

MISABEL ABREU MACHADO DERZI

PREFÁCIO

**DANIEL DIX CARNEIRO
JUSELDER CORDEIRO DA MATA
VALTER DE SOUZA LOBATO**
(COORDENADORES)

25 ANOS DA LEI KANDIR

QUESTÕES CONTROVERSAS DO ICMS

AUTORES

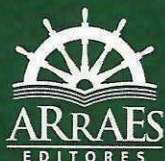
Antonio Elmo Queiroz
Betina Treiger Grubenmacher
Bianca de Castro Leal Costa Reis
Bruno Nogueira Rebouças
Carlos Renato Vieira
Daniel Dix Carneiro
Eduardo Barboza Muniz
Fernanda Drummond Parisi
Fernando Facury Scaff
Flávio Couto Bernardes

Gustavo Brigagão
João Rafael L. Gândara de Carvalho
José Eduardo Soares de Melo
Juselder Cordeiro da Mata
Luíza Bárbara Guimarães Alves
Marcelo Jabour Rios
Marina Soares Marinho
Mary Elbe Queiroz
Matheus Bertholo Piconez
Maurício Pereira Faro

Michele Viegas Machado
Onofre Alves Batista Júnior
Otto Sobral
Ricardo Lodi Ribeiro
Roque Antonio Carrazza
Sacha Calmon Navarro Coêlho
Tiago Conde Teixeira
Valter de Souza Lobato

pradt.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA
DE DIREITO TRIBUTÁRIO



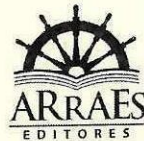
ABDF

ASSOCIAÇÃO
BRASILEIRA
DE DIREITO
FINANCEIRO

DANIEL DIX CARNEIRO
JUSELDER CORDEIRO DA MATA
VALTER DE SOUZA LOBATO
(COORDENADORES)

25 ANOS DA LEI KANDIR

QUESTÕES CONTROVERSAS DO ICMS



Belo Horizonte
2021

336.226.3

Ag25

1.12618

CONSELHO EDITORIAL

Alvaro Ricardo de Souza Cruz
André Cordero Leal
André Lipp Pinto Basto Lupi
Antônio Marcos da Cunha Guimarães
Antônio Rodrigues de Freitas Junior
Bernardo G. B. Nogueira
Carlos Augusto Canedo G. da Silva
Carlos Bruno Ferreira da Silva
Carlos Henrique Soares
Cláudia Rosane Roessler
Clémerson Merlin Clève
David França Ribeiro de Carvalho
Djane Cruz Madêira
Dirceu Torrecillas Ramos
Edson Ricardo Salente
Eliane M. Octaviano Martins
Emerson Carcia
Felipe Charello de Souza Pinto
Florisbal de Souza Del'Olmo
Frederico Barbosa Gomes
Gilberto Bercovi
Gregório Assaga de Almeida
Gustavo Corposinho
Gustavo Silveira Siqueira
Jamile Bergamaschini Maria Diz
Janaina Rigo Santin
Jean Carlos Fernandes
Jorge Barcelar Gouveia - Portugal
Jorge M. Lasmar
Jose Antonio Moreno Molina - Espanha
Jose Luiz Quadros de Magalhães
Kwonghi Bizawu
Leandro Euzébio de Mafios Monteiro
Luciano Stoller de Faria
Luiz Henrique Sornani Barbugiani
Luiz Manoel Gomes Júnior
Luiz Moreira
Marco Luis de Oliveira
Marta de Fátima Freire Sá
Mário Lúcio Quintão Soares
Marinho Mont'Alverne Barreto Lima
Nelson Rosenvald
Renato Carim
Roberto Correia da Silva Gomes Caldas
Rodolfo Viana Pereira
Rodrigo Almeida Magalhães
Rogério Filipeiro de Oliveira
Rubens Begak
Sergio André Rocha
Sidney Guerra
Vladimir Oliveira da Silveira
Wagner Menezes
William Eduardo Freire

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos reprográficos, sem autorização expressa da editora.

Impresso no Brasil | Printed in Brazil

Arraes Editores Ltda, 2021.

Coordenação Editorial: Fabiana Carvalho

Produção Editorial e Capa: Danilo Jorge da Silva

Revisão: Responsabilidade do Autor

341,39
v789
2021

25 anos da Lei Kandir: questões controversas do ICM5 / Coordenado por Daniel Dix Carneiro, Juselder Cordero da Mata [e] Valter de Souza Lobato. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021. 388 p.

ISBN: 978-65-5929-100-7
ISBN: 978-65-5929-101-4 (E-book)

Vários autores.

1. Direito tributário. 2. Tributos. 3. Tributação. 4. Lei Kandir. 5. Crédito - Concelhos. 6. ICM5. 7. ISS. 8. ISSQN. I. Carneiro, Daniel Dix (Coord.). II. Mata, Juselder Cordero da (Coord.). III. Lobato, Valter de Souza (Coord.). IV. Título.

CDD (23.ed.) - 341.39
CDD (22.ed.) - 346.07

Elaborada por: Fátima Falci
CRB/6-700

MATRIZ

Av. Nossa Senhora do Carmo, 1650/lcja 29 - Bairro Sion
Belo Horizonte/MG - CEP 30330-000

Tel: (31) 3031-2330

www.arraseseditores.com.br
arrases@arraseseditores.com.br

Belo Horizonte
2021

FILIAL

Rua Senador Feijó, 154/cj 64 - Bairro Sê
São Paulo/SP - CEP 01006-000
Tel: (11) 3105-6370

NOTA DOS ORGANIZADORES

A presente obra coletiva possui um rico repertório de textos sobre a Lei Complementar n.º 87, de 1996, Lei Kandir, que em 13 de setembro de 2021 completa 25 (vinte e cinco) anos de existência e ao longo desse período foi objeto de várias discussões. Pensando nas questões polêmicas surgidas nesse tempo e afeitas à sua aplicação, reunimos grandes estudiosos do Direito Tributário que se dedicam, incansavelmente ao ICMS e à tributação indireta em geral, e possuem notável coragem e afinco para o desenvolvimento e enfrentamento dos temas que foram apresentados para estudo.

A investigação científica desse estudo jurídico teve como propósito refletir sobre algumas questões controversas do ICMS e surgidas nesse quarto de século de aplicação da Lei Kandir, norma geral de regência desse imposto tão importante aos Estados.

Esta obra possui pesquisas desenvolvidas, especialmente, por docentes e discentes ligados direta ou indiretamente aos cursos de graduação e de Pós-graduação em Direito de inúmeras instituições de ensino do país, como por exemplo, da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), da Universidade de São Paulo (USP), da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-Rio), Universidade Federal do Paraná (UFPR), dentre outras.

Certamente a presente coletânea deixará marcada a sua publicação, pois versa sobre assuntos atuais, práticos, de extrema relevância e interesse para toda a comunidade jurídica que se dedica ao Direito Tributário e em especial ao ICMS.

Sentimo-nos honrados em apresentar o resultado deste trabalho, na certeza de que a presente obra será instrumento de constante consulta pelos estudiosos do Direito Tributário.

DANIEL DIX
JUSELDER CORDEIRO DA MATA
VALTER DE SOUZA LOBATO

AUTORES

ANTONIO ELMO QUEIROZ

Pós-graduação em Docência do Ensino Superior (UFRJ). Especialista em Gestão de Operações Societárias e Planejamento Tributário (UCAM/RJ). Vice-Presidente do Instituto Pernambucano de Estudos Tributários - IPET. Advogado sócio de Queiroz Advogados Associados.

BETINA TREIGER GRUPENMACHER

Advogada. Professora titular de Direito Tributário da UFPR. Doutora pela UFPR. Pós-Doutora pela Universidade de Lisboa. Visiting Scholar/ Univ. de Miami.

BIANCA DE CASTRO LEAL COSTA REIS

Bacharel em Direito pela UFF. Advogada.

BRUNO NOGUEIRA REBOUÇAS

Advogado. Professor do IDEA e da FBT. Especialista em Direito Tributário e Processo Tributário pela PUC. Pós-graduado em Direito Empresarial pela FGV. MBA em Gestão Tributária pela USP.

CARLOS RENATO VIEIRA

Doutor em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ. Mestre em Direito da Cidade pela UERJ. Especialista em Direito Tributário pela UFF. Advogado no Rio de Janeiro.

DANIEL DIX CARNEIRO

Mestre em Direito Internacional pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ. Pós-graduado em Direito Tributário pela FGV-Rio e em Direito pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Bacharel em Direito pela Universidade Federal Fluminense - UFF. Professor dos

Cursos de Pós-graduação em Direito Tributário da PUC-Rio e do IBMEC/RJ. Diretor da ABDF. Advogado e Consultor Tributário em São Paulo, Rio de Janeiro e Belo Horizonte.

EDUARDO BARBOZA MUNIZ

Mestrando em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Representante nacional da *International Fiscal Association* (YIN/IFA). Sócio de Brigagão, Duque Estrada - Advogados.

FERNANDA DRUMMOND PARISI

Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Diretora da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Sócia de Drummond Parisi Advogados.

FERNANDO FACURY SCAFF

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

FLÁVIO COUTO BERNARDES

Doutor, Mestre, Especialista e Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Professor do Programa de Pós Graduação da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC Minas e da UFMG. Procurador do Município de Belo Horizonte. Advogado. Secretário Geral da Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT. E-mail do autor: flavio.bernardes@bernardesadvogados.adv.br. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8180-0218>.

GUSTAVO BRIGAGÃO

Presidente nacional do Centro de Estudos das Sociedades de Advogados (CESA); Presidente honorário da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF); Vice-Presidente do Fórum Permanente de Direito Tributário da Escola da Magistratura do Rio de Janeiro (EMERJ); membro do Conselho de Administração da Câmara Britânica (BRITCHAM); diretor da Federação das Câmaras de Comércio do Exterior (FCCE); professor na pós-graduação em Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e sócio do escritório Brigagão, Duque Estrada - Advogados (BDE - Advogados).

CAPÍTULO 5

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

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 ordinária¹.

A Constituição de 1988 originalmente outorgava aos Estados a possibilidade de, “nos termos de lei complementar”², tributar a exportação de mercadorias através do ICMS, principal tributo estadual e o que gera maior arrecadação em termos nacionais.

O ICMS da Constituição de 1988 não é o mesmo ICM que vigorava antes³. 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

¹ 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.

² 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*;

³ 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.

cada operação que envolvesse este tipo de mercadoria; daí sua classificação como impostos únicos.

02. Após diversas marchas e contramarchas legislativas sobre o assunto⁴, o problema da tributação da exportação pelo ICMS foi contornado através da edição da Lei Complementar 87, de 1996, denominada de Lei Kandir⁵, que finalmente estabeleceu as normas gerais em matéria de ICMS, que deveriam ser obrigatoriamente seguidas pelos Estados e o Distrito Federal⁶.

Josué Alfredo Pellegrini (Pellegrini, 2006, p. 22-23 e 73), em obra monográfica, situa o debate havido na época da tramitação do projeto de lei⁷.

O texto da Lei Kandir tratou o tema de forma direta e singela⁸, 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

⁴ 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. 1 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, v. , p. 541-.

⁵ 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.

⁶ 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.

⁷ "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."

⁸ 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;

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 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.⁹

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.¹⁰

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 medidas¹¹.

⁹ BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos Fiscais às exportações*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, pág. 281.

¹⁰ 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.

¹¹ 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, Luiz Sávio de Souza; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.). *Desonerações de ICMS, Lei Kandir e o pacto federativo*. Belo Horizonte: ALEM, 2019. P. 172.

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 jamais foi permitido 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.

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.

E 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 técnico¹² em 19 de novembro de 2018, a qual não foi referendada pelo Tribunal, conforme despacho

¹² 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.

efetuado em 30 de janeiro de 2019 pelo Ministro Aroldo Cedraz¹³. Registre-se ter sido necessário que o Fórum Nacional de Governadores formulasse expresso 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.

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 Mendes¹⁴, 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 União¹⁵ 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 2037, reduzido esse montante em R\$ 500 milhões a cada ano, (art. 1º, LC 176/20).

¹³ “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”.

¹⁴ 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>

¹⁵ 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.

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?

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 país¹⁶.

Este é o ponto omissivo 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 Paulo Duarte e Guilherme Mendes¹⁷, 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.

¹⁶ Para maiores detalhes consultar BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos Fiscais às exportações*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

¹⁷ 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.

Em texto anterior¹⁸ 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 omissivo 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 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

¹⁸ 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.

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 direito¹⁹.

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 de crédito, o que ocorre de forma quotidiana 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

¹⁹ 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 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).

a obrigação da União em indenizar as perdas dos Estados e, 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. 5º²⁰, bem como a regra do art. 4º²¹) 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 remanescerá.

Para análise dessas consequências, três aspectos devem ser considerados.

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 constitucionalizou esse direito, observando em especial o art. 91, §4º, ADCT.

²⁰ 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.

²¹ Art. 4º Considera-se implementada a regra de cessação contida no § 2º do art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (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 (repito 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 Melo 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: ALEMG, 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 TESOUREIRO 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 Camilo de Oliveira. A formação do federalismo no Brasil. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2017