



A LEI KANDIR E A DESONERAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES: ANÁLISE DA ADO 25

*Lais Khaled Porto¹,
Hadassah Laís de Sousa Santana²,
Celso de Barros Correia Neto³*

RESUMO

O presente artigo analisa o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25, no qual se discutiu a omissão legislativa federal no que se refere à edição da lei complementar prevista no art. 91 do ADCT, para disciplinar o montante a ser transferido pela União aos Estados e ao Distrito Federal, em substituição à transferência prevista na Lei Complementar nº 87/1996. O artigo apresenta breve histórico a respeito da autonomia federativa e da disciplina do ICMS na Constituição Federal de 1988. Discute, em seguida, os fundamentos adotados pelo STF e as consequências da decisão do Tribunal. A pesquisa é descritiva e parte de abordagem sócio jurídica, utilizando-se das técnicas de estudo de caso e pesquisa bibliográfica, para resultados de natureza qualitativa, obtidos a partir de método dedutivo.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS. Lei Kandir. Desoneração das Exportações. Federalismo Fiscal.

THE KANDIR LAW AND THE EXCHANGE OF EXPORTS: ADO 25 ANALYSIS

ABSTRACT

The present article analyses the judgment of the Direct Action of Unconstitutionality by Omission nº 25, which discussed the legislative omission on editing the complimentary law indicated by the article 91 of the Transitory Constitutional Provisions Act, to discipline the amount to be transferred from the Union to the States and Federal District, in replacement of the transference regulated by the Complementary Law nº 87/1996. The article presents a brief historic about the federative autonomy and of the ICMS's discipline in the Federal Constitution of 1988. It discusses, next, the fundamentals adopted by the STF and the consequences of the Court's decision. The research is descriptive and departs from a social juridical approach, by utilizing techniques of case study and bibliographic research, to results of qualitative nature, obtained from a deductive method.

¹ Advogada. Doutoranda em Direito Constitucional pelo Instituto Brasiliense de Direito Público. IDP, na área de concentração Ordem Econômica e Social, Desenvolvimento e Inovação. Professora da Graduação do IDP. Pós-Graduada em Direito Tributário e Finanças Públicas e Mestra em Direito Constitucional.

² Doutora em Educação pela Universidade Católica de Brasília - UCB. Mestre em Direito Tributário pela Universidade Católica de Brasília (2014). Possui especialização em direito Tributário e Finanças Públicas pela Escola de Administração Fazendária - ESAF (2011). Assessora legislativa tributária em liderança na Câmara Federal. Professora no Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP. Professora convidada na graduação da Escola de Políticas Públicas e Governo da FGV (FGV/EPPG). Advogada.

³ Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (2013) e graduado em Direito pela Universidade Federal de Alagoas (2007). Consultor Legislativo da Câmara dos Deputados e Advogado. Foi Assessor e Chefe de Gabinete de Ministro do Supremo Tribunal Federal. Professor do Instituto Brasiliense de Direito Público.

KEYWORDS: ICMS. Kandir Law. Exemption of the Exports. Fiscal Federalism.

INTRODUÇÃO

A crise financeira vivenciada pelo Estado brasileiro tem se agravado nos últimos anos⁴. O *déficit* das contas públicas estaduais tem diferentes causas. Decorre, entre outros fatores, da má gestão de recursos, de irresponsabilidade fiscal e do desvio de verbas. Sua identificação, contudo, não resolve magicamente o problema.

Os governos têm contas a pagar e serviços sociais a custear. Os governos estaduais, principalmente, afundam em resultados deficitários, pelo que muitos se encontram à beira de decretar situação de calamidade.

Nesse cenário, ainda que o “bolo orçamentário”, como um todo, esteja menor, todos estão empenhados a conseguir a maior fatia possível. Conseqüentemente, cresce a atenção em relação às questões tributárias e aos conflitos federativos, que perpassam desde as diferentes formas de guerras fiscais à discussão sobre valores de repasses da União aos entes subnacionais, na tentativa de cada ente em obter a maior parcela de recursos possível.

O conflito federativo analisado pelo presente trabalho não é novo, mas remonta a décadas de discussões, protagonizadas, especialmente, por estados que baseiam grande parte de sua economia na exportação de produtos primários e semielaborados, como é o caso do Pará e de Minas Gerais, que têm como uma das principais atividades econômicas a extração e exportação mineral, e do Mato Grosso, grande exportador de grãos, especialmente soja.

Esses estados sofreram grande redução arrecadatória em virtude da desoneração do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre as exportações e da ausência de um regramento de compensação adequado, levando-os a discutir a questão no Supremo Tribunal Federal.

O cenário nacional posto já no final de 2015 e agravado nos anos seguintes, conforme variação do PIB, traz a atenção legislativa às finanças estaduais e, em um dos momentos de auge, no final de 2016, o STF julga a matéria na Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25.

Nesse contexto, o presente trabalho busca, mediante técnicas de estudo de caso e revisão da literatura jurídica sobre o tema, analisar, por meio de abordagem sociojurídica, o federalismo fiscal, desenvolvimento regional e autonomia dos entes federados, a fim de compreender o processo de instituição da desoneração do ICMS sobre exportações - da Lei Kandir à sua inclusão na Constituição Federal - e as conseqüências decorrentes do julgamento da ADO 25.

Complementa-se, por meio deste, estudo anterior, de autoria de José Roberto Rodrigues Afonso, Lais Khaled Porto e Celso de Barros Correia Neto, publicado em

⁴ A alegação toma como base o crescimento da dívida pública, em especial a partir de 2014, tendo esta alcançado, em 2017, patamar percentual não registrado desde 2004, conforme demonstrativo do IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada: <<http://www.ipeadata.gov.br/ExibeSerie.aspx?se-rid=38388>>, acesso em 06.05.2018.

setembro de 2018 nesta mesma revista⁵. Naquele, o enfoque era institucional e econômico; neste, volta-se aos aspectos jurídicos, desde os princípios constitucionais às diversas alterações normativas empreendidas no âmbito da própria Constituição e em legislação infraconstitucional.

O modelo metodológico escolhido foi inspirado na obra *Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e STJ*, coordenada pelos professores Paulo Gonet Branco, Liziane Angelotti Meira e Celso de Barros Correia Neto⁶.

A Constituição de 1988 foi tomada como início do marco temporal, que se estendeu até o momento de submissão do trabalho – janeiro de 2018 – do qual se analisa, descritivamente, os motivos e desdobramentos qualitativos da decisão do STF – considerados pontuais acréscimos de atualização em agosto 2020.

1. O PAPEL DO ESTADO BRASILEIRO NO INCENTIVO À ATIVIDADE ECONÔMICA E NO DESENVOLVIMENTO REGIONAL

A Constituição Federal de 1988, assentada no esforço de construção de um Estado Social no Brasil e também na tentativa de descentralização fiscal em favor de Estados e Município, incorporou em seu texto uma política solidária de redução de desigualdades e de desenvolvimento social e regional dentre seus objetivos fundamentais⁷.

Tais objetivos encontram-se expressos em seu artigo 3º que, na expressão de Pablo Lucas Verdú, constituiria a “cláusula transformadora” da Constituição pátria, previsão de caráter progressivo, dinâmico e inacabado que demanda uma atitude positiva, constante e diligente por parte do Estado ante a observância do “*contraste entre a realidade social injusta e a necessidade de eliminá-la*”⁸.

Desse modo, a CF/88 previu a concessão de incentivos regionais, conforme disposição do artigo 43, §2º, inciso III, que compreendem isenções, reduções e diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas.

Nesse sentido, o artigo 151, inciso I, da CF/88, admite que a União imponha distinções tributárias entre regiões quando estas servirem ao alcance de almejada isonomia socioeconômica. Justifica-se, assim, a concessão de incentivos fiscais que promovam a instalação de empreendimentos em regiões menos desenvolvidas, desde que observados os princípios da igualdade (artigo 150, II, CF/88) e, tanto quanto possível, da neutralidade econômica dos tributos⁹. É inconstitucional, por outro lado, a concessão, pela União, de incentivos fiscais que criem ou agravem diferenças regionais.

⁵AFONSO, José Roberto Rodrigues. PORTO, Lais Khaled CORREIA NETO, Celso. As Compensações Financeiras da União aos Estados e a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25. In: **NOMOS: Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/20362>>. Acesso em: 27 set. 2018.

⁶BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva 2012.

⁷Art. 3º. *Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.* (grifo nosso).

⁸BERCOVICI, **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 13.

⁹SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre-Concorrência. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Coisa Julgada: Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 114

Todo incentivo fiscal tem, pelo menos, duas faces: a promocional e a da renúncia de receita¹⁰. As escolhas públicas – especialmente as de política fiscal – geram custos econômicos e sociais e o agente político não tem capacidade de calcular seu impacto total. Exige-se, na concessão de incentivos fiscais, o mesmo zelo e controle da implementação de gastos diretos.

Mais delicada ainda é a situação quando a União abre mão de um tributo estadual ou municipal. Nesses casos, na ausência de uma forma eficaz de compensação, o ônus da lacuna arrecadatória recai sobre o ente subnacional, que não necessariamente se beneficia da concessão estipulada. Foi o que ocorreu com a desoneração do ICMS sobre as exportações de produtos primários e semielaborados, estabelecida pela Lei Complementar de nº 87, em 1996 e, ao depois, incorporada ao texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 42/2003, de que trataremos a seguir.

2. A AUTONOMIA DOS ENTES FEDERADOS

A Constituição de 1988 consagra o modelo Federativo de Estado, o qual pressupõe, nas palavras de Heleno Taveira Torres, a existência de “[...] *centros de poder, dotados de autonomia, desprovidos de hierarquia uns em relação aos outros, diferenciados apenas pelas atribuições de competências, convergem para uma unidade, que é a organização do Estado*”¹¹.

O próprio modelo exalta, pois, a autonomia dos entes federados, a qual se manifesta na relativa independência entre os entes federal, estaduais e municipais no que tange à capacidade legislativa, administrativa, financeira e tributária.

As capacidades financeira e tributária são requisitos essenciais para garantir que o ente federado possa se autogovernar, bem como atenda às atribuições que lhes são constitucionalmente impostas. Nas palavras de Luiz Guilherme de Oliveira:

No Federalismo Fiscal o sistema tributário deve ser estruturado de forma a distribuir as receitas públicas entre as várias unidades e esferas administrativas, visando proporcionar condições para atender às demandas que lhes são exigidas¹².

A esse respeito, ressalta, também, Luciano Fuck:

[...] que as competências tributárias amparam a autonomia financeira e também a política, uma vez que permitem aos entes federados aumentar ou reduzir a imposição tributária, inclusive permitindo a criação de micropolíticas extrafiscais¹³.

Desse modo, a capacidade tributária das unidades da Federação faz com que, ainda que os agentes econômicos estejam sujeitos a processos tributários semelhantes em âmbito nacional, possam existir diferenças tributárias entre um Estado e outro, ou entre um Município e outro¹⁴.

¹⁰ Cf. CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2016.

¹¹TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 245.

¹²OLIVEIRA, Luiz Guilherme. **Federalismo e Guerra fiscal**. São Paulo, 1999. Disponível em: <<http://revistas.pucsp.br/index.php/rpe/article/view/11917>>. Acesso em: 18 nov. 2016.

¹³FUCK, Luciano Felício. **Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 89.

¹⁴ Os incentivos fiscais influenciam não somente os Estados ou Municípios que os concedem, mas repercutem também sobre os entes que não implementaram igual “benesse” e que, portanto, apresentarão

A nosso ver, o termo federalismo se traduz pela convivência na unidade, respeitadas as diversidades, ou seja, o federalismo aproxima-se da ideia de pluralismo, na concepção de mundo que respeita as diferenças e, por isso mesmo, admite a premissa de igualdade. Tal concepção se exerce na perspectiva da distribuição espacial de poder.

Quando falamos em federalismo com esse conteúdo, podemos contatar uma tensão interna permanente inerente a esse conceito, pois trabalha com aspectos inicialmente opostos: liberdade e autoridade, igualdade e diferença, diversidade e unidade, autonomia e interdependência, centralização e descentralização, independência e entendimento comum, integração e dispersão. Tal fato, na verdade, reafirma seu valor ao invés de destituí-lo, pois é justamente nessa tensão que o federalismo se firma como a opção viável para a sociedade – fragmentada e pluralista – nas formas de organizações territoriais de poder, visando uma distribuição espacial de poder¹⁵.

Assim, o exercício da autonomia por cada ente em benefício próprio, sem observância do todo federativo, gera verdadeira distorção em nosso modelo de federalismo cooperativo, no qual a cooperação dá lugar à competição predatória.

A tarefa da União, nesse quadro, torna-se sobremaneira complexa, estimulando não raramente tentativas de centralização de atribuições e recursos públicos em favor da União, em prejuízo da autonomia dos entes subnacionais. No entanto, ainda que a mudança fosse considerada vantajosa, deve-se considerar que:

[...] a Constituição não admite retrocesso quanto à opção pelo federalismo cooperativo, como nota evidente da rigidez da Constituição material. Por cláusula pétrea que define a identidade do Estado brasileiro, queda-se afastada qualquer tentativa de regresso à unidade, ou medida que confira prevalência da unidade central em detrimento da descentralização das competências legislativas ou ainda algum prejuízo à redução das desigualdades regionais ou à promoção do desenvolvimento equilibrado¹⁶.

No mais, a competência tributária rígida da CF/88 constitui garantia do federalismo, limitando o legislador ordinário e o próprio legislador constituinte derivado, de modo a impedir alterações constitucionais que privem os entes políticos dos recursos necessários para fazer frente às atribuições constitucionais que lhe são próprias¹⁷.

3. O ICMS NA CONSITUIÇÃO DE 1988 E ALTERAÇÕES SUBSEQUENTES

O ICMS, previsto no artigo 155 da Constituição Federal, entrou em vigor cinco meses após a promulgação da Carta Magna de 1988, ou seja, a partir de 1º de abril de 1989, conforme previsão do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Trata-se de imposto de competência dos Estados e Distrito Federal, com repasse de 25% do produto de sua arrecadação aos municípios (artigo 158, inciso IV).

desvantagem comparativa no âmbito econômico – logo, menos vantagem para a atividade empresarial que recolha o tributo em questão -, gerando as chamadas “guerras fiscais”.

¹⁵BERNARDES, Wilba Lúcia Maia. **Federação e Federalismo**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.p. 47-48.

¹⁶TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 273.

¹⁷FUCK, Luciano Felício. **Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 90.

A CF/88 ampliou o alcance do imposto, acrescentando-lhe o “S” de serviços. Passou a incluir a circulação de combustíveis, lubrificantes, energia elétrica, minerais e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Os demais serviços, porém, continuaram a ser tributados pelos municípios, por meio do ISS, pelo que não se pode comparar a base do ICMS com a dos IVAs (Impostos sobre o Valor Adicionado).

A disciplina constitucional do ICMS sofreu quatro alterações desde a promulgação do texto original da CF/88: as realizadas pelas Emendas Constitucionais 3/93, 33/01, 42/03 e 87/2015.

A principal modificação trazida pela EC 3/93 foi a do §3º do artigo 155. O texto original previa que este seria o único tributo a incidir “sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País”. A redação modificada estende a tributação unicamente pelo ICMS aos serviços de telecomunicações e derivados de petróleo, em termos gerais, retirando do texto a especificação expressa quanto a lubrificantes e aos estados de matéria dos combustíveis, o que não acarreta qualquer prejuízo prático.

Nessa época, em que pese já ter sido concretizada uma alteração constitucional na base do ICMS, conforme Emenda Complementar apontada ao norte, o normativo que deveria regular o imposto ainda restava pendente de edição. Pela regra geral de competência do artigo 146, inciso III, alínea *a*, da CF/88, a regulamentação geral do ICMS deveria ser feita por lei complementar. Nesse sentido, o artigo 34, §8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) concedeu o prazo de 60 dias para sua edição pelo legislativo. O mesmo dispositivo, contudo, anteviu a possibilidade de omissão, determinando que, nesse caso, o imposto seria instituído e regulamentado provisoriamente por convênio celebrado entre Estados e Distrito Federal, conforme Lei Complementar nº 24/1975 – que regulamente a celebração de convênios para a concessão de isenções tributárias.

Assim, foi o ICMS provisoriamente regulamentado pelo Convênio nº 66/88 do CONFAZ, que em seu artigo 3º, inciso I, regulou a não incidência do ICMS sobre produtos industrializados destinados ao exterior, mantendo-se nos exatos termos da previsão constitucional. A vigência do Convênio perdurou por onze anos e ocasionou diversos questionamentos, a despeito do reconhecimento de sua constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal em diversos julgados, dos quais tomamos como exemplo o RE nº 154.478/SP – ED¹⁸ e o AI 195.556 – AgR.¹⁹

Apenas em 1996, com a publicação da Lei Complementar 87/96, mais conhecida como Lei Kandir, deu-se, enfim, a devida regulamentação do ICMS. Referido dispositivo legal também sofreu diversas modificações por meio da LC 92/97, LC 99/99, LC 102/00, LC 114/02, LC 115/02, LC 116/03, LC 120/05 e LC 138/2010. Para Ricardo Varsano:

As principais alterações introduzidas pela lei — exoneração de todas as exportações e dos bens de capital e redução da cumulatividade presente no ICMS — pretendiam promover o crescimento econômico e remover entraves às exportações de modo a permitir o aumento das importações de que o país

¹⁸ RE 174.478-2/SP, Tribunal Pleno, Rel. para o acórdão Min. Cezar Peluso, julgado em 17.03.05. DJe de 30.09.05.

¹⁹ AI 195.556- AgR, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, julgado em 26.03.02. DJe de 17.05.02.

necessitava para seu desenvolvimento sem criar desequilíbrios no balanço de pagamentos²⁰.

Das alterações implementadas pela Lei Kandir, destaca-se a desoneração das exportações por seu artigo 3º, inciso II, que prevê a não incidência do imposto sobre “operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços”. Nesse sentido, frisa-se que a CF/88 previa, à época, em seu artigo 155, §2º, inciso X, alínea *a*, a não incidência do ICMS tão somente “sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semielaborados definidos em lei complementar”.

Em seguida, adveio a EC 33/01, que alterou o dispositivo que trata da incidência do ICMS sobre bens e mercadorias importadas (artigo 155, §2º, inciso IX, alínea *a*), especificando que sua incidência se dá seja o importador pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto.

Em 2003, a EC 42/03 alçou à escala Constitucional a desoneração do ICMS sobre exportações de produtos primários e semielaborados introduzida pela Lei Kandir (artigo 155, §2º, inciso X, alínea *a*). A mesma emenda estabeleceu, ainda, a não-incidência do imposto “nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita” (artigo 155, §2º, inciso X, alínea *d*).

Por fim, a EC 87/2015 alterou a legislação referente à circulação de mercadorias entre Estados, tendo importantíssimo papel no âmbito do comércio remoto, realizado especialmente *online*, nas quais, nos estados onde havia predominância de consumo, deixavam de receber o tributo referente à transação, o que levava à grave situação de guerra fiscal.

A partir de referida emenda, as vendas interestaduais contaram com repasse tributário do Estado no qual se realizou a venda àquele em que foi feita a compra, tal qual novo regramento do artigo 155, §2º, inciso VII²¹. Referidos repasses devem ser feitos de acordo com as previsões constantes do artigo 99, ADCT, também instituídas pela EC 87/2015.

3.1 A DESONERAÇÃO DO ICMS SOBRE PRODUTOS PRIMÁRIOS E SEMIELABORADOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO

A Constituição Federal de 1988, quando de sua promulgação, previa hipótese de não incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na exportação, tão somente, de produtos industrializados e de parte daqueles compreendidos na categoria de semielaborados, conforme definição a cargo de lei complementar²².

²⁰ VARSANO, Ricardo. **Fazendo e Desfazendo a Lei Kandir**. Banco Interamericano de Desenvolvimento - BID, ago/2013. p.02.

²¹ Artigo 155, §2º, inciso VII-(...) *nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;*

²² A primeira definição no sentido se deu por meio de Convênio, de nº 66/1988, do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), o qual foi substituído pela Lei Complementar 65, de 1991, que tinha como objetivo definir quais os produtos semielaborados que poderiam sofrer tributação do ICMS quando de sua exportação.

A previsão, contida no artigo 155, §2º, inciso X, alínea *a*, da CF/88, previa a não incidência do ICMS tão somente sobre operações que destinassem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semielaborados definidos em lei complementar.²³

Em suma, permitia-se a exportação de tributos agregados às mercadorias o que, conforme Fernando Facury Scaff “*contraria qualquer lógica econômica em situação de concorrência*”²⁴.

Nesse momento, em especial, o Brasil sofria com o fenômeno inflacionário que se instalou na década de 1980 e que culminou em grande e necessária mobilização para a estabilização econômica do país com o Plano Real, em 1994. Explanam Costa, Zurutuza e Silva, que o Plano Real:

(...) intensificou o programa de privatizações das estatais, elevou a taxa básica de juros da economia, manteve o processo de abertura econômica, apostou na lógica de sobrevalorização da moeda nacional e passou a incentivar a entrada de bens importados com o objetivo de limitar o aumento de preços do mercado interno. Em decorrência dessas medidas, o país passou a atrair volumes consideráveis de capital especulativo, o parque industrial nacional perdeu competitividade, o capital produtivo nacional se retraiu, as importações cresceram consideravelmente e, como corolário, o país passou a lograr recorrentes *déficits* nas transações correntes com o resto do mundo.

Assim, como consequência do país ter passado de um *superávit* comercial de US\$ 10,4 bilhões no ano de 1994, para *déficits* nos anos seguintes – US\$ 3,4 bilhões em 1995, US\$ 5,6 bilhões em 1996, US\$ 6,8 bilhões em 1997, US\$ 6,6 bilhões em 1998, 1,3 bilhões em 1999 e US\$ 731 milhões no ano de 2000 -, foi alinhavado um contexto histórico, político e econômico favorável à adoção de medidas que aumentassem a competitividade dos bens nacionais no mercado internacional, em transições correntes, sustentando, com isto, a estratégia de estabilização econômica adotada²⁵.

Nesse contexto, quase uma década após a constituinte, foi promulgada a lei regulamentadora do ICMS, Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, também conhecida como Lei Kandir. Por seu intermédio, ampliou-se a desoneração do ICMS então incidente sobre exportações, passando a alcançar, também, os produtos primários e a parte restante dos produtos semielaborados. Em suma, o ICMS passou a não incidir sobre nenhuma mercadoria destinada ao exterior, nos termos do artigo 3º, inciso II, da Lei Kandir²⁶.

²³Art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir: I - impostos sobre: (...) b) 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; (...) § 2º O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte: (...) X - não incidirá: a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar; (...)*

²⁴SCAFF, Fernando Facury. A desoneração das exportações e o fundo da Lei Kandir: análise com foco no setor mineral. In. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE**. Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 3956, mar./ago. 2012. p. 43.

²⁵COSTA, Eduardo José Monteiro da; ZURUTUZA, José Dias de Carvalho; SILVA, Tatiane Vianna da. **A Lei Kandir e a Derrocada do Federalismo Brasileiro**. 2º Ed. Belém: Marques Editora, 2017, p. 26-28.

²⁶Art. 3º O imposto não incide sobre:II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços; (grifo nosso)

Ademais, a LC nº 87/1996 instituiu o direito ao aproveitamento dos créditos relativos a insumos integrados ou consumidos na produção de mercadorias industrializadas e semielaboradas destinadas ao exterior, conforme artigo 32²⁷.

Também a Lei Kandir previu a entrega mensal de recursos, da União para os Estados e DF – 25% destes distribuídos a seus Municípios²⁸ –, conforme produto de sua arrecadação efetivamente realizada no período de junho de 1995 a junho de 1996, conforme redação original do artigo 31²⁹.

Inicialmente, referida regra de repasse deveria vigorar até 2002, conforme se extrai do texto original. Contudo, acabou sendo estendida para os exercícios financeiros de 2003 a 2006 pela Lei Complementar 115/2002.

Não se alterou somente o prazo: com a edição da LC 102/2000, a definição da quantidade de recursos a ser entregue a cada ente deixou de seguir o critério proporcional e objetivo anteriormente estipulado e passou a se dar conforme “os montantes, os critérios, os prazos e as demais condições **fixadas no Anexo** desta Lei Complementar” (grifo nosso), haja vista as alterações implementadas no *caput* do artigo 31 e no referido anexo.

Assim, a entrega deixou de ser baseada no produto da arrecadação efetivamente realizada por cada ente no período anterior à Lei Kandir, o que corresponderia a uma tentativa de aproximação do *quantum* que cada Estado deixou de arrecadar ante a aplicação do novo regramento.

A nova redação, introduzida pela LC102/2000, extirpou o critério objetivo em detrimento de modelo de repartição percentual, representado por valores fixos, impostos aos Estados como quinhão do montante total a ser estipulado nas Leis Orçamentárias Anuais (LOAs).

Conforme sustentado por Scaff:

Passou a ser transferido não mais um valor apurado de conformidade com as perdas nas exportações, mas um valor aleatório estabelecido pelo jogo de forças político, consignado como crédito orçamentário. Deixou de existir a correlação entre o que havia sido desonerado das exportações e compensado aos exportadores através do reconhecimento de créditos.³⁰

A alteração representou, pois, o rompimento com a própria natureza dentro da qual foram concebidas as transferências, substituindo-as por uma livre repartição

²⁷Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar: I - o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior; II - **darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;** III - entra em vigor o disposto no Anexo integrante desta Lei Complementar. (Grifo nosso).

²⁸Artigo 31, §1º, inciso II, da LC nº 87/1996.

²⁹Art. 31. Até o exercício financeiro de 2002, inclusive, a União entregará mensalmente recursos aos Estados e seus Municípios, obedecidos os limites, os critérios, os prazos e as demais condições fixados no Anexo desta Lei Complementar, com base no produto da arrecadação estadual efetivamente realizada do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação no período julho de 1995 a junho de 1996, inclusive.

³⁰SCAFF, Fernando Facury. A desoneração das exportações e o fundo da Lei Kandir: análise com foco no setor mineral. In. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE**. Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 3956, mar./ago. 2012. p. 50.

política de receitas que não pode ser chamada de compensação, e não guarda qualquer relação com as perdas suportadas pelos Estados. Como afirma Rodrigues:

Não se discute que é preciso resgatar o equilíbrio entre a receita e a despesa, mas num País que adotou a forma federativa, isso só pode ser feito por meio de planejamento entre todas as esferas, na base da negociação, não da imposição. Destacou-se no estudo da origem histórica da federação brasileira, a tendência autoritária e antidemocrática, que precisa urgentemente ser revista. Assim, não adianta afirmar que se vive em um País democrático, se as decisões mais importantes sobre o futuro do federalismo vêm da cúpula do governo, sendo impostas de forma autoritária.³¹

Finalmente, em 2003, a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro, alçou ao plano constitucional a desoneração prevista na Lei Kandir, bem como a necessidade de sua compensação por meio de transferências obrigatórias pela União.

A alteração se deu no artigo 155, §2º, inciso X, alínea a, da CF/88, no qual a previsão constitucional supracitada, de caráter restritivo, deu lugar à retirada completa da incidência do ICMS sobre as exportações de qualquer tipo³². Criou-se, assim, hipótese de imunidade.

Não obstante, a EC 42/2003, também pretendeu tratar o impacto da nova imunidade na arrecadação dos entes públicos estaduais, com a introdução do artigo 91 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que previu a edição de lei complementar para disciplinar a realização de repasses obrigatórios, calcados em critérios, prazos e condições nela determinados em lei complementar. De acordo com o previsto no art. 91 do ADCT, a lei pode considerar as exportações para o exterior de produtos primários e semielaborados, a relação entre as exportações e as importações, os créditos decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente e a efetiva manutenção e aproveitamento do crédito do imposto a que se refere o art. 155, § 2º, X, a.

À falta da lei complementar, o §3º do art. 91 determina que “*permanecerá vigente o sistema de entrega de recursos previsto no art. 31 e Anexo da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, com a redação dada pela Lei Complementar nº 115, de 26 de dezembro de 2002*”.

Observe-se que, ao determinar a edição de nova Lei Complementar, o artigo 91 do ADCT consagra a necessidade de rompimento com o antigo sistema de entrega de recursos da Lei Kandir, que é admitido, tão somente, como norma “tampão”, cujo uso lamentavelmente se propagou no tempo pela ineficácia legislativa na devida produção do novo regramento³³.

³¹RODRIGUES, Nina Tricia Disconzi. **O Federalismo e o Desenvolvimento Nacional**. Porto Alegre: Ed. UniRitter, 2010, p. 209.

³²Art. 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; (...)§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: X - **não incidirá**: a) **sobre operações que destinem mercadorias para o exterior**, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (grifo nosso)

³³ Se fosse a intenção do legislador constituinte renovador manter sistemática de repasse em conformidade com a atualmente vigente por meio da Lei Kandir, não teria se ocupado em ordenar a edição de nova lei complementar, mas simplesmente recepcionado o modelo já existente.

No mais, referida previsão foi constituída em consonância com a compensação à exportação de produtos industrializados: em que pese a Constituição de 1988 ter previsto, desde sua origem, a não incidência do ICMS quando da destinação de referidos produtos à exportação, conforme redação originária do artigo 155, §2º, inciso X, alínea *a*, da CF/88, analisada supra, a mesma estabeleceu, em seu artigo 159, inciso II, o Fundo de Compensação pela Exportação de Produtos Industrializados (FPEX), com a entrega, pela União, “do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados”.

Diferente do caso do FPEX, no qual a própria Constituição definiu a forma como se daria a compensação na exportação de produtos industrializados, ela determinou que lei complementar o fizesse quando da desoneração de primários e semielaborados. Passado mais de uma década da EC 42/2003, contudo, referido regramento ainda não foi editado pelo Congresso Nacional, pelo que, nos termos do artigo 91, §3º, do ADCT, continua a ser aplicado o sistema desvirtuado e insuficiente de entrega de recursos atualmente previsto na Lei Kandir, em claro atentado ao princípio federativo e, conseqüentemente, à Constituição Federal.

No mais, os repasses previstos pelo artigo 91 do ADCT não têm o propósito de ressarcir os Estados, integralmente e precisamente, por suas perdas. De sua redação - que propõe critérios a serem observados quando da elaboração do sistema de entregas, embora não vincule sua sistematização às sugestões ali elencadas - infere-se um intuito de equalização de prejuízos, a fim de corrigir a injustiça federativa e reequilibrar os entes federados, independente disso ser feito no exato montante do que cada Estado estaria arrecadando hoje não fosse pelas modificações que se sucederam a partir de 1996.

4. A AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE POR OMISSÃO Nº 25

A Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão de nº 25, proposta pelo Governador do Estado do Pará³⁴, por intermédio do Procurador-Geral do Estado, voltou-se contra a omissão legislativa do Congresso Nacional no tocante à edição da lei complementar prevista no art. 91 do ADCT.

Afirma o Estado autor que seus prejuízos já teriam alcançado R\$ 15 bilhões entre 1996 e 2002, cálculo feito a partir dos R\$20,5 bilhões que corresponderiam à arrecadação estimada, reduzidos dos R\$5,5 bilhões, que foi o valor efetivamente compensado pela União a referido Estado.

O Ministro Gilmar Ferreira Mendes, relator da ação, apontou, em seu voto³⁵, a interligação da questão em pauta à autonomia financeira dos entes federados e o esperado caráter cooperativo do federalismo pátrio.

³⁴ Embora a ADO tenha sido proposta pelo Governador do Estado do Pará, o próprio Estado do Pará e a Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Pará, bem como outros quinze estados brasileiros, ingressaram na condição de *amicus curiae*.

³⁵ O voto do Ministro Relator Gilmar Mendes, proferido em 24.11.2016, compõe o Acórdão da decisão tomada pelo STF em 30.11.2016, publicada no DJE 18/08/2017 - ATA Nº 114/2017. DJE nº 182, divulgado em 17/08/2017. O acórdão pode ser acessado também pela página do STF <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4454964>>.

De um lado, há razões para crer que a desoneração veio a bem do desenvolvimento nacional e pôs em prática o princípio que coíbe a exportação de impostos. De outro, não tenho dúvidas em afirmar que a supressão de competência tributária pode afetar, em certa medida, a autonomia financeira dos entes subnacionais, notadamente aqueles em cujo território se desenvolve com mais ênfase a atividade de exportação de produtos primários e semielaborados.

Por isso, o mecanismo de transferência de recursos, em tese, poderia representar um importante instrumento de federalismo cooperativo, de sorte a atenuar os impactos financeiros decorrentes da desoneração promovida pela EC 42/2003 nas contas estaduais³⁶.

Nesse diapasão, destaca-se a importância da partilha de receitas no pacto federativo brasileiro, considerando que de nada adianta a repartição de competências constitucionais entre os entes federados sem a divisão de recursos apropriada, que lhes possibilite fazer frente às suas atribuições.

A desoneração do ICMS sobre produtos primários e semielaborados destinados à exportação alcançaria a finalidade de indução das exportações às custas da redução do alcance da competência e da arrecadação tributária estadual. Para o Ministro Gilmar Mendes, referidas modificações, redefinidoras dos limites da competência dos Estados, invariavelmente trazem consequências severas, especialmente àqueles que se dedicam à atividade de exportação de primários³⁷.

Negando a existência de omissão inconstitucional, a Advocacia-Geral da União (AGU) apresentou essencialmente, em duas linhas argumentativas: a existência de projetos de lei complementar em trâmite no Congresso Nacional; e a inexistência de lacuna legislativa, pois os repasses continuavam sendo feitos pela metodologia da Lei Kandir, o que haveria sido permitido pelo §3º, do art. 91, do ADCT.

Para o relator, a *inertia deliberandi* é evidenciada pelo transcurso de mais de dez anos da emenda constitucional que previu a necessidade de edição de norma regulamentadora e as incontestáveis consequências econômicas geradas pela omissão legislativa. É nesse sentido o entendimento recente do Supremo Tribunal Federal, destacando o julgamento unânime de questão similar em 2007, por meio da ADI 3.682³⁸, da mesma relatoria.

Quanto ao segundo argumento apresentado pela AGU – supressão da lacuna legislativa ante a aplicação “tampão” da regra da Lei Kandir –, o Ministro Relator rememorou similitude com o caso da ADI 875, que discutiu a constitucionalidade dos critérios de partilha do Fundo de Participação dos Estados (FPE), previstos pela LC 62/1989.

No caso, a lei complementar em questão, de 1989, determinava a fixação de novos critérios em 1992, os quais teriam como base o censo demográfico de 1990. Com a

³⁶ ADO 25/DF, Min. Rel. Gilmar Mendes.

³⁷ ADO 25/DF, Min. Rel. Gilmar Mendes.

³⁸ O julgado referido pelo Min. Relator diz respeito ao período para criação de municípios. No caso, foi reconhecida a mora legislativa e estipulado prazo de 18 meses para a edição da lei complementar sobre o tema, em cumprimento ao §4º, do artigo 18, da CF/88, com redação dada pela EC nº 15/96.

ausência de nova lei, a fórmula desatualizada permaneceu sendo utilizada por mais de 20 anos como critério provisório de partilha.

Diante dessa conjuntura, a decisão do STF apontou para a distorção dos objetivos do fundo e para o distanciamento entre os coeficientes e a realidade socioeconômica experimentada, reconhecendo a ocorrência de omissão inconstitucional e estipulando prazo para a edição de nova legislação³⁹.

Nesse sentido, a existência de critérios provisórios de repasse no caso do artigo 91 do ADCT não pode servir de pretexto para que não se estabeleça os critérios definitivos. Pelo contrário, o sentido de “provisoriedade” e a perspectiva de “substituição”, encontrados no §3º do dispositivo, apenas ratificariam a omissão.

4.1. A DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E SUA EFETIVIDADE

Afora a questão de mérito, havia também no julgamento a preocupação com a efetividade da decisão proferida. Em matéria de omissões legislativas, os precedentes indicam pouca deferência do Poder Legislativo às decisões do STF. A mera declaração da mora legislativa, que caracteriza a omissão inconstitucional, na prática, não é suficiente para pôr termo ao estado de inconstitucionalidade constatado.

A preocupação foi sintetizada pelo Relator, Ministro Gilmar Mendes, no voto proferido:

a principal problemática da omissão do legislador situa-se menos na necessidade da instituição de determinados processos para o controle da omissão legislativa do que no desenvolvimento de fórmulas que permitam superar, de modo satisfatório, o estado de inconstitucionalidade⁴⁰.

Para assegurar a eficácia da decisão, o Relator propôs que o Congresso Nacional suprisse a lacuna em questão no prazo de 12 meses, sob pena de, não o fazendo, ser estabelecido novo regramento provisório, por intermédio do Tribunal de Contas da União, com subsídios colhidos no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Prevaleceu, no julgamento, o voto do relator. A ação foi julgada procedente por unanimidade, para declarar a mora do Congresso Nacional quanto à edição da Lei Complementar prevista no art. 91 do ADCT. Fixou-se, ademais, o prazo de 12 meses para que seja sanada a omissão, vencido, neste ponto, apenas o Ministro Marco Aurélio.

Em seguida, por maioria, o Tribunal assentou que, se descumprido o prazo, caberia ao Tribunal de Contas da União, enquanto não editada a lei complementar a fixação do valor do montante total a ser transferido anualmente aos Estados-membros e ao Distrito Federal, considerando os critérios dispostos no art. 91 do ADCT: as exportações para o exterior de produtos primários e semielaborados, a relação entre as exportações e as importações, os créditos decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente e a efetiva manutenção e aproveitamento do crédito do imposto a que se refere o art.

³⁹ A respeito da ADI 875, importa observar que, não obstante a decisão do STF, a questão da partilha do FPE ainda não chegou a um desfecho definitivo. A nova lei editada (LC 143/2013) se limitou a renovar a vigência dos mesmos coeficientes já declarados inconstitucionais e desvirtuados, pelo que a questão tornou a requerer análise do Supremo Tribunal Federal, com o ajuizamento da ADI 5.069 (AL), ainda não julgada.

⁴⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 437.

155, § 2º, X, *a*. Para determinar o valor das quotas a que cada um deles fará jus, propõe o Relator que se considerassem os entendimentos entre os Estados-membros e o Distrito Federal realizados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Ficaram vencidos, neste ponto, Ministros Marco Aurélio, Teori Zavascki e a Ministra Cármen Lúcia.

A atribuição de competência normativa ao Tribunal de Contas das União, naturalmente, é o aspecto mais polêmico da decisão, na medida em que põe em xeque os próprios limites da atuação do STF em matéria de controle de constitucionalidade. Deveria o Tribunal estabelecer normas que não se encontrem expressa ou implicitamente previstas no texto constitucional?

Por outro lado, não se pode negar que a atuação do Tribunal, no controle da omissão inconstitucional, demanda a utilização de mecanismos que assegurem o cumprimento de suas decisões, sob pena de esvaziar o sentido de sua atividade, especialmente em matéria financeiro-orçamentária⁴¹.

Resumidamente é possível dizer que não faltam, contudo, projetos visando à regulamentação do artigo 91, do ADCT. No Senado Federal, merece destaque a existência de Projeto já aprovado na Comissão de Assuntos Econômicos e aguardando inclusão na Ordem do Dia e conseqüente apreciação pelo plenário⁴². Na Câmara dos Deputados, por sua vez, foi constituída, em 28 de março de 2017, como uma resposta ao julgamento da ADO 25, Comissão Temporária para tratar da Lei Kandir⁴³, a qual aprovou relatório, conjuntamente com Projeto de Lei substitutivo de autoria do relator, Deputado José Priante, em 21 de novembro de 2017⁴⁴.

Foi aprovada, ainda, na Comissão de Constituição e Justiça do Senado Federal, Proposta de Emenda Constitucional que propõe a retomada da incidência do ICMS sobre produtos primários e semielaborados destinados à exportação, nos conformes com a situação experimentada antes da Lei Kandir e da Emenda Constitucional 42/034546.

Após a conclusão do julgamento de mérito, em 7.11.2017⁴⁷, a União, por intermédio da AGU, requereu o desarquivamento da ADO 25, apresentando pedido de

⁴¹ Cf. PINTO, Élide Graziane; AFONSO, José Roberto; PORTO, Lais Khaled. **É inconstitucional a omissão em limitar a dívida pública federal**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-dez-05/contas-vista-inconstitucional-omissao-limitar-divida-publica-federal>>. Acesso em: 29 de jan. de 2018.

⁴² Trata-se do substitutivo do Senador Eduardo Suplicy ao PLS 312/2013, de autoria do Senador Pedro Simon.

⁴³ A Comissão Especial da Lei Kandir na Câmara dos Deputados teve como base o PLP 221/1998, de autoria do Senador Germano Rigotto (PMDB/RS), ao qual todos os Projetos que vinham sendo apresentados e se relacionavam, de alguma forma, à Lei Kandir, estavam sendo apensados. Ocorre que o PLP 221/1998 tinha o intuito de promover, no ICMS, reestruturações que ultrapassavam a questão das compensações, pelo que aguardava constituição de Comissão Temporária para sua análise, em conjunto com os projetos em apenso.

⁴⁴ Referido Projeto apresenta pontos preocupantes, tal qual a pretensão de uma compensação integral e pretérita, em contrariedade ao entendimento do STF, e a criação de exceção à Lei de Responsabilidade Fiscal.

⁴⁵ O texto aprovado é o substitutivo do Senador Antônio Anastasia à PEC 37/07, de autoria do Senador Flexa Ribeiro,

⁴⁶ As preocupações relativas a essa última possibilidade são muitas, a exemplo das questões econômicas expostas no presente trabalho. Acredita-se que a federação deve ser pensada como um todo e que, da mesma forma que o ente central não poderia prejudicar a autonomia dos entes subnacionais, não seria viável a resolução da questão federativa interna de repasse de recursos às custas da economia do país.

⁴⁷ Quanto a essa data, observa-se que a publicação do acórdão se deu em 18 de agosto de 2017 - ATA Nº 114/2017 - DJE nº 182, divulgado em 17/08/2017 – marco do qual começou a correr o prazo para

prorrogação de prazo por mais 12 (doze) meses, para que o Congresso editasse a Lei Complementar devida (o qual, em seu entender, se findaria em 02.12.2017); e, subsidiariamente, a contagem do prazo a partir da data de publicação do acórdão, qual seja, 18 de agosto de 2017.

A prorrogação foi inicialmente deferida por decisão monocrática do relator e o caso avançou para a celebração de acordo no âmbito da ADO 25. Em 20.5.2020, O Tribunal, por maioria, referendou as decisões monocráticas do Relator que prorrogaram o prazo por mais 12 (doze) meses e, posteriormente, por mais 90 (noventa) dias, além da homologação do acordo firmado entre a União e todos os Entes Estaduais para encaminhamento de Projeto de Lei ao Congresso Nacional.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A desoneração do ICMS sobre as exportações de bens primários e semielaborados, instituída pela Lei Kandir e posteriormente alçada à esfera constitucional pela EC 42/03, repercutiu negativamente na arrecadação dos Estados exportadores de produtos primários. A lei complementar prevista, no art. 91 do ADCT, no entanto, nunca chegou a ser editada.

A omissão persistiu mesmo após a decisão do Supremo Tribunal Federal. Apesar do julgamento da ADO 25, não foi editada a lei complementar a que se refere o art. 91 do ADCT, tampouco exerceu o Tribunal de Contas a competência que lhe conferiu o julgamento do STF. A omissão legislativa e a controvérsia federativa que dela decorre, portanto, persistiram inalteradas até meados de 2020, quando firmado o acordo entre os entes estaduais e federal, que constitui significativo passo rumo à tão esperada regulamentação – que, como mencionado, ainda depende da transposição do acordado em texto legal.

Nessa perspectiva, o artigo permite compreender o necessário equilíbrio entre os entes federados. Demonstra-se efeitos no desenho da partilha tributária que impacta na solvência de estados e município, desde as escolhas tomadas pelo Parlamento em 1996, com a edição da Lei Kandir, que se prologam no tempo e carecem de revisão normativa.

O estudo, nesta medida, traz diagnóstico posto e, com rigor metodológico, apresenta alternativas que possibilitam inflexão no processo de deterioração da receita dos entes subnacionais, essencialmente dos que mais dependiam da receita referente à exportação de produtos primários e semielaborados, como os Estados exportadores de minério e grão.

Fica claro, por tudo o que foi apresentado, que há impactos não compensados, resultantes da aplicação estendida da Lei Kandir. Fundamental se faz o exercício da democracia e da convergência no federalismo. Como aprendizado para o país, em especial para futuras alterações nas legislações tributárias, menciona-se a difícil tarefa de expropriar receitas dos entes federados e considerar como caminho para ajuste a criação de fundos de compensação.

interposição de embargos (art. 26, Lei nº 9.868/1999), finalizado em 26 de agosto de 2017, com o trânsito em julgado.

A experiência com a Lei Kandir teve como resultado, para além de impactos de cunho financeiro, a (justa) desconfiança federativa fomentada pelo longo período de desentendimentos, o que leva à compreensão de que nem sempre os acordos políticos e/ou manobras para aprovação de determinadas leis são suficientes para reparar e consolidar as necessárias equalizações ao longo do tempo.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues. PORTO, Lais Khaled CORREIA NETO, Celso. As Compensações Financeiras da União aos Estados e a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25. In: **NOMOS: Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/20362>>. Acesso em: 27 set. 2018.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003. Disponível em: <<http://docslide.com.br/documents/bercovici-desigualdades-regionais-estado-e-constituicao.html#>>. Acesso em 14 nov. 2016.

BERNARDES, Wilba Lúcia Maia. **Federação e Federalismo**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva 2012.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.

COSTA, Eduardo José Monteiro da; ZURUTUZA, José Dias de Carvalho; SILVA, Tatiane Vianna da. **A Lei Kandir e a Derrocada do Federalismo Brasileiro**. 2ª Ed. Belém: Marques Editora, 2017.

FUCK, Luciano Felício. **Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017.

PINTO, Élide Graziane; AFONSO, José Roberto; PORTO, Lais Khaled. **É inconstitucional a omissão em limitar a dívida pública federal**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-dez-05/contas-vista-inconstitucional-omissao-limitar-divida-publica-federal>>. Acesso em: 29 de jan. de 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre-Concorrência. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Coisa Julgada: Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Dialética, 2006.

SCAFF, Fernando Facury. A desoneração das exportações e o fundo da Lei Kandir: análise com foco no setor mineral. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE**. Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 3956, mar./ago. 2012.

OLIVEIRA, Luiz Guilherme. **Federalismo e Guerra fiscal**. São Paulo, 1999. Disponível em: <<http://revistas.pucsp.br/index.php/rpe/article/view/11917>>. Acesso em: 18 nov. 2016.

RODRIGUES, Nina Trícia Disconzi. **O Federalismo e o Desenvolvimento Nacional**. Porto Alegre: Ed. Uniritter, 2010.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

VARSAÑO, Ricardo. **Fazendo e Desfazendo a Lei Kandir**. Banco Interamericano de Desenvolvimento - BID, ago/2013.