acesso em: 21 Aug 2022.

DE SOUZA LOBATO, Valter; NETO, José Antonino Marinho. **Alteração Jurisprudencial, Precedentalismo e Modulação em Matéria Tributária: o Sentido da Expressão “Interesse Social” para Fins de Modulação dos Efeitos**. Disponível em: <https://www.congressoibdt.org.br/wp-content/uploads/2021/08/Anais-VII-CongressoBrasileiroDireitoTributarioAtual.pdf>. Acesso em: 16 de abril de 2022.

GALVÃO, Jorge Octávio Lavocat. **É preciso modular a modulação de efeitos? Reflexões sobre um desvirtuamento.** 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jun-19/artx-observatorio-constitucional-preciso-modular-modulacao-efeitos-reflexoes-desvirtuamento>. Acesso em: 16 de abril de 2022.

MAIA, Flávia. **STF reiniciará julgamento dos embargos sobre tributação do terço de férias.** 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/stf-reiniciara-julgamento-dos-embargos-sobre-tributacao-do-terco-de-ferias-07042021>. Acesso em: 3 de setembro de 2022.

MENEGON, Ricardo Menegon. **Modulação dos efeitos das decisões proferidas em matéria tributária frente aos direitos fundamentais do contribuinte.** Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP), Brasília, 2014, p. 38-39.

PEIXOTO, Ravi. **Supremo pode modular efeitos de decisão em embargos de declaração.** 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-abr-15/ravi-peixoto-stf-modular-efeitos-embargos-declaracao>. Acesso em: 28 de agosto de 2022.

SCAFF, Fernando Facury. **A modulação das decisões do STF, as razões do Fisco e a irresponsabilidade fiscal.** 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-19/justica-tributaria-modulacao-stf-raoes-fisco-irresponsabilidade-fiscal>. Acesso em: 16 de abril de 2022.

SANTOS, Welder Queiroz dos. **Princípio do Contraditório e Vedação de Decisão Surpresa.** 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. 9788530978037. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530978037/>. Acesso em: 22 de maio de 2022.

SILVA, Almiro do Couto e. **O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99).** Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 237, p. 271-315, jul./set. 2004, p. 273.

SOUSA, Cristiane Bonfanti. **Teses filhotes do ICMS no PIS/Cofins podem custar R\$ 90,3 bilhões à União.** 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/tributacao-empresas/teses-filhotes-do-icms-no-pis-cofins-podem-custar-r-90-3-bilhoes-a-uniao>

empresas/tributario/teses-filhotes-do-icms-pis-cofins-26012022. Acesso em: 3 de setembro de 2022.

STF, RE 197.917, rel. Min. Maurício Corrêa, Acórdão p. 12-13, DJ 07/05/2004.

STF, Acórdão dos Emb.Decl. nos Emb.Decl. no RE 638.115, rel. Min. Gilmar Mendes, DJE 08/05/2020 - ATA Nº 63/2020. DJE nº 113, divulgado em 07/05/2020, p. 5-6.

STF, Acórdão do RE 197.917, rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 07/05/2004 - ATA Nº 13/2004, p. 6.

STF, RE 714139, rel. Min. Dias Toffoli, Publicado acórdão, DJE 15/03/2022 - Ata n.º 41/2022. DJE nº 49, divulgado em 14/03/2022.

STF, RE 714139, rel. Min. Dias Toffoli, Data de Publicação DJE 15/03/2022 - Ata nº 41/2022. DJE nº 49, divulgado em 14/03/2022 p. 33.

STF, Embargos de Declaração no RE 714139. Petição: 19229. Data: 22/03/2022.

STF, Terceiros Emb. Decl. no RE 714.139. DJE 14/06/2022 - ATA Nº 102/2022. DJE nº 115, divulgado em 13/06/2022.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil - Vol. 1.** 60ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil - Vol. 3.** 55ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **O direito jurisprudencial e o Código de Processo Civil de 2015: modulação temporal dos efeitos de mudança na orientação da jurisprudência vinculativa.** Revista de Processo. Vol. 320. Ano 46. p. 365-384. São Paulo: Ed. RT, 2021.