

INSTITUTO BRASILEIRO
DE ESTUDOS DE DIREITO ADMINISTRATIVO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO
– IBEDAFT –

Revista do
IBEDAFT



Ano 2, Vol. III – Jan/jun/2021

Paginae
EDITORA
www.editorapaginae.com.br



*Kiyoshi Harada,
Presidente do IBEDAFT.*

Podemos afirmar que [o IBEDAFT] já consolidou definitivamente a sua missão de promover a interface do Direito Administrativo, do Direito Financeiro e do Direito Tributário, com fundamento no Direito Constitucional.

Com a edição deste volume III a Revista do IBEDAFT incorpora artigos relevantes das quatro grandes áreas do Direito Público com a participação de juristas nacionais e estrangeiros.

Um dos eventos mais importantes do ano de 2021 foi a realização do Primeiro Simpósio de Direito Público, nos dias 26, 27 e 28 de maio, quando foram abordados 16 importantes temas atuais e controvertidos das referidas áreas do Direito Público com a participação de renomados juristas procedentes de diferentes regiões do Brasil e da Espanha. Foram três dias de profícuas palestras pela Plataforma ZOOM dando mostras da média do pensamento jurídico nacional, seguidas de riquíssimos debates entre os palestrantes e os componentes da mesa diretoria dos trabalhos.

Kiyoshi Harada
(trecho de Palavras do Presidente)

Revista DO IBEDAFT



**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS
DE DIREITO ADMINISTRATIVO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO – IBEDAFT**

Ano 2 – Vol. III – Jan/jun/2021
São Paulo – SP – Brasil

Revista DO IBEDAFT



INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS
DE DIREITO ADMINISTRATIVO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO – IBEDAFT

AUTORES:

- | | |
|--|--|
| • Adilson Abreu Dallari | • Kiyoshi Harada |
| • Caio Neno Silva Cavalcante | • Léo da Silva Alves |
| • Danielle Nascimento
de Souza Linhares | • Ophir Filgueiras
Cavalcante Junior |
| • Eduardo Marcial Ferreira
Jardim | • Oswaldo Othon de Pontes
Saraiva Filho |
| • Fernando Facury Scaff | • Ronaldo Chadid |
| • Flávio Garcia Cabral | • Sérgio de Araújo Lopes |
| • Francisco Pedro Jucá | • Sergio Pinto Martins |
| • Helio José Machado | • Talita Pimenta Félix |
| • José Casalta Nabais | • Thaís Xavier Ferreira da Costa |
-

340.116
I 21r
T. 12455

Conselho Editorial

- Antonio Francisco Costa
- Gilson Alves de Santana Júnior
- Nelson Cerqueira
- Rodolfo Pamplona Filho
- Rômulo de Andrade Moreira
- Wilson Alves de Souza

Produção gráfica:

Couto Coelho – editorapaginae.com.br

Diagramação eletrônica:

Maitê Coelho: maitescoelho@yahoo.com.br

Site: ibedaft.com.br

E-mail: ibedaft@ibedaft.com.br

Obs: Os artigos publicados não refletem o pensamento da Comissão Editorial da Revista

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) (Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Revista do IBEDAFT : ano II, vol. III /
[organização Kiyoshi Harada]. – Salvador, BA : Editora Paginae, 2021.

Vários autores.
Bibliografia.
ISBN 978-6 5-89459-11-8

1. Direito - Estudo e ensino 2. Direito econômico 3. Direito econômico - Leis e legislação - Brasil 4. Direito tributário 5. Direito tributário - Leis e legislação - Brasil I. Harada, Kiyoshi.

21-77357

CDU-34(07)

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito : Estudo e ensino 34(07)

Cibele Maria Dias – Bibliotecária – CRB-8/9427

Sumário

Diretoria e Conselho Fiscal do IBEDAFT

Quadriênio 2019-2023	13
- Diretoria.....	13
- Conselho Fiscal.....	13
- Membros do Conselho Superior de Orientação	14
- Quadro de associados do IBEDAFT	15
- Composição do Conselho Editorial.....	19

Palavras do Presidente do IBEDAFT	21
--	-----------

Apresentação	23
---------------------------	-----------

I – Direito Econômico e sua articulação com os demais ramos do Direito	27
---	-----------

Kiyoshi Harada

1. Introdução.....	28
2. Atividade econômica	29
2.1. Atividade econômica privada	29
2.2. Atividade econômica pública	29
3. Conceito de Direito Econômico	29
3.1. Objeto do Direito Econômico	30
3.2. Direito Econômico como ramo autônomo do Direito	30
3.3. Relacionamentos do Direito Econômico com os demais ramos do Direito	34
3.4. Direito Econômico é ramo do direito privado ou do direito público?	36

4. Direito Econômico na Constituição Federal	37
4.1. Visão panorâmica da ordem econômica prevista no Capítulo I, do Título VII da CF/1988. (arts. 170 a 181)	37
4.2. Regime econômico adotado pela CF/1988	38
4.3. O intervencionismo do Estado.....	39
4.3.1. Regime jurídico das empresas estatais que exploram a atividade econômica.....	40
4.3.2. Assunção direta da atividade econômica – Monopólio	44
4.3.3. O Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica.....	44
5. Mecanismos de defesa da ordem econômica.....	46
5.1. Generalidades	46
5.2. Lei nº 12.529/2011 que estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência.....	46
5.3. Atuação do CADE – Capítulo II – Art. 9º.....	46
5.4. Atuação da SAE – Capítulo III – Art. 19.....	47
5.5. Infrações à ordem econômica	47
5.6. Criminalização das infrações à ordem econômica – Lei nº 8.137/1990.....	47
6. As agências reguladoras.....	49
6.1. Introdução	49
6.2. Matriz constitucional – Art. 21, XI (telecomunicação) e art. 177, § 2º, III (petróleo).....	50
6.2.1. Criação da ANATEL e da ANP e das demais com base no art. 29 da Lei de Concessões nº 8.987 de 13-2-1995: ANEEL, ANTT, ANTAQ, ANS, ANVISA, ANCINE, ANA E ANAC.....	50
6.2.2. Natureza jurídica.....	50
6.2.3. Funções das Agências.....	51
7. Conclusão	51
8. Referências bibliográficas	52

II – Inconstitucionalidades tributárias.....	53
<i>Eduardo Marcial Ferreira Jardim</i>	
1. Introdução.....	54
2. Tributação no direito brasileiro. Pontos positivos e aspectos negativos.....	56
3. Inconstitucionalidades	57
3.1. ICMS mercantil sobre bens.....	57
3.2. ICMS sobre ICMS.....	59
3.3. ICMS incidente sobre fornecimento de alimentos e afins.....	60
3.4. ICMS e inobservância da seletividade	62
3.5. Contribuição de Iluminação Pública – COSIP.....	63
3.6. Imposto anual dos impostos sobre a propriedade.....	65
3.7. ISS e local da incidência.....	66
– Síntese conclusiva	66
4. Conclusões	67
5. Propostas.....	67
6. Referências.....	68
III – Os actores tributários e a alteração do seu papel.....	69
<i>José Casalta Nabais</i>	
1. Os actores tributários e o seu papel tradicional	70
2. Alterações ao papel de cada dos actores tributários	73
2.1. A transferência da função legislativa para o Governo e Administração	74
2.2. A transferência de tarefas da administração tributária para os contribuintes.....	79
3. Um Estado de cidadãos ou de súbditos fiscais?	87
IV – Como agem os corruptos.....	95
<i>Léoda Silva Alves</i>	
I. Introdução.....	96
II. Principais formas de corrupção.....	99

III. Causas da corrupção.....	103
IV. Desdobramentos da corrupção na política nacional.....	106
V. Efeitos da corrupção.....	108
VI. Conclusão.....	109
V – Três Tribunais de Contas da União ao longo da Constituição de 1988	113
<i>Flávio Garcia Cabral</i>	
Introdução.....	114
1. De 1988 até meados da década de 90: o tímido Tribunal Político.....	115
2. De meados da década de noventa até meados dos anos 2010: o Tribunal Técnico.....	122
3. De meados de 2010 até 2020 – o Tribunal Ativista	126
Conclusões	136
Referências bibliográficas	137
VI – Tributação de operações envolvendo contratos inteligentes e tecnologia de registro por encadeamento distribuído: um estudo da experiência venezuelana com o Petro	139
<i>Caio Neno Silva Cavalcante</i>	
<i>Ophir Filgueiras Cavalcante Junior</i>	
1. Introdução.....	140
2. Contratos inteligentes.....	142
3. Tecnologia de registro por encadeamento distribuído	148
4. Tributação de operações realizadas por meio de contratos inteligentes	154
5. A experiência venezuelana com o Petro, suas implicações tributárias e sua relação com os contratos inteligentes e a DLT.....	159
6. Conclusão	171
Referências	173

VII – Vida e morte do fundo da Lei Kandir: créditos de ICMS dos exportadores, de energia e de bens de uso e consumo	177
<i>Fernando Facury Scaff</i>	
I. Contexto constitucional e nascimento do fundo da Lei Kandir	178
II. A Vida do Fundo da Lei Kandir e o direito de crédito de ICMS.....	183
III. A morte do fundo da Lei Kandir	189
Conclusões	192
Referências bibliográficas	193
VIII – Ativismo judicial e o diálogo institucional nas políticas públicas.....	195
<i>Ronaldo Chadid</i>	
<i>Thaís Xavier Ferreira da Costa</i>	
1. Introdução.....	196
2. Natureza e papel do estado	197
3. A CF/88 – discussões acerca da concretização de direitos	201
4. Políticas públicas, controle e constituição	204
5. Ativismo judicial e o diálogo institucional	212
6. Conclusão	220
7. Referências.....	221
IX - Incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias.....	223
<i>Sergio Pinto Martins</i>	
1. Introdução.....	223
2. Incidência da contribuição previdenciária	224
3. Precedentes jurisprudenciais	225
4. Folha de salários.....	227
5. Interpretação sistemática.....	236
6. Analogia	237

7. Lei complementar.....	238
8. Incidência da contribuição previdenciária sobre o terço de férias.....	240
9. Conclusão.....	246
X – A reforma administrativa possível.....	249
<i>Adilson Abreu Dallari</i>	
I. Considerações iniciais.....	250
II. A exposição de motivos.....	252
III. Análise de questões específicas.....	254
IV. Apreciação crítica.....	257
V. Conclusões.....	260
XI – Separação de poderes e parlamento: incursões no Direito Parlamentar.....	263
<i>Francisco Pedro Jucá</i>	
I. Introdução.....	264
II. Separação de Poderes e Funções.....	266
III. Parlamento – Poder Legislativo.....	269
IV. Direito Parlamentar – Perfil.....	278
V. Conclusão.....	284
Referências bibliográficas.....	285
XII – Solidariedade da obrigação tributária: análise do artigo 45, inciso XII, do Código Tributário do Estado de Goiás.....	287
<i>Sérgio de Araújo Lopes</i>	
<i>Talita Pimenta Félix</i>	
Introdução.....	288
1. Regra-matriz de incidência tributária: teoria e prática.....	291
2. Sujeição passiva tributária.....	293
3. Sobre a solidariedade tributária.....	295
3.1. Solidariedade no Direito Civil.....	296

3.2. Solidariedade no Direito Tributário.....	297
4. A norma do artigo 45, XII, do CTE, e a orientação do Administrativo Tributário do Estado de Goiás.....	298
5. A solidariedade tributária decorrente do interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal – artigo 45, XII, do CTE.....	300
Conclusões.....	307
Referências.....	309
XIII – O direito administrativo e o processo administrativo disciplinar – dever da administração ou direito do servidor? Um passeio sobre o direito disciplinar.....	311
<i>Helio José Machado</i>	
1. Introdução.....	312
2. O que é o processo administrativo disciplinar.....	313
3. Como se compõem uma comissão permanente de inquérito administrativo.....	315
4. Fases do processo administrativo disciplinar.....	316
5. Recursos no processo.....	319
6. Princípios do processo administrativo disciplinar.....	322
7. Princípio da dependência ou da independência entre as instâncias.....	324
8. Considerações sobre as comissões permanentes de inquérito administrativo.....	327
9. Do interrogatório.....	328
10. As audiências.....	328
11. Alternativas no direito administrativo disciplinar.....	329
12. Conclusão.....	330
13. Resumos de alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça.....	331
Referências bibliográficas.....	335

XIV – Transação fiscal na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional como forma de redução da litigiosidade e do estoque

da Dívida Ativa da União e do FGTS 337

Danielle Nascimento de Souza Linhares

1. Introdução.....	338
2. A política de redução da litigiosidade, de desjudicialização e o novo modelo de cobrança da dívida ativa na PGFN	342
3. A transação fiscal	347
4. Transação fiscal na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.....	350
5. Transação fiscal e parcelamento especial (REFIS)	354
6. Conclusão	359
7. Referências bibliográficas	361

XV – Lei Complementar Tributária..... 365

– *Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho*

1. Introdução.....	366
II. Lei Complementar em matéria tributária.....	366
III. Conclusão	379
Referências	381

Diretoria e Conselho Fiscal do IBEDAFT Quadriênio 2019-2023

DIRETORIA

- Presidente - Kiyoshi Harada
- 1º Vice-Presidente - Marcelo Campos
- 2º Vice-Presidente - Toshio Mukai
- 3º Vice-Presidente - Eduardo Marcial Ferreira Jardim
- Secretário-Geral - Fabiane Louise Taytie
- Primeiro Secretário - Maria Cláudia de Carvalho Gallon
- Tesoureiro Geral - Jennifer Pereira Simão Verospi
- 1º Tesoureiro - Solange Mesquita

CONSELHO FISCAL

Efetivos:

- 1 - Marcelo Kiyoshi Harada
- 2 - Samantha Ribeiro Meyer-Pflug Marques
- 3 - Marcelo Borlina Pires

Suplentes:

- 1 - Alberto Higa
- 2 - Diógenes de Brito Tavares
- 3 - Daniel Geoffroy

- VENEZUELA. *Decreto Constituyente de fecha 4 de abril de 2018*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 6.370 Extraordinario. Caracas, Venezuela, 9 abr. 2018. Disponível em: <<http://www.tsj.gob.ve/pt/gaceta-oficial>>. Acesso em: 16 dez. 2020.
- VENEZUELA. *Decreto Constituyente de fecha 20 de noviembre de 2018*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 41.575. Extraordinario. Caracas, Venezuela, 30 jan. 2019. Disponível em: <<http://www.tsj.gob.ve/pt/gaceta-oficial>>. Acesso em: 16 dez. 2020.
- VENEZUELA. *Decreto Nro. 3.196*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 6.346 Extraordinario. Caracas, Venezuela, 8 dez. 2017. Disponível em: <<http://www.tsj.gob.ve/pt/gaceta-oficial>>. Acesso em: 16 dez. 2020.
- VENEZUELA. *Decreto Nro. 3.353*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 6.371 Extraordinario. Caracas, Venezuela, 9 abr. 2018. Disponível em: <<http://www.tsj.gob.ve/pt/gaceta-oficial>>. Acesso em: 16 dez. 2020.
- VENEZUELA. *Providencia Nro. 009/2019 de fecha 05 de febrero de 2019*. Vicepresidencia Sectorial de Economía. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 41.581. Caracas, Venezuela, 07 feb. 2019. Disponível em: <<http://www.tsj.gob.ve/pt/gaceta-oficial>>. Acesso em: 16 dez. 2020.
- VENEZUELA. Superintendência Nacional de Criptoativos e Atividades Conexas (SUNACRIP). *Whitepaper*. Publicação eletrônica, out. 2018. Disponível em: <<http://www.bcv.org.ve/billetes-y-monedas/criptomonedas/actos-administrativos/whitepaper-del-petro>>. Acesso em 29 dez. 2020.
- VENEZUELA. Superintendência Nacional de Criptoativos e Atividades Conexas (SUNACRIP). *Condiciones generales para la operatividad de las casas de intercambio en el sistema integral de criptoactivos*. Publicação eletrônica, out. 2019. Disponível em: <<https://www.petro.gob.ve/assets/descargas/Condicionado%20casas%20de%20intercambio.pdf>>. Acesso em 29 dez. 2020.
- VENEZUELA. Superintendência Nacional de Criptoativos e Atividades Conexas (SUNACRIP). *Explorador de bloques*. Ferramenta eletrônica de consulta, 2021. Disponível em: <<https://explorador.petro.gob.ve/insight>>. Acesso em 11 jan. 2021.
- VENEZUELA. Superintendência Nacional de Criptoativos e Atividades Conexas (SUNACRIP). *Petro Calculadora*. Ferramenta eletrônica de consulta, 2021. Disponível em: <<https://www.petro.gob.ve/calculadora.html>>. Acesso em 11 jan. 2021.
- VENEZUELA. Tribunal Superior de Justicia. Caracas, 18 de agosto de 2020, 210º y 161º. Julgado em 29 jul. 2020. Disponível em: <<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scjn/agosto/310057-0118-18820-2020-19-0333.HTML>>. Acesso em: 22 dez. 2020.

VII

Vida e morte do fundo da Lei Kandir: créditos de ICMS dos exportadores, de energia e de bens de uso e consumo

*Fernando Facury Scaff**

SUMÁRIO: I. Contexto constitucional e nascimento do Fundo da Lei Kandir; II. A vida do Fundo da Lei Kandir e o direito de crédito de icms; III. A morte do Fundo da Lei Kandir; Conclusões.

RESUMO: O texto original da Constituição de 1988 permitiu que fosse cobrado ICMS sobre as exportações. Em 1996 a Lei Kandir desonerou as exportações, criando um Fundo para ressarcir os Estados e também compensar as empresas pelos resíduos tributários na cadeia exportadora. Em paralelo, esta norma também permitiu às empresas em geral, incluindo as exportadoras, o aproveitamento dos créditos referentes à energia elétrica e aos bens de uso e consumo. O assunto foi constitucionalizado em 2003, pela EC 42, judicializado em 2013, pela ADO 25, e conciliado federativamente em 2020 pela Lei Complementar 176. Em 2021 a Emenda Constitucional 109 extinguiu o Fundo. O texto analisa a *vida e morte* deste Fundo, e como ficam os créditos de ICMS dos exportadores, os de bens de uso e consumo e os de energia elétrica, devendo ser considerado

[*] Professor Titular de Direito Financeiro da Universidade de São Paulo – USP. Livre Docente e Doutor em Direito pela USP. Advogado sócio de Silveira, Athias Soriano de Mello, Bentes, Lobato e Scaff – Advogados. E-mail: scaff@silveiraathias.com.br

como uma continuação de texto anterior, publicado em conjunto com Alexandre Silveira e Daniel Athias¹.

PALAVRAS-CHAVES: Fundo da Lei Kandir, créditos de ICMS, exportação, energia, uso e consumo.

ABSTRACT: The original text of the 1988 Brazilian Constitution allowed the states, subnational entities of the Brazilian federation, to charge ICMS on international exports. In 1996, a law, named after its author, Kandir, exempt the exports from this tax, creating a Fund to compensate the states for their losses, and the companies for the tax that would remain in the export chain. This rule also allowed every company, including the exporters, to use the ICMS credits related to the purchase of electric energy and consumer goods. This issue was constitutionalized in 2003, by Constitutional Amendment 42, judicialized in 2013 by a type of lawsuit arguing an omission by Congress in regulating a constitutional rule, ADO 25, and federatively conciliated in 2020, by Complementary Law 176. In 2021, the Constitutional Amendment 109 extinguished the Fund. This article analyzes the life and death of the Fund, and how the ICMS credits of companies are regulated, such as the ICMS credits related to the purchasing of electric energy and consumer goods, and must be considered as a sequence of a previous text, published jointly with Alexandre Silveira e Daniel Athias.

KEY WORDS: Kandir Law Fund, ICMS credits, exports, energy, consumer goods.

I - CONTEXTO CONSTITUCIONAL E NASCIMENTO DO FUNDO DA LEI KANDIR

01. No âmbito da Constituição de 1967 e suas emendas, não existia a possibilidade de incidência do então Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM) na exportação de produtos industrializados, bem como sobre outros produtos especificados em lei ordinária².

1. SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, A. C.; ATHIAS, D. T. A desoneração das exportações e a compensação da Lei Kandir. In: VELOSO, Zeno; NOBRE, Milton; SANTOS, Raimundo; BACELAR, Jeferson A. F.; OLIVEIRA, Frederico A. L. de. (Org.). 30 anos da Constituição do Estado do Pará: histórico, análise e perspectiva. 1ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, v. 1, p. 541-.

2. CF/67, art. 23, § 7º: O imposto de que trata o item II não incidirá sobre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados e outros que a lei indicar.

A Constituição de 1988 originalmente outorgava aos Estados a possibilidade de, "nos termos de lei complementar"³, tributar a exportação de mercadorias através do ICMS, principal tributo estadual o que gera maior arrecadação em termos nacionais.

O ICMS da Constituição de 1988 não é o mesmo ICM que vigorava antes⁴. O ICMS passou a englobar também os extintos IUM – Imposto Único sobre Minerais, IUCL – Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes, o IUEE – Imposto Único sobre Energia Elétrica, e o ISTC – Imposto sobre os Serviços de Transportes e Comunicações, cuja competência, no âmbito da Constituição anterior, era da União e incidiam uma única vez sobre cada operação que envolvesse este tipo de mercadoria; daí sua classificação como *impostos únicos*.

02. Após diversas marchas e contramarchas legislativas sobre o assunto⁵, o problema da tributação da exportação pelo ICMS foi contornado através da edição da Lei Complementar 87, de 1996, denominada de Lei Kandir⁶, que finalmente estabeleceu as normas gerais em matéria de ICMS, que deveriam ser obrigatoriamente seguidas pelos Estados e o Distrito Federal⁷.

3. Redação original: Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: X – não incidirá: a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, *excluídos os semielaborados definidos em lei complementar*;

4. Um excelente panorama sobre este assunto pode ser encontrado em Sacha Calmon Navarro Coelho, *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*, 7ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, págs. 219 e seguintes.

5. Para maiores detalhes, ver: SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, A. C.; ATHIAS, D. T. A desoneração das exportações e a compensação da Lei Kandir. In: VELOSO, Zeno; NOBRE, Milton; SANTOS, Raimundo; BACELAR, Jeferson A. F.; OLIVEIRA, Frederico A. L. de. (Org.). 30 anos da Constituição do Estado do Pará: histórico, análise e perspectiva. 1ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, v. 1, p. 541-.

6. Registra-se que o usual nome aplicado à Lei Complementar 87/96 decorre de uma homenagem ao seu principal articulador, deputado federal pelo PSDB-SP, Antonio Kandir.

7. Problemas à parte, a Lei Kandir é considerada por José Roberto Afonso como uma "reforma profunda e bem-sucedida". AFONSO, José Roberto R. Federalismo fiscal brasileiro: uma visão atualizada. Caderno Virtual, v. 1, n. 34. 2016.

Josué Alfredo Pellegrini (Pellegrini, 2006, p. 22-23 e 73), em obra monográfica, situa o debate havido na época da tramitação do projeto de lei⁸.

O texto da Lei Kandir tratou o tema de forma direta e singela⁹, afastando a possibilidade de os Estados tributarem a exportação de qualquer produto, fosse ele classificado como primário, industrializado ou semielaborado. Restou, porém, a pendência da compensação do custo fiscal referente aos créditos de ICMS utilizados na aquisição de bens de uso e consumo e energia elétrica, e o ressarcimento dos resíduos de ICMS na cadeia exportadora, pois a desoneração das exportações depende não apenas da redução à zero da alíquota na operação de exportação; demanda, também, que as demais operações antecedentes na cadeia exportadora (na produção do bem a ser exportado) sejam igualmente desoneradas, o que se dá através da manutenção e da possibilidade de utilização dos créditos de ICMS.

Lucas Bevilacqua bem sintetiza essa situação, em obra de referência na matéria, observando-a sob a ótica das transações no comércio internacional, e os diversos mecanismos estabelecidos no Brasil para

8. "A principal discórdia entre estados e União era o montante a ser transferido, diante das distintas visões a respeito dos efeitos da desoneração de ICMS sobre a arrecadação dos estados. Estes desejavam compensação equivalente ao resultado puro e simples da aplicação das alíquotas vigentes de ICMS sobre a base tributária correspondente aos itens desonerados. A União, por sua vez, reconhecia as perdas iniciais de receita dos estados, mas acrescentava que o impulso à atividade econômica gerado pela desoneração elevaria a arrecadação de ICMS ao longo do tempo, até que as perdas estaduais fossem totalmente eliminadas. Outro argumento apresentado era a tendência previamente existente de redução da incidência do ICMS sobre as exportações por iniciativa dos próprios estados. Outra questão bastante discutida era a vigência das transferências. Esta questão decorria das distintas visões a respeito dos efeitos da desoneração sobre a arrecadação dos estados. Como a União avaliava que os efeitos negativos iniciais da desoneração seriam revertidos ao longo do tempo, entendia também que a compensação deveria ser temporária. Os estados, por sua vez, defendiam a compensação permanente, ao se concentrarem nas perdas iniciais de arrecadação, talvez por considerarem incertos os ganhos posteriores."

9. Art. 3º O imposto não incide sobre: II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços;

para ressarcimento dos *resíduos tributários na exportação* (RECAP, REINTEGRA, Lei Kandir etc.):

*O princípio do país de destino determina desoneração completa do ônus tributário; ainda que por meio de ressarcimento de tributo incidente em etapa produtiva anterior à exportação.*¹⁰

A Lei Kandir também permitiu que as empresas exportadoras mantivessem o crédito de ICMS referente às compras anteriormente efetuadas, com a finalidade de desonerar efetivamente a exportação, conforme o art. 21, § 2º.¹¹

Ao mesmo tempo os Estados usaram seu poder político para a obtenção de compensações, uma vez que a Lei Kandir previa (1) queda na arrecadação do ICMS e (2) a obrigação de respeitar o crédito decorrente das operações anteriores à exportação, duas medidas que impactariam negativamente a arrecadação estadual.

Esta compensação pleiteada pelos Estados, e que passou a ser conhecida como o *Fundo da Lei Kandir*, consta do art. 32, pelo qual foi aprovado um Anexo que estabelecia repasse orçamentário de créditos da União aos Estados, calculado sobre as perdas que estes teriam com estas duas medidas¹².

10. Bevilacqua, Lucas. *Incentivos Fiscais às exportações*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, pág. 281.

11. Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento: (...). § 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

12. Nesse sentido, recorde-se a lição de Onofre Alves Batista Júnior: "O verbo compensar, no contexto da justificativa, somente pode significar 'reparar um prejuízo com uma vantagem correspondente; contrapesar, reciprocamente', já que, conforme exposto, os estados efetivamente experimentaram queda na arrecadação como consequência do estreitamento do universo de operações tributáveis, em prol da política de incentivo às exportações conduzida pela União. Da mesma forma, 'perdas' tem relação com algo que ficou para trás, ou seja, 'compensação de perdas' tem a ver com reposição daquilo que, no passado, se perdeu. Não se perde algo futuro, que ainda não se tem!". BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Lei Kandir e o risco de um "tombo federativo". In: CRUZ,

03. Observe-se que a Lei Kandir contemplava também a hipótese de os contribuintes, exportadores ou não, utilizarem seus créditos relativos a bens de uso e consumo próprio do estabelecimento e de energia elétrica. Destaca-se que isso alcança as empresas em geral, além das exportadoras.

Ocorre que *jamaís foi permitiu o efetivo uso destes créditos relativos a bens de uso e consumo próprio ou de energia elétrica*, para nenhuma empresa, excetuadas as hipóteses de industrialização e de exportação, de forma proporcional (art. 33, II, “b” e “c”).

Para as demais hipóteses, ver as sucessivas alterações do art. 33, inciso II, “d” e inciso IV, “c” da Lei Complementar 87/96:

- i) Em setembro de 1996, quando da edição da Lei Complementar 87, estes créditos poderiam ser usados pelas empresas assim que a lei entrasse em vigor, o que ocorreria em 01-01-98;
- ii) Na sequência houve novos adiamentos, sempre antes que tal direito entrasse em vigor, pelas:
 1. Lei Complementar 92, de 23-12-97, que adiou sua fruição para 01-01-2000;
 2. Lei Complementar 99, de 20-12-99, que adiou o gozo desse direito para 01-01-2003;
 3. Lei Complementar 114, de 16-12-02, que adiou para 01-01-2007;
 4. Lei Complementar 122, de 12-12-06, que adiou para 01-01-2011;
 5. Lei Complementar 138, de 29-12-10, que adiou para 01-01-2020;
 6. E o mais recente adiamento ocorreu pela Lei Complementar 171/19, até 1º de janeiro de 2033.

Luiz Sávio de Souza; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.). Desonerações de ICMS, Lei Kandir e o pacto federativo. Belo Horizonte: ALEMG, 2019. P. 172.

II - A VIDA DO FUNDO DA LEI KANDIR E O DIREITO DE CRÉDITO DE ICMS

04. Em 2003 o assunto foi constitucionalizado através de dois artigos inseridos pela Emenda Constitucional 42.

No corpo permanente o art. 155, § 2º, X, “a” assegurou às empresas exportadoras *“a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”*. Ou seja, tais empresas deveriam manter seus créditos, na exata linha do que havia sido determinado pela Lei Kandir.

Em no corpo transitório da Constituição (ADCT) foi inserido o art. 91, determinando que fosse criada uma “fonte de recursos federal” para financiar os Estados *a pagar esses valores*, em montante a ser definido em lei complementar, de acordo com critérios, prazos e condições nela determinados, podendo considerar algumas variáveis. O art. 91, §4º, ADCT, é bastante claro quanto ao pagamento aos exportadores, obrigando os Estados e o Distrito Federal apresentar à União as informações relativas ao ICMS declarado pelos contribuintes que realizarem operações ou prestações com destino ao exterior.

05. Dada a omissão do Poder Legislativo federal em regulamentar essa norma, em agosto de 2013 o Governo do Estado do Pará propôs uma Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO 25), de forma que o Supremo Tribunal Federal (STF) declarasse a omissão legislativa do Congresso Nacional, intimando-lhe a adotar as medidas necessárias para torná-la efetiva. Diversos Estados foram admitidos como *amicus curiae*.

Essa ação foi julgada procedente em 30 de novembro de 2016, com trânsito em julgado em 29 de agosto de 2017, sendo reconhecida a omissão de quase 13 anos, tendo prevalecido o voto do relator, Min. Gilmar Mendes, que fixou prazo de 12 meses para que o Congresso Nacional editasse norma estipulando os critérios para a transferência obrigatória. A decisão inovou ao estabelecer medidas alternativas em caso de descumprimento do referido prazo pelo Congresso,

conferindo, nessa ocasião, competência ao Tribunal de Contas da União (TCU) para fixar de maneira *provisória* os critérios de transferência, considerando as normas constitucionais, e calcular os valores/quotas a serem alocados a cada Estado.

No Congresso tramitaram projetos de lei para suprir a omissão declarada pelo STF, com destaque para o PLP 511/2018, decorrente do trabalho da Comissão Mista da Lei Kandir, criada justamente para atender a decisão da ADO 25. Porém a morosidade foi a tônica, não sendo cumprido o prazo estabelecido pelo STF.

Entrementes, o TCU foi convocado a apresentar solução *transitória* na forma prescrita na decisão do STF. Conforme os autos do processo TC 028.100/2017-4, foi realizada análise pelo corpo técnico¹³ em 19 de novembro de 2018, a qual não foi referendada pelo Tribunal, conforme despacho efetuado em 30 de janeiro de 2019 pelo Ministro Aroldo Cedraz¹⁴. Registre-se ter sido necessário que o Fórum Nacional de Governadores formulasse expresse requerimento ao Tribunal de Contas da União para a obtenção de sua íntegra, que, enfim, foi disponibilizada no site daquele órgão. Em suma, o TCU também não decidiu a respeito do assunto.

13. Das conclusões: “c) os cálculos realizados para avaliação da regra de cessação, prevista no § 2º do art. 91 do ADCT, demonstraram que todos os estados, sem exceção, tiveram o produto da arrecadação do ICMS, em 2017, destinado predominantemente, em proporção superior a 90%, ao estado onde ocorreu o consumo das mercadorias, bens ou serviços. Entendeu-se, assim, por cumprida a cláusula resolutória prevista no § 2º do art. 91 do ADCT, de modo a estarem presentes os pressupostos para cessação dos repasses. d) até a realização do presente trabalho, as disposições do § 2º do art. 91 do ADCT não tinham sido avaliadas. Uma vez realizados os cálculos e constatada a implementação da condição estabelecida nesse dispositivo para cessação dos repasses, torna-se inconstitucional a sua manutenção com fundamento no art. 91 do ADCT.

14. “Percebo que os efeitos das análises realizadas por esta Casa são diametralmente opostos aos do que se tem discutido no Congresso Nacional, bem como das limitações na obtenção de dados relatadas pela unidade técnica. Diante desse contexto, antes do deslinde deste feito, considero pertinente que as análises realizadas pela Semag sejam previamente apresentadas e discutidas de forma mais ampla com as equipes e parlamentares, as unidades da federação afetadas, bem como os tribunais de contas subnacionais, por intermédio do IRB, e outras entidades da sociedade civil e empresarial que possam contribuir para a qualidade e a confiabilidade dos dados que serão apresentados por esta Corte ao Congresso Nacional neste processo”.

Em razão do impasse, o Ministro Gilmar Mendes atendeu a pedido formulado pela União, requerendo maior prazo para cumprimento da decisão, e, com isso, o processo foi desarquivado, tendo sido concedido novo prazo de 24 meses para o cumprimento do acórdão, que havia transitado em julgado em 29 de agosto de 2017 – o que bem demonstra a inadequação das regras de processo civil para o processual constitucional. Registra-se que, consoante o despacho proferido pelo Ministro Gilmar Mendes¹⁵, não foi a primeira vez que o STF assim decidiu, havendo precedente na ADO 23, concedido pelo Ministro Ricardo Lewandowski.

Com a reabertura do prazo, ocorreu um acordo histórico firmado entre todos os Estados e a União¹⁶ pelo qual esta se comprometeu a transferir aos entes descentralizados R\$ 58 bilhões no período entre 2020 e 2037. Isso foi “sacramentado” pela Lei Complementar 176, publicada em 29 de dezembro de 2020, sendo que a primeira parte dos recursos foi transferida ainda em dezembro de 2020. Estes valores serão divididos na proporção de 75% para os Estados e 25% para seus Municípios – portanto, os Estados receberão, em seu conjunto e ao longo do tempo, R\$ 42,5 bilhões, sendo R\$ 3 bilhões a cada ano, em parcelas mensais, entre 2020 e 2037, sendo, a partir de 2031 até 3037, reduzido esse montante em R\$ 500 milhões a cada ano, (art. 1º, LC 176/20).

O conflito interfederativo foi encerrado. Porém, como ficam os créditos das empresas exportadoras, e, para as empresas em geral, os créditos dos bens de uso e consumo e energia elétrica?

15. Despacho: “Isso porque, considerando o grave quadro fiscal da União e dos Estados, tendo como pano de fundo o federalismo cooperativo, entendo ser necessário que a divergência de posições seja discutida em um ambiente de diálogo institucional, com soluções político-jurídico-legislativas, que consigam amainar as diferenças e otimizar as convergências.” <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339585288&ext=.pdf>

16. Gilmar destaca papel do STF na solução de controvérsia tributária da Lei Kandir, Revista Consultor Jurídico, 03 de janeiro de 2021, disponível em <https://www.conjur.com.br/2021-jan-03/gilmar-destaca-papel-stf-solucao-controversia-lei-kandir>, último acesso em 06 de junho de 2021.

06. Aqui é necessário distinguir dois aspectos: (1) o direito ao ressarcimento dos resíduos de crédito de ICMS pelas empresas exportadoras e (2) o direito do crédito de ICMS sobre os bens de uso e consumo. E fazê-lo em razão de sua diferente natureza normativa e financeira.

07. Para compreensão do ressarcimento do resíduo de ICMS das empresas exportadoras é necessário considerar que: (1) o comércio internacional é algo importante para o país, que necessita de reservas internacionais decorrentes da balança comercial; (2) existem resíduos tributários na cadeia exportadora, pois incide ICMS na compra dos insumos para produção dos bens a serem exportados e, a despeito de não haver tributação na exportação, estes resíduos oneram o produto; (3) existe uma regra simples em comércio exterior: não se exporta tributos, apenas mercadorias; logo, não permitir que as empresas exportadoras sejam compensadas desses resíduos implica em tornar os bens exportados mais caros, isto é, não competitivos no mercado internacional – o que acarreta menos vendas e menos saldos na balança comercial internacional, o que é importante para o país¹⁷.

Este é o ponto omissso no histórico acordo realizado: não ficou claro que cabe aos exportadores a compensação desses resíduos, decorrentes dos valores transferidos aos Estados. Os R\$ 42,5 bilhões, a despeito de serem *constitucionalmente correlacionados*, estão *formalmente* desvinculados dessa compensação, ingressando *sem carimbo* nos cofres estaduais, o que manterá essas empresas esperando a boa vontade dos Estados em ressarcir esses resíduos de crédito, o que se configura um *desrespeito* ao art. 155, § 2º, X, “a” da CF.

Alguém dirá: o texto está errado, pois os Estados compensam estas perdas regularmente. Tal alegação será falsa, pois estas compensações são enormemente dificultadas pelos Estados, conforme exposto por

17. Para maiores detalhes consultar Bevilacqua, Lucas. *Incentivos Fiscais às exportações*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

Paulo Duarte e Guilherme Mendes¹⁸, com exemplos dos Estados de São Paulo e Minas Gerais, que poderiam ser ampliados para outros entes federados. Na verdade, desde 1997 o crédito dos exportadores foi compensado em conta-gotas, e isso apenas por alguns Estados, havendo uma montanha de créditos a serem ressarcidos.

Em texto anterior¹⁹ esse ponto já havia sido alertado: *quem ficará com o dinheiro do Fundo da Lei Kandir?*, no qual consta: “não se pode ler o artigo 91 do ADCT sem conectá-lo direta e imediatamente ao artigo 155, parágrafo 2º, X, ‘a’ da Constituição — ambos criados pela mesma EC 42, de 2003. Aliás, a própria petição inicial da ADO 25 faz a conexão entre os dois artigos, embora silencie quanto ao ressarcimento dos exportadores”. Infelizmente o acordo histórico foi omissso nesse aspecto.

Trata-se de uma norma constitucional, concretizada por decisão do STF e referendada pela Lei Complementar 176/20, que atribuiu aos Estados o montante de R\$ 42,5 bilhões, implementando o Fundo interfederativo da Lei Kandir, cuja *razão de ser* consta do corpo transitório da Constituição (ADCT, art. 91, §4º), que determina o ressarcimento aos contribuintes que realizarem operações ou prestações com destino ao exterior, bem como do corpo permanente da Carta (art. 155, §2º, X, “a”), ao estabelecer, em sua parte final, que o ICMS não incide sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, “assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”.

O que deve ser feito? Caso os Estados não ressarcam diretamente as empresas exportadoras, estas devem buscar junto ao Poder

18. Duarte, Paulo e Mendes, Guilherme. Lei Complementar nº 176/2020: quando chegará a vez de os exportadores monetizarem o saldo credor de ICMS? *Jornal O Estado de São Paulo*, 08 de janeiro de 2021. Disponível em <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/lei-complementar-no-176-2020-quando-chegara-a-vez-de-os-exportadores-monetizarem-o-saldo-credor-de-icms/>, última consulta em 06 de junho de 2021.

19. SCAFF, Fernando Facury. ICMS na exportação e a obrigação de legislar: quem ficará com o dinheiro? *Revista eletrônica Consultor Jurídico*, 24 de janeiro de 2017. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-jan-24/contas-vista-icms-exportacao-obrigacao-legislar-quem-fica-dinheiro>, última consulta em 06 de junho de 2021.

Judiciário seu direito ao crédito, fazendo com que estes R\$ 42,5 bilhões, a serem pagos entre 2020 e 2037, sejam usados *primordialmente* para compensar os resíduos de crédito de ICMS na cadeia exportadora.

Financeiramente tais empresas buscam um *reembolso* do que foi pago, seja (1) em dinheiro, seja (2) em crédito, de tal modo que possa ser comercializado (no jargão: *monetizado*, isto é, transformado em título que possa ser negociado no mercado). Nesse sentido, os Estados sabem *previamente* o valor exato a desembolsar em dinheiro, ou o valor a ser monetizado, desde 2003, ano em que a Emenda Constitucional 42 foi aprovada – por força do §4º do art. 91, ADCT.

08. Por outro lado, no que tange a direito que as empresas em geral têm sobre os créditos das aquisições de bens de uso e consumo e sobre a energia elétrica, constata-se ser algo mais complexo, pois o direito permanece assegurado no âmbito legislativo, e não diretamente constitucional.

No âmbito legislativo o impedimento à utilização dos créditos tem sido sucessivamente postergado até 1º de janeiro de 2033, sendo a norma mais recente a Lei Complementar 171/19. Serão mais de 35 anos de direito postergado legislativamente, o que pode se caracterizar como um recorde nefasto no âmbito mundial. Registre-se as possibilidades de uso destes créditos em caso de industrialização e de exportação, de forma proporcional (art. 33, II, “b” e “c”). A considerar o atual horizonte jurídico-político no campo tributário brasileiro, é muito mais provável ser extinto o ICMS, tal como o conhecemos hoje, do que ver esse direito ser implementado em concreto.

No âmbito constitucional há uma clara violação à regra da *não cumulatividade*, porém, infelizmente, o STF, até hoje, nunca considerou sua inconstitucionalidade, mesmo a analisando sob a ótica da postergação do gozo desse direito²⁰.

20. Dentre outros: “ (...) A inexistência de direito a crédito de ICMS pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, de utilização de serviços de comunicação

Nesse aspecto, como em outras situações semelhantes, constata-se ser muito mais difícil obter a concretização de um direito que já foi legislativamente concedido, a despeito de ser constantemente postergado.

O que fazer? Embora o direito seja legislativamente assegurado, e esteja sendo violada a norma constitucional referente à não-cumulatividade, o STF já se manifestou pela constitucionalidade da norma, porém o fez antes desta última postergação, em 2019, através da Lei Complementar 171. Existe a possibilidade de o STF considerar em sua análise o argumento de que, de nada serve assegurar um direito, e ele não poder ser exercido, pois seu gozo vem sendo indefinidamente diferido há *mais de três décadas*. Pode-se buscar proteção sob esse argumento, via jurisdição constitucional.

Financeiramente se trata de uma situação diversa daquela das empresas exportadoras, pois o que se busca é a cessação da postergação indefinida do direito de se creditar nessas aquisições, não envolvendo diretamente *desembolso* ou *monetização* por parte dos Estados, apenas o reconhecimento do *direito decrédito*, o que ocorre de forma cotidiana na operação das empresas em geral. Logo, os Estados não terão como identificar *de antemão* o impacto desse montante de crédito em seus cofres, fruto das operações rotineiras das empresas.

III – A MORTE DO FUNDO DA LEI KANDIR

09. No bojo das alterações normativas implementadas durante a pandemia do Coronavírus-19, foi aprovada a Emenda Constitucional 109/21, que simplesmente revogou todo o art. 91 do ADCT, e, com isso, extinguiu a obrigação da União em indenizar as perdas dos Estados e,

ou de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo não viola o princípio da não cumulatividade. De igual modo, não ofendem o princípio da não cumulatividade a modificação introduzida no art. 20, §5º, da LC 87/96, e as alterações ocorridas no art. 33 da mencionada lei (...)” (ARE 710026 ED, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, j. 07/04/2015).

de forma concomitante, extinguiu a fonte específica de recursos criada para ser utilizada na indenização das perdas na cadeia exportadora.

O argumento político utilizado foi a aprovação da Lei Complementar 176/20 (em especial a renúncia constante do art. 5º²¹, bem como a regra do art. 4º²²) e o grande acordo interfederativo realizado no âmbito da ADO 25. Em outras palavras: a União pagará especificamente aos Estados R\$ 42,5 bilhões, entre 2020 e 2037, e, a partir daí, não haverá mais reposição de perdas – exceto se houver nova alteração normativa no futuro.

Todavia, a norma do corpo permanente da Constituição remanesce íntegra (art. 155, §2º, X, “a”), e com ela, *permanece assegurado o direito à manutenção do resíduo de créditos das empresas exportadoras*; apenas a *fonte específica de recursos* (Fundo da Lei Kandir) é que foi extinta pela Emenda Constitucional 109, ao revogar o art. 91, ADCT.

Logo, observando a situação em 2021, verifica-se que as perdas dos Estados foram repostas desde 1997, e seguirão sendo compensadas até 2037 – quarenta anos – e a *fonte interfederativa secará* a partir de então; porém a obrigação de ressarcir remanecerá.

Para análise dessas consequências, três aspectos devem ser considerados.

21. Art. 5º As transferências de recursos de que tratam os arts. 1º e 2º desta Lei Complementar estão condicionadas à renúncia pelo ente a eventuais direitos contra a União decorrentes do art. 91 do ADCT. §1º A renúncia ao direito de que trata o caput deste artigo ocorrerá mediante a entrega de declaração do titular do Poder Executivo, ou de seu representante com certificado digital, no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi), no prazo de 10 (dez) dias úteis, contado da data de publicação desta Lei Complementar. §2º O ente providenciará a juntada de cópia da declaração de renúncia à pretensão formulada em todas as ações judiciais ajuizadas contra a União que tenham como causa de pedir, direta ou indiretamente, a obrigação prevista no art. 91 do ADCT, a fim de que sejam extintas, com resolução de mérito, na forma da alínea c do inciso III do caput do art. 487 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil). §3º Não serão devidos honorários advocatícios nas ações judiciais extintas em decorrência do cumprimento do disposto no caput deste artigo.

22. Art. 4º Considera-se implementada a regra de cessação contida no § 2º do art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

10. No âmbito privado, para as empresas exportadoras, remanesce o direito de obter a compensação pelos resíduos de crédito de ICMS, podendo ser judicializado esse aspecto em face do claro liame constitucional exposto, entre seu direito de crédito e os pagamentos determinados pela Lei Complementar 176/20, fruto do acordo realizado no âmbito da ADO 25.

Com isso, as perdas acumuladas *e comprovadas* devem ser ressarcidas desde 2003, data da Emenda Constitucional 42 que constituiu esse direito, observando em especial o art. 91, §4º, ADCT.

É impossível prever o que ocorrerá após 2037, quando a última parcela do acordo interfederativo for paga. Observando a legislação a partir de 2021, e considerando o que direito de ressarcir estes resíduos de créditos remanesce (art. 155, §2º, X, “a”, CF), dever-se-á buscar o ressarcimento dentro das receitas próprias dos Estados, sem considerar essa *fonte interfederativa, extraordinária e temporária* prevista pela Lei Complementar 176/20.

11. Ainda no âmbito privado, quanto ao direito ao crédito de ICMS das empresas em geral em razão da aquisição dos bens de uso e consumo, bem como de energia elétrica, que permanecem postergados até 2033, deve-se considerar que o acordo estabelecido pela Lei Complementar 176/20 não gerou impacto em sua situação – exceto para as empresas exportadoras, contempladas com o ressarcimento desses resíduos de crédito de ICMS em razão da Lei Complementar 176/20. O ponto central, nesse aspecto, para as empresas em geral (repeto e destaco: excetuadas as empresas exportadoras), é a postergação de mais de três décadas e meia que sucessivas normas vêm acarretando. Deve-se considerar que já existiam duas possibilidades de uso destes créditos: em caso de industrialização e de exportação, de forma proporcional (art. 33, II, “b” e “c”)

Tal direito postergado não gera direito a reembolso, em *dinheiro ou créditos monetizáveis*, para as empresas em geral (excetuadas as empresas exportadoras). O que as empresas *em geral* devem buscar

no Judiciário é o direito de *compensar* já o ICMS nas aquisições de bens de uso e consumo e de energia elétrica, *de forma plena*.

Logo, para o gozo desse direito pelas *empresas em geral*, a extinção do Fundo da Lei Kandir pela Emenda Constitucional 109 não gerará impactos, devendo seu direito ser buscado por outras vias, conforme exposto.

12. No âmbito público, referente às finanças dos Estados, o recurso advindo do Fundo da Lei Kandir cessará em 2037, e existe o compromisso constitucional de ressarcimento das perdas da cadeia exportadora, o que deve ser pago independente de decisão judicial – ou por força dela, se as empresas exportadoras vierem a buscar o Poder Judiciário para tanto.

Os Estados devem organizar suas finanças para quitar tais débitos e se estruturarem para o término dessa *fonte temporária e extraordinária* de transferência interfederativa, pois a Lei Complementar 176/20 já estipulou o prazo de seu término: o ano de 2037.

O que fazer para depois de 2037? Ou buscar outra fonte de recursos (própria ou interfederativa) para fazer frente às suas despesas, ou encolher outras despesas. *Tertius non datur*.

CONCLUSÕES

13. Utilizando uma imagem poética, inspirada em José Cabral de Mello Neto, pode-se dizer que o Fundo da Lei Kandir teve uma vida e morte quase *severina*, pois foi uma luta interfederativa de longos anos, decorrentes de uma impropriedade de origem da Constituição de 1988, que permitiu aos Estados cobrar ICMS nas exportações – incidência ímpar em todo o mundo, pois centrada em entes subnacionais.

A correção de rota foi difícil, envolvendo a criação desse Fundo compensatório, inicialmente amparado apenas na Lei Complementar 87/96, que teve vários perfis e composições, posteriormente foi constitucionalizado pela Emenda Constitucional 42/03, e sua

implementação judicializada perante o STF na ADO 25, gerando um grande acordo judicial interfederativo, que culminou na Lei Complementar 176/20. O Fundo foi extinto pela Emenda Constitucional 109/20.

Os recursos serão desembolsados pela União até 2037, mas tais receitas estaduais devem servir para pagar os resíduos de créditos de ICMS da cadeia exportadora, acumulados desde a Emenda Constitucional 42, de 2003. É impossível prever o que ocorrerá após 2037, data limite dos repasses estabelecidos, até mesmo porque permanece íntegro o direito ao ressarcimento dos resíduos de crédito de ICMS decorrentes da exportação (art. 155, §2, X, “a”, CF).

Assunto correlato, não diretamente vinculado a esse ressarcimento, é o do direito de crédito sobre as aquisições de bens de uso e consumo e de energia elétrica, assegurados legislativamente às *empresas em geral* (mas já *equacionado para as empresas exportadoras*), pela mesma via normativa, sucessivamente postergados até o ano de 2033 – além das hipóteses já contempladas: em caso de industrialização e de exportação, de forma proporcional (art. 33, II, “b” e “c”). É necessário que o diferimento desse direito cesse para as empresas *em geral*, pela via judicial ou pelo decurso desse prazo, e os Estados se preparem para esse impacto em seus cofres.

O desenho institucional mal estabelecido em sua origem, gerou todo esse imbróglio, que se espera esteja próximo de seu término.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRAMOVSKY, Laura; PHILLIPS, David; WARWICK, Ross. Redistribution, efficiency, and the design of VAT: a review of the theory and literature. IFS Briefing Note BN 212. 2017.
- AFONSO, José Roberto R. Federalismo fiscal brasileiro: uma visão atualizada. Caderno Virtual, v. 1, n. 34. 2016.
- AFONSO, José Roberto R.; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco de. ICMS: crise federativa e obsolescência. Revista Direito GV, vol. 14, n. 3. São Paulo, 2018.

- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Lei Kandir e o risco de um "tombo federativo". In: CRUZ, Luiz Sávio de Souza; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.). Desonerações de ICMS, Lei Kandir e o pacto federativo. Belo Horizonte: ALEM, 2019.
- Bevilacqua, Lucas. *Incentivos Fiscais às exportações*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense.
- CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. Desafios à Competitividade das Exportações Brasileiras. Brasília: CNI, 2018.
- DUARTE, Paulo e MENDES, Guilherme. Lei Complementar nº 176/2020: quando chegará a vez de os exportadores monetizarem o saldo credor de ICMS? *Jornal O Estado de São Paulo*, 08 de janeiro de 2021. Disponível em <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/lei-complementar-no-176-2020-quando-chegara-a-vez-de-os-exportadores-monetizarem-o-saldo-credor-de-icms/>.
- JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. O nó da reforma tributária no Brasil (1995-2008). *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, vol. 30, n. 89, de outubro/2015.
- Pellegrini, Josué. A. Dez anos da compensação prevista na Lei Kandir: conflito insolúvel entre os entes federados? In: PRÊMIO TESOIRO NACIONAL, 11., Brasília: ESAF, 2006.
- SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, A. C. ; ATHIAS, D. T. . A desoneração das exportações e a compensação da Lei Kandir. In: VELOSO, Zeno; NOBRE, Milton; SANTOS, Raimundo; BACELAR, Jeferson A. F.; OLIVEIRA, Frederico A. L. de. (Org.). 30 anos da Constituição do Estado do Pará: histórico, análise e perspectiva. 1ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, v. , p. 541-.
- SCAFF, Fernando Facury. ICMS na exportação e a obrigação de legislar: quem ficará com o dinheiro? *Revista eletrônica Consultor Jurídico*, 24 de janeiro de 2017. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-jan-24/contas-vista-icms-exportacao-obrigacao-legislar-quem-fica-dinheiro>.
- TORRES, João Carmilo de Oliveira. A formação do federalismo no Brasil. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2017.

VIII

Ativismo judicial e o diálogo institucional nas políticas públicas

Ronaldo Chadid*

Thaís Xavier Ferreira da Costa**

RESUMO: A presente pesquisa aborda o ativismo judicial, com o escopo de revisitar as bases teóricas atinentes aos direitos fundamentais e à tripartição de poderes, propondo o diálogo institucional como meio de atuação harmônica entre os poderes, dirimindo assim, questões de legitimidade democrática. O ensaio teórico pauta-se, por meio da pesquisa bibliográfica, em doutrinas e trabalhos científicos sobre o tema, buscando aproximar o conteúdo teórico de uma abordagem voltada para concreção de direitos fundamentais.

(*) Graduado em Direito pela PUC/PR; Especialista em Direito Administrativo pela PUC/SP; Especialista em Direito Civil e Empresarial pelo Instituto Nacional de Pós-Graduação/UCDB. Possui MBA em Gestão Pública pela Uninter/PR; Mestre em Direito do Estado pela Universidade de Franca/SP; Doutor em Função Social do Direito pela FADISP/SP e Pós-Doutor em Ciências Histórico-Jurídicas pela Universidade de Lisboa. Foi Advogado; Delegado de Polícia Civil do Estado do Paraná; Promotor de Justiça/MPE/MS; Professor de Direito Administrativo; Coordenador dos Cursos de Direito; e Procurador do Ministério Público de Contas. Atualmente é Conselheiro e Corregedor do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul; Presidente da Academia Sul Mato-grossense de Direito Público; Membro Correspondente da Academia Paulista de Letras Jurídicas; Membro da Sociedade Brasileira de Direito Financeiro; Diretora da Sociedade Paulista de Direito Financeiro e Diretor da Sociedad Hispano-brasileña de Derecho Comparado.

(**) Doutoranda em Função Social no Direito Constitucional pela FADISP. Mestre em Ciências Jurídicas pela Unicesumar. Especialista em Direito do Estado e Relações Sociais pela UCDB. Auditora Estadual de Controle Externo junto ao Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul.