

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS - CCJE
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO DA UFRJ - FND/UFRJ

**AS CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS DA MODULAÇÃO DE EFEITOS ADOTADA
PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO JULGAMENTO DA AÇÃO
DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE Nº 49**

MATHEUS LOPES E SILVA

RIO DE JANEIRO

2025

MATHEUS LOPES E SILVA

AS CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS DA MODULAÇÃO DE EFEITOS ADOTADA
PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO JULGAMENTO DA AÇÃO
DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE Nº 49

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**

RIO DE JANEIRO

2025

CIP - Catalogação na Publicação

S586c Silva, Matheus Lopes e
As Consequências Práticas Da Modulação De Efeitos
Adotada Pelo Supremo Tribunal Federal No Julgamento
Da Ação Declaratória De Constitucionalidade Nº 49 /
Matheus Lopes e Silva. -- Rio de Janeiro, 2025.
43 f.

Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2025.

1. Direito Tributário. 2. Direito
Constitucional. 3. Direito Processual Civil. 4.
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.
5. Supremo Tribunal Federal. I. Maneira, Eduardo,
orient. II. Título.

MATHEUS LOPES E SILVA

AS CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS DA MODULAÇÃO DE EFEITOS ADOTADA
PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO JULGAMENTO DA AÇÃO
DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE Nº 49

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**.

Data da Aprovação: 27/06/2025

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Eduardo Maneira - Orientador

Dr. Daniel Serra Lima - Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2025

RESUMO

O presente trabalho se propõe a analisar, a técnica da modulação de efeitos, examinando-se seus fundamentos constitucionais, sua relação com o princípio da segurança jurídica, o excepcional interesse social, e os argumentos de índole consequencialistas-econômicos, que têm orientado a atuação dos Ministros do STF, em relevantes temas de matéria tributária. Através de uma análise crítica, aprofundada e atualizada, sobre os efeitos concretos da modulação temporal, da eficácia das decisões em sede das ações de controle tanto difuso quanto concentrado de constitucionalidade, tomando como referência o caso paradigmático da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49 “ADC nº 49”, que declarou a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei Complementar 87/1996 “Lei Kandir”, os quais versavam sobre a cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços “ICMS”, na transferência de bens e mercadorias, entre estabelecimentos do mesmo titular. Promovendo-se um diálogo entre os princípios anteriormente elencados, e o ordenamento jurídico brasileiro.

Palavras-chave: Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Processual Civil; Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, Supremo Tribunal Federal, Supremo Tribunal de Justiça.

ABSTRACT

This study aims to analyze the technique of modulation of effects by examining its constitutional foundations, its relationship with the principle of legal certainty, the notion of exceptional social interest, and the consequentialist-economic arguments that have guided the decisions of the Justices of the Brazilian Supreme Federal Court (STF) in significant tax matters. Through a critical, in-depth, and up-to-date analysis of the concrete effects of temporal modulation and the effectiveness of decisions issued in both diffuse and concentrated constitutional review, this study takes as a paradigm the Declaratory Action of Constitutionality No. 49 (ADC 49). In this case, the Court declared the unconstitutionality of provisions of Complementary Law No. 87/1996 (the “Kandir Law”), which dealt with the taxation of the ICMS (Tax on the Circulation of Goods and Services) on transfers of goods between establishments of the same legal entity. The research promotes a dialogue between the aforementioned constitutional principles and the Brazilian legal system as a whole.

Keywords: Tax Law; Constitutional Law; Civil Procedural Law; Tax on the Circulation of Goods and Services; Supreme Federal Court; Superior Court of Justice.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO I - ANÁLISE INTRODUTÓRIA DO MECANISMO DA MODULAÇÃO DE EFEITOS	9
1.1. Modulação de efeitos e o controle de constitucionalidade	9
1.2. Modulação de efeitos e o princípio da segurança jurídica	12
1.3. Modulação de efeitos através relevantes teses em matéria tributária	16
1.4. Modulação de efeitos e os argumentos consequentialistas-econômicos	19
CAPÍTULO II - DA APLICAÇÃO DO MECANISMO DA MODULAÇÃO DE EFEITOS NO JULGAMENTO DE MÉRITO DA ADC 49	22
2.1. Julgamento do mérito e seus efeitos práticos	22
2.2. Marco temporal adotado e os seus reais impactos para os contribuintes.....	25
2.3. Panorama da sua aplicação tribunais estaduais.....	28
2.4. Tema 1367, e a reafirmação dos efeitos prospectivos.....	35
CAPÍTULO III - REFLEXOS DA DECISÃO PARA ALÉM DO JUDICIÁRIO.....	37
3.1. Lei Complementar 204/2023	37
3.2. Atuação do Conselho Nacional de Política Fazendária, através dos convênios de ICMS nº 178/2023, 225/2023, e 109/2024	38
CONCLUSÃO	39
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	41

INTRODUÇÃO

A controvérsia acerca da incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços “ICMS” nas operações de transferência de bens e mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo contribuinte, figura a anos como uma das principais temáticas do contencioso tributário nacional. Durante anos, prevaleceu-se nos tribunais o entendimento pacificado segundo o qual a mera circulação física, desprovida de transmissão de titularidade, ou seja, ausência ato mercantil, não concretiza o fato gerador do ICMS, posicionamento este consagrado através da Súmula nº 166, e Tema 259, do Superior Tribunal de Justiça “STJ”, e Temas nº 1.012, e nº 1.099, do Supremo Tribunal Federal “STF”, mais recentemente, em sede de julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49.

Contudo, o cenário jurídico sofreu significativa reviravolta com a decisão proferida pelo STF em 2021, no bojo dos Embargos de Declaração opostos na ADC nº 49, oportunidade em que a Suprema Corte, reconheceu sob a justificativa da necessidade de supostamente resguardar o princípio da segurança jurídica, e o relevante interesse social, em proceder com a modulação temporal dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade. Fixando, assim, a eficácia prospectiva “*ex nunc*”, com início a partir do exercício financeiro de 2024, ressaltando-se apenas os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento do mérito, em 29 de abril de 2021.

Paralelamente, o tema vem sendo objeto de importantes desdobramentos no plano normativo e executivo. Destacando-se, nesse contexto, as iniciativas conduzidas pelo Conselho Nacional de Política Fazendária “CONFAZ”, por meio da celebração de Convênios convênios de ICMS nº 178/2023, 225/2023, e 109/2024, que tratam sobre a matéria, e a promulgação da Lei Complementar nº 204/2023, que buscam concretizar, os efeitos do julgamento de mérito da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49. Ademais, as discussões relativas às regras de transição decorrentes da reforma tributária aprovada em 2024, inauguraram novas perspectivas quanto ao futuro tratamento jurídico dessas operações.

Diante desse panorama, o presente trabalho, tem como objetivo central examinar as consequências práticas da modulação de efeitos determinada pelo STF no âmbito da ADC nº 49, com especial atenção aos reflexos concretos dessa decisão.

Para a adequada compreensão da matéria, o estudo será estruturado em três capítulos.

No primeiro capítulo, será realizada a uma análise multidisciplinar da técnica da modulação de efeitos, examinando-se seus fundamentos constitucionais, e o debate entre duas concepções teóricas fundamentais: a teoria da nulidade e a teoria da anulabilidade, a sua relação com o princípio da segurança jurídica, o excepcional interesse social, sua aplicação em precedentes tributários relevantes, e os argumentos de índole consequentialistas-econômicos que têm orientado a atuação dos Ministros do STF.

O segundo capítulo será concentrado na aplicação concreta da modulação de efeitos adotada no julgamento de mérito da ADC nº 49, explorando-se o marco temporal fixado, os impactos práticos sobre os contribuintes, e a correta/íncorreta, interpretação da aplicação da decisão por alguns dos Tribunais de Justiça estaduais nos limites estabelecidos pela STF.

No terceiro capítulo, será objeto de análise o conjunto de iniciativas para além da tutela do poder judiciário, do executivo, e legislativo, que emergiram após o julgamento da ADC nº 49, com destaque para os convênios de ICMS nº 178/2023, 225/2023, e 109/2024 pelo CONFAZ, e a aprovação da Complementar nº 204/2023, que alterou o dispositivos da Lei Complementar nº 87/1996 “Lei Kandir”, além de instrumentos normativos correlatos.

Com essa estrutura, busca-se oferecer uma análise crítica, aprofundada e atualizada sobre os efeitos concretos da modulação temporal, da eficácia das decisões em sede das ações de controle tanto difuso quanto concentrado de constitucionalidade, tomando como referência o caso paradigmático da ADC nº 49, promovendo-se um diálogo entre a teoria constitucional, o princípio da segurança jurídica, e a prática tributária, no ordenamento jurídico brasileiro.

I - ANÁLISE DO MECANISMO DA MODULAÇÃO DE EFEITOS

Primordialmente, antes de iniciar-se de fato o objeto central do presente trabalho, que tange acerca da análise das consequências práticas da utilização do mecanismo da modulação de efeitos adotado pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar da ADC nº 49, é relevante, inicialmente introduzir uma breve explicação, do mecanismo da modulação de efeitos, e da sua suma relevância em nosso ordenamento jurídico.

1.1. Modulação de Efeitos e o Controle de Constitucionalidade

A modulação de efeitos representa um mecanismo processual robusto, e cada vez mais adotado no ordenamento jurídico brasileiro, cuja função, técnica, permite definir e limitar, o marco temporal, da aplicação de determinada decisão em sede de controle difuso ou concentrado de constitucionalidade. Delineando que a estas decisões, poderão, aplicar-se efeitos: (I) “*ex tunc*”, ou seja, com a sua eficácia retroativa, ou (II) “*ex nunc*”, ou seja, com a sua eficácia prospectiva.

Via de regra, tradicionalmente, as decisões que declaram a inconstitucionalidade de uma norma produzem efeitos “*ex tunc*”, ou seja, com eficácia processual retroativa. Nessa perspectiva, considera-se que a norma inconstitucional jamais integrou validamente o nosso ordenamento jurídico, portanto não surtindo efeitos práticos.

Esse entendimento preserva a supremacia da constituição e a própria rigidez do controle de constitucionalidade, e é proveniente de teoria da nulidade, conceito importado, ao nosso ordenamento jurídico, cuja origem é extraída da escola-norte americana, cuja doutrina, aduz que, uma norma que goza de vícios de constitucionalidade desde a sua origem, jamais deveriam surtir qualquer tipo de efeito em nosso ordenamento jurídico, considerando portanto todos os seus efeitos nulos¹.

Contudo, diante da constante transformação jurisprudencial e também legislativa, reconheceu-se a necessidade de proteger valores como a segurança jurídica, a boa-fé e relevante interesse social, permitindo, em casos excepcionais, a aplicação de efeitos “*ex nunc*”, ou seja, prospectivos.

¹ LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 20. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2016.

Nessa hipótese, os efeitos da decisão de inconstitucionalidade passam a produzir consequências apenas a partir do momento fixado pelo próprio tribunal, seja o trânsito em julgado, a data da decisão, ou outro marco temporal definido.

Já esse entendimento, em contrapartida ao modelo norte-americano, é proveniente da teoria da anulabilidade, conceito importado, ao nosso ordenamento jurídico, cuja origem é extraída da escola austríaca, cuja doutrina, aduz que, uma norma que goza de vícios de constitucionalidade desde a sua origem, se torna-se uma norma anulável, e não nula. Logo, considerando-se todos os seus efeitos plenamente eficazes em nosso ordenamento jurídico, até a sua efetiva declaração inconstitucionalidade².

Dessa forma, Hans Kelsen, jurista, e filósofo austríaco, afirma que as leis que se enquadravam nessas hipóteses, não deveriam deixar de surtir efeitos válidos no passado, de modo que a validade dos atos praticados deveria ser preservada até o referido momento de identificação dos seus vícios³.

Concluída essa breve síntese sobre o conceito de modulação de efeitos, e as teorias que a embasam, abordaremos sua ótica sobre o conceito do controle de constitucionalidade

Para Uadi Lammêgo Bulos, Doutor e Mestre em Direito do Estado, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo “PUC-SP”, o controle de constitucionalidade representa um instrumento de garantia da supremacia constitucional, cuja a finalidade serve para defender a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 “CRFB/88”, tanto de “investidas” praticadas pelo próprio poder público, quanto dos atos privados considerados como “atentatórios” à magnitude de seus preceitos⁴.

Logo, podemos dizer que o controle de constitucionalidade, desempenha uma ferramenta essencial de modo a garantir a supremacia dos princípios elencados na nossa Carta Magna, frente às disposições expressas proeminentemente, pelos demais textos normativos infraconstitucionais.

² CAPPELLETTI, Mauro. **O controle judicial de constitucionalidade no direito comparado**. Porto Alegre: Fabris, pag. 115-116, 1984.

³ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 192.

⁴ BULOS, Uadi Lammêgo. **Direito constitucional ao alcance de todos**. 8ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018

Historicamente, observa-se que embora desde a primeira Constituição da República Federativa do Brasil em 1891⁵, o Supremo Tribunal Federal, adotou a teoria da nulidade, aplicando-se a suas decisões os efeitos “*ex tunc*”, que com o avançar do tempo, passou-se a ser observada uma certa mudança, mais precisamente, em meados dos anos 90, quando começaram a surgir algumas manifestações dos Ministros, pela necessidade da atribuição da teoria da nulidade, e consequente aplicação da necessidade de atribuição de eficácia “*ex nunc*”, principalmente em relação e impactos econômicos, aos cofres públicos, dados declarações de inconstitucionalidade em temas de matéria tributária⁶.

É relevante consignar que a discussão acerca da limitação temporal dos efeitos das decisões de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal já se delineava antes mesmo daquela década, ainda que inexistente qualquer previsão legal para sua aplicação.

A possibilidade do controle de constitucionalidade, se dar para além das ações de controle de constitucionalidade concentrado, através de ações do controle de constitucionalidade difuso, e seus efeitos práticos, já era observada, através de outros julgados extraídos da década de 70, como exposto pela na Revista Trimestral de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁷.

Nota-se que naquela época, já existia uma inicial e discreta tentativa de, fundamentando-se na doutrina de Kelsen e suas concepções, afastar-se da “rígida” teoria da nulidade do direito norte-americano, em favor da flexível teoria da anulabilidade do “direito austriaco”.

Essa ocorrência, foi notada no julgamento do Recurso Extraordinário de nº 79.343/SP⁸, quando a corte declarou que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias “ICM” não poderia incidir sobre as exportações de café, pois violava a imunidade prevista no artigo 19, inciso III, da Constituição Federal de 1967. E decidiu-se por restringir os efeitos da referida decisão, estabelecendo que a mesma só produziria efeitos a partir de sua publicação.

⁵ ÁVILA, Ana Paula de Oliveira. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei n. 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 47.

⁶ ADI 1.102, Pleno, Rel. Min. Mauricio Correa, j. 05.10.1995

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Revista do Tribunal Jurídico, Brasília, DF, n. 192, 2º semestre 2005. Disponível em: https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoRTJ/anexo/192_1.pdf. Acesso em: 19 jun. 2025.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 79.343, Rel. Min. Leitão de Abreu, j. 31.5.1977.

Situação similar ocorreu nos julgamentos dos Recursos Extraordinários n 93.356⁹ e RE 78.209¹⁰, que ao final do julgamentos também deixaram de aplicar os efeitos “*ex tunc*”.

Razão pela qual, em detrimento ao princípios da segurança jurídica, relevante interesse social, e excepcionalidade, sob a ótica de uma então crescente utilização de uma argumentação consequencialista-econômica, principalmente em matéria tributária, surgiu-se a necessidade do legislador, no gozo das suas funções, regular a referida técnica, e positivá-la através de dispositivos: da Lei nº 9.868/1999, Lei 9.882/1999, e do Código de Processo Civil de 2015 “CPC/15”.

1.2. Modulação de Efeitos e o Princípio da Segurança Jurídica

Diante de tamanha relevância, não poderia o legislador quedar-se inerte diante da crescente utilização da técnica de modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal, sobretudo diante da necessidade de conferir maior segurança jurídica e previsibilidade às relações jurídicas consolidadas sob a égide de normas posteriormente declaradas inconstitucionais.

A positivação desse instrumento processual, consagrada em nosso ordenamento jurídico, representou importante marco normativo. Através promulgação da Lei nº 9.868/1999¹¹, e da Lei 9.882/1999¹², que disciplinam, respectivamente, o processo e julgamento das ações de controle concentrado de constitucionalidade, perante o Supremo Tribunal Federal, dispondo sobre o processo e julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade “ADI”, da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão “ADO”, da Ação Declaratória de Constitucionalidade “ADC”, e da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental “ADPF”

O artigo 27 da Lei nº 9.868/1999, expressa que: poderá o Supremo Tribunal Federal, por decisão de maioria qualificada de dois terços de seus membros e mediante fundamentação expressa, restringir os efeitos retroativos das decisões que declarem a inconstitucionalidade de

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 93.356, Rel. Min. Leitão de Abreu, j. 24.3.1981.

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 78.209, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 4.6.1974.

¹¹ BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 19 jun. 2025.

¹² BRASIL. Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999. Dispõe sobre o processo da arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do § 1º do art. 102 da Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19882.htm. Acesso em: 19 jun. 2025.

normas, atribuindo-lhes eficácia “ex nunc” ou fixando outro marco temporal a partir do qual a decisão produzirá efeitos. Veja-se texto legal:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Da mesma forma o artigo 11 da Lei 9.882/1999, expressa que: poderá o Supremo Tribunal Federal, por decisão de maioria qualificada de dois terços de seus membros e mediante fundamentação expressa, restringir os efeitos retroativos das decisões que declarem a inconstitucionalidade de normas, em sede de processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental atribuindo-lhes eficácia “ex nunc” ou fixando outro marco temporal a partir do qual a decisão produzirá efeitos.

Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Ademais, a consolidação da técnica de modulação de efeitos também foi reforçada com a entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015 "CPC/15"¹³, que especialmente por meio do disposto no artigo 927, parágrafo 3º, autoriza a modulação dos efeitos de decisões que, embora proferidas no âmbito de outros instrumentos processuais das ações de controle de constitucionalidade difuso, em sede de julgamento de recursos repetitivos¹⁴, ou temas de repercussão geral¹⁵, e também via de regra possuem caráter vinculante.

O texto legal, afirma de forma expressa que, caberá a modulação, diante alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos demais tribunais superiores, aqui interpreta-se uma ampliação mais abrangente, que engloba o Superior Tribunal de Justiça

¹³ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2015]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em: 19 jun. 2025.

¹⁴ BRASIL. Lei nº 11.672, de 8 de maio de 2008. Acresce o art. 543-C à Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, estabelecendo o procedimento para o julgamento de recursos repetitivos no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. Brasília, DF: Presidência da República, [2008]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/11672.htm. Acesso em: 19 jun. 2025.

¹⁵ BRASIL. Emenda Constitucional nº 45, de 8 de dezembro de 2004. Altera dispositivos dos arts. 5º, 31, 93, 94, 95, 96, 100, 103-B, 105, 109, 111-A, 114, 115, 116, 125, 128, 129 e 130 da Constituição Federal, entre outros. Brasília, DF: Presidência da República, [2004?]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm. Acesso em: 19 jun. 2025.

“STJ”, o Tribunal Superior do Trabalho “TST” e o Superior Tribunal Militar “STM”, de modo que a decisão poderá modular os efeitos desde que justificada pela (I) alteração de jurisprudência, dominante, (II) atendendo-se mais dois critérios: de relevante interesse social, e de preservar-se a segurança jurídica.

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: (...)

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

Logo, segundo Cordeiro, o CPC/15 não é totalmente claro em sua parte final, mencionando apenas no interesse social e segurança jurídica, o que carece de clareza, pois não é possível dizer se a pretensão de modulação estaria condicionada aos dois requisitos mencionados ou se seriam hipóteses além da possibilidade de modulação por modificação jurisprudencial¹⁶

Para Paulo Barros de Carvalho, Advogado, e Professor Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), a segurança jurídica não possui um conceito propriamente definido, visto que o mesmo, o considera uma espécie de “sobreprincípio de existência tácita”, cuja a expressão, parte da externalização de outros princípios como o da (I) legalidade, (II) da anterioridade, (III) da igualdade, (IV) da irretroatividade e da (IV) universalidade¹⁷. Expresso no art. 103-A, parágrafos 1 e 3, da CRFB/88¹⁸:

O texto legal, afirma de forma expressa que, caberá ao Supremo Tribunal Federal, aprovar Súmula Vinculante, de modo a uniformizar a jurisprudência, nas esferas judiciais e administrativas, sobre questões constitucionais, de modo a evitar grave insegurança jurídica:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

¹⁶ CORDEIRO, Márcio da Silva. **Uma análise teórica da modulação de efeitos e as repercussões da aplicação na 'tese do século'**. Rio de Janeiro, 2023, p. 18.

¹⁷ CARVALHO. Paulo de Barros. **O princípio da segurança jurídica em matéria tributária**. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2003 p. 21. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67584/70194> Acesso em: 20 jun. 2025.

¹⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 jun. 2025.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica. (...)

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso.

A título de exemplo: Súmula Vinculante 21 do Supremo Tribunal Federal, cujo representativo de controvérsia foi a ADI 1.976, sob a relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, expressa de forma clara a inconstitucionalidade da exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade dos recursos administrativos¹⁹. Ainda assim, é comum a necessidade dos contribuintes ingressarem com Ações Judiciais, de modo a reivindicarem seus direitos, ante a recusa de cumprimento da mesma nas vias administrativas.

Para Heleno Taveira Torres, Advogado, e Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), a segurança jurídica consiste em uma garantia constitucional destinada à proteção das legítimas expectativas individuais e coletivas, assegurando estabilidade normativa, previsibilidade e confiabilidade na atuação estatal.²⁰

Não obstante, o Supremo Tribunal Federal tem, reiteradamente, fundamentado suas decisões moduladoras com base na ponderação entre a supremacia da Constituição e os efeitos concretos que a eficácia retroativa de suas decisões poderiam produzir no campo econômico, social e administrativo, especialmente em casos de elevado impacto financeiro, aos cofres públicos como é comum nas matérias tributárias.

Daí extrai-se o requisito da o relevante interesse social, pois destaca-se que a utilização da técnica de modulação de efeitos tem especial relevância no Direito Tributário, uma vez que a retroatividade de decisões de inconstitucionalidade poderia ocasionar tanto o reconhecimento de volumosos créditos tributários em favor dos contribuintes, como também a invalidação de receitas já incorporadas ao orçamento público, da União, dos estados, o

¹⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Súmula Vinculante 21**. Portal da Jurisprudência. Brasília, DF: STF, n.d. [2024]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1255>. Acesso em: 20 jun. 2025.

²⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 186-187.

Distrito Federal e os municípios, ocasionando em sérios riscos à sustentabilidade financeira dos entes federativos.

Mas de que forma estão se dando os julgamentos em matéria Tributária? E será que existe uma pré disposição do Fisco acerca do mecanismo de Modulação de Efeitos? As respostas dessas perguntas serão apresentadas a seguir:

1.3. Modulação de Efeitos através de relevantes teses em Matéria Tributária

Inicialmente, cumpre salientar que o Supremo Tribunal Federal, ao longo dos últimos anos, tem consolidado uma prática jurisprudencial que evidencia uma certa predisposição em aplicar a técnica da modulação de efeitos de maneira a proteger os interesses fazendários, especialmente em casos de significativa repercussão econômica para os cofres públicos.

Recorda-se que embora a técnica da modulação tenha sido inicialmente concebida como um instrumento de proteção à segurança jurídica e ao interesse social, observa-se, na prática, da advocacia tributária, que sua aplicação na matéria, tem se desdobrado frequentemente com viés favorável às Fazendas Públicas. É importante salientar que o interesse público, não deve-se confundir com o interesses Fazendários como vem ocorrendo²¹.

É possível identificar, na prática jurisprudencial brasileira, duas espécies distintas de modulação de efeitos: (I) a primeira, expressamente prevista no CPC/15, fundamenta-se em razões de segurança jurídica e de relevante interesse social, visando assegurar a estabilidade das relações jurídicas e a previsibilidade do ordenamento jurídico, (II) já a segunda, frequentemente observada em matéria tributária, refere-se à modulação aplicada em decisões favoráveis ao contribuinte, cuja principal finalidade tem sido postergar, ou até mesmo inviabilizar, a repetição de indébito tributário. Como será exposto a seguir:

De acordo com estudo quantitativo conduzido pelo portal “JOTA”, notório veículo de imprensa, de acompanhamento jurídico e institucional do Brasil, com base nos julgamentos ocorridos entre os anos de 2021 e 2023, dentre 66 casos analisados, verificou-se que aproximadamente 91% das decisões de modulação de efeitos em matéria tributária foram favoráveis aos interesses fazendários, em contrapartida, apenas 3% das decisões foram

²¹ MATTOS FILHO. A “**modulação**” em **matéria tributária**: dilemas do instrumento jurídico. *ÚNICO – Notícias e Negócios*, São Paulo (SP), 22 mar. 2022. Disponível em: <https://www.mattosfilho.com.br/unico/uso-instrumento-juridico/>. Acesso em: 20 jun. 2025.

integralmente favoráveis aos contribuintes, e outros 6% apresentaram resultado parcialmente favorável a estes últimos²².

Essa realidade evidencia um cenário de assimetria decisória, no qual a Suprema Corte, em grande parte das hipóteses, opta por restringir os efeitos retroativos de suas decisões de inconstitucionalidade, de modo a preservar a arrecadação tributária, previamente realizada. Tal postura tem gerado intenso debates acerca dos limites constitucionais e princípios da modulação de efeitos, sobretudo no que concerne à sua compatibilidade com os direitos fundamentais dos contribuintes, como a segurança jurídica, a proteção da confiança legítima e o direito à repetição de indébito.

Um dos casos mais emblemáticos dessa tendência foi o julgamento do Tema 69 "RE 574706" de Repercussão Geral, referente à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Naquela oportunidade, o Supremo Tribunal Federal, ao reconhecer a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base das contribuições, decidiu modular os efeitos da decisão, restringindo sua eficácia à data da sessão de julgamento do mérito.

Esse precedente tornou-se paradigmático não apenas pela vultosa repercussão financeira estimada pela União, através de declaração do próprio Ministério da Fazenda, em cifras superiores a R\$ 250 bilhões, mas também por ter consolidado a modulação de efeitos como ferramenta de gestão de impactos orçamentários²³.

Tal decisão abriu espaço para que, em julgamentos posteriores, especialmente em matéria tributária, o Supremo Tribunal Federal reforçasse a aplicação da modulação sob argumentos de proteção ao erário público.

No julgamento do Tema 881 da Repercussão Geral "RE 705.423/MG", o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da Taxa de Fiscalização de Recursos Minerais "TFRM" instituída por alguns Estados, como Minas Gerais, por violação à competência legislativa da União para legislar sobre a exploração de recursos minerais.

²² JOTA. **Modulação de efeitos: STF decide em 90,9 % dos casos favoravelmente ao fisco.** *Jota*, 11 ago. 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos/modulacao-de-efeitos-stf-decide-em-909-dos-casos-favoravelmente-ao-fisco>.

Acesso em: 20 jun. 2025. editorajuspodivm.com.br+10

²³ VALOR ECONÔMICO. **Entenda o caso da exclusão do ICMS do PIS/Cofins.** Valor Econômico, São Paulo, 12 maio 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/05/12/entenda-o-caso-exclusao-do-icms-piscofins.ghml>. Acesso em: 20 jun. 2025.

Além de declarar a inconstitucionalidade, o STF também modulou os efeitos da decisão, estabelecendo que a decisão só produziria efeitos a partir da data da publicação da ata de julgamento, ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até aquela data.

Já no Tema 962 “RE 1063187”²⁴, referente a inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário, foi definido que a modulação seus dos efeitos que produziria efeitos somente a partir da data de publicação da ata de julgamento do mérito, em 30/09/2021, ressalvando-se: (i) as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito, que ocorreu 17/09/2021; e (ii) os fatos geradores anteriores a 30/09/2021 em relação aos quais não tenha havido o pagamento do IRPJ ou da CSLL sobre os valores atinentes à Taxa Selic na repetição de indébito²⁵.

Um exemplo relevante de aplicação da modulação de em sede de controle de constitucionalidade concentrado, ocorreu no julgamento das ADIS nº 1.945 e 5.659, ocasião em que o Supremo Tribunal Federal afastou a competência dos estados de legislar a incidência do ICMS sobre operações de licenciamento e cessão de direito de uso de programas de computador “softwares”, firmando a competência tributária dos municípios de legislar sua incidência através ISS.

EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal nº 87/96. Operações com programa de computador (software). (...) A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. leasing financeiro, contratos de franquia). 2. A Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições entre ISS e do ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar. 3. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares. E o fez não se valendo daquele critério que a Corte vinha adotando. Ele elencou, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS

²⁴ Tema 962 “RE 1063187: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5230634>. Acesso em: 20 jun. 2025.

²⁵ COIMBRA CHAVES ADVOGADOS. **STF modula os efeitos da decisão que afastou a incidência de IRPJ e CSLL sobre taxa Selic.** *Coimbra Chaves Advogados*, Belo Horizonte, 30 jun. 2022. Disponível em: <https://coimbrachaves.com.br/stf-modula-os-efeitos-da-decisao-que-afastou-a-incidencia-de-irpj-e-csll-sobre-taxa-selic/>. Acesso em: 20 jun. 2025.

anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença. 4. Associa-se a esse critério objetivo a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual.(...)5. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado Software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS. 6. Ação direta julgada parcialmente prejudicada, nos termos da fundamentação, e, quanto à parte subsistente, julgada procedente, dando-se ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, tal como previsto no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03. 7. **Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento.**

(ADI 5659, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24-02-2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-096 DIVULG 19-05-2021 PUBLIC 20-05-2021)²⁶

Nota-se uma constante inclinação para a em argumentos consequencialistas-econômicos, como será exposto a seguir:

1.4. Modulação de Efeitos e os seus argumentos consequencialistas-econômicos

A crescente adoção da técnica de limitação temporal da eficácia das decisões pelo Supremo Tribunal Federal, tem sido acompanhada por uma argumentação fortemente ancorada em fundamentos de natureza consequencialista, sobretudo em matéria tributária.

Nesse contexto, destaca-se a análise de Fernando Ângelo Ribeiro Leal, Doutor e Mestre em Direito Público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro “UERJ”, cuja pesquisa empírica aprofundada examinou o uso de tais argumentos pelos Ministros Da Suprema Corte²⁷.

Segundo Leal, o consequencialismo judicial caracteriza-se como uma prática argumentativa que busca justificar a escolha da solução jurídica com base na análise dos impactos práticos, econômicos, sociais e institucionais que a decisão poderá gerar. Ele propõe uma classificação das formas de consequencialismo adotadas pelo Supremo Tribunal Federal, distinguindo as entre três categorias distintas: (I) o consequencialismo forte, (II) o consequencialismo residual, e o (III) o consequencialismo fraco.

²⁶ ADI 5659, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24-02-2021

²⁷ LEAL, Fernando Angelo Ribeiro. **Consequencialismo Judicial na Modulação de Efeitos das Decisões Declaratórias de Inconstitucionalidade nos Julgamentos de Direito Tributário**. Revista Brasileira de Políticas Públicas. Brasília, v. 7, nº 3, 2017, p. 115-138.

No consequencialismo forte, a decisão judicial é tomada exclusivamente a partir da comparação entre as consequências práticas de todas as alternativas juridicamente possíveis. Nesse modelo, o conteúdo normativo tradicional, como o texto constitucional ou legal, cede espaço à análise de resultados concretos. O magistrado, portanto, apenas consideraria adequada a solução cujas consequências fossem as mais desejáveis sob os critérios escolhidos. Trata-se de um modelo extremo, no qual os resultados sociais e econômicos das decisões se sobrepõem a qualquer argumento de natureza formal ou dogmática.

Já o consequencialismo residual é caracterizado pela consideração dos efeitos práticos apenas quando os argumentos jurídicos tradicionais como a interpretação literal, sistemática ou teleológica das normas não se mostram suficientes para a solução do caso.

Nesse cenário, a decisão apenas recorre aos impactos concretos como critério de desempate ou como fator de reforço argumentativo, diante de uma situação de incerteza normativa. Leal observa que esse é um modelo frequentemente identificado nas decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria de controle de constitucionalidade.

Por fim, o consequencialismo fraco consiste na simples menção ou consideração das consequências práticas como elemento secundário dentro da fundamentação judicial, sem que elas determinem diretamente o resultado da decisão. Nesse caso, o julgador reconhece a relevância das consequências, mas lhes atribui papel meramente acessório, mantendo como fator central de decisão os argumentos jurídico-normativos.

Leal destaca que, na prática decisória do Supremo Tribunal Federal, verifica-se uma oscilação entre o consequencialismo residual e o fraco, com raras manifestações de um consequencialismo forte. Entretanto, o autor também critica a insuficiência técnica e empírica com que os argumentos consequencialistas vêm sendo utilizados, apontando que a maioria das decisões analisa as consequências de forma intuitiva, sem embasamento em dados concretos, estudos econômicos ou pareceres técnicos especializados. Veja-se:

“No conjunto de decisões examinadas, o que se verificou foi que os ministros do STF, na imensa maioria dos casos, limitaram-se a invocar consequências de modo genérico, sem apresentar dados empíricos, estudos técnicos ou qualquer outro tipo de informação que pudesse conferir maior confiabilidade às suas previsões. Trata-se, portanto, de decisões construídas a partir de prognósticos intuitivos, muitas vezes baseados em impressões pessoais dos julgadores acerca dos possíveis efeitos econômicos, sociais ou institucionais das decisões proferidas. Esse déficit epistêmico compromete a legitimidade da fundamentação consequencialista e amplia o espaço para o exercício de uma discricionariedade judicial pouco controlável” (LEAL, 2017, p. 127-128).

Caso		Tema	Há argumento consequencialista?	A prognose é acompanhada, no voto dos ministros, de documentos, estudos ou dados, capazes de lhe servir de suporte?
01	ADI 4171	ICMS	Sim	Não
02	QO na ADI 4425	Precatório	Sim	Em parte ^{1*}
03	ADI 4481	ICMS	Sim	Não
04	ED no RE 595838	CSLL	Sim	Em parte*
05	ED no RE 569056	Execução fiscal pela Justiça do Trabalho	Sim	Em parte*
06	RE 590809	IPI	Sim	Não
07	RE 477323	ICMS	Não	-----
08	RE 635688	ICMS	Não	-----
09	ED no RE 559937	ICMS	Sim	Não
10	ADI 4628	ICMS	Sim	Não
11	RE 680089	ICMS	Sim	Não
12	ADI 429	ICMS	Sim	Não
13	AgR na Rcl 12692	Contribuição social previdenciária do produtor rural	Não	-----
14	ADI 2669	ICMS	Sim	Não
15	RE 630733	Concurso público	Sim	Não
16	RE 559937	PIS/COFINS	Sim	Não

17	RE 405579	Imposto sobre importação	Sim	Não
18	RE 596177	Contribuição social previdenciária do produtor rural	Não	-----
19	ADI 3462	Remissão e anistia	Sim	Não
20	ADI 875	Fundo de Participação dos Estados	Sim	Não
21	RE 363852	Contribuição social previdenciária do produtor rural	Sim	Não
22	RG no RE 592321	IPTU	Não	-----
23	RE 377457	COFINS	Sim	Não
24	RE 556664	Prescrição e decadência	Sim	Não
25	RE 560626	Prescrição e decadência	Sim	Não
26	RE 559943	Prescrição e decadência	Sim	Não
27	RE 353657	IPI	Sim	Em parte*
28	RE 370682	IPI	Sim	Em parte*
29	MC em ADI 3090	Comercialização de energia elétrica	Sim	Não
30	ED nos ED no RE 256588	Taxa de serviço de limpeza e de coleta de lixo	Sim	Não
31	MC em ADI 2251	Medida Provisória	Não	-----

28

²⁸ **Tabela demonstrativa de argumentos consequencialistas:** LEAL, Fernando Angelo Ribeiro. Consequencialismo Judicial na Modulação de Efeitos das Decisões Declaratórias de Inconstitucionalidade nos Julgamentos de Direito Tributário. Revista Brasileira de Políticas Públicas. Brasília, v. 7, nº 3, 2017, p. 829-830.

Esse “déficit epistêmico”, segundo Leal, compromete a legitimidade e a previsibilidade das decisões, sobretudo quando utilizadas para restringir a eficácia retroativa de declarações de inconstitucionalidade em matérias de relevante impacto financeiro. Veja-se:

Por essa razão, o autor defende que o Supremo Tribunal Federal adote um padrão argumentativo mais rigoroso e transparente ao invocar razões consequencialistas, especialmente quando essas fundamentações servem de base para limitar direitos fundamentais, como o direito à repetição de indébito tributário.

Visto que, a ausência de fundamentação empírica robusta compromete a segurança jurídica do nosso ordenamento jurídico. Portanto, é necessário que o Tribunal fortaleça a argumentação técnica para assegurar maior legitimidade e previsibilidade ao aplicar tais limitações.

Agora que já abordamos os conceitos iniciais da modulação de efeitos, a seguir, será analisada a aplicação prática desse mecanismo especificamente no julgamento de mérito da ADC 49, e suas consequências práticas.

CAPÍTULO II - DA APLICAÇÃO DO MECANISMO DA MODULAÇÃO DE EFEITOS NO JULGAMENTO DE MÉRITO DA ADC 49

2.1. Do Julgamento do mérito e seus efeitos práticos

Historicamente, os Tribunais Superiores possuem, o entendimento pacífico de que a mera transferência de bens e mercadorias entre diferentes estabelecimentos do mesmo titular não constitui fato gerador do ICMS, ato este que pressupõe a ocorrência de uma operação de circulação jurídica da mercadoria, isto é, exige-se a transferência da propriedade entre duas pessoas jurídicas/físicas distintas para a ocorrência do fato gerador.

Plácido e Silva, jurista, escritor, professor e empresário brasileiro, a respeito dos termos “operação de circulação”, “mercadorias” e “estabelecimento” define que seriam conceitos próprios de Direito Comercial possuindo natureza, estritamente mercantil, tais termos são assim definidos:

“OPERAÇÃO. (...)

Mas, na técnica mercantil, operação é, **propriamente, a realização de negócios comerciais**. Indica, assim, o resultado ou o efeito do ato mercantil, sendo por vezes,

empregado no mesmo sentido de transação. E isto porque a operação, em verdade, resulta num ajuste, numa combinação, numa convenção e num contrato.”²⁹

“CIRCULAÇÃO. (...)

Na técnica jurídica, circulação, além de outras aplicações, que são tidas no seu sentido gramatical, **possui a de exprimir a introdução de qualquer coisa em comércio**, ou a de soma de negociações ou contratos, de que possa ser objeto. **Assim, a circulação da obra é o seu lançamento no mercado, para que se exponha à venda.** Por esse motivo, significa a distribuição da coisa, **em regra para comércio, (...).**”³⁰

“MERCADORIA. Derivado, do latim merx, de que se formou mercari, **exprime propriamente a coisa que serve de objeto à operação comercial.** Ou seja a coisa que constitui objeto de uma venda. É especialmente empregado para designar as coisas móveis, postas em mercado. Não se refere aos imóveis, embora estes sejam também objeto de venda(....)”³¹

Já para o advogado, e professor de Direito Tributário, Dr. Sacha Calmon, a simples saída física de mercadorias não constituiria o fato gerador jurídico do ICMS. Já que é essencial a ocorrência da circulação econômica e, principalmente, da circulação jurídica, que ocorre apenas quando há uma mudança na titularidade da mercadoria³².

Há mais de dez anos a Primeira Seção do Supremo Tribunal de Justiça “STJ” reconheceu a necessidade de se efetivar a circulação jurídica da mercadoria, ou seja, ato mercantil, para fins de tributação pelo ICMS, consolidando o seu entendimento por meio de enunciado sumular e julgamento sob o rito dos recursos repetitivo, e da repercussão geral:

Súmula nº 166 STJ: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.³³

Tema nº 259 STJ: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte.³⁴

Tema nº 1.012 do STF: É constitucional a incidência do ICMS sobre a operação de venda, realizada por locadora de veículos, de automóvel com menos de 12 (doze) meses de aquisição da montadora.³⁵

Tema nº 1.099 STF: Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.³⁶

²⁹ De Plácido e Silva. “**Vocabulário Jurídico**”. 3º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973. Volume III. Pág. 1095.

³⁰ De Plácido e Silva. “**Vocabulário Jurídico**”. 3º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973. Volume I. Pág. 336/337.

³¹ De Plácido e Silva. “**Vocabulário Jurídico**”. 3º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973. Volume III. Pág. 1015.

³² CALMON NAVARRO, Sacha. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

³³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 166, de 2 de dezembro de 1996.

³⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tema nº 259, julgado em 10 de setembro de 2010.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema nº 1.012, julgado em 05 de agosto de 2020.

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema nº 1.099, julgado em 15 de agosto de 2020.

A hipótese de incidência do ICMS está já estava prevista no artigo 155, inciso II, da CRFB/88³⁷, o qual atribuía aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS, mediante lei própria. De modo que a partir da análise do texto constitucional, é possível constatar que o fato gerador do imposto é a operação de circulação da mercadoria:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Posteriormente, o referido entendimento foi confirmado em sede de Ação Declaratória de Constitucionalidade “ADC nº 49, sem sede de Controle Concentrado de Constitucionalidade, quando, o plenário do Supremo Tribunal Federal declarou como improcedente³⁸ e pedido formulado pelo Estado do Rio Grande do Norte, no sentido de que fosse reconhecida a constitucionalidade dos arts. 11, §3o, II; art. 12, I e art. 13, § 4o, todos da Lei Complementar no 87/1996 “Lei Kandir”³⁹, que regulamenta os aspectos objetivos e subjetivos do ICMS, e excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular.

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: (...)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte: (...)

II – é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (...)

Art. 13. A base de cálculo do imposto é: (...)

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: (...)

I – o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II – o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-deobra e acondicionamento;

III – tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

³⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 jun. 2025.

³⁸ Posteriormente o declarando parcialmente improcedente, em razão do acolhimento dos Embargos Declaratórios

³⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 19 jun. 2025.

Leia-se a ementa:

“DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ICMS. DESLOCAMENTO FÍSICO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. PRECEDENTES DA CORTE. NECESSIDADE DE OPERAÇÃO JURÍDICA COM TRAMITAÇÃO DE POSSE E PROPRIEDADE DE BENS. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE.

1. Enquanto o diploma em análise dispõe que incide o ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, o Judiciário possui entendimento no sentido de não incidência, situação esta que exemplifica, de pronto, evidente insegurança jurídica na seara tributária. Estão cumpridas, portanto, as exigências previstas pela Lei n. 9.868/1999 para processamento e julgamento da presente ADC.

2. O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Precedentes. 3. A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final. 4. Ação declaratória julgada improcedente, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996.” (grifou-se).” (ADC 49, Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2021, publicado em 04/05/2021)

2.2. Marco temporal adotado e os seus reais impactos para os contribuintes

No entanto, ainda que reafirmado o entendimento pacífico, já amplamente adotado pelos Tribunais Estaduais, em 2023 em razão do acolhimento dos Embargos de Declaração opostos pelo Estado do Rio Grande do Norte, o Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, modulou os efeitos do julgamento, determinado: sua eficácia prospectiva, a partir do exercício financeiro de 2024.

Foram ressalvados da modulação, os processos administrativos e judiciais, pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito em 29/04/2021, de modo que, exaurido o prazo sem que os Estados disciplinassem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, ficaria reconhecido o direito dos contribuintes, de transferirem tais créditos.

Além, esclarecido ponto do acórdão de mérito para afirmar a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do artigo 11, parágrafo 3º, inciso II, da Lei Complementar 87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS- ICMS. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. AUSÊNCIA DE MATERIALIDADE DO ICMS. MANUTENÇÃO DO DIREITO DE CREDITAMENTO. (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA AUTONOMIA DO ESTABELECIMENTO PARA FINS DE COBRANÇA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS DA DECISÃO. OMISSÃO. PROVIMENTO PARCIAL.

1. Uma vez firmada a jurisprudência da inconstitucionalidade da Corte no sentido da da incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (Tema 1099, RG) inequívoca decisão do acórdão proferido.
2. O reconhecimento da inconstitucionalidade da pretensão arrecadatória dos estados nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica não corresponde a não-incidência prevista no art.155, §2º, II, ao que mantido o direito de creditamento do contribuinte.
3. Em presentes razões de segurança jurídica e interesse social (art.27, da Lei 9868/1999) justificável a modulação dos efeitos temporais da decisão para o exercício financeiro de 2024 ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos.
- 4. Embargos declaratórios conhecidos e parcialmente providos para a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. (ADC 49 ED, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19-04-2023)**

É interessante analisar os votos dos ministros, visto que ainda que ambas, visavam eficácia prospectiva, “ex nunc” em detrimento da “ex tunc”, houveram duas propostas divergentes: (I) do Ministro Relator Edson Fachin, que propôs sua eficácia para o exercício financeiro de 2024, apontando a necessidade de segurança jurídica na tributação e equilíbrio do federalismo fiscal, seria necessário preservar as operações praticadas e as estruturas negociais concebidas pelos contribuintes, sobretudo aquelas em relação a beneficiários de incentivos fiscais de ICMS; (II) o Ministro Dias Toffoli, propôs sua eficácia após 18 meses, contados da data de publicação da ata de julgamento dos embargos de declaração, sob a justificativa da necessidade de tempo maior para os entes federativos pudessem legislar sobre a matéria.

(I) Destacam-se os seguintes trechos do voto Ministro Relator Edson Fachin:⁴⁰

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração na Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 49, Rio Grande do Norte. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, Plenário, julgado em 15 ago. 2023, publicado em 19 abr. 2023. Disponível em:

“A Corte, por sua vez, declarou a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do referido dispositivo para fins de cobrança do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de titularidade da mesma pessoa jurídica, não repercutindo em deveres instrumentais. Por fim, quanto ao pedido da modulação dos efeitos temporais da decisão considero que presentes razões de segurança jurídica e interesse social (art.27, da Lei n.9.868/1999) que justifiquem eficácia pró-futuro da decisão preservando-se as operações praticadas e estruturas negociais concebidas pelos contribuintes, sobretudo, aqueles beneficiários de incentivos fiscais de ICMS no âmbito das operações interestaduais. Ademais, tem-se ainda que considerar, conforme destacado pela própria unidade federativa embargante, o “risco de revisão de incontáveis operações de transferências realizadas e não contestadas no quinquênio que precede a prolação da decisão embargada”; o que ensejaria um indesejável cenário de macrolitigância fiscal.

A gravidade das consequências desse cenário evidenciam excepcional interesse social de pacificação pelo Poder Judiciário das relações jurídicas tributárias, que ensejam a excepcional aplicação do instituto da modulação de efeitos temporais da decisão para que os estados da federação empreendam esforços perante o Congresso Nacional e o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) para melhor conformação do esquadro legal do ICMS. (...)

No cenário de busca de segurança jurídica na tributação e equilíbrio do federalismo fiscal, julgo procedentes os presentes embargos para modular os efeitos da decisão a fim de que tenha eficácia pró-futuro a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos”

De modo que acompanharam o voto do Ministro Relator, os ministros Ricardo Lewandowski, Luís Roberto Barroso, Gilmar Mendes, e as ministras Cármen Lúcia e Rosa Weber.

(II) Destacam-se os seguintes trechos do voto do Ministro Dias Toffoli:⁴¹

Estimo, então, que seja mais adequado se estabelecer o prazo de 18 (dezoito) meses, contados a partir da data de publicação da ata de julgamento destes embargos de declaração, para que seja editada a lei complementar federal já apontada e as demais legislações pertinentes. De outro giro, considero ser o caso de se ressaltarem da modulação dos efeitos da decisão as ações judiciais propostas até a data de publicação da ata de julgamento do mérito, caso os sujeitos passivos optem ou já tenham optado por não destacar e recolher, tal como a sistemática anterior permitia, o ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade. Destaco que essa solução é apenas a título de modulação dos efeitos da decisão, não importando antecipação da análise, v. g., da constitucionalidade do PLP nº 148/21 (mormente da redação sugerida para o § 5º do art. 12 da LC nº 87/96, acima transcrito), do PLS nº 332/18 ou das normas que decorrerem desses projetos ou de outros análogos a eles. (...)

<http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp?codigo=52A7-F2CC-B807-A38E>. Acesso em: 20 jun. 2025.

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração na Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 49, Rio Grande do Norte. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, Plenário, julgado em 15 ago. 2023, publicado em 19 abr. 2023. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp?codigo=52A7-F2CC-B807-A38E>. Acesso em: 20 jun. 2025.

Ficam ressalvadas as ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data da publicação da ata do julgamento do mérito caso os sujeitos passivos partes dessas ações optem ou já tenham optado por não destacar e recolher o ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, tal como a sistemática anterior permitia.

De modo que acompanharam o voto do Ministro Dias Toffoli, os ministros Alexandre de Moraes, Nunes Marques, Luiz Fux e André Mendonça.

Concluindo, devemos questionar se a escolha desse marco temporal revela a materialização prática dos pressupostos teóricos abordados no primeiro capítulo desta pesquisa, especialmente no que diz respeito aos fundamentos constitucionais e jurisprudenciais da modulação de efeitos no controle de constitucionalidade, à proteção da segurança jurídica, à coerência com precedentes tributários anteriores ou somente mais um exemplo do crescente adoção de argumentos consequencialistas de natureza econômica, em detrimento de dados e estudos fáticos, que deveriam sustentar os votos, dos Ministros pelo Supremo Tribunal Federal.

2.3. Panorama geral da sua aplicação pelos Tribunais Estaduais

Nesse sentido, diversos Tribunais de Justiça Estaduais passaram a proferir decisões tanto favoráveis quanto desfavoráveis aos contribuintes que durante o curso do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, haviam ajuizado ações objetivando o reconhecimento do seu direito de não serem compelidas ao recolhimento do ICMS nas operações internas e/ou interestaduais de transferência de bens e mercadorias em geral envolvendo os seus próprios estabelecimentos.

Entretanto, considerando a decisão proferida em sede de Embargos de Declaração, e seu eventual trânsito em julgado, focaremos apenas em demonstrar como alguns exemplos de casos concretos dos Tribunais Estaduais vêm aplicando a decisão.

No âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro “TJRJ”, decisões como a proferida nos autos do Recurso de Apelação nº 0277444-25.2020.8.19.0001, quando a Corte reconheceu o direito do contribuinte à não incidência do ICMS sobre transferências ocorridas entre 2015 e 2017, por se tratar de processo judicial pendente antes da data de corte estabelecida pela modulação. De igual modo, no Recurso de Apelação nº 0063984-26.2019.8.19.0021, foi desconstituída uma CDA, lavrada sobre transferências ocorridas entre o período de 2013 a 2015, em razão da incompatibilidade, de dispositivos legais da Lei Estadual nº 2.657/96:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS-ST. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. AUSÊNCIA DE FATO GERADOR. INCIDÊNCIA. SÚMULA 166/STJ. TEMA 1099/STF. ADC 49. PRECEDENTES. PROTOCOLO ICMS 45/2013. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. DECADÊNCIA REJEITADA. RECURSO ADESIVO ACERCA DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS PREJUDICADO. PROVIMENTO DO RECURSO PRINCIPAL. Trata-se de Ação Anulatória de Débito que imputou à autora a exigência de ICMS-ST e FECF sobre operações de transferências interestaduais de mercadorias realizadas entre seus estabelecimentos no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2017. Alegação de que as operações não configuram fato gerador do ICMS, nos termos da Súmula 166 do STJ, pois se referem a meras transferências internas entre filiais, sem circulação econômica ou jurídica das mercadorias. Preliminar de decadência rejeitada. Aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, considerando-se tempestivo o lançamento tributário efetuado em 23/07/2020, referente aos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/12/2017. STF que ao julgar a ADC 49, reconheceu a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, de dispositivos da Lei Complementar nº 87/96, que permitiam a incidência do ICMS em transferências internas, com modulação de efeitos a partir de 2024. **Considerando que a presente demanda foi proposta em 2020, aplica-se a exceção prevista na modulação. Jurisprudência consolidada no sentido de que operações de deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, ainda que interestaduais, não constituem fato gerador de ICMS, na forma do Tema 1099 do STF, da Súmula 166 do STJ e do art. 155, inciso II, da Constituição Federal. (...)**

(0277444-25.2020.8.19.0001 - APELAÇÃO. Des(a). ROGÉRIO DE OLIVEIRA SOUZA - Julgamento: 05/02/2025 - TERCEIRA CAMARA DE DIREITO PUBLICO (ANTIGA 6ª CÂMARA CÍVEL)

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. Embargos à execução fiscal. Débito tributário no valor total de R\$ 24.791.206,52 (vinte e quatro milhões, setecentos e noventa e um mil, duzentos e seis reais e cinquenta e dois centavos), relativo ao suposto ICMS devido, no período de julho/2013 a dezembro/2015, não recolhido, e multa, em que se funda a execução fiscal nº 0047455-63.2018.8.19.0021, em apenso. Sentença de procedência do pedido. Irresignação do Embargado/Exequente.

1. Inicialmente, impende observar que o pedido de sobrestamento do feito até o julgamento definitivo dos embargos de declaração opostos na ADC nº 49, resta prejudicado em razão do julgamento daquele recurso.

2. Na prova pericial contábil realizada, o Perito o Juízo consignou que o ICMS está sendo exigido sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

3. Não configura o fato gerador do ICMS no simples deslocamento de produtos/mercadorias entre filiais e matriz de um mesmo contribuinte. Para a exação pressupõe a circulação jurídica para fins de transferência de propriedade. Aplicabilidade à espécie da Súmula nº 166, do STJ e do Tema Repetitivo nº 259, do STF.

4. Incompatibilidade entre a Lei Estadual nº 2.657/96 e o entendimento consolidado pelos Tribunais Superiores em relação à matéria.

5. Orientação ratificada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADC nº 49. Modulação dos efeitos, em sede de Embargos de Declaração, para conferir eficácia pro futuro à decisão de mérito, a contar do início do exercício financeiro de

2024, a fim de conceder prazo para que os Estados regulamentem a transferência de créditos entre estabelecimentos de mesmo titular, em atenção à não cumulatividade que rege o ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal. Expressa ressalva aos processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito, como no presente caso. Precedentes deste Tribunal de Justiça.

6. Necessidade de pequeno reparo na sentença, tão-somente em relação ao arbitramento dos honorários advocatícios sucumbenciais, para que passe a constar do julgado o seu arbitramento em 3% (três por cento) sobre o proveito econômico obtido, conforme art. 85, § 3º, IV, do CPC, que na espécie é igual ao valor atribuído à causa na execução fiscal, em apenso.

7. DADO PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO.

(0063984-26.2019.8.19.0021 - APELAÇÃO. Des(a). MARIA CRISTINA DE BRITO LIMA - Julgamento: 15/04/2025 - SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO)

No Tribunal de Justiça de São Paulo “TJSP”, destaca-se a Remessa Necessária Cível nº 1019317-36.2022.8.26.0053, na qual a Corte procedeu a juízo de retratação, denegando a segurança pleiteada por contribuinte que havia impetrado seu "mandamus" em 2022, após a publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Já na Apelação nº 1023819-83.2023.8.26.0602, a corte reafirmou o entendimento de que a transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade não configura fato gerador do ICMS, porém limitando a eficácia ao marco temporal fixado pelo STF:

JUÍZO DE RETRATAÇÃO – Mandado de segurança impetrado por empresa para afastar eventual cobrança de ICMS em transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos – Sentença que concedeu a segurança mantida em sede de Remessa Necessária, com a observação quantos aos limites da ordem concedida - Devolução dos autos ao órgão julgador para que, à luz do julgamento realizado pelo STF do RE nº 1.490.708, Tema nº 1.367, DJe 12.02.2025, fosse readequado ou mantido o acórdão desta 1ª Câmara de Direito Público - Art. 1.040, II, do CPC - Julgamento do STF do Tema nº 1.367 que estabeleceu a não incidência de ICMS na movimentação de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte em Estados distintos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito da ADC 49, ocorrida em 29/04/2021 - **Mandado de segurança impetrado em 08/04/2022, legitimando a incidência do ICMS nas operações até 31 de dezembro de 2023 - Acórdão readequado para dar provimento à Remessa Necessária e denegar a segurança pleiteada pela impetrante.**

(TJSP; Remessa Necessária Cível 1019317-36.2022.8.26.0053; Relator (a): Luís Francisco Aguilar Cortez; Órgão Julgador: 1ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 8ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 09/05/2025; Data de Registro: 09/05/2025)

(***)

DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ICMS. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. RECURSOS VOLUNTÁRIO E DE OFÍCIO DESPROVIDOS. I. Caso em Exame 1. Recurso de apelação interposto pela Fazenda do Estado de São Paulo contra sentença que concedeu mandado de segurança preventivo à SLS Armazém e Logística Ltda, determinando que a autoridade coatora se abstenha de lançar ICMS sobre deslocamentos de mercadorias entre filiais e matriz, sob o fundamento de que não ocorre fato gerador do ICMS na circulação de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade. II. Questão em Discussão 2. A questão em discussão consiste em saber se é possível a incidência de ICMS sobre a transferência de bens entre estabelecimentos da impetrante localizados em diferentes estados, sem transferência de titularidade. III. Razões de Decidir 3. A transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade não configura fato gerador do ICMS, pois não há circulação jurídica com transferência de titularidade. 4. A interpretação do artigo 12, I, da LCF nº 87/96 deve ser conforme a Constituição, que exige circulação jurídica para incidência do ICMS. IV. Dispositivo e Tese 5. Recurso desprovido. Tese de julgamento: 1. A transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade não configura fato gerador do ICMS. 2. A incidência do ICMS requer circulação jurídica com transferência de titularidade.

(TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1023819-83.2023.8.26.0602; Relator (a): Paulo Barcellos Gatti; Órgão Julgador: 4ª Câmara de Direito Público; Foro de Sorocaba - Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 16/06/2025; Data de Registro: 16/06/2025)

(***)

No âmbito do Tribunal de Justiça de Minas Gerais “TJMG”, o posicionamento institucional também seguiu a orientação do Supremo Tribunal Federal. Na Remessa Necessária nº 1.0000.24.408904-1/001, a Corte mineira reformou sentença anteriormente favorável ao contribuinte, denegando a segurança por ausência de direito líquido e certo, visto que a ação fora ajuizada após a data-limite da modulação. Em outro precedente, nos Embargos de Declaração nº 1.0000.24.504104-1/002, o TJMG acolheu os embargos para sanar omissão quanto ao alcance temporal dos efeitos da decisão, reafirmando que a inexigibilidade do ICMS só teria início a partir de 2024.

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS - TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE - ADC 49/STF - MODULAÇÃO DE EFEITOS - OMISSÃO NO ACÓRDÃO EMBARGADO QUANTO AO ALCANCE DA DENegação DA SEGURANÇA EM FACE DO PERÍODO POSTERIOR AO INÍCIO DA EFICÁCIA DA NÃO INCIDÊNCIA (EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 2024) - VÍCIO SANADO - EFEITOS INFRINGENTES CONCEDIDOS.

1- Os embargos de declaração consubstanciam recurso de fundamentação vinculada, destinado a sanar omissão, contradição, obscuridade ou erro material existentes na decisão embargada, conforme dicção do artigo 1.022 do Código de Processo Civil, admitindo-se, excepcionalmente, a concessão de efeitos infringentes quando a correção do vício implicar alteração do resultado do julgamento, em homenagem aos princípios da celeridade e economia processual.

2- O acórdão embargado, ao reformar a sentença em reexame necessário para denegar integralmente a segurança, incorreu em omissão ao não delimitar os efeitos de sua decisão em relação ao período posterior ao marco inicial de eficácia da não incidência do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, fixado pelo Supremo Tribunal Federal para o exercício financeiro de 2024, conforme decidido nos embargos de declaração na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49 (ADC 49 ED, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19-04-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 14-08-2023 PUBLIC 15-08-2023).

3- Tendo o mandado de segurança sido impetrado em 17 de fevereiro de 2023, e, por conseguinte, não se enquadrando na ressalva expressa da modulação de efeitos determinada pelo Pretório Excelso (qual seja, a dos processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito da ADC 49, ocorrida em 29 de abril de 2021), a exigibilidade do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS sobre as operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma titularidade se mantém hígida e constitucionalmente válida até o dia 31 de dezembro de 2023. Contudo, a partir de 1º de janeiro de 2024, por força da referida decisão proferida na ADC 49 ED, opera-se a não incidência do aludido tributo sobre tais operações.

4- Impõe-se, dessarte, o acolhimento dos presentes embargos de declaração, com a excepcional atribuição de efeitos infringentes, para, sanando a omissão apontada, reformar parcialmente o acórdão embargado e, por conseguinte, **conceder parcialmente a segurança pleiteada, a fim de declarar o direito da impetrante à não incidência do ICMS sobre as operações de transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos, realizadas a partir do exercício financeiro de 2024, assegurando-lhe, ainda, o direito à compensação dos valores que eventualmente tenham sido recolhidos indevidamente a esse título desde o referido marco temporal, observados os requisitos legais pertinentes, a comprovação do efetivo recolhimento e o prazo prescricional quinquenal.**

(TJMG - Embargos de Declaração-Cv 1.0000.24.504104-1/002, Relator(a): Des.(a) Jair Varão , 3ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 29/05/2025, publicação da súmula em 30/05/2025)

(...)

EMENTA: REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. ESTADO DE MINAS GERAIS. ICMS. DESLOCAMENTO DE MERCADORIAS. ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. ADC 49. MODULAÇÃO DE EFEITOS. EFICÁCIA A PARTIR DO EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 2024. AÇÃO MANDAMENTAL AJUIZADA EM MOMENTO POSTERIOR À PUBLICAÇÃO DA ATA DE JULGAMENTO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. AUSÊNCIA. REFORMA DA SENTENÇA. I. CASO EM EXAME

1. Remessa necessária de sentença que concedeu a segurança em mandado de segurança impetrado por pessoa jurídica, visando ao reconhecimento do direito de não recolher ICMS sobre a transferência interestadual de mercadorias entre matriz e filial de titularidade comum.

2. Há duas questões em discussão: (i) determinar se incide ICMS sobre a transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular; e (ii) definir se a modulação dos efeitos da decisão no julgamento da ADC nº 49, pelo STF, afeta o caso concreto.

3. Consoante o artigo 5º, inciso LXIX, da Constituição da República, e o artigo 1º da Lei do Mandado de Segurança, concede-se mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, alguém estiver sofrendo violação ou houver justo receio de sofrê-la, por parte de autoridade.

4. Quando do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 49, o Excelso Pretório, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, inciso II, e 12, inciso I, no trecho "ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular", e, artigo 13, §4º, da Lei Complementar Federal n. 87/96 (Lei Kandir); todavia, em sede de embargos de declaração, o Plenário do STF modulou os efeitos da decisão, a fim de que tivesse eficácia para o futuro, ou seja, a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito, isto é, 29/04/2021.

5. Impetrado o mandado de segurança em momento posterior à referida data, os efeitos da decisão de inconstitucionalidade não se aplicam ao presente caso, estando o impetrante, a princípio, sujeito à incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, até o início do exercício financeiro de 2024.(...)

(TJMG - Remessa Necessária-Cv 1.0000.24.408904-1/001, Relator(a): Des.(a) Luís Carlos Gambogi, 5ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 20/03/2025, publicação da sumula em 24/03/2025)

(***)

No âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo “TJES”, a jurisprudência também passou a refletir de forma expressa os parâmetros fixados pelo Supremo Tribunal Federal na ADC 49. Em decisões como a Apelação Cível nº 5002353-85.2022.8.08.0024 e o Agravo de Instrumento nº 5005334-91.2024.8.08.0000, o TJES corretamente aplicaram a inexistência de fato gerador do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, com fundamento na Súmula 166 do STJ, no Tema 1099 da Repercussão Geral e na orientação firmada pelo STF. Ambos os julgados também destacaram a observância da modulação de efeitos, limitando a eficácia da decisão a partir do exercício financeiro de 2024 e ressaltando as ações ajuizadas antes da conclusão do julgamento de mérito.

ACÓRDÃO APELAÇÃO CÍVEL Nº 5002353-85.2022.8.08.0024 APELANTE: ESTADO DO ESPÍRITO SANTO APELADA: DISCABOS COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ACESSÓRIOS ELETROELETRÔNICOS LTDA. RELATOR: DESEMBARGADOR FABIO CLEM DE OLIVEIRA EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL – AÇÃO DECLARATÓRIA – ICMS - TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA - INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA - SÚMULA 166/STJ - DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. 1. O deslocamento de bens ou de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato impositivo, é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria

com a transferência da propriedade. Precedente do STJ (REsp. nº 1125133/SP). 2. Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. STJ, Súmula 166. 3. A circulação de mercadorias versada no art. 155 da CF refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade 4. Ante a insistência do Estado em cobrar ICMS pelo simples deslocamento de mercadorias entre matriz e filial, presente o interesse de agir da parte, bem como configurada a necessidade de intervenção do Judiciário para impedir a perpetração da ilegalidade apontada. 5. A modulação dos efeitos operada no julgamento da ADC nº 49 não autoriza a cobrança do ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica até o início no exercício financeiro de 2024, mas tão somente (i) impede a propositura de ações de repetição de indébito dos valores que eventualmente tenham sido recolhidos a tal título, bem como (ii) obsta a anulação dos créditos tributários relativos às operações anteriores, ressalvadas as demandas ajuizadas em momento anterior à conclusão do julgamento de mérito. 6. **Recurso desprovido. VISTOS, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os Desembargadores que integram a Segunda Câmara Cível do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo, na conformidade da ata e notas taquigráficas, À UNANIMIDADE DE VOTOS, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO, nos termos do voto proferido pelo Eminent Relator. Vitória/ES, 21 de outubro de 2024. RELATOR**

(TJES -APELAÇÃO CÍVEL Nº 5002353-85.2022.8.08.0024)

(***)

(...)ACÓRDÃO AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 5005334-91.2024.8.08.0000 AGRAVANTE: ESTADO DO ESPÍRITO SANTO AGRAVADA: TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S/A - TELEBRAS RELATOR: DES. SUBSTITUTO LUIZ GUILHERME RISSO EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO – MANDADO DE SEGURANÇA – INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE OPERAÇÕES DE DESLOCAMENTO DE BENS OU MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA – INEXISTÊNCIA DO FATO GERADOR – RECURSO DESPROVIDO. 1. O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp. nº 1.125.133/SP, pelo rito dos recursos repetitivos, tema nº 259, firmou o entendimento de que o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa não se amolda à hipótese de incidência do ICMS, que pressupõe a circulação jurídica da mercadoria, com a transferência da propriedade. Tal entendimento se consolidou com a edição da Súmula nº 166 do STJ, segundo a qual “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. 2. A mesma conclusão foi alcançada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do ARE nº 1.255.885/MS, submetido à sistemática da repercussão geral, tema nº 1.099, oportunidade em que se fixou a tese de que “Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”. 3. No julgamento da ADC nº 49 o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucionais os dispositivos da Lei Complementar nº 87/1996 que preveem a incidência de ICMS em caso de deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, reafirmando o entendimento de que a circulação econômica do bem é imprescindível para a ocorrência do fato gerador do ICMS, de modo que a mera circulação física entre matriz e filial não autoriza a cobrança do referido tributo. 4. A modulação dos efeitos operada no julgamento da ADC nº 49 não autoriza a cobrança do ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica até o início no exercício financeiro de 2024, mas tão somente impede a propositura de ações de repetição de indébito dos valores que eventualmente tenham sido recolhidos a tal título, bem como obsta a

anulação dos créditos tributários relativos às operações anteriores, ressalvadas as demandas ajuizadas em momento anterior à conclusão do julgamento de mérito. 4. A decisão que suspende a cobrança de ICMS sobre o deslocamento de bens e mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não impõe obstáculo à fiscalização dessas operações pelo Fisco Estadual, impedindo apenas a sua tributação por não constituírem fato gerador do tributo. 5. **A insistência do Estado do Espírito Santo em cobrar ICMS sobre o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa comprova o interesse de agir da agravada e, por conseguinte, a necessidade de intervenção do Judiciário para impedir a perpetração da ilegalidade apontada.** 6. **Recurso desprovido. VISTOS, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os Desembargadores que integram a 2ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo, na conformidade da ata e notas taquigráficas, POR MAIORIA DE VOTOS, NEGAR PROVIMENTO ao recurso, nos termos do voto do Eminentel relator. Vitória, ES, 21 de outubro de 2024. RELATOR**

(TJES-AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 5005334-91.2024.8.08.0000)

Podemos concluir que no geral, tanto o mérito da decisão, quanto à modulação de efeitos, vem sendo corretamente aplicada, pelos diversos tribunais de justiça do país.

2.4. Tema 1367, e a Reafirmação dos Efeitos Prospectivos

Recorda-se que ao julgar a ADC nº 49, o Supremo Tribunal, consolidou o seu entendimento no sentido de que a sua decisão de mérito teria perspectiva, a partir do exercício financeiro do ano de 2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Cabendo aos Estados regulamentarem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular.

De modo que, o Tema 1367 “RE 1490708”⁴², surgiu como um desdobramento da ADC nº 49, em razão da tentativa de um contribuinte de afastar a cobrança de ICMS sobre transferências de bens entre matriz e filiais realizadas anteriores ao exercício financeiro do ano de 2024, sem que houvesse ação judicial ou administrativa pendente até 29/04/2021, ou seja, fora dos quesitos da modulação proposta.

A Fazenda Estadual de São Paulo, recorreu ao Supremo Tribunal Federal, alegando violação ao art. 102, § 2º, da CRFB/88⁴³, sustentando que a decisão contraria os efeitos vinculantes e erga omnes fixados na ADC nº 49.

⁴² Tema 1367: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6907815>

⁴³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 jun. 2025

Arguindo que, como a ação foi ajuizada apenas no ano de 2022, estaria fora da proteção da modulação de efeitos da ADC 49, sendo legítima a cobrança do imposto nas operações anteriores a 2024. Além disso, destacou a obrigatoriedade de observância da decisão, conforme o art. 103-A da Constituição, sob pena de violação do seu efeito vinculante erga omnes:

Destaca-se manifestação do Ministro e Relator do Recurso, o Ministro Roberto Barroso, que conforme suas próprias palavras, afirmou que em seu voto que: “a desconsideração da modulação dos efeitos temporais da decisão da ADC 49, além de violar a autoridade das decisões do Supremo Tribunal Federal em jurisdição constitucional, contraria a segurança jurídica e o equilíbrio fiscal que justificaram a modulação. É fora de dúvida a violação ao § 2º do art. 102 da Constituição.”

Do mesmo modo, verifica-se efeito vinculante expresso na CRFB/88:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Como já era de imaginar, por unanimidade, o Supremo Tribunal Federal, conheceu e deu provimento ao RE Fazendário, de modo que, reafirmou a jurisprudência dominante sobre a matéria, consolidando a legitimidade da incidência do ICMS sobre as operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular, sejam elas internas ou interestaduais, ocorridas até 31 de dezembro de 2023.

Nesse contexto, os Ministros reiteraram, o entendimento firmado em sede do julgamento dos Embargos de Declaração na ADC 49, delimitando expressamente os efeitos temporais da decisão de mérito. Assim, apenas os contribuintes que ajuizaram ações judiciais ou apresentaram defesas administrativas antes da data de publicação da ata de julgamento da

decisão de mérito, 29 de abril de 2021, estão resguardados pela exceção expressamente prevista na modulação dos efeitos.

No momento, encontram-se Embargos de Declaração pendentes de julgamento, cujos os quais novamente buscam afastar a incidência da modulação de efeitos já reafirmada.

III - REFLEXOS DA DECISÃO PARA ALÉM DO JUDICIÁRIO

3.1. Lei Complementar 204/2023

Deve-se destacar a iniciativa do Ex-Senador Federal, Fernando Bezerra Coelho, que propôs o Projeto de Lei Complementar nº 116/2023, aprovado e transformado na Lei Complementar nº 204/2023, alterando a Lei Complementar nº 87/1996 “Lei Kandir”, de modo a positivar no texto legal vedação à incidência do ICMS, transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

3.2. A Atuação do Conselho Nacional de Política Fazendária, através dos convênios de ICMS nº 178/2023, 225/2023, e 109/2024

Instituído pelo Convênio ICMS nº 8/75⁴⁴, o Conselho Nacional de Política Fazendária “CONFAZ”, órgão colegiado de coordenação política e técnica entre os Estados, o Distrito Federal e a União, cuja principal atribuição é a celebração de convênios com o objetivo de promover a uniformidade e a harmonização da legislação do ICMS no âmbito nacional.

A definição do marco temporal da decisão na ADC nº 49 pelo Supremo Tribunal Federal gerou, além de debates jurídicos, a necessidade de adequação normativa por parte dos entes federativos. Diante desse contexto, antes mesmo da transformação do Projeto de Lei nº 116/2023, na Lei Complementar nº 204/2023, o Conselho Nacional de Política Fazendária “CONFAZ” passou a desempenhar papel central na regulamentação das novas diretrizes relacionadas aos créditos de ICMS, decorrentes das operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade.

⁴⁴ BRASIL. CONVÊNIO ICMS 8/75, de 15 de abril de 1975. Aprova o Regimento do Conselho de Política Fazendária. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 23 abr. 1975. CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1975/CV008_75. Acesso em: 20 jun. 2025.

Sua atuação ainda é de extrema relevância para a gestão fiscal federativa, tendo em vista que a implementação prática de alterações constitucionais ou jurisprudenciais em matéria tributária estadual, como no caso da ADC nº 49, exigiu a adoção de normas complementares, por meio de convênios interestaduais, como proposto no voto do Ministro Fachin, em sede de Embargos, da ADC nº 49.

No caso específico da modulação dos efeitos da decisão do STF, o CONFAZ foi incumbido de regulamentar a nova sistemática de tratamento dos créditos de ICMS oriundos das transferências interestaduais, buscando assegurar a aplicação uniforme da decisão em todo o território nacional, respeitando, ao mesmo tempo, a autonomia dos entes federados e os princípios constitucionais da não cumulatividade e da legalidade tributária.

O primeiro marco regulatório pós-ADC nº 49 foi o Convênio ICMS nº 178/2023⁴⁵, que estabeleceu diretrizes gerais para a transferência de créditos acumulados entre estabelecimentos do mesmo titular situados em diferentes unidades da federação. Entre os principais pontos, destacam-se a fixação de critérios para a apuração dos valores transferíveis, a exigência de comprovação documental detalhada e a previsão de procedimentos de homologação prévia pelos fiscos de origem e destino.

Em sequência, o CONFAZ publicou o Convênio ICMS nº 225/2023⁴⁶, publicado em dezembro de 2023, com o objetivo de complementar a regulamentação anterior, focando especialmente nas operações sujeitas a regimes de substituição tributária e antecipação do ICMS. Embora não trate diretamente da transferência de créditos entre estabelecimentos, o Convênio nº 225/2023 buscou resolver lacunas relativas à tributação nas remessas internas e interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, quando estas se encontrassem submetidas a regimes diferenciados de apuração do imposto. Entre suas inovações, destacam-se a definição de procedimentos para o recolhimento do imposto nas hipóteses em que o regime de substituição tributária ou antecipação fosse aplicável, estabelecendo também

⁴⁵ BRASIL. CONVÊNIO ICMS nº 178, de 1º de dezembro de 2023. Dispõe sobre a remessa interestadual de bens e mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade. Diário Oficial da União, Brasília, DF, edição extra, 1 dez. 2023. CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2023/CV178_23. Acesso em: 20 jun. 2025.

⁴⁶ BRASIL. CONVÊNIO ICMS nº 225, de 21 de dezembro de 2023, Dispõe sobre Altera o Convênio ICMS nº 142/18, que dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2023/CV225_23. Acesso em: 20 jun. 2025.

regras de transição e ajustes nas operações que já estavam em curso no momento da entrada em vigor da nova sistemática.

Em 2024, o CONFAZ publicou o Convênio ICMS nº 109/2024, trazendo avanços relevantes na tentativa de conferir maior praticabilidade à sistemática de transferência de créditos. Entre as principais inovações, destaca-se a flexibilização de algumas exigências documentais anteriormente estabelecidas, bem como a introdução de regras transitórias para o período de adaptação entre a decisão do STF e a efetiva entrada em vigor das novas obrigações.

CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objetivo central a análise crítica e aprofundada da técnica da modulação de efeitos das decisões de controle de constitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, com especial ênfase nas suas repercussões em matéria tributária e, de forma mais específica, no julgamento da ADC 49.

Partindo de uma investigação teórica acerca dos fundamentos constitucionais do controle de constitucionalidade em nosso ordenamento jurídico, o trabalho buscou delinear os contornos normativos e dogmáticos que legitimam o uso do mecanismo da modulação de efeitos, sobretudo quando confrontada com os princípios da segurança constitucionais.

Desde o primeiro capítulo, evidenciou-se que a modulação de efeitos emerge como uma técnica de transição entre dois modelos tradicionais de compreensão da declaração de inconstitucionalidade: a teoria da nulidade, e a teoria da anulabilidade.

Ao longo do segundo capítulo, examinou-se a aplicação prática desse instituto no julgamento da ADC 49, cuja controvérsia girou em torno da incidência de ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. A decisão paradigmática do STF, ao reconhecer a inconstitucionalidade da exigência tributária e, simultaneamente, ao modular os efeitos da decisão para que sua eficácia fosse prospectiva, ilustra de forma eloquente a utilização de argumentos consequencialistas de natureza predominantemente fiscal e econômica no âmbito do controle de constitucionalidade.

A análise dos votos dos Ministros revelou a pluralidade de fundamentos que sustentaram a modulação, com especial destaque para a invocação dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima, além da consideração dos impactos

orçamentários para os entes federativos. Verificou-se que o Supremo Tribunal Federal, em linha com precedentes anteriores, reforçou a função instrumental da modulação de efeitos como mecanismo apto a mitigar o efeito disruptivo que a declaração de inconstitucionalidade pode ocasionar no equilíbrio federativo e na arrecadação tributária.

Além disso, a pesquisa evidenciou que a decisão na ADC 49 não se esgota na sua dimensão jurisdicional, mas produziu relevantes repercussões normativas e administrativas. A edição da Lei Complementar nº 204/2023 e a posterior elaboração dos convênios, pelo CONFAZ exemplificam o movimento de reação legislativa e administrativa que busca compatibilizar a nova orientação jurisprudencial com a realidade fiscal dos estados, especialmente no que tange ao tratamento dos créditos acumulados de ICMS.

Em termos conclusivos, é possível afirmar que o estudo da modulação de efeitos, em perspectiva tributária, revela um fenômeno crescente de pragmatização do controle de constitucionalidade, no qual o STF tem incorporado considerações de ordem fática, econômica e social em suas decisões, muitas vezes orientado por argumentos consequencialistas. Tal constatação impõe à que a utilização da modulação de efeitos não se transforme em um instrumento de flexibilização excessiva das garantias constitucionais, mas que continue a ser aplicada de maneira excepcional, fundamentada e proporcional, nos termos delineados pelo ordenamento jurídico brasileiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Ana Paula de Oliveira. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei n. 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

BRASIL. CONFAZ. Convênio ICMS nº 109, de 2024. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2024/CV109_24. Acesso em: 20 jun. 2025.

BRASIL. CONFAZ. Convênio ICMS nº 178, de 1º de dezembro de 2023. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2023/CV178_23. Acesso em: 20 jun. 2025.

BRASIL. CONFAZ. Convênio ICMS nº 225, de 21 de dezembro de 2023. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2023/CV225_23. Acesso em: 20 jun. 2025.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 jun. 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 45, de 8 de dezembro de 2004. Brasília, DF: Presidência da República, [2004?]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm. Acesso em: 19 jun. 2025.

BRASIL. Lei nº 11.672, de 8 de maio de 2008. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/111672.htm. Acesso em: 19 jun. 2025.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2015]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 19 jun. 2025.

BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 19 jun. 2025.

BRASIL. Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19882.htm. Acesso em: 19 jun. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5659, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 24 fev. 2021. DJe-096, divulgado em 19 maio 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração na ADC 49. Rel. Min. Edson Fachin. Brasília, DF, julgado em 15 ago. 2023. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp?codigo=52A7-F2CC-B807-A38E>. Acesso em: 20 jun. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 78.209, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 4.6.1974.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 79.343, Rel. Min. Leitão de Abreu, j. 31.5.1977.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 93.356, Rel. Min. Leitão de Abreu, j. 24.3.1981.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante 21. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1255>. Acesso em: 20 jun. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 962 – RE 1063187. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5230634>. Acesso em: 20 jun. 2025.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Direito constitucional ao alcance de todos**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CALMON NAVARRO, Sacha. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CAPPELLETTI, Mauro. **O controle judicial de constitucionalidade no direito comparado**. Porto Alegre: Fabris, 1984.

CARVALHO, Paulo de Barros. **O princípio da segurança jurídica em matéria tributária**. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, 2003. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67584/70194>. Acesso em: 20 jun. 2025.

COIMBRA CHAVES ADVOGADOS. **STF modula os efeitos da decisão que afastou a incidência de IRPJ e CSLL sobre taxa Selic**. Belo Horizonte, 30 jun. 2022. Disponível em: <https://coimbrachaves.com.br/stf-modula-os-efeitos-da-decisao-que-afastou-a-incidencia-de-ir-pj-e-csll-sobre-taxa-selic/>. Acesso em: 20 jun. 2025.

CORDEIRO, Márcio da Silva. **Uma análise teórica da modulação de efeitos e as repercussões da aplicação na 'tese do século'**. Rio de Janeiro, 2023.

JOTA. **Modulação de efeitos: STF decide em 90,9% dos casos favoravelmente ao fisco**. Jota, 11 ago. 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos/modulacao-de-efeitos-stf-decide-em-909-dos-casos-favoravelmente-ao-fisco>. Acesso em: 20 jun. 2025.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LEAL, Fernando Angelo Ribeiro. **Consequencialismo Judicial na Modulação de Efeitos das Decisões Declaratórias de Inconstitucionalidade** nos Julgamentos de Direito Tributário. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 7, n. 3, 2017, p. 115-138.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

MATTOS FILHO. **A 'modulação' em matéria tributária: dilemas do instrumento jurídico.** **ÚNICO** – Notícias e Negócios, São Paulo, 22 mar. 2022. Disponível em: <https://www.mattosfilho.com.br/unico/uso-instrumento-juridico/>. Acesso em: 20 jun. 2025.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

VALOR ECONÔMICO. **Entenda o caso da exclusão do ICMS do PIS/Cofins.** **Valor Econômico**, São Paulo, 12 maio 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/05/12/entenda-o-caso-exclusao-do-icms-pisco-fins.ghtml>. Acesso em: 20 jun. 2025.