

OS IMPASSES NAS TRANSFERÊNCIAS FEDERAIS COMPENSATÓRIAS PARA ESTADOS EXPORTADORES¹

*THE IMPASSES ON FEDERAL COMPENSATORY TRANSFERENCES TO
EXPORTING STATES*

José Roberto Rodrigues Afonso²

Professor do Mestrado e Doutorado (IDP, Brasília/DF, Brasil)

Luciano Felício Fuck³

Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo (USP, São Paulo/SP, Brasil)

Lais Khaled Porto⁴

Doutoranda em Direito Constitucional (IDP, Brasília/DF, Brasil)

ÁREA(S): Direito público; direito constitucional; direito financeiro; direito tributário.

RESUMO: O art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

prevê a realização de repasses financeiros da União para Estados, por regramento a cargo de lei complementar, cuja edição se tornou mandatária a partir da Emenda Constitucional nº 42/2003 –

¹ Como de praxe, as opiniões são dos autores e não das instituições a que estão vinculados. Elaborado com base em atos e dados disponíveis até junho de 2019 – anterior, portanto, ao acordo homologado pelo Supremo Tribunal Federal, entre União e Estados, em maio de 2020.

² Economista e Contabilista, Pós-Doutorando da Universidade de Lisboa, Doutor em Economia pela UNICAMP e Mestre pela UFRJ, Investigador do CAPP da Universidade de Lisboa, Consultor independente. *E-mail:* jose robertoafonso.pt@gmail.com. Currículo: <<http://lattes.cnpq.br/6297334841318823>>. Orcid: <<https://orcid.org/0000-0002-8434-5764>>.

³ Professor do IDP, Mestre em Direito (LL.M. Eur.) pela Universidade de Munique (Ludwig-Maximilians-Universität - LMU). *E-mail:* luciano@mendesenagib.com.br. Currículo: <<http://lattes.cnpq.br/0603872965478252>>. Orcid: <<https://orcid.org/0000-0002-6097-7513>>.

⁴ Advogada, Pós-Graduada em Direito Tributário e Finanças Públicas, Mestra em Direito Constitucional pelo IDP, Professora da Graduação do IDP. *E-mail:* lais.porto@idp.edu.br. Currículo: <<http://lattes.cnpq.br/4325501784336681>>. Orcid: <<https://orcid.org/0000-0002-7855-4084>>.

mesmo instrumento que alçou à esfera constitucional a desoneração do ICMS sobre as exportações, instituída pela chamada Lei Kandir. O Supremo Tribunal Federal declarou omissão inconstitucional do Legislativo Federal na edição do normativo, o que traz à tona, para além do puro montante e critério de rateio, problemáticas como a do limite temporal das transferências e do aproveitamento de créditos, analisadas, no presente trabalho, a partir de método dedutivo e em uma perspectiva jurídico-econômica, concluindo-se pela necessária observância dessas particularidades para a devida equalização federativa.

ABSTRACT: *The article 91 of the Act of the Transitional Constitutional Provisions predicts the execution of financial transferences from the Brazilian Central Government to the States, through regulation defined by Complementary Law, which edition became mandatory with the Constitutional Amendment nº 42/03– same instrument that elevated to the Constitutional sphere the exemption of ICMS on exports, instituted by the Kandir Law. The Brazilian Supreme Court declared the unconstitutional omission of the Federal Legislative on the edition of the normative, what brings to discussion, besides the simple amount and method of apportionment, problems as the temporal limit of the transferences and the utilization of credits, analyzed, on the present study, from a deductive method and a legal-economic perspective, leading towards the essential observance of these particularities for the appropriate federative equalization.*

PALAVRAS-CHAVE: Federalismo fiscal; desoneração do ICMS-exportação; transferência constitucional; equilíbrio federativo.

KEYWORDS: *Fiscal federalism; exemption of the ICMS-exports; constitutional transference; federative balance.*

SUMÁRIO: Introdução; 1 A decisão do STF na ADO 25 e o papel do TCU e do Confaz; 2 Limite temporal da transferência prevista pelo artigo 91 do ADCT; 3 A questão do aproveitamento de créditos; 4 A equalização como princípio motriz da concessão de transferências pela União aos Estados, no âmbito do artigo 91 do ADCT; Considerações finais; Referências.

SUMMARY: *Introduction; 1 The STF's decision on ADO 25 case and the role of TCU and Confaz; 2 Temporal limit of the transference predicted by the article 91 of the ADCT; 3 The issue of the credits' acceptance; 4 The equalization as the driving principle on the concession of transferences by the Union to the States, under the ambit of the article 91 of the ADCT; Final considerations; References.*

INTRODUÇÃO

A efetiva concretização do federalismo cooperativo no Brasil, modelo consagrado na Constituição Federal de 1988, pressupõe a autonomia de estados e municípios, em condições de isonomia vertical e horizontal. Tal instituto perpassa por regras de repartição de competências, de modo que nosso sistema financeiro é estruturado por meio dessa e de outras fontes de receita, de um lado; a possibilitarem os gastos imputados a cada ente, do outro, no atendimento às necessidades públicas atribuídas à sua responsabilidade.

Qualquer supressão de ordem tributária, portanto, impacta nesse equilíbrio relativo à correspondência entre receitas e despesas e, quando afeta mais um ente do que o outro, gera desequilíbrio federativo, especialmente em se tratando de um ônus suportado em prol da federação como um todo.

É nesse contexto que se dá um dos maiores impasses experimentados pela federação brasileira: o decorrente da desoneração das exportações⁵, inicialmente prevista apenas para produtos industrializados e, posteriormente, a partir da Lei Complementar nº 87, de 1996 (conhecida como Lei Kandir), estendida aos produtos primários e semielaborados, implicando em perda de receita, especialmente, para os estados que tinham a exportação de *commodities* dentre suas principais atividades econômicas.

Na perspectiva de dirimir o desequilíbrio sistêmico na concretização da política fiscal de interesse nacional, de modo que alguns estados não sejam financeiramente mais impactados do que outros, o art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fruto da Emenda Constitucional nº 42, de 2003 – que alçou à esfera constitucional a desoneração do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transportes e comunicações – ICMS sobre exportação de bens primários e semielaborados –, exige que a União entregue recursos aos Estados e ao Distrito Federal segundo montante, critérios, prazos e condições estabelecidos em lei complementar.

Como essa lei não havia sido editada até o final de 2016, a omissão do Congresso Nacional foi considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal

⁵ Sobre a motivação para edição da Lei Kandir, bem como os efeitos econômicos da desoneração das exportações para o País, vale ver, dentre outros, estudo de Ricardo Varsano (VARSANO, Ricardo. *Fazendo e desfazendo a Lei Kandir*. BID: 2013). Disponível em: <<https://publications.iadb.org/publications/portuguese/document/Fazendo-e-desfazendo-a-Lei-Kandir.pdf>>.

Federal (STF). A Corte determinou, por meio do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25, que, se o Congresso não a aprovasse em prazo definido na decisão (inicialmente de um ano), e enquanto não o fizesse, o Tribunal de Contas da União (TCU) deveria dispor sobre a matéria.

Em síntese, são duas questões, inegavelmente complexas e sensíveis, a serem resolvidas na lei complementar e/ou eventual regramento suplementar a ser estabelecido pelo TCU. Primeiro: qual o montante global a ser transferido? Segundo: como reparti-lo entre as unidades federadas?

O presente trabalho tem por finalidade chamar a atenção para alguns detalhes que têm sido ignorados ou esquecidos no atual debate, como o limite temporal das transferências e a questão do creditamento dos contribuintes, na perspectiva de que seus efeitos sejam contemplados no bojo da formulação dos repasses constitucionalmente ordenados.

Antes de tudo, é fundamental atentar que a referida norma constitucional transitória faculta – mas não obriga – que, para fins de rateio dos recursos entre os Estados, sejam considerados os critérios ou condições nela enumerados, a saber: as exportações de produtos não industrializados, o saldo da balança comercial, os investimentos produtivos e os créditos aproveitados pelos contribuintes do ICMS. Essas variáveis podem ser consideradas todas, apenas algumas, ou nenhuma delas. O legislador constituinte derivado se limitou a sinalizar ou a indicar, mas, se quisesse exigir sua adoção, não teria adotado o verbo “poder”.

O impasse distributivo que se analisa, portanto, não diz respeito estritamente a supostas perdas e compensações em termos estritamente monetários – prisma pelo qual habitualmente se analisa a questão –, mas ao desejado e constitucionalmente ordenado equilíbrio federativo.

Para tanto, a presente pesquisa estrutura-se, essencialmente, como um estudo de caso, desenvolvido a partir de método dedutivo, por uma abordagem sociojurídica interdisciplinar (com elementos, especialmente, das ciências jurídicas e econômica), visando resultado de natureza qualitativa, ao qual o leitor será levado após perpassar pelo conteúdo da decisão e por duas das maiores problemáticas dela derivadas: a questão temporal para regulação e o aproveitamento de créditos – expostas, respectivamente, nas sessões 1 a 3 deste trabalho.

1 A DECISÃO DO STF NA ADO 25 E O PAPEL DO TCU E DO CONFAZ

A aprovação da Lei Kandir – bem como da Emenda Constitucional nº 42/2003, que alçou a desoneração das exportações à esfera constitucional – não deixou de ter a aprovação dos Estados. A promessa, contudo, sempre foi de que as ditas “perdas” seriam compensadas – inicialmente, pelo chamado seguro-receita; após, pela lei complementar que adviria da previsão do art. 91 do ADCT.

No contexto da declaração da inconstitucionalidade por omissão, é importante chamar a atenção para a regulamentação excepcional e extraordinária ditada pelo STF, uma vez que extrapolado o prazo para o Congresso legislar e enquanto não entrar em vigor a correspondente lei complementar.

A delegação para o TCU foi singular, para não dizer pioneira no Supremo Tribunal Federal. É algo recente a história da declaração de inconstitucionalidade por omissão, como já se deu em torno do FPE⁶, só para citar caso que envolve aspectos fiscais. Em matérias em que imperam impasses entre Poderes, Executivo e Legislativo, quando não também conflitos entre níveis de governo e suas unidades, o TCU, visto como uma instituição independente e técnica, é chamada a atuar como árbitro e como regulamentador, sempre em caráter excepcional e temporário.

Não custa recordar que não é esta a função precípua e muito menos a ditada pela Constituição para o TCU. Como tal, é o órgão responsável pela fiscalização contábil dos recursos financeiros, orçamentários, operacionais e patrimônios públicos pertencentes ao governo federal e das instituições de administração direta e indireta das atividades governamentais. Cavalcanti (1972)⁷, dentre outros⁸, faz análise doutrinária das atribuições da Corte de Contas – no contexto

⁶ A omissão inconstitucional no caso do FPE foi reconhecida em sede de tradicional Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn 875/DF), que teoricamente deveria tratar de uma ação inconstitucional. O STF, porém, entendeu pela fungibilidade entre as ações diretas de inconstitucionalidade por ação e omissão e declarou, no caso, omissão inconstitucional de caráter parcial.

⁷ CAVALCANTI, Themístocles Brandão. O Tribunal de Contas – Órgão constitucional – Funções próprias e funções delegadas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, 1972. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/36953/35722>>. Acesso em: 25 out. 2020.

⁸ Confira também, com enfoque na CF/1988, DAL POZZO, Gabriela Tomaselli Gonçalves Pereira. *As funções do Tribunal de Contas e o estado de direito*. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo: São Paulo, 2008. Disponível em: <<https://tede.pucsp.br/handle/handle/8270>>. Acesso em: 25 out. 2020.

das quais jamais poderia supor que um dia se tornaria um órgão escalado para sanear conflitos federativos.

Certamente foi muito inovador o STF atribuir ao TCU o poder para regulamentar provisoriamente a matéria. Esse é, não custa recordar, órgão auxiliar para exercício do controle externo, constitucionalmente a cargo do Congresso, e que desde os anos sessenta exerce, sem qualquer questionamento, as funções de apuração de cotas e acompanhamento de liberações dos Fundos de Participação dos Estados e Municípios (FPE/FPM)⁹, sem contar outras repartições.

O principal determinante da opção do STF pelo TCU deve ter sido a falta de alternativa entre os Poderes. Diante da omissão do Congresso Nacional e pela própria natureza da questão, seria um atentado até ao bom senso se o STF atribuísse ao Poder Executivo o poder de decidir quanto que ele deve transferir aos outros governos, bem como livre arbitrar a divisão dos recursos entre tais unidades de governo.

É preciso destacar, no entanto, dois pontos fundamentais para contextualizar a paradigmática decisão no âmbito da ADO 25.

Em primeiro lugar, é importante constatar o exercício de autocontenção do STF, que, no difícil dilema de sanar os casos de omissão legislativa inconstitucional¹⁰, reconheceu sua limitação para fixar tanto o valor total que a União deveria repassar aos Estados (tamanho do bolo), quanto a divisão que deveria caber a cada ente federado (tamanho das fatias). Em tempos de fortes críticas ao STF¹¹, é significativo que a Corte identifique tanto a ausência de legitimidade quanto a de informações, além de recursos técnicos e humanos para estabelecer, desde logo, quanto a União deve e quanto cada Estado deve receber.

Apesar de a Corte reconhecer a omissão inconstitucional, não se arvorou em editar sentença aditiva, com fortes elementos financeiros e econômicos, que

⁹ Art. 161, parágrafo único, da CF/1988.

¹⁰ Cf. BARROSO, Luiz Roberto. *Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática*. Disponível em: <<https://bit.ly/2AgFMM0>>. Acesso em: 11 maio 2019; CUNHA JÚNIOR, Dirley da; SILVA, Gabriela Costa. Efeitos das decisões em ação direta de inconstitucionalidade por omissão: da possibilidade de prolação de sentenças criativas no controle abstrato das omissões de Poder Público. *Revista de Direito Brasileira*, v. 19, p. 395-418, 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/2JuvMDP>>. Acesso em: 11 maio 2019.

¹¹ Cf. STRECK, Lenio Luiz. *O que é isto – Decido conforme minha consciência?* 4. ed. Rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

poderia agravar ainda mais o delicado equilíbrio federativo, em especial no atual quadro de crise econômica.

Em segundo lugar, reconhece-se o impasse no âmbito do Congresso Nacional, *locus* adequado para a solução da omissão legislativa inconstitucional, em mediar o debate federativo. Infelizmente, nem a Câmara nem o Senado conseguiram mediar a queda de braço entre a União e os Estados, além da disputa entre os Estados para definir critérios objetivos exigidos pela Carta Magna. O referido precedente da ADI do FPE demonstra a frustração do comando constitucional – e da decisão do STF – ao estabelecer critérios apenas para os valores que superarem aqueles que os Estados já recebiam¹².

No quadro institucional vigente na Federação brasileira, falta algum órgão que reúna os executivos da União e dos Estados para a criação de consensos mínimos no equilíbrio federativo¹³.

Por isso, a nosso ver, não restava outra opção ao STF a não ser delegar, a órgão que integra o próprio Poder Legislativo, a antecipação da função que caberia ao órgão principal regular desse Poder, e isso enquanto este não a exercer¹⁴. Ora, não falta *expertise* técnica ao TCU para tratar dessa matéria, fora que já tem acesso pleno e conhecimento dos dados que devem ser considerados para nova transferência. Não há como, institucionalmente, o Tribunal de Contas ignorar e se omitir, para não dizer se negar, a cumprir uma decisão do STF que tem caráter mandatório e não facultativo.

Os percalços de se colocar referida engenharia em prática, contudo, não poderiam ser e nem foram ignorados, tanto é que o prazo de um ano inicialmente

¹² Na ADIn 875/DF, o Supremo Tribunal Federal entendeu pelo desvirtuamento dos objetivos do Fundo de Participação dos Estados e pelo distanciamento entre os coeficientes e a realidade socioeconômica vigente. Em resposta à declaração da omissão inconstitucional, foi editada a Lei Complementar nº 143/2013, com o novo regramento da transferência. O caso, todavia, retornou, ao STF, por meio da ADIn 5.069/AL, sob a alegação de que a nova lei se limitou a renovar a vigência dos mesmos coeficientes já declarados inconstitucionais, e aguarda julgamento.

¹³ Nesse sentido, cumpre-se observar que a própria Lei de Responsabilidade Fiscal previu a criação de um Conselho de Gestão Fiscal (art. 67), que nunca chegou a ser regulamentado, e a PEC do Pacto Federativo (PEC 188/2019), de autoria do Governo Federal e ainda não apreciada pelo Congresso Nacional, prega um Conselho Fiscal da República.

¹⁴ Remete-se à avaliação institucional da decisão da ADO 25, apresentada em 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: <<https://bit.ly/2Q01UAd>>. Acesso em: 11 maio 2019.

conferido ao legislativo – e após o qual despontaria a obrigação do TCU – teria se encerrado em 14.12.2017¹⁵, mas foi alargado por decisão do Ministro Relator Gilmar Mendes, em 21.02.2019¹⁶.

A dilação se deu em face de requerimento da União¹⁷, por intermédio da AGU, sob o argumento de que a “inovação” trazida pelo Tribunal demandaria esforço extraordinário do órgão responsável, especialmente por se tratar de tema complexo e de grande repercussão para os entes federados¹⁸.

Nesse sentido, a União apontou a realização de intensa atividade legislativa pelo Congresso Nacional, aduzindo que não mais ocorreria a inércia outrora identificada pelo STF, argumento acatado pelo Ministro Relator, que ratificou estar, na arena político-legislativa, “o melhor caminho para se tutelarem os interesses envolvidos”.

Reconheceu-se, ainda, que o TCU estaria encontrando limitações técnicas para realizar o cálculo que lhe caberia com o transcurso do prazo do Congresso, uma vez que este, como já mencionado, estaria adstrito aos parâmetros do art. 91 do ADCT, que, por sua vez, dependeria de informações que não estariam sendo prestadas pelos Estados, embora o § 4º do mesmo dispositivo preveja referida obrigação¹⁹.

Diante desse contexto, a decisão *ad referendum* do Ministro Relator prorrogou o prazo do legislativo, conferindo-lhe mais 12 meses²⁰, “mantendo

¹⁵ A ata de julgamento da ADO 25/DF foi publicada em 14.12.2016 (Ata nº 35 – DJe nº 265, divulgado em 13.12.2016).

¹⁶ Questão de Ordem na ADO nº 25/DF. Disponível em: <<https://bit.ly/2HeSLkF>> Acesso em: 11 maio 2019.

¹⁷ A União requereu a prorrogação do prazo de doze meses para edição da lei complementar devida por mais vinte e quatro meses; e, subsidiariamente, a contagem do prazo de doze meses da data de publicação do acórdão, qual seja, 18 de agosto de 2017.

¹⁸ Petição nº 66740. Disponível em: <<https://bit.ly/2HeSLkF>>. Acesso em: 11 maio 2019.

¹⁹ O dispositivo determina que os Estados e o Distrito Federal apresentem à União, nos termos das instruções baixadas pelo Ministério da Fazenda, as informações relativas ao ICMS, declaradas pelos contribuintes que realizarem operações ou prestações com destino ao exterior.

²⁰ A dilação de prazo concedida relembra – mais uma vez – o caso do Fundo de Participação dos Estados (FPE), no qual o prazo de 24 meses conferido pelo STF para edição de novo regulamento não foi cumprido, resultando no ajuizamento da ADO 23 diante do risco de não se concretizar a entrega prevista pelo art. 159, I, da CF/1988. Assim, a fim de garantir os repasses, os critérios inconstitucionais remanesceram vigentes, por inevitável autorização liminar do Relator, Ministro Lewandowski, até a superveniência da nova disciplina jurídica – em detrimento do critério temporal inicialmente

incólumes as demais disposições” do julgamento de novembro de 2016. Em outras palavras, cessa, por ora, a obrigação do TCU atuar, mas a atribuição que lhe foi inicialmente conferida não foi revogada, apenas adiada.

Sobre o conteúdo da decisão do STF cabe, ainda, chamar a atenção para os cuidados que tiveram os Magistrados da Corte tanto em delimitar o raio de manobra para a eventual atuação do TCU quanto em excluir o Poder Executivo desse processo.

Nesse caso, o Ministério da Fazenda foi incumbido apenas de informar os dados das exportações a ele comunicados pelos Estados, enquanto o Ministério do Planejamento foi encarregado de incluir a dotação necessária no orçamento. Ou seja, pelo acórdão do STF, os dois Ministérios não podem nem decidir sobre o tamanho da entrega a ser feita aos outros governos, porque essa é uma atribuição que a Constituição delegou ao legislador, e não ao executor.

Já a eventual futura decisão do TCU foi bem limitada ou circunscrita pelo STF, em torno de dois aspectos.

Primeiro, ele terá o poder de fixar o montante a ser distribuído, mas necessariamente chegará a tal valor pela utilização dos critérios dispostos no *caput* do art. 91 do ADCT: ponderando 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 ICMS. Ou seja, o Tribunal não poderá arbitrar um valor sem justificar e, para tal, terá que necessariamente ponderar todos esses critérios. O STF foi taxativo naquilo que o legislador constitucional foi apenas indicativo – o que faz sentido, para evitar qualquer arbitrariedade pelo TCU.

Segundo, o TCU não definirá a fórmula de rateio e nem mesmo calculará a cota a partir de uma fórmula, pois o acórdão do STF remete essas duas decisões ao Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz. Isto é, mais uma vez aquela Corte procura evitar qualquer arbitrariedade também na divisão dos recursos entre unidades federadas, que, de forma pitoresca, precisarão se entender entre

estabelecido na decisão. A grande diferença entre os dois casos é que, no do FPE, não havia a alternativa de regulamentação por outro órgão, senão pelo Congresso.

si. Não necessariamente por unanimidade, pois não se trata de concessão de incentivo fiscal²¹, mas ao menos deverão se posicionar por maioria absoluta²².

A decisão do STF, é possível se dizer de forma simples, delegou ao TCU definir o tamanho do bolo e ao Confaz decidir como rateia entre seus ocupantes.

Nesse cenário, o Executivo Federal se limita a prestar informações e cuidar dos arranjos orçamentários. Essas atribuições e procedimentos ditados pelo STF são claramente mais restritivos e específicos do que aqueles que podem vir a ser contemplados na lei complementar, porque aquela Corte cuidou de assegurar o atendimento do mandamento constitucional em seu caráter mais essencial e provisório.

Por outro lado, é delegado ao Confaz uma atribuição que tangencia, mas não trata diretamente, sua função emanada pela própria Constituição da República, de regulamentar e de arbitrar aspectos federativos da exigência do ICMS, sempre ao tratar de alguma forma com operações interestaduais²³. Ele era essencial e unicamente um órgão encarregado de deliberar sobre o ICMS, mas sempre foi um espaço para manifestação e defesa dos interesses fiscais

²¹ O art. 155, § 2º, XII, g, da CF/1988 determina caber à lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. A Lei Complementar nº 24/1975, que dispõe sobre isenções e outros incentivos do ICMS e foi recepcionada com essa finalidade, permitia sua concessão tão somente nos casos em que fossem previstos em convênios celebrados, por decisão unânime, pelo Conselho de Política Fazendária (Confaz), do qual participam todos os Estados e o Distrito Federal, na tentativa de evitar as chamadas “guerras fiscais”. Apenas em 2017, a Lei Complementar nº 160 criou exceção à unanimidade no Confaz, na medida em que permitiu, por meio de seu art. 2º, que o convênio nela descrito seja aprovado e ratificado por maioria qualificada – voto favorável de 2/3 das unidades federadas – ou por apenas 1/3 das unidades federadas, desde que haja uma integrante de cada uma das cinco regiões do País. A unanimidade, contudo, continua sendo regra no âmbito dos incentivos fiscais.

²² Total de 14 (quatorze) dos 27 (vinte e sete) entes que compõem o Conselho.

²³ A bibliografia sobre Confaz se ocupa, basicamente das questões relativas a benefícios fiscais, essencialmente do ICMS, que deveriam ser objeto de análise e deliberação do Conselho e, quando o escapam, constituem a essência da chamada guerra fiscal. A maioria dos trabalhos sobre o Confaz, portanto, ocupa-se desse processo decisório como é o caso de AMARAL JR., José Levi Mello do; GUIMARÃES, Ariane. Deficiências democráticas no Confaz. *Revista Brasileira de Direito*, v. 12, n. 2, 2016. Disponível em: <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5776426>>. Acesso em: 25 out. 2020. Especificamente quanto à questão da coordenação intergovernamental, confira SANO, Hironobu; ABRUCIO, Luiz Fernando. *Federalismo e relações intergovernamentais: aprendizados e desafios da coordenação interestadual*. XXXIII EnANPAD: São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/down_zips/45/APS3070.pdf>. Acesso em: 25 out. 2020.

dos governos estaduais, e isto deve ter motivado o STF atribuir a tal conselho pactuar e definir como ratear os repasses federais então em apreço.

O Congresso Nacional poderá dispor de muito mais do que o TCU, pois até os parâmetros econômicos e fiscais citados no art. 91 do ADCT são facultativos (enquanto para o Tribunal são obrigatórios), bem como nem precisará remeter a fórmula de rateio a entendimento entre os Estados. O Legislativo pode tudo e delibera em caráter permanente, enquanto o TCU é limitado pelas fronteiras fixadas no acórdão.

2 LIMITE TEMPORAL DA TRANSFERÊNCIA PREVISTA PELO ARTIGO 91 DO ADCT

Detalhe, também crucial, que se precisa atentar é que a transferência do art. 91 do ADCT não deverá perdurar indefinidamente e por isso não foi inserida no corpo permanente da Constituição. Ou seja, não é o mesmo caso, dentre outros, da entrega pela União de 10% (dez por cento) da arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para os Estados²⁴, por meio do Fundo de Compensação pela Exportação de Produtos Industrializados (FPEX).

A emenda incluiu a norma no corpo transitório da Carta Magna porque a transferência intergovernamental deverá ser realizada pela União enquanto, nas operações interestaduais, não for destinado 80% (oitenta por cento) ou mais do ICMS ao Estado em que for consumida a mercadoria ou prestado o serviço²⁵.

A definição da alíquota interestadual do ICMS é competência constitucional exclusiva do Senado Federal e hoje, em geral, está fixada em 7% (sete por cento) ou em 12% (doze por cento), conforme a região em que se encontra o estado de origem e o de destino da operação²⁶.

Não custa registrar que a lógica dos senadores em fixar alíquotas diferenciadas tenha sido beneficiar as regiões menos desenvolvidas, de modo que, quando uma mercadoria sai de um dos Estados mais ricos para um dos mais pobres, é aplicada aquela menor alíquota de 7%, para deixar menos receita na região mais desenvolvida. Na situação oposta, quando a saída se faz no Estado mais pobre, com destino a um Estado rico, aplica-se a maior alíquota (de 12%), para favorecer aquelas regiões menos desenvolvidas.

²⁴ Art. 159, II, da CF/1988.

²⁵ Art. 91, § 2º, do ADCT.

²⁶ Resolução nº 22/1989 do Senado Federal.

A cláusula de temporalidade do art. 91 do ADCT vincula sua vigência a uma proporção de 80% (oitenta por cento) do chamado princípio de destino. Se for aplicado tal princípio em caráter nacional e, como tal, se for tomada como referência uma única e por conseguinte a menor das alíquotas interestaduais, a de 7%, logo, infere-se que a transferência da União será exigida até que seja aplicada uma alíquota interestadual no ICMS de apenas 1,4% (20% da alíquota de 7%), em todas as operações, independente de origem ou de destino. Essa leitura, na prática, penaliza relativamente mais os Estados menos desenvolvidos, porque sofreriam uma redução proporcionalmente maior em sua atual alíquota interestadual de origem (em termos numéricos, a alíquota aplicada nas regiões menos desenvolvidas sofreria um corte de 88% quando caísse de 7% para 1,4%, ou seja, mais do que o corte aplicado nas regiões mais desenvolvidas).

Se for feita a leitura de que cabe reduzir em 80% as alíquotas interestaduais vigentes na data da edição da emenda constitucional, e como na época se aplicavam duas alíquotas, nesse caso, caberia esperar que a mais baixa caísse para 1,4% (no caso das saídas de Estados das regiões mais desenvolvidas) e 2,4% (20% da alíquota de 12%) no caso das saídas das regiões menos desenvolvidas. Nesse caso, supondo que continuariam sendo aplicadas duas alíquotas interestaduais, caberia reduzir igualmente em termos proporcionais aquelas aplicadas nas diferentes regiões e, assim, se teria uma igual diminuição relativa de 80% nas duas alíquotas vigentes.

Também vale registrar que as alíquotas consideradas para fins do art. 91 do ADCT são aquelas aplicadas no caso de operações entre diferentes estados do País e que, constitucionalmente (reitera-se), cabe ao Senado definir. Não se está aqui discutindo as alíquotas aplicadas nas operações internas, e aí sujeitas a outros princípios, inclusive da essencialidade. O foco do supracitado art. 91 é apenas e tão somente o aspecto federativo – tanto que faz referência explícita à proporção da arrecadação que deve caber ao Estado onde ocorrer o consumo. Não se está discutindo com que alíquota esse consumo será tributado.

Em princípio, pode-se ler que o art. 91 do ADCT está se referindo ao imposto aplicado a cada transação interestadual. Outro é o efeito que se dá sobre o somatório de todas as transações de entradas e saídas. Na soma de todas as operações, num período, é possível que um estado seja superavitário, deficitário ou até neutro em sua balança interestadual. Também se sabe que, ao longo do tempo, esse saldo pode alterar, pois o fluxo de comércio sempre está a se movimentar. Seria possível uma leitura econômica de que o art. 91 do ADCT

seria aplicado ao produto líquido da arrecadação na fronteira de cada Estado e se esperaria que ao menos 80% ficasse no destino para suspender a aplicação daquela transferência. A correta e exata mensuração desse fluxo é impossível, na prática. A começar que esbarra em um preceito matemático elementar, que, em termos nacionais, a soma da balança interestadual interna deve ser zero, e torna indefinida qualquer razão que procure uma proporção daquele total.

Isso indica que o preceito do § 2º do art. 91 do ADCT só pode e deve ser obedecido a partir das eventuais mudanças nas alíquotas interestaduais do ICMS definidas pelo Senado Federal. Até serem reduzidas em ao menos 80% das vigentes quando da edição da emenda constitucional, a entrega de recursos da União aos Estados será exigida, em variável que pode ser vista como o melhor caminho para interpretar a lógica que deve nortear o critério de rateio mais equilibrado e adequado entre unidades federadas.

É forçoso reconhecer que não foi tratada no *caput* do art. 91 do ADCT – em particular, não foi explicitada como o critério, nem como mais um dos critérios sugeridos para definir o rateio da transferência federal entre os Estados. Por outro lado, tal variável constitui condição *sine qua non* para existir a transferência federal por força do mesmo dispositivo constitucional. Se esse repasse só será realizado enquanto o ICMS não alcançar o chamado princípio de destino (ou muito dele se aproximar), é preciso supor que este deve ser um balizador das definições e das decisões a serem tomadas na lei complementar (ou ato do TCU) que finalmente vier a regular o mandamento constitucional transitório.

As questões ou relações federativas, dessa forma, são duplamente tratadas no âmbito do art. 91 do ADCT. Primeiro, passará a haver uma relação (financeira) determinada entre ao menos duas esferas de governo – o repasse financeiro da União para Estados (e destes, parte, para seus Municípios²⁷). Segundo, a vigência de tal relação dependerá da forma como se relacionam entre si as unidades que compõem o nível estadual de governo.

Ainda que sejam facultativas, meramente indicativas, também seria razoável esperar que a nova lei complementar considerasse as variáveis mencionadas não apenas no *caput*, como também no § 2º. Isto é, não é o caso de meramente identificar, mensurar e contar as exportações, a balança comercial e os investimentos produtivos, mas é preciso considerá-los à luz das relações

²⁷ 25% (vinte e cinco por cento) do montante recebido, nos termos do § 1º do art. 91 do ADCT.

entre as unidades federadas – não fosse isso, deixaria de ser esse o critério de corte do repasse.

Não custa enfatizar a tese aqui defendida de que a equação federativa reclamada pelo art. 91 do ADCT é diferente da que motivou a concessão de compensação financeira pela Lei Kandir. Neste caso, quando a negociou, a União, mesmo nada tendo “ganhado” diretamente com a mudança legal (uma vez que não passou a exercer competência para tributar que antes pertencia aos Estados), aceitou prestar subsídios financeiros, por um período de tempo arbitrariamente pré-definido (sem nada ter a ver com transações interestaduais ou qualquer outra variável), e que originalmente estava condicionado à efetiva comprovação da perda de arrecadação – tanto que a sistemática prevista inicialmente no anexo daquela lei era conhecida como “seguro-receita”.

Ainda que tenha sido prorrogada e modificada, a vigência da compensação financeira pela Lei Kandir já expirou – como nem é preciso que a nova lei complementar diga, pois a decisão do STF já sacramentou. A União seguiu fazendo repasses, inclusive a outro título (de Auxílio Financeiro para Fomento das Exportações – FEX)²⁸, não por força do cumprimento de um mandamento de lei complementar, e sim por opção – tanto que o ato decisório passou a ser a inclusão de dotação no orçamento fiscal da União (do mesmo modo que nele são incluídas emendas parlamentares). Na prática, tornou-se uma forma de transferência voluntária coletiva²⁹.

3 A QUESTÃO DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS

A nova equação federativa e fiscal, criada pela emenda constitucional de 2003, precisa considerar não apenas a relação entre os contribuintes (que exportam e que investem) e o Fisco, mas também entre os fiscos em si – isto

²⁸ Para conhecer mais sobre FEX, ver documento da Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Auxílio Financeiro para Fomento das Exportações – FEX. In: *O que você precisa saber sobre transferências constitucionais e legais*. Nov. 2018). Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:6375>.

²⁹ A origem do FEX advém da Medida Provisória nº 193, de 24 de junho de 2004 – posteriormente convertida na Lei nº 10.966, de 9 de novembro de 2004 –, que destinou 900 milhões de reais para serem distribuídos conforme percentuais nela definidos. Nos anos subsequentes, os recursos destinados ao FEX foram incluídos em rubrica exclusiva da Lei Orçamentária Anual. A repartição, por sua vez, passou a ser definida pelo Confaz, em conformidade com o Protocolo ICMS nº 69/2008, que os repassa à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Ministério da Fazenda, para incorporação como anexo do projeto de medida provisória ou projeto de lei da liberação dos recursos.

é, atentar para as transações interestaduais. Pode parecer mais complexo o processo, porém isso é natural e condizente com a economia e com a federação.

Cada bem ou serviço que seja exportado, ou, ainda, convertido em ativo fixo, abrange etapas múltiplas – de produção, de comercialização e de prestação –, que tendem a envolver contribuintes localizados em diferentes Estados. Só por um acaso, haverá uma mercadoria totalmente produzida em um determinado Estado, em que todos os insumos sejam adquiridos e produzidos no mesmo Estado, e depois venha a ser exportada (o mesmo valendo para um bem do ativo permanente). Em ambos os casos, o efeito da exportação e do investimento produtivo ficaria restrito às fronteiras do citado Estado.

Uma mercadoria exportada ou um bem de capital comprado (ambos tendo adquirido insumos e ambos tendo sido inteiramente produzidos dentro do mesmo Estado a partir do qual é exportado ou no mesmo Estado em que for objeto de investimento) compreende uma situação com efeito igual àquele em que o mesmo tenha sido objeto de uma transação entre dois Estados, na qual todo o ICMS caberia apenas àquele no qual for real e finalmente consumida.

Portanto, nesse hipotético e raro caso de uma economia estadual completamente autônoma, depois que tenha sido mudado e adotado novo regramento legal do ICMS interestadual e no qual se aplique o princípio de destino puro (ou seja, toda a receita caberia a unidades em que for consumida a mercadoria ou serviço), desapareceriam a razão e a obrigação de a União conceder transferência aos Estados, ao menos ao amparo do disposto no art. 91 do ADCT.

Do cenário teórico ou ideal para o da realidade brasileira, parece se revelar a razão por que o governo federal precisa transferir recursos aos Estados. Não é pela simples razão de exportarem ou de investirem, não é pelo seu montante em si. Mas é pela justa razão de que é preciso corrigir os impactos diferenciados nas finanças estaduais de transações econômicas que são de interesse nacional.

Nem é preciso dizer por que exportações e investimentos produtivos são determinantes e imprescindíveis ao crescimento econômico do Brasil e de qualquer outro País – especialmente quando este está mergulhado em recessão.

O atual sistema tributário brasileiro torna essas duas transações, tão relevantes para a economia e a sociedade, desinteressantes e, pior e paradoxalmente, danosas para as finanças dos governos estaduais em que são

realizadas. É uma contradição terrível e inegável entre as leis da economia e as da tributação.

A exportação passou a gozar de imunidade constitucional quanto ao ICMS – ou seja, quando se exporta uma mercadoria, o Estado nada arrecada. O mesmo vale para um contribuinte de um Estado que adquire uma máquina, um equipamento ou mesmo realiza uma construção, que, com a incorporação ao seu ativo permanente, se credita em relação ao ICMS (ainda que mitigado), conseqüentemente sem gerar arrecadação.

Em termos diretos, exportar ou investir não gera receita para o Estado no qual é produzida a mercadoria exportada ou bem de capital. Mas isso certamente gera despesa para o mesmo Estado: a empresa demanda infraestrutura, os seus empregados demandam educação, saúde e segurança. Isso tudo sem falar em efeito multiplicador.

Em tese, além de não arrecadar diretamente, as operações citadas implicam perda de receita. É o caso em que o Fisco local deve devolver ao contribuinte os créditos acumulados de ICMS, mas que têm por contrapartida insumos e bens de capital adquiridos fora do Estado e que, como tal, geraram receita para outro Estado³⁰.

O contribuinte tem o direito constitucional a reaver tal crédito, na forma de restituição em dinheiro, para pagamentos de importações ou outros débitos próprios, ou na forma de transferência para terceiros. A previsão relativa ao aproveitamento de créditos, oriunda da Lei Kandir (art. 32, II), foi mantida pelo art. 155, § 2º, X, *a*, da CF/1988, quando da EC 42/2003.

Nesse sentido, em que pese a não cumulatividade do tributo (art. 155, § 2º, I, da CF/1988) e conseqüente previsão de compensação na cadeia produtiva, as hipóteses de não incidência ou isenção gerariam anulação dos créditos anteriores.

Nesse sentido, Zanuto entende que, diante da inexistência de encontro de contas que permita a aplicação da regra da não cumulatividade, uma vez que o exportador não pratica operação de saída de mercadoria sujeita à incidência do imposto, não haveria o que se falar em uma compensação na cadeia – que

³⁰ Se for o caso de buscar perfeição na aplicação do conceito, poder-se-ia considerar que nem toda circulação de mercadoria na fronteira está sujeita à incidência do imposto (haja vista imunidades previstas na Constituição e mesmo isenções acordadas no Confaz). Optou-se, contudo, em trabalhar com a regra.

tem na referida operação justamente o seu fim³¹. Outrossim, tratar-se-ia de benefício fiscal, concedido em contrariedade à isonomia e em duplicidade, uma vez que o sujeito já estaria sendo beneficiado com a não incidência do ICMS na exportação³².

Para Scaff, por sua vez, o aproveitamento de créditos é coerente com a desoneração e está relacionado à sua própria efetividade, pois, como imposto plurifásico, o custo do ICMS, ainda que em cadeias anteriores, onera indiretamente as exportações³³.

De fato, não se pode negar que tal aproveitamento de crédito do ICMS é racional, lógico e inerente a um imposto sobre valor adicionado. Mais que conceito, é um direito do contribuinte assegurado e explicitado pela Constituição brasileira e, não por acaso, reforçado na mesma emenda que criou o art. 91 no ADCT. Por outro lado, não há como se questionar que o atual sistema produz grave injustiça federativa e fere até o senso comum (que se agrava mais em tempos de crise fiscal e recessão), quando exige que um Estado não apenas deixe de receber, como ainda pague para não arrecadar.

De toda forma, o que se concretiza é que o Estado-exportador não só passa a não recolher ICMS-exportação sobre operação alguma (deixa de receber), como ainda deve “pagar para exportar” (e não arrecadar), considerando-se sua obrigação de arcar com eventuais créditos que o particular possa vir a ter acumulado nas etapas anteriores da produção, caso o produto provenha de outro Estado.

O que se prevê é uma oneração dupla, sobre o viés direto (perda da base tributária, com a desoneração *per si*) e o indireto (redução da arrecadação do ICMS também nas bases tributáveis, pelo creditamento do que foi recolhido em outros entes).

³¹ Relativamente a essa discussão, observe-se artigo de Fernando Scaff (SCAFF, Fernando. A desoneração das exportações e o Fundo da Lei Kandir – Análise com foco no setor mineral. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico - RFDDE*, v. 1, n. 1, mar./abr. 2012). Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2361499>.

³² ZANUTO, José Maria. Breves considerações a respeito do direito à transferência de créditos do ICMS decorrentes de operações de exportação de mercadorias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 196, p. 100, jan. 2012.

³³ SCAFF, Fernando Facury. Recuperação dos créditos acumulados de ICMS na exportação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. Dialética: São Paulo, p. 53, 2012. 16. v.

Na prática, por sua vez, é comum que fiscos retardem ou evitem o aproveitamento dos créditos tributários acumulados, sobretudo quando sabidamente têm como origem ou contrapartida débitos em favor de outros Estados.

Aliás, se nem mesmo a Receita Federal tem devolvido, de forma plena e célere, os créditos acumulados em tributos federais (e em torno dos quais não há o problema da transferência interestadual de ônus e bônus), é difícil esperar que as Fazendas estaduais se posicionem de forma diferente – ainda mais quando podem invocar a injustiça federativa implícita no atual sistema.

A situação aqui apresentada, se reconhece e alerta, é levada ao limite: nessa hipótese, aplica-se isoladamente a uma única transação de exportação ou de investimento produtivo. O certo seria considerar o conjunto de transações realizado em cada economia regional. Afinal, o mesmo Estado que uma hora importa insumos pode exportá-los em outra transação; o mesmo válido para bens de capital.

Por lógica, cabe contar o conjunto de todas as transações realizadas em uma economia estadual com as demais em certo período de tempo, e as recortar para ponderar apenas as exportações e os investimentos produtivos. Mas não se consegue realizar a conta devidamente. Faltam dados atualizados e consistentes, aliás, até mesmo para a balança interestadual de todas as operações e prestações do ICMS, quanto mais para recortar e apurar a mesma balança apenas no caso das exportações e dos investimentos.

À parte a correta mensuração do grau de injustiça que o atual sistema tributário provoca entre os membros federados, é possível apontar a sua disfunção em relação à lógica da economia.

Pelo exposto, no atual sistema tributário brasileiro, quanto maior for o peso relativo das exportações e dos investimentos em um Estado, tanto menor será a sua base de cálculo do ICMS – que, por princípio, deveria ser formado basicamente pelo consumo dos não contribuintes do imposto.

Se todos os Estados do País exportassem na mesma proporção do que produzem, se todos os Estados investissem igualmente na mesma proporção do que cada um demanda, em tese, não seria maior a diferença entre eles. Exportar e investir diminuiria a base tributável, mas pesaria de forma igual em todos os Estados. Porém, só um acaso levaria a uma situação em que fosse

igual a proporção de redução da base de cálculo, ainda mais em uma federação composta por 27 unidades.

Nesse contexto, é preciso uma intervenção externa e superior ao conjunto das unidades federadas, de quem paire por cima dos membros federados, para diminuir, e se possível, eliminar a distância entre eles. A União foi chamada a assumir essa obrigação pelo legislador constitucional, por meio dos arts. 3º, III, 43 e 151, I, da CF/1988.

Ainda persistem leituras mais radicais de que a desoneração das exportações ofende a autonomia federativa dos estados³⁴. Se flertar com a hipótese de se reestabelecer o ICMS estadual sobre exportações, a União poderia estar tentando terceirizar aos Estados esse seu encargo, mas, de concreto, estaria transferindo a conta para os exportadores, e, como tal, voltando a criar um problema para si própria, uma vez que tem a competência, natural e constitucional, de responder pelo comércio exterior, pela macroeconomia e pelo desenvolvimento econômico e social³⁵.

À parte, não custa comentar que é um equívoco acreditar que a União seria desobrigada de encargos na hipótese extrema (para não dizer, absurda) de ser reestabelecida a incidência do ICMS estadual sobre exportações. Primeiro, exigiria um esforço político intenso e longo, porque teria que ser aprovada emenda constitucional para revogar a não-incidência, no corpo permanente, e a transferência, no corpo transitório. Segundo, afetaria negativamente as expectativas de retomada de crescimento, ainda mais quando as exportações são um dos poucos componentes de demanda em franca expansão. Terceiro, caracterizaria um retrocesso, seja conceitual (teoria e experiências internacionais ensinam que exportações devem estar sujeitas a um único e nacional imposto, e de caráter regulatório), seja histórico (até a Lei Kandir, sempre os governos regionais tinham tributado exportações e com finalidades arrecadatórias).

Isso sem contar que aplicar uma sobrecarga tributária às exportações brasileiras é conceder uma benesse aos seus concorrentes no exterior, o que não

³⁴ Ilustra essa leitura de defesa mais radical da autonomia estadual, dentre outros autores, Onofre Alves Batista Júnior (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A Lei Kandir e a ofensa ao equilíbrio federativo. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte, n. 72, p. 449-479, jan./jun. 2018). Disponível em: <<<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/download/1919/1813>>>.

³⁵ Art. 21, I e IX, da CF/1988.

tem cabimento em uma perspectiva de competitividade, ainda mais em um mundo com tendências cada vez mais protecionistas.

Dito isso tudo, parece mais simples e ágil, política e fiscalmente, a União elevar as alíquotas (por ato do Executivo e com vigência imediata) do imposto sobre exportações sempre que avaliar que preços internacionais, sobretudo de *commodities*, gerem ganhos acima do normal para produtores nacionais, ou que julgue necessário interferir no balanceamento da oferta de um bem para o mercado doméstico ou externo. O fato de a arrecadação de um imposto não poder ser vinculada pode ser contornado através de pactuação política e medidas triangulares no orçamento³⁶.

É um atentado ao bom senso, para não falar à racionalidade política, fazer um esforço desnecessário e inconsistente para aprovar uma emenda constitucional visando obter uma receita que se pode auferir de forma mais rápida e equilibrada, por mero decreto presidencial (nem medida provisória é necessária)³⁷, não estando eventual alteração sequer sujeita às regras da anterioridade do exercício e da noventena³⁸.

4 A EQUALIZAÇÃO COMO PRINCÍPIO MOTRIZ DA CONCESSÃO DE TRANSFERÊNCIAS PELA UNIÃO AOS ESTADOS, NO ÂMBITO DO ARTIGO 91 DO ADCT

Talvez seja impossível tornar os 27 membros iguais em termos de potencial de arrecadação disponível a cada um, mas, ao menos, há a obrigação de diminuir a distância entre eles e tornar o atual sistema menos injusto para a federação e menos distorcido para os contribuintes.

A partir da decisão do STF, está posto o desafio de se desenhar uma nova modalidade de transferência da União para os Estados que elimine o vício contra o crescimento que o atual sistema impõe aos governos estaduais.

A União precisa transferir recursos que, no mínimo, considerem a redução da base de cálculo potencial de cada estado decorrente das parcelas de suas produções destinadas às exportações e aos investimentos produtivos, e, como tal, não tributados, em proporção superior à média dos demais Estados. É preciso reduzir a distância relativa destes Estados em relação àqueles que consomem

³⁶ Art. 167, IV, da CF/1988.

³⁷ Art. 153, § 1º, da CF/1988.

³⁸ Art. 150, § 1º, da CF/1988.

proporcionalmente muito mais do que produzem e, assim, podem explorar uma base tributável relativamente mais ampla.

Encontrar uma fórmula que equipare as condições de arrecadação próprias de cada governo estadual, em relação à sua sociedade (que pode ser medida em proporção da população) ou à sua economia (que pode ser comparada ao PIB), pode levar à necessidade de um montante de recursos federais que não estejam disponíveis no orçamento da União. Mas, aplicado um limite que arbitre o valor máximo a transferir, caberia redistribuir recursos entre os Estados de modo que se consiga reduzir a distância entre o potencial tributário que guardam entre si.

Assim, ainda que não se consiga eliminar por completo as assimetrias entre os Estados, reduzir as distâncias seria uma contribuição muito importante para reequilibrar a federação brasileira.

Mas não só. Os contribuintes também precisam ser alcançados por esse suporte federal aos governos estaduais mais impactados relativamente pela redução da base de cálculo de seu principal imposto. Tanto que, até no próprio art. 91 do ADCT, foi apontado, como um dos parâmetros possíveis para balizar as transferências, o acúmulo de saldos credores não aproveitados e somados por longo tempo pelos exportadores e investidores.

Para atender tal preceito, a lei complementar pode prever que os recursos destinados aos Estados sejam voltados a ressarcir os contribuintes que acumulem saldos credores nessas operações.

É forçoso reconhecer que atestar o fiel cumprimento dessa regra não constitui tarefa simples, porque nem sempre os fiscos estaduais os reconhecem e, se o fazem, nem sempre informam a outros órgãos ou governos. Ideal seria a sistemática de transferências incluir um incentivo para que, passado um tempo, os Estados não mais retivessem créditos em decorrência da não-incidência e de compras interestaduais para tal finalidade.

A nova transferência do art. 91 do ADCT, na lógica aqui defendida, poderia assumir a forma de um fundo de equalização e, como tal, deve objetivar uniformizar e igualar os Estados cujos sistemas tributários e econômicos impõem potenciais diferentes e piores de arrecadação própria. Isso não deve ser mais um fundo de participação para redistribuir recursos das regiões mais ricas para as mais pobres (lógica do Fundo de Participação dos Estados – FPE e do Fundo de Participação dos Municípios – FPM). Muito menos será um fundo de

compensação, para ressarcir a um governo algo que perdeu ou dele foi retirado pelo governo concedente.

A União deve transferir às unidades federadas montante em volume e com fórmula de rateio que vise reduzir a distância relativa entre elas na arrecadação do ICMS, eliminando as assimetrias decorrentes tanto da desoneração de exportações e investimentos quanto da cobrança interestadual daquele imposto.

Por justiça federativa e para cumprimento da norma constitucional, é preciso construir uma sistemática na qual não apenas as novas transferências da União eliminem ou reduzam ao mínimo o viés estadual anticrescimento, como cheguem ao ponto de inverter e passar a estimular e premiar aqueles Estados que atraem e beneficiam contribuintes, e que cada vez mais investem em produção e emprego, ainda que destinem cada vez mais ao exterior.

Dessa forma, poder-se-ia ter uma transferência e um sistema tributário e fiscal que finalmente não prejudicariam e ainda fomentariam o desenvolvimento econômico e social.

Talvez fosse o caso de se pensar um órgão constitucional de deliberação que reunissem Estados e União, que reunissem as respectivas fazendas e agentes políticos. Os recentes fracassos sobre a redistribuição de *royalties* de petróleo e de fixação de critérios objetivos no FPE, além da missão conferida na ADO 25 ao Confaz, indicam a necessidade de um fórum mais adequado para esses delicados debates.

De diagnóstico à proposição, essas são as estratégias sugeridas para nortear negociações e posicionamentos, seja junto ao TCU, no caso de este vir a regular temporariamente as transferências, seja junto ao Congresso Nacional, que já está apreciando e pode decidir em breve sobre os termos da lei complementar que regulará finalmente o disposto no art. 91 do ADCT.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A problemática trazida à tona pelo julgamento da ADO 25, comumente referenciada como “da Lei Kandir”, tem, na realidade, seu escopo na norma do art. 91 do ADCT, independente do disposto na lei complementar reguladora do ICMS.

A Lei Kandir, inclusive, não se limitou a tratar de desoneração e compensações relativas ao ICMS-exportação e nem é o motivo pelo qual se devem definir repasses. Suas previsões nesse sentido foram superadas no momento em

que o constituinte derivado constitucionalizou a desoneração e a necessidade do estabelecimento de transferências, por meio da EC 42/2003. O que subsiste desse arcabouço respira por meio de aparelhos, apenas até o cumprimento da determinação do art. 91 do ADCT. Feito isso, o anexo da Lei Kandir está morto, sem prejuízo de que o instrumento permaneça válido e vigente em todo o resto.

Defendemos aqui que a decisão do STF, por princípio, não reconheceu a recepção das transferências antes e ainda realizadas pela União em favor dos Estados por força do disposto na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (a chamada Lei Kandir), e alterações que a sucederam.

É importante notar que o § 3º do art. 91 do ADCT prevê que “permanecerá vigente o sistema de entrega de recursos” até que seja editada uma nova lei complementar. Mas os dispositivos preservados e especificamente citados da Lei Kandir determinam repasses apenas entre os exercícios de 2003 a 2006 – com redação dada por lei complementar de 2000.

A Lei Kandir segue em vigor, mas, pelo decidido pelo Supremo, em relação às transferências da União aos Estados, aquela lei não mais supriria e não bastaria para dar eficácia ao disposto na norma acrescida à Constituição pela emenda de 2003 (aliás, no início do último período a que se referiu a Lei Kandir para fins de repasses).

Pela lógica mais elementar, se o STF entendesse que a Lei Kandir, de 1996, com redação alterada em 2000, tratasse das transferências entre governos remetida à lei complementar pela emenda de 2003, aquela disposição da Lei Kandir teria sido recepcionada. Ou seja, não seria declarada uma vacância legislativa e, por consequente, não haveria razão para se fixar prazo para aprovação da (nova) lei e muito menos para o STF delegar temporária e parcialmente ao TCU a competência que caberia ao legislador.

Não custa insistir sobre esse aspecto tão singular. A Lei Kandir, como um todo, não deixou de ser recepcionada. Não o foi, tão somente, o seu mecanismo de compensação de recursos da União em favor dos Estados. Ainda assim, há de se considerar sua recepção como “norma tampão” até mesmo pelo próprio STF, pois reconheceu que a compensação que vem sendo feita até então é válida, bem como que deve perdurar durante o prazo concedido pelo STF ou até vir algo do TCU (como explicado no parágrafo seguinte).

Isso não significa que o STF teria revogado a Lei Kandir, ou ainda, que seriam inconstitucionais ou ilegais as transferências intergovernamentais já

feitas e que possam continuar a ser realizadas ao seu amparo. Podiam e podem ser realizadas por outras justificativas, com outros objetivos, com outro montante e com outra fórmula de rateio que não sejam aqueles necessários para atender ao comando constitucional determinado pelo art. 91 do ADCT.

Enfim, o art. 91 do ADCT é o foco do debate, e a regulamentação do sistema de entregas nele previsto segue premente. Os interlocutores, contudo, precisam se afastar do objeto de debate, a fim de enxergarem para além do conceito limitado de perdas e de interesses próprios. Se flexibilizarmos algumas hipóteses, é, de fato, possível estimar a perda de arrecadação de ICMS a partir da Lei Kandir. Essa flexibilização, contudo, implica assumirmos que a economia tem comportamento estático. Isto é, mesmo com a mudança promovida pela lei, tudo se manteria constante, exceto a variável que está sendo analisada (arrecadação).

O cumprimento do mandamento do art. 91, contudo, não está condicionado à existência de prejuízos monetários, mas muito mais a impactos e ao ideal de federalismo cooperativo e equilibrado traçado pela Constituição pátria. Nesse contexto, não existe saída simples ou matemática estática. É por isso que se atenta às questões que tangenciam e muito influenciam a dinâmica atrelada ao novo sistema de repasses a ser instituído.

A saber, portanto, que apenas o Legislativo pode tudo e delibera em caráter permanente. Se este não se posicionar, e enquanto não o fizer, o TCU fica obrigado pelo STF a se manifestar, mas deve fazê-lo limitado às fronteiras fixadas no acórdão, que correspondem aos parâmetros legais – facultativos para o Congresso e impositivos para o Tribunal.

Deve-se atentar ao fato de o sistema do *caput* do art. 91 do ADCT tratar de solução para um problema transitório, uma vez que só deve perdurar enquanto o ICMS tiver o produto de sua arrecadação destinado predominantemente à origem. Se invertida para o Estado onde ocorrer o consumo em proporção de ao menos 80% – o que pode ser alcançado em eventual reforma tributária –, a entrega cessaria (vide § 2º do dispositivo).

A estipulação do novo regramento de repasses deve perpassar, ainda, e necessariamente, pela problemática dos créditos, seja no que tange à lógica deturpada de exportação atualmente imposta e ao prejuízo causado aos Estados, seja em respeito ao direito dos contribuintes, prejudicados em efeito cascata.

A proposta de repasses por meio de um fundo de caráter equalizatório vai além de um ideal de compensação monetária – da visão simplista de perdas e ganhos na exportação –, mas perpassa por perspectiva ampla, sistêmica e dinâmica dos impactos do ICMS no desenvolvimento federativo.

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: 14 fev. 2019.

AMARAL JR., José Levi Mello do; GUIMARÃES, Ariane. Deficiências democráticas no Confaz. *Revista Brasileira de Direito*, v. 12, n. 2, 2016. Disponível em: <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5776426>>. Acesso em: 25 out. 2020.

BARROSO, Luiz Roberto. Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática. Disponível em: <<http://www.oab.org.br/editora/revista/users/revista/1235066670174218181901.pdf>>. Acesso em: 4 set. 2017.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A Lei Kandir e a ofensa ao equilíbrio federativo. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte, n. 72, p. 449-479, jan./jun. 2018. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/download/1919/1813>>. Acesso em: 25 out. 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Constituição Federal: dispositivos constitucionais sujeitos à regulamentação. Disponível em: <<http://www.camara.leg.br/internet/infdoc/novoconteudo/html/leginfra/LeginfraReg.htm>>. Acesso em: 27 fev. 2018.

_____. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/1970-1979/leicomplementar-24-7-janeiro-1975-365215-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 27 jan. 2018.

_____. Lei 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. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília/DF, Seção 1, n. 180, 16 set. 1996, p. 18261. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 13 dez. 2016.

_____. Lei nº 10.966, de 9 de novembro de 2004. Autoriza a União a prestar auxílio financeiro aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, com o objetivo de fomentar as exportações do País. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.966.htm>. Acesso em: 10 jun. 2018.

_____. Lei Complementar nº 143, de 17 de julho de 2013. Altera a Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União), para dispor sobre os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE); e revoga dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2013/leicomplementar-143-17-julho-2013-776563-norma-pl.html>>. Acesso em: 7 set. 2018.

_____. Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017. Dispõe sobre o convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea g do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1999/lei-9868-10-novembro-1999-369587-norma-actualizada-pl.html>>. Acesso em: 7 set. 2018.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Auxílio Financeiro para Fomento das Exportações - FEX. In: *O que você precisa saber sobre transferências constitucionais e legais*, nov. 2018. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:6375>. Acesso em: 25 out. 2020.

_____. Senado Federal. RSF 22/1989. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm>. Acesso em: 8 maio 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADIn 875/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, J. 24.02.2010, DJe 30.04.2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADO 23/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, Vice-Presidência, J. 24.01.2013, DJe 22.02.2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADO 25/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, J. 30.11.2016, DJe 18.08.2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4454964>>. Acesso em: 13 set. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADIn 5069/DF, Relª Min. Cármen Lúcia. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4501372>>. Acesso em: 20 set. 2018.

CAVALCANTI, Themístocles Brandão. O Tribunal de Contas - Órgão constitucional - Funções próprias e funções delegadas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, 1972. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/36953/35722>>. Acesso em: 25 out. 2020.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da; SILVA, Gabriela Costa. Efeitos das decisões em ação direta de inconstitucionalidade por omissão: da possibilidade de prolação de sentenças criativas no controle abstrato das omissões de Poder Público. *Revista de Direito Brasileira*, v. 19, p. 395-418, 2018. Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_informativo/bibli_inf_2006/Rev-Dir-Bras_v.19_n.8.25.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2019.

DAL POZZO, Gabriela Tomaselli Gonçalves Pereira. *As funções do Tribunal de Contas e o estado de direito*. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo: São Paulo, 2008. Disponível em: <<https://tede.pucsp.br/handle/handle/8270>>. Acesso em: 25 out. 2020.

SANO, Hironobu; ABRUCIO, Luiz Fernando. *Federalismo e relações intergovernamentais: aprendizados e desafios da coordenação interestadual*. XXXIII EnANPAD: São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/down_zips/45/APS3070.pdf>. Acesso em: 25 out. 2020.

SCAFF, Fernando. A desoneração das exportações e o fundo da Lei Kandir - Análise com foco no setor mineral. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico - RFDFE*, v. 1, n. 1, mar./abr. 2012. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2361499>. Acesso em: 25 out. 2020.

SCAFF, Fernando Facury. Recuperação dos créditos acumulados de ICMS na exportação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. Dialética: São Paulo, 2012. 16. v.

STRECK, Lenio Luiz. *O que é isto - Decido conforme minha consciência?* 4. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

VARSANO, Ricardo. *Fazendo e desfazendo a Lei Kandir*. BID: 2013. Disponível em: <<https://publications.iadb.org/publications/portuguese/document/Fazendo-e-desfazendo-a-Lei-Kandir.pdf>>. Acesso em: 25 out. 2020.

ZANUTO, José Maria. Breves considerações a respeito do direito à transferência de créditos do ICMS decorrentes de operações de exportação de mercadorias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 196, jan. 2012.

Submissão em: 03.07.2019

Avaliado em: 18.08.2020 (Avaliador C)

Avaliado em: 08.10.2020 (Avaliador D)

Avaliado em: 20.10.2020 (Avaliador E)

Aceito em: 05.11.2020

