

AS DESONERAÇÕES DE ICMS NAS EXPORTAÇÕES E O PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO: A AÇÃO DIREITA DE INCONSTITUCIONALIDADE POR OMISSÃO Nº 25 COMO O MARCO DO REEQUILÍBRIO FEDERATIVO

*THE EXEMPTION OF ICMS IN EXPORTS AND THE BRAZILIAN FEDERATIVE PACT: THE
RIGHT OF UNCONSTITUTIONALITY BY OMISSION Nº 25 AS THE LANDMARK OF THE
FEDERATIVE REBALANCING*

Pedro Vinícius Gropello Saltini

Mestre em Direito, Justiça e Desenvolvimento pelo Instituto Brasiliense de Direito Público (2020).
Especialista em Direito Tributário pela Universidade Paulista (2012). Graduado em Direito pela
Universidade Padre Anchieta (2010).
E-mail: pedrogropello@hotmail.com

Rafael de Paula Santos Cortez

Doutor em Ciência Política pela Universidade de São Paulo. Graduado em em Relações Internacionais
pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2002). , foi bolsista de Iniciação Científica da
Fapesp. Defendeu o Mestrado na Universidade de São Paulo, financiado pela Fapesp. No Doutorado,
foi Bolsista do CNPQ e obteve o título com trabalho sobre coordenação eleitoral nas eleições
majoritárias brasileiras. Atualmente, é professor de Política da PUC-SP.
E-mail: rcortez@tendencias.com.br

Recebido em: 02/06/2021

Aprovado em: 02/08/2023

RESUMO: O presente artigo analisa se o equilíbrio federativo fiscal firmado pela Constituição da República de 1988 foi ofendido após a aprovação da Lei Complementar nº 87 de 1996, a Lei Kandir, que ampliou o rol das desonerações de ICMS nas operações de exportações. A medida adotada pela União para o crescimento das exportações no Brasil pode ter contribuído para um esvaziamento da autonomia financeira dos Estados e do Distrito Federal, entes competentes para a instituição e arrecadação do tributo em referência. O estudo tem por objetivo investigar se a Lei Kandir e, posteriormente, a Emenda Constitucional nº 42 de 2003, inverteram a ordem originalmente prevista e, por consequência causaram um desequilíbrio federativo. Para a análise do tema, a pesquisa analisa o sistema federal brasileiro estabelecido pela Constituição de 1988, se aprofundando no núcleo essencial do princípio federativo, que é considerado como intangível pelo Supremo Tribunal Federal. Nesse passo, é realizada uma análise das desonerações nas exportações sob o prisma da autonomia financeira dos entes subnacionais, isto é, se as inovações trazidas pela Lei Kandir ofenderam ou não a autonomia, elemento essencial do princípio federativo. Inclusive, neste ponto, o estudo se vale de uma das decisões mais importantes para o cenário federal, a proferida no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25, que é analisada como o marco do reequilíbrio federativo, pois analisou a Lei Kandir e os ditames do princípio federativo.

Palavras-chave: Direito Tributário. Lei Kandir. Federalismo Fiscal. ADO nº 25.

ABSTRACT: This article analyzes whether the federal fiscal balance established by the Constitution of the Republic of 1988 was offended after the approval of Complementary Law No. 87 of 1996, the Kandir Law, which expanded the list of ICMS exemptions in export operations. The measure adopted by the Federal Government for the growth of exports in Brazil may have contributed to an emptying of the financial autonomy of the States and the Federal District, competent entities for the institution and collection of the tax in reference. The study aims to investigate whether the Kandir Law and, subsequently, Constitutional Amendment No. 42 of 2003, reversed the order originally envisaged and, consequently, caused a federative imbalance. For the analysis of the theme, the research analyzes the Brazilian federal system established by the 1988 Constitution, delving into the essential core of the federative principle, which is considered as intangible by the Supreme Federal Court. In this step, an analysis of the exemptions in exports is carried out under the prism of the financial autonomy of the subnational entities, that is, whether the innovations brought by the Kandir Law offended the autonomy or not, an essential element of the federative principle. At this point, the study makes use of one of the most important decisions for the federal scenario, the one handed down in the judgment of the Direct Action of Unconstitutionality by Omission nº 25, which is analyzed as the landmark of the federal rebalancing, because it analyzed the Kandir Law and the dictates of the federative principle.

Keywords: Tax Law. Kandir Law. Fiscal Federalism. ADO nº 25.

SUMÁRIO: Introdução. 1 As noções de federalismo e o federalismo brasileiro na Constituição de 1988. 2 A lei Kandir, a rescentralização fiscal nos anos 90 e a Emenda Constitucional nº 42 de 2003. 3 O Supremo Tribunal Federal, a ADO nº 25 e o reequilíbrio do pacto federativo. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente artigo analisa as desonerações do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações de exportações de produtos e serviços brasileiros, que foram ampliadas pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que ficou conhecida em nosso país como Lei Kandir.

Desde sua edição e aprovação, a mencionada lei esteve envolvida em diversas discussões, especialmente as travadas no plano federal, com os Estados e o Distrito Federal argumentando que as reformas promovidas no imposto estadual pela União prejudicaram suas arrecadações e, por consequência, a autonomia financeira, isto é, a desoneração de um tributo estadual levaria a redução da arrecadação dos Estados, o que leva a questão do federalismo fiscal e ao respeito dos pressupostos do nosso modelo federalista, em especial de seu núcleo essencial de proteção, o qual, abrange a autonomia dos entes federados e a descentralização de competências tributárias, no caso fiscal.

Na verdade, a Constituição da República de 1988 foi o marco da redemocratização e se preocupou em estabelecer as bases do Estado brasileiro, sendo o modelo federal um deles. Tanto é verdade que, em seu artigo 1º, o texto constitucional estabelece o princípio federativo, ou seja, logo no início da Constituição já é possível perceber a preocupação do Constituinte Originário em se preservar o sistema federal brasileiro.

O federalismo é uma característica constitucional do Brasil e não se limita em ser apenas um modelo de repartição territorial dos entes federados. Pelo nosso texto de 1988, o federalismo

brasileiro traz em seu bojo a missão de organizar as unidades federadas, com a devida repartição de competências e limites de atuação de uns nos outros.

Tendo em vista o caráter relevante do federalismo, também foi considerado como cláusula pétrea em nosso país, isto é, representa um limite material para o Constituinte Reformador. Segundo o artigo 60, § 4.º, I, da Constituição de 1988, a forma federativa de Estado não pode ser abolida por emenda constitucional.

O Constituinte Originário se preocupou com o pacto federal, deixando claro que a forma federativa não poderia ser abolida ou ofendida em nosso país. Nesse contexto, quando analisamos o princípio federativo, devemos conhecer o seu núcleo essencial, qual seja, a autonomia dos entes federativos e a repartição de competências. Nesse contexto, seguindo o entendimento do Supremo Tribunal Federal, o pacto federativo tem um núcleo essencial, que não pode sofrer reformas ou ofensas.

A imutabilidade não é uma característica interessante, pois pode tornar o texto constitucional defasado em curto tempo, contudo, limites devem ser respeitados, como no caso do núcleo essencial do princípio federativo. Nesse passo, em relação à forma federativa de Estado e, por consequência, todos os seus atributos, como a autonomia dos entes federados, a limitação é expressa. Nosso texto constitucional proíbe reformas que de alguma forma ofendam a autonomia dos entes federados.

O argumento do presente artigo é no sentido de que em nosso país, a forma federativa de Estado é protegida pela nossa Constituição e, que por tal razão, iniciativas legislativas, como a Kandir, podem representar ofensa ao princípio federativo, por choque direto com o seu núcleo essencial, como a autonomia e distribuição de competências. Na verdade, o plano de fundo da presente pesquisa é exatamente as discussões federativas da Lei Kandir, isto é, o seu estudo através do equilíbrio federativo, analisando se as mudanças operadas ofenderam ou não o pacto federativo brasileiro.

Além da Lei Kandir, posteriormente, houve o advento da Emenda Constitucional nº 42 de 2003, que incluiu o art. 91 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), dispositivo este que fixou a necessidade de edição de uma Lei Complementar que tratasse de um sistema de repasses compensatórios, visando compensar os Estados lesados pela desoneração do ICMS. Contudo, mais de uma década se passou e nenhuma lei no sentido de pacificar o debate foi expedida. Na verdade, a Lei Kandir ampliou as desonerações de ICMS nas exportações originalmente previstas pelo texto constitucional, que acabou sendo elevadas ao status de imunidade, após a promulgação da Emenda Constitucional nº 42 de 2003.

O debate acerca do tema se concentra, no fim de tudo, nas compensações pelas perdas de receitas. Com a desoneração, foram previstas formas de compensação aos entes subnacionais, o que até os dias atuais não se concretizou. Inclusive, a questão dos repasses e das perdas é o ponto chave da identificação da ofensa ao pacto federativo, pois os prejuízos causaram ofensas a autonomia financeira dos entes subnacionais.

As celeumas causadas pela Lei Kandir e a emenda subsequente extrapolaram a esfera política e chegaram à seara judicial, culminando na Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25 (doravante, ADO nº 25), uma vez os Estados buscavam recuperar as divisas perdidas no momento posterior a Lei Kandir, ao passo que a União buscava manter uma suposta maior competitividade dos produtos e serviços desonerados pela referida Lei.

Como se sabe, o STF, pelo texto constitucional é o guardião da Constituição e, por consequência, o responsável por analisar os conflitos federativos. Assim, foi o responsável por julgar o tema das desonerações nas exportações e o pacto federativo. Nesse passo, vale dizer que o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25, que analisou a omissão legislativa do artigo 91, do ADCT, na verdade, foi uma das decisões mais importantes sobre o pacto federal brasileiro. Reconheceu-se que as desonerações representaram um desequilíbrio federativo, pois os entes subnacionais nunca foram devidamente compensados pelas perdas, restando evidente

a ofensa ao princípio federativo, pelo esvaziamento da autonomia financeira dos Estados e do Distrito Federal.

Na verdade, é um julgado muito interessante, pois se pautou na questão do federalismo, sendo grande aliado na busca pela resposta do estudo, qual seja, de que as desonerações do ICMS nas exportações, promovidas pela Lei Kandir, ofenderam o pacto federativo, em especial no âmbito do equilíbrio federal fiscal. Neste panorama, são debatidos os pressupostos do federalismo, sobretudo aqueles voltados para os regimes fiscais nos mais diferentes níveis federativos, culminando na ideia da repartição de competências e de autonomia dos entes federados, e que teriam sido afetados pela expedição a nível federal de uma lei que amplia as desonerações próprias de um tributo estadual por excelência.

Busca-se então, apontar elementos para concluir que houve ofensa aos princípios e o desenho federativo trazido pela Constituição de 1988, de modo que a seria justo o reequilíbrio de tal pacto trazido no bojo da ADO nº 25. Em outras palavras, a análise da ADO nº 25 possibilita encontrar a resposta do pressuposto da pesquisa, que consiste em identificar qual foi a interpretação da nossa Corte Constitucional para o desequilíbrio gerado pela Lei Kandir e se as desonerações nas exportações promovidas por ela ofenderam o nosso pacto federativo firmado na Constituição de 1988, com a diminuição da autonomia dos entes subnacionais, em razão da ausência de um previsão de um sistema efetivo de compensações.

O presente artigo é dividido em três partes, sendo a primeira delas uma introdução sobre o federalismo, e como tal regime de repartição fora introduzido no Brasil pela Constituição de 1988; na segunda parte, se traz o conteúdo da Lei Kandir e da Emenda nº 42, suas consequências e objetivos práticos, o contexto da sua expedição e todo o debate envolvido nestes diversos aspectos; e por fim, apresenta a atuação judicial frente a tal lei, que culmina na ADO nº 25 e nos acordos oriundos desta, todos visando o reequilíbrio do pacto federativo alterado pela Lei Kandir.

Como metodologia, será analisada a bibliografia correlata, bem com as decisões judiciais e análises políticas decorrente da questão estudada, visando estabelecer tanto o contexto normativo, quanto o contexto fático para averiguar a existência do suposto desequilíbrio federativo e suas implicações.

1 AS NOÇÕES DE FEDERALISMO E O FEDERALISMO BRASILEIRO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Em primeiro lugar, é necessário apontar que inexistente conceito fechado de federalismo, mas sim, uma série de definições com elementos comuns e que dialogam com o que poderia ser um conceito básico, isto é, um ponto de partida com arrimo em seus elementos básicos.

Neste sentido, se aponta que os elementos de uma estrutura federativa se assemelhavam aos de um contrato, ao menos, de acordo com Rodden. Isso se daria, pois, o federalismo não seria apenas uma repartição de competências entre entes, mas sim um regime de trocas e cooperação, de modo que haveria também certos ambientes de consentimento e de repartição do poder decisório entre estes entes, sejam eles os federalizados, sejam os que comporiam uma autoridade central (RODDEN, 2005, p. 9-27).

Tais elementos que remontam a ideia de livre contrato, podem ser encontrados no nascedouro da ideia moderna de federalismo, isto é, no ato de independência das Treze Colônias, esta que culminou no nascimento da Confederação dos Estados Americanos. Na referida confederação, as entidades confederadas cederam parte de seus poderes em nome da resistência à Coroa Britânica, contudo, eram soberanos para se retirarem da confederação e reaverem os poderes cedidos caso desejassem (DALLARI, 2019, p. 16-17).

Tal sistema inicial, que contava com grande liberalidade entre os entes confederados, coexistia num equilíbrio delicado, haja vista as diferenças entre as unidades confederadas. Visando manter tal coesão, os estados confederados, ora independentes, se reuniram em assembleia

constituente, estabelecendo a Constituição dos Estados Unidos e um sistema federativo sem precedentes¹. Assim, a nação norte-americana, adotou a forma federativa de Estado, formando-se os Estados Unidos da América, passando-se, para um órgão central, a atribuição de competências para as matérias de interesse geral, sensíveis ao conjunto federativo, preservando-se a autonomia dos Estados nos assuntos locais. Foi estabelecido, com o novo modelo, a proibição de retirada, pois, um dos pilares do federalismo é justamente a impossibilidade de um Estado se desligar da federação. Desta forma, o modelo de confederação, baseado num tratado entre agentes plenamente autônomos, é substituído por um modelo federalista, não mas baseado num tratado, mas sim numa constituição (MENDES; BRANCO, 2014, p. 788-789).

Na verdade, os líderes dos Estados reconheceram que a Confederação não era suficiente para garantir a união duradoura deles e, por isso, chegaram à conclusão de que o sistema deveria ser aprimorado. Na verdade, reconheceram que havia a necessidade de um governo eficiente no amplo território e que, também pudesse aplicar as bases teóricas que surgiram com a revolução de 1776.

Diante disso, os Estados Confederados se reuniram na cidade de Filadélfia, em 1787 e, após intensos debates, o resultado foi a criação de um sistema federativo. Em outras palavras, o modelo de Estado Federal foi criado, com a elaboração da Constituição dos Estados Unidos. Foi a primeira experiência de federalismo, sem precedentes na história.

Da necessidade de criação de uma nova organização política, que pudesse reunir a pluralidade de pontos de vistas e, de alguma maneira, transformá-los em uma unidade, com diretrizes mínimas comuns, é que surgiu o modelo federal. Foi nesse contexto que surgiu o federalismo moderno, que acabou se estruturando como uma teoria quando da elaboração da Constituição dos Estados Unidos de 1787, principalmente pelos escritos dos *Federalist Papers*, um conjunto de textos que são considerados a mais importante origem bibliográfica sobre o assunto (ARABI, 2019, p. 19-20).

Os *Federalist Papers*², em verdade, são um conjunto de oitenta e cinco artigos, cada um deles escrito por um autor (John Jay, Alexander Hamilton e James Madison) e, publicados, inicialmente, em jornais de Nova York, com o intuito de convencer os Estados a ratificarem a Constituição de 1787, que inovava ao propor o federalismo como nova forma de divisão política e, que era visto por alguns Estados, como uma ameaça à autonomia e independência.

Como se vê, o movimento político que originou a Constituição Americana foi decorrente do *Federalist Papers*, sendo estes um dos mais importantes marcos teóricos a respeito do tema do federalismo. Tais documentos, serviram tanto como base, como argumentos de ordem política para que os estados abdicassem de suas autonomias em nome do modelo de cooperação proposto. Tal modelo era, à época, uma forma de tentar integrar entes diversos em defesa de interesses comuns, bem como de definir regimes de competência e autonomia entre os entes federados ao mesmo tempo que se criava um representante da coletividade destes entes (ARABI, op. cit., p. 19-20).

Como o federalismo decorre da Constituição, desde seu nascedouro histórico, é da mesma constituição que se depreende os graus de autonomia e as repartições de competências dos membros da federação. Nesse contexto, Kelsen, discorrendo sobre o federalismo e a repartição de competências, entende que:

A repartição de competências é o cerne político da ideia federalista. Isso significa, do ponto de vista técnico, que as Constituições Federativas não apenas regulam o processo legislativo e estabelecem certos princípios a propósito do conteúdo das leis – como acontece com as dos Estados unitários – mas também fixam as matérias atribuídas à legislação federal e à legislação local. Qualquer violação

¹ Importante mencionar que suas bases teóricas e filosóficas sofreram influências de Locke, bem como, de Montesquieu, influenciando os participantes da Convenção de Filadélfia, na elaboração da Constituição.

² Os textos são conhecidos, no Brasil, como O Federalista.

local dos limites assim traçados pela Constituição é uma violação da lei fundamental do Estado federativo; e a proteção desse limite constitucional das competências entre União e estados federados é uma questão política vital, sentida como tal no Estado federativo, no qual a competência sempre dá ensejo a lutas apaixonadas (KELSEN, 2003, p. 183).

Neste sentido, o federalismo pode ser visto como a aliança dos entes federativos, que detêm autonomia nos limites da distribuição de competências constitucionais. Compete ao texto Constitucional limitar a atuação dos entes federativos. E desse modo podemos enxergar o federalismo como o pacto pelo qual os entes federados obrigam-se recíproca e igualmente, uns em relação aos outros. Com isso, o federalismo opõe-se à centralização administrativa e governamental, pois é incompatível com a descentralização das competências.

Seguindo tal ideia de oposição entre Estados centralizadores e Estados federados, temos que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, elaborada e promulgada no contexto da redemocratização, se deu justamente no sentido de descentralizar as competências e de garantir maior autonomia aos entes federados. Tal movimento foi, em parte, uma resposta ao modelo de gestão centralizador do período autoritário anterior à Constituição de 1988.

Nesse passo, é importante apontar que o respeito da autonomia dos entes locais é fundamento da própria democracia, vez que neste respeito está contido o respeito às decisões dos cidadãos locais, ao contrário acontecia no regime militar, no qual a autoridade central federal se utilizava da sua autoridade para se imiscuir nas decisões e representações das demais esferas de poder (CARVALHO FILHO, 2001, p. 202).

Na Constituição de 1988, o princípio federativo pode ser extraído logo do primeiro artigo, sendo definida também a indissolubilidade da federação e os membros da federação: os Estados, Municípios e o Distrito Federal, estes que comporiam juntamente a União nacional. Mais à frente, são delimitadas as competências e graus de autonomia de cada ente da federação, principalmente nos artigos 21 e seguintes, havendo também competências temáticas específicas delimitadas tema a tema, em acordo com os capítulos apropriados, tendo importância especial para o presente estudo, aqueles que versam acerca da competência tributária específica de cada ente (BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, 1988).

Importante ressaltar que a forma federativa de estado é cláusula pétrea, isto é, uma daquelas protegidas pelo art. 60, § 4º da Constituição e que é veda proposta que tenda a aboli-la. Por mais que seja possível o entendimento de que tais cláusulas não poderiam ser alteradas, parte da doutrina admite que a sua alteração é possível, desde que mantido o núcleo essencial do dispositivo, bem como o valor ao qual tal dispositivo visa garantir ou proteger (AFONSO DA SILVA, 2014, p. 44).

Neste sentido, aponta-se que uma imutabilidade absoluta de um dispositivo constitucional seria dissonante da realidade social em constante mudança, além de um convite para que o próprio texto constitucional fosse abandonado ou substituído através de meios não previstos pela constituição, como pela insurreição (SAMPAIO, 1954, p. 66).

Não se trataria, também, de total liberalidade de reforma da lei maior, mas sim a existência de uma rigidez no sentido da proteção de determinados direitos e seus respectivos núcleos valorativos fundamentais, sendo possível a mutação ou reforma em acordo com novos fatos da realidade social. Ou seja, mesmo em matéria de cláusula pétrea, aquelas que não podem ser abolidas, haveria alguma plasticidade (PUCCINELLI JÚNIOR, 2012, p. 442). Deve-se ainda levantar também que não há hierarquia entre os entes federados, mas sim a repartição de competências e autonomias, na qual cada ente é autônomo para decidir na medida de sua competência constitucionalmente estabelecida (AGRA, 2014, p. 447).

Quanto ao federalismo fiscal, este diz respeito a ideia de que haveria uma realidade de autonomia e divisão de competências ligada a aspectos fiscais, tributários e de movimentação do erário. Tal noção, envolveria tanto a ideia de responsabilidade de cada ente federado em arrecadar

de acordo com suas necessidades e possibilidades, bem como da gestão destes recursos arrecadados sem que outros entes ocupem tal espaço decisório.

No caso brasileiro, tal competência se dá nesta mesma linha, quando a Constituição prevê a competência e fatos tributáveis divididos em acordo com o ente federativo. Desta forma, foram definidos tributos de natureza federal, estadual e municipal, sendo também definidos os mecanismos de transferência de recursos entre tais esferas do poder, culminando num modelo de federalismo fiscal com aspectos cooperativos (BATISTA JÚNIOR, 2018, p. 452).

Analisando essa face do desenho constitucional do federalismo fiscal, Goldberg esclarece que:

A Constituição Federal de 1988 desenhou um federalismo fiscal bastante rígido, amparado em (i) competências tributárias exclusivas para todas as pessoas jurídicas de direito público interno, (ii) transferências constitucionais mandatárias (cf. arts. 157 a 162 da Constituição Federal, que disciplinam o mecanismo de transferências fiscais), (iii) transferências verticais voluntárias para os fins mais diversos, a exemplo dos fundos de desenvolvimento regional, (iv) determinações *a priori* de destinações orçamentárias por todos os entes, a exemplo do que ocorre com a educação, (v) autonomia financeira e orçamentária para os entes federativos, relativizada com a nova lei de responsabilidade fiscal (GOLDBERG; CONTI, 2004, p. 28).

Como dito, foram contempladas tanto as noções de autonomia próprias de uma verdadeira federação, como também uma noção de cooperação entre os entes federados, tudo isso, em oposição ao regime centralizador do período ditatorial anterior³. A centralização anterior, marcada por grande poder de extração de recursos do poder central, dá lugar a um modelo de maior capacidade de arrecadação dos entes subnacionais e da existência de repasses e redistribuições legal e constitucionalmente previstas visando contemplar o modelo de cooperação não centralizador (CAVALIERI FILHO, 2007, p. 102).

Feitas tais breves considerações acerca tanto do federalismo, quanto do seu aspecto fiscal e a forma que tais movimentos se deram na Constituição em vigor, parte-se para os pontos seguintes, visando analisar se as normativas posteriores coadunaram com tais valores ou não e se fora respeitado tal noção pétreia de federação.

³ Em relação ao movimento descentralizador na esfera fiscal, destaca Kugelmas e Sola que, “No momento da promulgação da Constituição de 1988 a reação à centralização fiscal do regime autoritário atingiu seu ponto culminante; o padrão de organização federativa que então emerge é tido como um dos mais descentralizados entre os países em desenvolvimento. São conhecidas as características da centralização anterior, estabelecida pela reforma tributária de 1966 e pela Constituição de 1967. Neste período, ampliou-se a capacidade extrativa da União, reforçou-se a dependência dos Estados menos desenvolvidos, receptores da maior parcela das transferências do Fundo de Participação dos Estados e limitou-se a autonomia administrativa dos governos estaduais, ao atribuir ao Senado a fixação das alíquotas do ICM, sua grande fonte de receita própria. Tais medidas eram perfeitamente congruentes com outras medidas concentradoras de poder, como o estabelecimento de controles sobre o aparato policial dos Estados. Do lado político, o mecanismo de eleições indiretas pelas obedientes Assembléias Legislativas estaduais equivaliam a uma indicação do poder central. [...] Como seria de se esperar, emergiu um modelo de Federação notavelmente descentralizado, com uma peculiaridade que o singulariza de forma marcante no contexto internacional, que é a menção explícita do município como ente federado no próprio texto constitucional (Art. 18). Estabeleceu-se uma progressiva ampliação dos percentuais da arrecadação do imposto de renda e do IPI destinados aos fundos de participação, atingindo em 1993 a 21,5 % e 22,5 %, respectivamente. Outras formas de repartição dos recursos arrecadados a nível federal foram também especificadas no Art. 159. O principal recurso estadual, o ICM teve suas bases ampliadas e transformou-se no atual ICMS. Também os municípios foram beneficiados pelo aumento do percentual a eles destinado deste último imposto”. KUGELMAS, Eduardo; SOLA, Lourdes. **Recentralização/Descentralização: dinâmica do regime federativo no Brasil dos anos 90.** Tempo Social. São Paulo, v. 11, n. 2, p. 63-81, out. 1999. (editado em fev. 2000), p. 67-68. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-20701999000200005. Acesso em: 10 out. 2020.

2 A LEI KANDIR, A RESCENTRALIZAÇÃO FISCAL NOS ANOS 90 E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 42 DE 2003

A presente pesquisa pretende analisar a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) sob a ótica do pacto federativo. Pretende-se analisar o contexto histórico de tramitação e aprovação da lei e, posteriormente, se o seu conteúdo suprimiu autoridade dos governos Estaduais. Ainda, será analisada a Emenda Constitucional nº 42/2003. Tanto a Lei Complementar como a Emenda Constitucional destacadas para o estudo são expressivas por seu próprio conteúdo normativo, pois ao desonerarem o ICMS nas exportações, podem ter ferido o princípio federativo.

Na verdade, a Lei Kandir dispõe sobre questões inerentes ao ICMS e não trata apenas da desoneração do tributo nas operações de exportação. Nesse contexto, segundo o artigo 155, II, § 2º, XII, da CF, cabe à lei complementar dispor sobre diversos pontos relacionados ao imposto em questão e, não apenas sobre desonerações.

Entretanto, apesar de atender ao comando constitucional e disciplinar o ICMS, a Lei Kandir também apresentou desonerações fiscais. O legislador complementar estabeleceu os casos em que o imposto não incidiria e, entre elas, constou a desoneração nas exportações. Segundo o artigo 3º, II, da mencionada lei, não incide ICMS sobre as *operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços*. Posteriormente, por meio da Emenda Constitucional nº 42 de 2003, a desoneração nas exportações ganhou status de imunidade tributária, conforme se analisará em linhas seguintes.

Oportuno lembrar que, isenção e imunidade não se confundem, apesar de terem efeitos práticos muito parecidos. Compreender os dois institutos é fundamental para o estudo da Lei Kandir e da Emenda Constitucional nº 42/2003, pois a primeira apresenta casos de isenção, enquanto a segunda de imunidade do ICMS nas exportações. A isenção e a imunidade são institutos jurídicos distintos, pois estão em diplomas normativos diferentes. O primeiro é previsto em lei, enquanto o segundo, no texto constitucional. A imunidade pode ser vista como um limite constitucional à competência tributária dos entes federativos, que ao criarem os tributos, estão vinculados à Constituição, isto é, não podem extrapolar os limites previstos, sob pena de incorrem em inconstitucionalidade. No campo da imunidade, nem sequer há relação tributária, pois não nem a incidência do fato gerador do tributo. Por outro lado, na isenção, ocorre o fato gerador, contudo, o lançamento é afastado, não se formando o crédito tributário pela previsão legal de não incidência.

Nesse passo, como se vê, são institutos jurídicos diferentes, apesar dos efeitos econômicos serem na prática os mesmos. A análise da imunidade e da isenção, mesmo que feita de forma breve, já é suficiente para o objetivo desta pesquisa, pois o importante para a compreensão da desoneração do ICMS nas exportações é entender que sobre o tema há isenções e imunidades.

Em relação à imunidade do ICMS nas exportações, vale dizer que mesmo antes da Lei Kandir a nossa Constituição, em seu artigo 155, § 2º, X, “a”, previa a desoneração do ICMS nas exportações de produtos industrializados. A discussão está no fato de a Lei Complementar nº 87/1996 ter ampliado a isenção para os produtos semielaborados e primários. Neste caso, o legislador complementar extrapolou o que estava previsto no texto constitucional e, por tal razão, pode ter entrado no campo da inconstitucionalidade. Logo, a importância de se conhecer, mesmo que de forma superficial, a imunidade e a isenção, pois o tema da desoneração do ICMS nas exportações toca na imunidade do texto constitucional original, na isenção prevista na Lei Kandir e, posteriormente, na elevação da isenção prevista na lei ao status de imunidade, por meio da EC nº 42/2003, que reproduziu a lei e ampliou a imunidade tributária. Este ponto será mais bem desenvolvido no tópico seguinte, no estudo do pacto federativo e das desonerações nas exportações.

A imunidade do ICMS, reproduzida da Lei Kandir pela EC nº 42/2003, em nada prejudica a isenção anteriormente prevista na lei, ou seja, a isenção não ficou superada pela Emenda Constitucional posterior. Nesse contexto, em relação à isenção e a imunidade do ICMS nas exportações, vale destacarmos a posição adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, quando do

julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial, que entendeu que a imunidade se aplica à última cadeia econômica no processo de exportação, enquanto o comando previsto na Lei Kandir aplica-se para todas as etapas do processo, devendo ser isento de ICMS todas as operações envolvidas, especialmente as de transporte que visem levar o produto nacional até a zona portuária ou aduaneira para a exportação. Vejamos o entendimento da Primeira Seção, no julgamento do EREsp 710.260/RO:

TRIBUTÁRIO – ICMS – TRANSPORTE INTERESTADUAL DE MERCADORIA DESTINADA AO EXTERIOR – ISENÇÃO – ART. 3º, II DA LC 87/96. 1. O art. 3º, II da LC 87/96 dispôs que não incide ICMS sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, de modo que está acobertado pela isenção tributária o transporte interestadual dessas mercadorias. 2. Sob o aspecto teleológico, a finalidade da exoneração tributária é tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional. 3. Se o transporte pago pelo exportador integra o preço do bem exportado, tributar o transporte no território nacional equivale a tributar a própria operação de exportação, o que contraria o espírito da LC 87/96 e da própria Constituição Federal. 4. Interpretação em sentido diverso implicaria em ofensa aos princípios da isonomia e do pacto federativo, na medida em que se privilegiaria empresas que se situam em cidades portuárias e trataria de forma desigual os diversos Estados que integram a Federação. 5. Embargos de divergência providos⁴. (destaques nossos)

Na referida decisão, restou o entendimento de que a imunidade prevista pela Emenda Constitucional nº 42/2003 não esvaziou o comando previsto no artigo 3º, II, da Lei Kandir (LC nº 87/1996). A imunidade aplica-se na operação final e a isenção em todas as operações previstas na cadeia de exportação. O mesmo entendimento⁵ pode ser extraído do julgamento do Agravo Interno no AREsp 578962 / SC:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. MODIFICAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO QUE DEPENDERIA DA INTERPRETAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL (ART. 155, § 2º. X, A, DA CF/1988). NO QUE REMANESCE NO PLANO INFRACONSTITUCIONAL, O JULGADO ESTÁ EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. SÚMULA 83/STJ. AGRAVO DO ESTADO DE SANTA CATARINA A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. Da leitura do acórdão recorrido observa-se que as conclusões do julgado, quanto à incidência de ICMS sobre operações de transporte de mercadorias destinadas à exportação, levaram em consideração o teor do texto constitucional (art. 155, § 2º., X, a da CF), de sorte que sua revisão, no ponto, é tarefa defesa nesta Corte. A propósito: AgRg no AREsp. 316.882/SC, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 27.8.2015. 2. **Outrossim, no âmbito infraconstitucional, constata-se que, ao conferir interpretação ao art. 3º., II da LC 87/1996, o Tribunal de origem atuou em conformidade com a orientação que se extrai da jurisprudência desta Corte, de que a isenção**

⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Resp nº 710.260/RO**. Relatora: Ministra Eliana Calmon, 27 de fevereiro de /2008. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 10 out. 2020.

⁵ Demais precedentes: AgRg no REsp 1.292.197/SC, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, primeira turma, DJe 10/09/2013; AgRg no AREsp 249.937/PA, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/12/2012; AgRg no REsp 1379148/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 16/09/2013.

prevista no art. 3º, II da LC 87/1996 não seria exclusiva das operações que destinam mercadorias diretamente ao exterior, alcançando outras que integram todo o processo de exportação, inclusive as parciais, como o transporte interestadual. 3. Agravo Interno do ESTADO DE SANTA CATARINA a que se nega provimento⁶. (destaques nossos)

Os precedentes jurisprudenciais do Superior Tribunal de Justiça demonstram que o artigo 3º, II, da LC n. 87/96 tem por finalidade a desoneração do comércio exterior como pressuposto para o desenvolvimento nacional com a diminuição das desigualdades entre os entes federativos. Inclusive, o Tribunal entende que entendimento diverso, afrontaria o próprio pacto federativo.

O STJ menciona um ponto interessante, que diz respeito à finalidade da desoneração nas exportações. Nesse aspecto, podemos compreender o contexto histórico de tramitação e aprovação da Lei Kandir e o argumento de que a isenção era necessária para equilibrar a balança comercial, tornando a exportação mais competitiva. Além disso, a aprovação da lei se deu num momento em que o Brasil estava passando por um período de fortalecimento da centralização fiscal, com resquícios na gradação da descentralização. De forma breve, vale a pena destacarmos o movimento centralizador experimentado nos anos 90, pois foi o ambiente no qual tramitou e foi aprovada a Lei Kandir.

Nesse contexto, conforme já mencionado, a Constituição da República de 1988 teve como característica a descentralização fiscal. Contudo, no governo Fernando Henrique Cardoso, o Executivo Federal começou a reverter tal situação. Foi o início de uma nova etapa no federalismo fiscal brasileiro, com o enfraquecimento financeiro dos entes federativos. A Lei Kandir é um exemplo forte desse movimento. Foi um período em que a política ficou marcada pelo crescimento do poder do Presidente da República, que conseguiu controlar a agenda do Congresso Nacional e, com o apoio popular, obteve êxito na aprovação de diversas medidas prejudiciais para os governos estaduais. A era FHC teve por objetivo enfraquecer a descentralização tributária desenhada na Carta de 1988 e, de uma forma surpreendente, conseguiu aprovar diversos temas, sem esbarrar nos interesses contrários dos entes subnacionais.

Os governadores passaram a desempenhar um papel coadjuvante, sem nenhuma iniciativa, como uma tentativa de reunião para se combater as manobras políticas do Executivo federal. Foi um momento realmente novo, com o protagonismo do Chefe do Executivo, propondo inúmeros projetos de leis e, a união do Congresso em aprovar seus pleitos, sem nenhum poder de veto dos entes estaduais. Não é normal tal dinâmica em um sistema federativo. Mudanças dessa relevância são realmente intrigantes, ainda mais quando olhamos para a descentralização fiscal desenhada pelo Constituinte originário poucos anos antes e, pelo fato de os Estados terem sido prejudicados em suas arrecadações e receitas e não ter havido uma ofensa ao modelo democrático ou um movimento de resistência por partes dos governadores. Esse movimento de centralização do governo FHC é extremamente intrigante.

Rompeu-se com o modelo anterior, analisado por Abrucio, em sua obra, *Os Barões da Federação – Os governadores e a redemocratização brasileira*, no qual, os governadores eram vistos como atores fortíssimos, em especial entre o período de 1988 e 1994, período que gozaram de grande poder. O mencionado autor demonstra que os governadores, pautados no sistema político e no controle das bases políticas estaduais, que inclusive elegia os deputados federais, não encontravam resistência no Congresso, gozando de amplo poder de aprovação legislativa. Inclusive, foi um período de federalismo estadualista e extremamente predatório (ABRUCIO, 1998, p. 169-220).

⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no Agravo em Recurso Especial nº 578962/SC**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 24 de junho de 2019. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=578962&b=ACOR&p=false&l=10&i=1&operador=mesmo&tipo_visualizacao=RESUMO. Acesso em: 10 out. 2020.

De volta ao governo Fernando Henrique Cardoso, o que importa analisar é de que forma foi possível essa mudança tão substancial, sem, contudo, se alterar em nada o nosso modelo estabelecido na Constituição de 1988. Em outras palavras, sob a égide da mesma Carta Constitucional, em pouco tempo, passamos de um ambiente político no qual os governadores gozavam de ampla autonomia para uma experiência centralizadora, com inúmeras reformas prejudiciais para aqueles. Ocorreu uma ruptura dentro da mesma Constituição, sem a necessidade de um novo texto constitucional.

Entender o dilema não parece simples, mas alguns fatos tornaram o ambiente propício para o programa de reformas, com as instituições e os atores políticos desempenhando relevante papel no cenário nacional. O nosso país passou do federalismo estadualista, com os governadores como os grandes atores, para um modelo mais próximo do federalismo republicano. A aprovação do Fundo Social de Emergência⁷, apesar do grande impacto que gerou na área fiscal, foi aprovado sem veto dos governadores e foi um sinal de que uma mudança na estrutura estaria próxima de acontecer. Porém, foi a vitória de Fernando Henrique Cardoso que consolidou a mudança, pois sua vitória se deu em conjunto com aliados em importantes Estados da nossa federação, que possibilitou ainda mais a mudança federativa. De forma inédita, o novo presidente conseguiu alterar diversos aspectos do federalismo anteriormente vigente, sem a necessidade de se criar um modelo federativo novo (ABRUCIO, op. cit., p. 219).

Ainda, o fato de o presidente ter inúmeros congressistas aliados contribuiu para a aprovação das mudanças apresentadas e, o apoio do maiores Estados chancelou a agenda de reformas. Não podemos negar que só esses dois fatores contribuíram muito para as reformas que impactaram na nossa estrutura federativa. Além disso, Fernando Henrique soube, como nenhum outro, se aproveitar das barganhas políticas com os governadores, o que refletiu em apoio em suas reformas. Tais barganhas também foram facilitadas pela situação financeira de muitos Estados, pois os endividados, começaram a aceitar as propostas do governo federal, com a negociação das suas dívidas como a moeda de troca.

As contas públicas demonstravam desequilíbrio em 1995, em especial entre os governos estaduais, pelo elevado aumento nas despesas das contas públicas. Havia uma demanda reprimida de gastos nas áreas de infraestrutura e social e, dada a urgência de novos investimentos e de negociação de dívidas, os governadores se sujeitaram às iniciativas da União. Além disso, o desequilíbrio fiscal maior que o registrado nas contas públicas ameaçava a estabilização dos Estados, pois era insuficiente para atender as obrigações perante a sociedade (VARSANO, 1996, p. 1-2). Assim, o ajuste fiscal seria uma saída para a instabilidade fiscal dos anos 90.

O cenário de endividamento dos Estados e de instabilidade fiscal pode ser explicado por alguns fatores. O Plano Real, apesar de satisfatório no que diz respeito ao controle da inflação, trouxe como reflexo a baixa inflação, que exigiu um ajuste fiscal do Estado Brasileiro.

Assim, ao longo dos anos 90, o Estado brasileiro começou a sentir os efeitos das mudanças no cenário interno, com Estados e Município cada vez mais endividados e sem crédito para financiamento público e, a União, lutando para um ajuste fiscal que se adequasse a nova realidade do país, sendo tal necessidade agravada com o implemento do Plano Real.

Nesse contexto, os dados apresentados até agora, são alguns dos fatores que explicam como Fernando Henrique conseguiu promover a sua agenda de reformas federativas sem o veto dos governadores, até então, os protagonistas do nosso sistema. Dado o escopo geral do contexto histórico da mudança, não podemos achar que as nossas instituições constitucionais não desempenharam um importante papel, pois sem elas, nenhuma reforma teria ocorrido.

O governo Fernando Henrique se beneficiou dos fatos acima descritos, mas também, de um ambiente institucional favorável. As reformas podem ser atribuídas sim ao momento histórico

⁷ O Fundo Social de Emergência foi aprovado através da Emenda Constitucional de Revisão nº 01, de 01 de março de 1994 e gerou um impacto nas receitas estaduais. Mesmo com a alteração fiscal significativa, os governadores não vetaram a EC e, pode ser considerado um indício de que o modelo estadualista do nosso federalismo estava mudando.

propício, contudo, não podemos deixar de mencionar que elas só foram possíveis, pois o ambiente político e institucional se mostraram favoráveis com os partidos políticos no comando das votações parlamentares e os governadores estaduais sem poder de influência sobre as aprovações. Ainda, Fernando Henrique conseguiu manter o controle da base política, o que refletiu nas votações do Congresso. Foi a junção do momento favorável com a atuação das nossas instituições, formando-se o cenário perfeito para todas as reformas propostas. São algumas razões que podem explicar o porquê de os governadores estaduais terem cooperado na elaboração e na aprovação da Lei Kandir, apesar das perdas de receitas.

As alterações realizadas no governo FHC foram inéditas e até hoje desperta o interesse dos estudiosos do tema, pois mudanças tão significativas não podem passar despercebidas, sendo necessária uma explicação, pois foram contrárias aos ditames federalistas previstos na Constituição de 1988.

E, inserido nesse contexto de reformas fiscais, com o expressivo fortalecimento do governo federal (reformas centralizadoras), no dia 14 de maio de 1996, o Deputado Federal Antônio Kandir apresentou na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar nº 95 de 1996 (Lei Kandir), com o objetivo de regulamentar o ICMS, que necessitava de lei complementar que estabelecesse as suas normas gerais. Pouco tempo após apresentar o projeto, Antônio Kandir tornou-se Ministro do Planejamento e Orçamento⁸ do governo Fernando Henrique Cardoso e passou a negociar a aprovação da lei com os seus antigos colegas parlamentares.

Na verdade, o Projeto de Lei Complementar nº 95/1996, posteriormente transformado na Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), previa a isenção nas exportações apenas dos produtos semielaborados, ficando de fora os primários. Entretanto, Antônio Kandir, já como Ministro, se dedicou muito para a aprovação da lei com uma ampliação na desoneração das exportações, incluindo também os produtos primários na relação dos isentos nas operações. Entretanto, apesar da drástica mudança na arrecadação dos Estados e Municípios, a Lei Kandir foi aprovada em curtíssimo espaço de tempo. Desde a apresentação do projeto até a sanção, foram apenas 3 (três) meses.

Analisando tal situação, Batista Júnior esclarece que:

A justificativa para a proposição do Projeto de Lei Complementar (PLP) n. 95, de 1996, que resultou na chamada Lei Kandir, era exatamente “compensar” as perdas de arrecadação dos entes menores. A propósito, foi a previsão das transferências e os potenciais benefícios aos Estados o argumento usado para convencer os Governadores a apoiarem a aprovação da referida Lei. Originalmente, o PLP n. 95/96 pretendia desonerar apenas a exportação de produtos semielaborados, e não a de produtos primários. Por isso, o art. 19 da proposição original previa expressamente que “a União compensar[ia] financeiramente os Estados e o Distrito Federal pela perda de arrecadação do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços decorrente da revogação da Lei Complementar nº 65/91”. Após ter assumido o Ministério do Planejamento, pouco depois da propositura do PLP n. 95/96, Antônio Kandir trabalhou pela aprovação de uma versão mais ampla da desoneração, envolvendo também os produtos primários. Sob pressão da tecnoburocracia financeira da União, a votação do PLP ocorreu a “toque de caixa” (BATISTA JÚNIOR, op. cit., p. 456-457).

Esta situação é incomum, pois foi uma tramitação e aprovação realizada em tempo recorde, ainda mais se levarmos em consideração as alterações trazidas pela Lei Kandir, que atingiram o núcleo da arrecadação fiscal dos entes federados. Porém, os Estados apoiaram a Lei.

⁸ Licenciou-se do mandato de Deputado Federal na legislatura 1995-1999, para exercer o cargo de Ministro de Estado do Planejamento e Orçamento, de 4 de junho de 1996 a 1º de abril de 1998. Cf. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/deputados/73432/biografia>. Acesso em 14 de outubro de 2020.

Após algumas reuniões técnicas, restou estabelecido, entre as negociações, que os Estados e Municípios seriam compensados pelas perdas na arrecadação do ICMS nas exportações.

Nessas reuniões, participaram técnicos dos Ministérios da Fazenda e do Planejamento e representantes dos Estados da Federação. Foram debatidos pontos do Projeto de Lei Complementar e incentivos fiscais, que acabou resultando no apoio dos governadores na aprovação. Um ponto que pode explicar a rapidez na aprovação diz respeito à criação do “seguro receita” (anexo da Lei Kandir). A promessa de que os entes federados não sofreriam prejuízo na arrecadação pode ter contribuído para a rápida aprovação da lei.

As reuniões seguiram e ajustes políticos foram feitos. Como já estava tudo acertado em relação à desoneração nas exportações e a compensação pelas perdas na arrecadação, foram realizadas negociações para que o trâmite político não atrasasse a aprovação da lei. Os envolvidos tinham pressa e, por tal razão, o esforço aplicado foi grande para a aprovação.

Um acordo político foi firmado⁹. Para não correr o risco de o texto enviado ao Senado sofrer alteração e, posteriormente ser devolvido para a Câmara Federal, ficou estabelecido que o Projeto seria aprovado sem alterações pelo Senado e, os pontos considerados não desejados, seriam vetados pelo Presidente da República. E assim foi feito. O Senado Federal aprovou o texto sem alterações e Fernando Henrique Cardoso vetou os pontos acordados entre os envolvidos.

Nesse contexto da urgência na aprovação, o relator do substitutivo do projeto na Câmara, o Deputado Luiz Carlos Hauly, na discussão, em turno único, em seu relatório, deixou registrado que:

Após assumir o Ministério do Planejamento e Orçamento, o Ministro Kandir manifestou o desejo de rediscutir seu projeto com os Estados, para aperfeiçoar a parte técnica e, principalmente, para encontrar uma fórmula de consenso relativa ao ressarcimento pela perda de receita dos Estados e também, é bom que se diga, dos Municípios. Para tanto, solicitou-me que aguardasse alguns dias para apresentar meu relatório. **Neste momento, de posse do trabalho realizado em conjunto e com unânime aprovação pelo Ministério do Planejamento e Orçamento e pelas Fazendas dos Estados e do Distrito Federal, encontro-me em condições de apresentar meu parecer. Devo acrescentar que o trabalho recebeu também o apoio das lideranças e dos partidos que dão sustentação ao Governo nesta Casa, como prova a solicitação de urgência urgentíssima para a tramitação**¹⁰. (grifos nossos)

O trecho destacado reforça o argumento de que havia um acordo entre os envolvidos. Foi uma cooperação entre os líderes partidários, que resultou na rápida tramitação, sendo aprovado pelo plenário da Câmara no dia 27 de agosto e enviado ao Senado Federal, onde passou a tramitar como PLC n.º 57/1996. Conforme já mencionado, os senadores se comprometeram em não vetar nenhum ponto do projeto, evitando-se assim a devolução para a Câmara, o que possibilitou a aprovação em tempo muito curto.

⁹ Segundo Varsano (2013, p. 7): Do lado da União, o estímulo para negociar uma lei complementar teve origem na situação econômica do país. Desde a promulgação da nova Constituição o país havia crescido a taxas medíocres. O surto de crescimento ocorrido em decorrência do sucesso do Plano Real foi breve e já em 1996 se esperavam baixas taxas de crescimento no futuro próximo. A taxa de câmbio, usada como âncora para conter a inflação na nova moeda, cumpriu seu papel a custo de forte reversão da balança comercial que se tornou negativa já em 1995 e assim continuou até 2000. Importava, portanto, para os formuladores da política econômica aproximar as características do ICMS das melhores práticas internacionais, ou seja, eliminar a tributação das exportações, para melhorar o resultado do comércio exterior sem perder a âncora da inflação, exonerar os bens de capital, para estimular o investimento, e eliminar a tributação em cascata provocada pelo critério de crédito físico adotado para o ICMS, para reduzir custos de produção.

¹⁰ Cf. **Diário da Câmara dos Deputados**. Brasília, ano LI, n. 158, quarta-feira, 28 de agosto de 1996. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD28AGO1996.pdf#page=84>. Acesso em: 15 out. 2020.

Assim, o acordo deu certo e a Lei Kandir foi sancionada no dia 13 de setembro de 1996. A tramitação e aprovação da lei é um exemplo do trabalho entre todos os interessados, com acordos entre União e Estados, que resultou na aprovação de uma reforma fiscal importante para o Brasil. Apesar de tocar no pacto federativo em si, o Projeto de Lei Complementar foi aprovado com o apoio dos governadores.

O momento não era favorável aos Estados, conforme já mencionado e, o contexto histórico pode ter contribuído para a aprovação da Lei Kandir, ainda mais pela previsão do “seguro receita”. Porém, o apoio dos governadores não durou muito tempo, em especial após algumas reformas posteriores realizadas que influenciaram nos repasses compensatórios das perdas arrecadatórias do ICMS nas exportações.

O apoio dos governadores não durou e os impactos da desoneração começaram a serem sentidos. Ainda, a situação se agravou após as reformas no sistema de repasses. Por tais motivos, na prática, o modelo de repasses se mostrou confuso e a proposta de compensação não se efetivou, com os Estados perdendo arrecadação.

Nesse sentido, a Lei Kandir diminuiu a competência tributária dos Estados, com o enfraquecimento da autonomia, núcleo essencial do princípio federativo. Apesar de ter sido aprovada com o apoio dos Estados, tal fato não afasta a discussão do equilíbrio federativo, pois o federalismo pode ter sido ofendido com a aprovação da lei e, posteriormente, da Emenda Constitucional nº 42 de 2003. Por tal motivo a Lei Kandir é tão interessante, pois pode ser um exemplo de ofensa ao pacto federativo brasileiro.

Nesse passo, quando analisamos a Lei Kandir, conhecida pelas desonerações nas exportações e pelas grandes perdas aos Estados estamos diante de um caso interessante de equilíbrio do pacto federativo. Pode ter havido uma extrapolação ao limite material, ou seja, a lei pode ter ofendido a autonomia dos Estados e por consequência, o próprio núcleo essencial do princípio federativo. Pode sim ter havido um desequilíbrio federativo fiscal, pois os Estados foram fragilizados em sua autonomia e arrecadação.

Antes de ingressarmos na análise do pacto federativo, temos que lembrar que a Lei Kandir pretendia favorecer as exportações, equilibrando a balança comercial. Com isso, o país se desenvolveria e, por consequência, os Estados também. Além, disso, repasses seriam feitos para compensar a desoneração. Entretanto, como a história mostrou, as perdas não foram supridas e os Estados reclamam até hoje pela diminuição na arrecadação.

A nossa própria Constituição, em seu artigo 155, § 2º, X, “a”, desde a sua promulgação, previa a desoneração do ICMS nas exportações de produtos industrializados. Entretanto, a Lei Complementar nº 87/1996 estendeu a previsão constitucional para os produtos semielaborados e primários. Além de seu artigo 3º, o artigo 32, I, estabeleceu que:

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

I – o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior¹¹.

O artigo 155, § 2º, X, “a”, da CF, após a EC nº 42/03, passou a dispor da mesma forma que o previsto no artigo 32, da LC nº 87/96. Ou seja, a imunidade constitucional foi ampliada, encampando o previsto na Lei Kandir. A ampliação da isenção foi elevada ao status de imunidade tributária. Porém, antes disso, ou seja, da alteração da Constituição, Carrazza tinha a seguinte posição:

¹¹ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (Lei Kandir). Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 01 out. 2020.

Considerávamos, entretanto, inconstitucional o art. 32, I, da Lei Complementar 87/1996, por ofensa ao princípio federativo, já que diminuía a competência tributária dos Estados (e do Distrito Federal) – e, por via de consequência, suas autonomias financeira, política e, até, jurídica. De fato, na medida em que, por força do *Poder Constituinte Originário*, estas pessoas políticas podiam tributar, por meio de ICMS, exportações de mercadorias que não fossem produtos industrializados e prestações de serviços para o exterior, não podia uma lei complementar anular por completo tal faculdade, mesmo arrimada no art. 155, § 2º, XII, “e”, da CF (“cabe à lei complementar: ... excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, ‘a’”). **Muito bem, na medida em que a Emenda Constitucional 42/2003, dando nova redação ao art. 155, § 2º, X, “a”, da CF, “reiterou” o conteúdo do art. 32, I, da Lei Complementar 87/1996 e, com isso, esvaziou, por completo, a competência que os Estados e o Distrito Federal originalmente tinham para tributar exportações de mercadorias que não fossem produtos industrializados, também ela agrediu frontalmente a cláusula pétrea do princípio federativo (art. 60, § 4º, I, da CF) (grifos nossos) (CARRAZZA, 2009, p. 500-501).**

Segundo o autor, a ampliação da desoneração do ICMS pela Lei Kandir nas exportações ofendeu o princípio federativo, pois atingiu a autonomia dos Estados. Ainda, entende que a Emenda Constitucional nº 42/2003, ao reproduzir a Lei Kandir e alterar o artigo 155, § 2º, X, “a”, da CF, desrespeitou a cláusula pétrea do princípio federativo, pois ultrapassou os limites materiais estabelecidos pelo Constituinte Originário. Em outras palavras, ofendeu o núcleo essencial do princípio federativo. Enquanto lei, o princípio federativo foi ofendido. Como Emenda Constitucional, fruto do poder Constituinte Reformador, a cláusula pétrea foi atingida. E faz todo sentido, pois as cláusulas pétreas representam o limite material ao poder reformador, que se dá por meio das emendas constitucionais.

Pelo autor, independente dos motivos que levaram à Lei Kandir ser aprovada e da previsão de compensação das perdas, que segundo os Estados, nunca foram suficientes, o fato de ter sido ampliado o rol da desoneração do ICMS nas exportações, por si só, representa uma afronta ao princípio federativo, pois a autonomia dos Estados foi atingida. A mesma ideia deve ser aplicada com a Emenda Constitucional nº 42/2003, pois ampliou a previsão original da CF e ofendeu o núcleo essencial do princípio federativo.

Na verdade, o fato de a Lei Kandir ter tido grande apoio dos envolvidos quando de sua tramitação e aprovação, não pode ser suficiente para considerá-la, no ponto das exonerações nas exportações, como constitucional. A Lei Kandir em si, era necessária para regulamentar o ICMS, porém, no ponto em que ofendeu a autonomia dos Estados, pode ser analisada sob o aspecto da inconstitucionalidade por ofensa ao princípio federativo.

Além disso, temos que ressaltar que cada Estado sentiu as perdas de uma determinada forma, pois os exportadores foram os mais atingidos pela desoneração. Esse desequilíbrio na ordem interna privilegiou a competição entre os Estados e as desigualdades regionais, sendo atingida a própria ideia de federalismo de cooperação, com todos os entes cooperando entre si. Na verdade, as perdas arrecadatórias privilegiam a guerra fiscal entre os Estados, pois na busca pela recuperação das perdas é comum a concessão de algum tipo de benefício fiscal, tornando a disputa acirrada entre os Estados.

Os efeitos sentidos pela desoneração das exportações, segundo o referido autor, podem ser vistos como ofensivos ao sistema federativo, na medida em que, os Estados perderam autonomia financeira e as medidas de compensação não foram suficientes para manter o equilíbrio entre os entes federados. Pelo contrário, os Estados passaram a depender mais da União, que viu sua supremacia crescer. O resultado desse cenário é o enfraquecimento político e a incapacidade

de cumprir com os encargos impostos pela própria Constituição de 1988, tornando os entes menos autônomos e mais inerentes ao governo central. Todo esse cenário representa um ataque ao pacto federativo desenhando pelo Constituinte, pois subtraiu dos entes a autonomia concedida com a promulgação da CF de 1988.

Nesse contexto da perda da autonomia financeira, os governadores estavam cientes de que a aprovação da Lei Kandir representaria perdas arrecadatórias para os Estados, tanto que negociaram à época um mecanismo de compensação, que foi incluído no artigo 31, da LC 87/96 e ficou conhecido como o “seguro receita”. Levando-se em consideração o contexto histórico de aprovação da lei e as enormes dificuldades fiscais enfrentadas pelos Estados, os governadores firmaram o acordo e a aprovação não encontrou resistência, conforme já mencionado em linhas anteriores. A previsão do “seguro receita” fez com que a Lei Kandir recebesse o apoio dos governadores e tinha por objetivo manter o pacto federativo por meio das compensações financeiras.

A previsão da compensação foi uma manobra interessante, pois por meio dela, justificava-se a ofensa ao princípio federativo. Era uma forma de justificar que não haveria perda da autonomia financeira, pois os Estados seriam devidamente compensados. Entretanto, tal argumento não afasta o fato de que a Lei Kandir ampliou a imunidade inicialmente prevista nas exportações, o que por si só, já é uma ofensa ao princípio federativo, pois atingiu o seu núcleo essencial. Foi uma ampliação antifederativa e, por tal motivo, inconstitucional.

Por outro lado, se analisarmos o “seguro receita” como o instrumento que garantiu o equilíbrio federativo, isto é, apesar de ter havido uma ampliação das desonerações pela Lei Kandir, a autonomia financeira dos Estados foi preservada e por tal motivo o princípio federativo não foi maculado, estaríamos justificando o caráter antifederativo da LC 87/96. A compensação das perdas por outras fontes asseguraria a autonomia e por isso, o pacto federativo estaria perfeitamente preservado. Foi a opção¹² encontrada pelo governo federal para convencer os Estados.

Além da previsão da compensação das perdas, o argumento defendido era o de que o fortalecimento das exportações elevaria a arrecadação do ICMS pelos Estados, pois outras atividades relacionadas seriam impactadas positivamente e poderiam ser tributadas. O maior volume de exportações movimentaria todo o sistema e, por isso, todos ganhariam. Ainda, a Lei Kandir, em seu artigo 21, previu a possibilidade de crédito de ICMS aos exportadores. Nesse sentido, além do “seguro receita”, esses dois fatores contribuiriam para a manutenção da autonomia financeira dos Estados e, por consequência, do pacto federativo.

Apesar da previsão do “Seguro Receita”, os repasses não foram suficientes para satisfazer os governadores, pois as reclamações eram frequentes de que eram abaixo das perdas reais de arrecadação. O mecanismo era insuficiente para compensar as perdas sentidas e as reclamações só aumentavam.

Esse cenário só aumentava a insatisfação dos Estados, que pressionavam a União. Havia um discurso de que as perdas estavam sendo grandes e que os efeitos prometidos pela desoneração do ICMS nas exportações não eram suficientes para a manutenção dos investimentos e serviços, estabelecidos pela própria Carta Constitucional de 1988. Os Estados argumentavam que o ICMS é o imposto que representa o maior ganho de receitas para os seus cofres e, medidas de exoneração prejudicavam a sustentação deles como um todo e, por não terem mais autonomia ampla para planejarem e decidirem sobre seus serviços e manutenção, estavam diante de um caso de desequilíbrio do pacto federativo, pois a autonomia foi duramente reduzida. Estavam, após a Lei

¹² Segundo Batista Júnior (op. cit., p. 457): O governo federal tinha duas opções para resolver a questão e cumprir seu papel, sem ferir o pacto constitucional: alargar a esfera de incidência do imposto (estadual) sobre o consumo, compensando assim as perdas de arrecadação, ou transferir recursos da União para os entes menores. Uma alternativa, portanto, ao emprego de transferências entre esferas de governo seria compensar a desoneração das exportações por meio do aumento da tributação sobre outros agregados da base tributária do ICMS.¹³ A Lei Kandir, porém, em seu art. 31, optou por criar um sistema de entrega de recursos financeiros da União para os Estados e Municípios.

Kandir, mais dependentes da União, o que demonstra o traço centralizador da lei e a ofensa à autonomia tributária.

A situação só piorava e a partir do ano 2000, já com outros atores políticos no cenário nacional, não mais os mesmos que participaram quando da aprovação da Lei Kandir, a União concordou em acabar com o “Seguro Receita”. Foi aprovada a Lei Complementar nº 102, de 11 de junho de 2002, que alterou dispositivos da Lei Kandir e substituiu¹³ o “Seguro Receita” por transferências com valores já fixados anteriormente.

Posteriormente, a Lei Complementar nº 115/03 trouxe novos problemas para a questão dos repasses, pois os Estados se sentiram desprotegidos, sem saber os recursos que teriam para investir na organização de seus serviços e obrigações. Novamente, podemos verificar traços de ofensa à autonomia financeira dos entes estaduais e, por consequência, dos municipais, pois cada dia mais estavam à mercê da União.

Nesse cenário de instabilidade e de polêmicas quanto a natureza das isenções trazidas pela Lei Kandir, em 2003, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 42, que entre as novidades mais importantes que trouxe ao ordenamento jurídico, podemos destacar a elevação da desoneração das exportações ao nível de imunidade e o comando de que deveria ser elaborada uma lei complementar para resolver a questão dos repasses para a compensação¹⁴ dos Estados e Municípios. A iniciativa se deu após anos de embates entre União e Estados e Municípios, conforme já mencionado em linhas anteriores.

A emenda constitucional¹⁵ é diferente de uma lei complementar, pois representa uma via de reforma da própria Constituição. É por meio dela, que novas regras são incluídas no texto constitucional. Por tal motivo, quando as hipóteses de exoneração previstas na Lei Kandir foram reproduzidas pela EC nº 42/03, passaram a ter status de imunidade, pois como visto em tópico anterior, passaram a estar previstas na Constituição e, por representarem uma limitação ao poder de tributar, são verdadeiras regras de não incidência tributária.

O que antes estava sendo tratado como isenção na Lei Kandir, foi reproduzido pela EC nº 42 e passou a ser imunidade. O texto original da CF de 1988 já previa a imunidade para o ICMS nas exportações, contudo, a Lei Kandir ampliou o rol inicial, conforme se denota de seu artigo 32.

¹³ Segundo Varsano (2013, p 23): A Lei Complementar nº 102/2000 não eliminou o seguro receita. Ela suspendeu sua aplicação no período 2000 a 2002 e determinou a distribuição aos estados de valores fixos. O valor para 2000 era R\$ 3.864 milhões, do qual seriam descontados os valores já distribuídos a título de seguro receita. Para 2001 e 2002, o valor fixado era R\$ 3.148 milhões, que seria atualizado pela variação do Índice Geral de Preços, conceito Disponibilidade Interna. Os coeficientes de participação dos estados eram, em 2000, percentuais fixados na lei e, em 2001 e 2002, coeficientes resultantes da soma de três parcelas: 1. Valor das exportações para o exterior que estavam sujeitas ao ICMS em 31 de julho de 1996; 2. Valor dos créditos decorrentes de entradas de bens destinados ao ativo permanente; e 3. Valor da redução adicional de vinte por cento no ICMS das saídas para outros Estados dos bens de capital de que trata o Convênio 52/91.

¹⁴ Segundo Batista Júnior (op. cit., p. 459): Mesmo para os que equivocadamente entendem que a compensação das perdas com a desoneração das exportações de produtos primários e semielaborados deveria vigor apenas enquanto perdurasse a sistemática de transferências segundo o chamado “seguro-receita”, dúvidas não restam no sentido de que a EC n. 42/03 determinou a prorrogação da vigência das transferências e mandou que fossem editadas novas regras de apuração dos repasses pelo ente maior de modo a efetivamente compensar as perdas ocorridas com a desoneração heterônoma levada a cabo pela União.

¹⁵ As emendas constitucionais que afetam as relações entre governos promoveram mudanças no que foi desenhado originalmente. Essas mudanças (a) impuseram limites na liberdade das instâncias subnacionais de aplicar recursos próprios, como resultado da política de ajuste fiscal; (b) vincularam parcela das receitas subnacionais à aplicação nos serviços de saúde e educação fundamental e (c) reduziram os recursos federais sem vinculações transferidos para estados e municípios. Emendas e outras leis infraconstitucionais também criaram novas contribuições e aumentaram as alíquotas de algumas já existentes, mas que não são partilhadas com as esferas subnacionais, reduzindo a participação dos recursos à disposição dos entes subnacionais vis-à-vis a esfera federal. As emendas aprovadas a partir de meados dos anos 1990 buscaram adaptar o país a questões que não estavam na agenda nem dos constituintes nem da transição democrática, tais como a globalização e o ajuste fiscal. SOUZA, Celina. Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988. *Revista Sociologia Política*. Curitiba, n.24, p. 105-121, jun. 2005. p. 118. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/rsocp/n24/a08n24.pdf>. Acesso em: 26 out. 2020.

Por tal razão, quando ainda estavam previstos apenas na Lei Kandir, poderiam ser vistas como inconstitucionais por ofensa ao princípio federativo. Agora, ao serem elevadas ao status de imunidades, podem ser vistas como inconstitucionais por ofensa à cláusula pétrea do pacto federativo. Conforme já mencionamos, o poder reformador se dá por meio das emendas constitucionais e os limites materiais estão previstos na cláusula pétrea.

Assim, a emenda constitucional é o instrumento do poder reformador e, ao reproduzir as hipóteses de exoneração do ICMS nas exportações, o constituinte reformador alterou o texto original, podendo ter ultrapassado os limites materiais. A EC nº 42/03 deu nova redação ao artigo 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal, reproduzindo o conteúdo previsto no artigo 32, I, da Lei Kandir e, agindo assim, limitou negativamente, de vez, os Estados e o Distrito Federal. Se havia alguma discussão em relação às isenções, com a elevação ao status de imunidade, os Estados se enfraqueceram ainda mais em seus argumentos.

Além da reprodução do artigo 32, da Lei Kandir, no texto constitucional, a Emenda nº 42/03 constitucionalizou a questão dos repasses compensatórios, estabelecendo no artigo 91, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) ao contornos da lei complementar que resolveria o impasse dos repasses insuficientes.

Dessa forma, as compensações foram alçadas ao texto constitucional, demonstrando serem necessárias as compensações. Pelo artigo 91¹⁶, do ADCT, lei complementar deveria ser editada para tratar da questão, com um sistema efetivo de repasses. Na verdade, a lei complementar deveria resolver em definitivo os debates em torno da insuficiência dos valores repassados.

Assim, ao incluir no artigo 91, do ADCT, a previsão dos repasses de receitas, restou estabelecida uma obrigação constitucional. Entretanto, conforme destacado, o referido comando constitucional remeteu o tratamento do tema para uma lei complementar, que até os dias de hoje, não foi editada. Tal lei poderia ser vista como um importante passo rumo ao reequilíbrio federativo, pois ao se estabelecer um sistema eficiente de repasses, os Estados e o Distrito Federal recuperariam suas autonomias financeiras.

Nesse contexto da necessidade de uma lei complementar, vale dizer que o artigo 91, § 3º, do ADCT, ao estabelecer que “*permanecerá vigente o sistema de entrega de recursos previsto no art. 31 e Anexo da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, com a redação dada pela Lei Complementar nº 115, de 26 de dezembro de 2002*” até a edição da lei complementar que trataria do tema, na verdade, quis dizer que o Congresso Nacional tinha um prazo para a tramitação e aprovação, pois o sistema estabelecido pela LC nº 115/2002 se esgotaria no ano de 2006¹⁷, isto é, o legislador tinha até o final de 2006 para tratar do tema por meio de uma lei complementar, pois após tal prazo, o sistema de repasses previsto no artigo 31, da Lei Kandir (modificado pela LC nº 115/2002) se esgotaria.

Contudo, mais de dez anos após a promulgação da EC nº 42/2003 a lei complementar não havia sido instituída, o que motivou o Estado do Pará a ingressar com uma Ação Direta de

¹⁶ Segundo Varsano (2013, p. 25-26): O art. 91 determina que a União entregue aos estados montante definido em lei complementar, de acordo com critérios, prazos e condições nela determinados, podendo considerar as exportações para o exterior de produtos primários e semielaborados, a relação entre as exportações e as importações, os créditos decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente e a efetiva manutenção e aproveitamento do crédito do imposto a que se refere o art. 155, § 2º, X, a 36. Reza ainda o art. 91 que enquanto não for editada a lei complementar, permanecerá vigente o sistema de entrega de recursos previsto na Lei Complementar nº 115/02.

¹⁷ Segundo Batista Júnior e Marinho (op. cit., p. 172-173): A propósito, a LC nº 115/2002, determinou repasses até o exercício de 2006. Por isso, é cristalino que a EC nº 42/2003 firmou um período máximo de três anos para que o Congresso Nacional produzisse a nova lei complementar. Em outras palavras, o art. 91 do ADCT, de caráter notoriamente temporário, reclamava que a lei complementar fosse publicada até 2006, quando terminaria o período de repasses de acordo com o caput do art. 31 da LC nº 87/1996 (alterado pela LC nº 115/2002). A EC nº 42/2003 firmou, portanto, prazo mais do que razoável para que o Congresso Nacional formatasse um mecanismo de compensação efetiva dos entes menores e para que fossem apuradas as perdas sofridas durante todos esses anos (desde 1996). Não foi por outra razão que na ADO 25 o STF decretou por unanimidade a inconstitucionalidade por omissão, constatando que houve prejuízo aos Estados e Municípios causado pela União.

Inconstitucionalidade por Omissão (ADO 25) no Supremo Tribunal Federal, sob o argumento de que a omissão legislativa trazia prejuízos financeiros aos Estados e, por consequência, a própria autonomia deles. A falta da lei complementar representaria uma inconstitucionalidade por omissão do legislador.

A mencionada Ação Direta de Inconstitucionalidade é extremamente relevante para a presente pesquisa, pois foi um marco na questão do restabelecimento federativo. A Corte Constitucional Brasileira (STF) pautou o julgamento do tema no federalismo, em especial no princípio federativo. Por tal razão, o próximo tópico a analisar e apresentará os argumentos nela apresentados e a decisão tomada pelos Ministros. Como se percebe, até agora, o estudo está seguindo um caminho teórico, que se iniciou com a análise do pacto federativo, passou pela Lei Kandir e as alterações posteriores e, pretende, por fim, analisar o julgamento da ADO nº 25, para que seja possível fazer uma conclusão a respeito das desonerações do ICMS nas exportações e o equilíbrio federativo. Claro, a ADO nº 25 trata de outros pontos, mas não deixa de analisar o tema no âmbito do pacto federativo.

Portanto, no tópico seguinte, apresentaremos um pouco da relação do Supremo Tribunal Federal como sendo o Tribunal da Federação e, estudaremos o caso destacado para, ao fim, concluirmos se houve ou não ofensa ao equilíbrio federativo.

3 O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, A ADO Nº 25 E O REEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO

Como anteriormente apresentado, as mudanças inauguradas pela Lei Kandir, e posteriormente, pela Emenda nº 42, trouxeram consequências sensíveis a nível político e econômico. Desta forma, tanto os estados afetados, quanto a União supostamente beneficiária e outros agentes afins, realizaram tais disputas não apenas na seara política, mas também na arena judicial.

Decisões esparsas dos tribunais locais foram proferidas, havendo por consequência do sistema recursal, precedentes oriundos dos Tribunais Estaduais e por fim do Superior Tribunal de Justiça, contudo, temas federativos são próprios do Supremo Tribunal Federal, tal qual manda a constituição.

Assim, é importante mencionar que o artigo 102, da Constituição da República de 1988, afirma que, “*compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição*”. Assim, a função típica¹⁸ da nossa Corte é a preservação dos valores constitucionais, atuando sempre que houver uma ofensa ou ameaça aos ditames estabelecidos pela CF/88, isto é, representa um órgão de cúpula máxima, responsável em dirimir os diversos conflitos constitucionais, estando entre eles, os federativos. Segundo Bulos, o STF “*é o oráculo de nossas Constituições, sendo a mais delicada instituição do regime republicano. Instituição moderadora, limitadora, que cerca as demais instituições, como uma garantia de todas [...].*” (BULOS, 2014, p.1308).

Assim, o Supremo Tribunal Federal tem a função de “guardião” do texto constitucional, por expressa previsão no artigo 102. Entre suas atribuições, segundo o entendimento da própria Corte, está a preservação da integridade do sistema constitucional político, a proteção das liberdades, a segurança das relações institucionais e a preservação do Estado Federal brasileiro. Além disso, tem a prerrogativa de ser a última palavra nos debates constitucionais.

Contudo, não podemos achar que por tal motivo, o Judiciário possa se sobrepor sobre os demais poderes. Pelo contrário, em nenhum momento a nossa Constituição deixa margem para interpretações neste sentido. Ser o “guardião” do texto constitucional não torna o Supremo Tribunal

¹⁸ Não confundir com a função típica do Poder Judiciário, que segundo Bulos (op. cit., p. 1279) é: A função típica, imediata, primária ou própria do Poder Judiciário é, simplesmente, julgar. Compete-lhe dirimir conflitos de interesses, aplicando a lei nas hipóteses concretas, produzindo coisa julgada, formal e material, no que substitui a vontade das partes.

Federal um “poder acima de todos”. Nossa Corte protege a Constituição dentro dos ditames por ela estabelecidos, isto é, dentro dos seus próprios limites. O Poder Judiciário também está subordinado às limitações constitucionais relacionadas à sua atuação.

O Supremo Tribunal Federal reconhece o mecanismo de harmonia entre os Poderes, o sistema de freios e contrapesos. Inclusive, quando toca em debates que envolvem a análise da separação de poderes, invoca tal mecanismo para pautar suas decisões. E, dentro deste cenário dos freios e contrapesos, cada um dos Poderes exerce seu papel, sendo o do STF o de “guardião” da Constituição. Na verdade, todos os Poderes devem ser guardiões da Constituição, pois devem exercer o seu papel e interferir nos demais quando necessários e dentro dos limites pré-fixados.

Retornando ao estudo do papel do Supremo, é importante dizer que pelas atribuições conferidas a ele pela CF de 1988, tem caráter de Tribunal Constitucional e, por consequência, de Tribunal da Federação, pois enfrenta conflitos federativos. Nesse passo, desempenha um papel de extrema relevância no cenário nacional, pois é responsável, em último momento, em dirimir as discussões que envolvem o pacto federativo brasileiro.

Nesse contexto dos conflitos federativos, temos que analisar o fenômeno da judicialização das relações federativas, ou seja, após a Constituição de 1988 cresceu o número de conflitos entre a União e os Estados-membros levados para a análise do Supremo Tribunal Federal. O debate sobre federalismo transcende o cenário político e acaba na nossa Corte Constitucional, que desempenha o papel de Tribunal da Federação, conforme já mencionado.

A judicialização nada mais é do que a maior participação do Poder Judiciário nas questões envolvendo os temas fundamentais do país, isto é, as questões constitucionais são levadas para o judiciário resolver, mesmo que, muitas vezes, ele não tenha a maior capacidade para tanto. Atualmente, o Judiciário tem que resolver conflitos entre os entes federados, analisar constitucionalidades de leis e, até mesmo, resolver sobre questões de omissões legislativas, como aconteceu no caso da ADO nº 25.

O aumento da judicialização pode ser algo relativamente recente, contudo, a previsão do Supremo Tribunal Federal como o Tribunal da Federação, isto é, como o órgão competente para dirimir os conflitos federativos, nos termos do artigo 102, I, f, da CF de 1988, não. Há muito tempo existe a previsão no sentido de ser o STF o órgão competente para julgar os conflitos envolvendo a União e os Estados (e depois com a criação do Distrito Federal, com este também).

Com todo esse cenário institucional, o Supremo se viu diante de diversas questões federativas, passando a exercer com maior relevância seu papel de Tribunal da Federação, influenciando na ordem interna. É neste contexto que fora proposta a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25, proposta pelo estado Pará ante a omissão legislativa a respeito do art. 91 do ADCT, incluída no bojo da EC nº 42 de 2003, justamente o dispositivo que previu uma outra norma que regulasse os repasses para os estados, decorrente das perdas com a imunidade do ICMS.

Antes de prosseguirmos, devemos apresentar a natureza e as particularidades das ADOs, sendo elas ações do controle de constitucionalidade concentrado, ou seja, versando sobre Leis em tese e sendo diretamente propostas ao tribunal constitucional. A maior particularidade da ADO é que ela não discute o texto concreto da norma, este possivelmente inconstitucional, mas sim o estado de inexistência de determinada norma que levaria a um estado de inconstitucionalidade. Tal estado, seria decorrente da inaplicabilidade de direitos constitucionalmente estabelecidos, ou da ineficácia da norma superior por inexistir instrumento normativo que regule tal direito, sendo necessário que a omissão seja declarada (MENDES; BRANCO, op. cit., p. 1095).

Tal modelo de ação decorre da doutrina constitucionalista portuguesa e da ideia de que o texto constitucional não é apenas carta valorativa de intenções, mas sim, norma concreta e que

deverá resultar em eficácia prática. A ineficácia decorrente de ausência de norma instrumental seria, portanto, inconstitucional¹⁹.

A omissão é uma ofensa à própria concretização do texto constitucional e deve ser combatida. Assim, se uma norma constitucional não for regulamentada, tal fato deve ser combatido pela ADO no STF. E, no caso do artigo 91, do ADCT, foi exatamente isso que foi requerido pelo Estado do Pará. Como já havia transcorrido um prazo de dez anos desde a promulgação da EC nº 42 de 2003 e nenhum sinal da lei complementar, o Supremo foi instado a resolver a omissão, pois havia uma inefetividade por parte do Congresso Nacional em relação à norma constitucional, prejudicando a previsão de repasses compensatórios das desonerações do ICMS nas exportações.

A Ação foi distribuída no dia 27 de agosto de 2013 e, foi sorteado como relator, o Ministro Gilmar Mendes, que, logo de início, pela relevância da matéria discutida, adotou o rito estabelecido no artigo 12 combinado com o artigo 12-F, ambos da Lei nº 9.868 de 1999²⁰.

Dada a relevância do tema em discussão, posteriormente, outros Estados da Federação, requereram o ingresso no feito na qualidade de *amicis curiae*. Foram os Estados de São Paulo (SP), Pará (PA), Rio Grande do Sul (RS), Rio de Janeiro (RJ), Maranhão (MA), Bahia (BA), Paraná (PR), Sergipe (SE), Rondônia (RO), Santa Catarina (SC), Distrito Federal (DF), Mato Grosso (MT), Rio Grande do Norte (RN), Espírito Santo (ES) e Estado de Goiás (GO). Assim, a Ação foi ajuizado pelo Estado do Pará e passou a contar com a participação de 15 (quinze) Estados da Federação.

Após mais alguns trâmites processuais, no dia 30 de novembro de 2016, o Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento da Ação, julgando procedente o pedido e reconhecendo a inconstitucionalidade por omissão. Ainda, restou estabelecido o prazo de 12 (doze) meses para que o Congresso Nacional editasse a lei complementar prevista no artigo 91, do ADCT e, no caso de não ser atendido o pedido no prazo estipulado, caberia ao Tribunal de Contas da União (TCU) a fixação das regras de cálculo e repasses das cotas de cada um dos Estados.

Nesse contexto, é importante ressaltar que o julgamento se deu por unanimidade, com os ministros acompanhando a posição do Relator, o Ministro Gilmar Mendes, que entendeu pela existência da inconstitucionalidade por omissão, na medida em que, após mais de 10 anos da promulgação da Emenda Constitucional nº 42 de 2003, ainda não havia sido cumprida a determinação constitucional, restando prejudicado o sistema de repasses, pois os critérios, valores e prazos não foram devidamente estabelecidos. O comando constitucional não foi efetivado e, por tal razão, evidente a inconstitucionalidade. Contudo, não houve unanimidade em relação aos efeitos da ADO nº 25 e nem sobre a delegação ao TCU de fixar os parâmetros no caso de a mora legislativa persistir. Assim, o reconhecimento da inconstitucionalidade por omissão foi unânime, discordando parcialmente o saudoso Ministro Teori Zavascki e a Ministra Carmem Lúcia da delegação para o Tribunal de Contas da União e, o Ministro Marco Aurélio discordando de que caberia o STF fixar um prazo para a correção da omissão legislativa, pois a Constituição não autoriza tal determinação no caso de mora de um dos Poderes da República.

O julgamento da Ação de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25 foi extremamente importante no cenário nacional, pois representou um marco no reestabelecimento do equilíbrio federativo. Foi uma decisão que se pautou no princípio federativo, com especial análise dos desequilíbrios federativos decorrentes da perda da autonomia financeira dos Estados. O voto do Ministro Relator merece ser analisado com mais detalhes e, pela sua importância, a presente

¹⁹ Gilmar Mendes, analisando a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão, ensina que: Ela é fundamental sobretudo para a concretização da Constituição como um todo, isto é, para a realização do próprio Estado de Direito democrático, fundado na soberania, na cidadania, na dignidade da pessoa humana, nos valores sociais do trabalho, da iniciativa privada, e no pluralismo político, tal como estabelecido no art. 1º da Carta Magna. Assinale-se, outrossim, que o estudo da omissão inconstitucional é indissociável do estudo sobre a força normativa da Constituição. *Ibid.*, p. 1103.

²⁰ A Lei nº 9.868/99 dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.

pesquisa passará a destacar os principais pontos, pois são essenciais para a constatação da “virada de jogo” federativo.

A decisão, sobretudo o reconhecimento da mora legislativa e seus efeitos, se deu pautada na reverência ao princípio legislativo, pois entendeu o STF que, ante a ausência destes repasses, restou prejudicada a autonomia financeira dos estados, bem como a competência destes mesmos estados de tributare. A constituição teria originalmente organizado um sistema federativo com grau de autonomia e voltado para a promoção de direitos e garantias fundamentais, contudo, quando não há o respeito pela autonomia (financeira) dos entes de prover recursos em nome de tais direitos, ambos restariam prejudicados e, portanto, haveria uma inconstitucionalidade (BATISTA JÚNIOR; MARINHO, 2018., p. 173). É neste sentido que votou o relator:

A desejada autonomia política não poderia existir sem que estivesse aliada à autonomia financeira, e esta, no contexto de um Estado fiscal, depende, fundamentalmente, da divisão de competências tributárias e da partilha do produto da arrecadação tributária. Para os estados e municípios de maior potencial econômico, a autonomia poderia ser, em grande medida, assegurada por meio de suas próprias receitas tributárias, desde que a discriminação de suas competências fosse-lhes favorável. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta por Omissão nº 25).

Mais à frente, o relator ainda aponta que a imunidade trazida pela emenda seria possível, contanto que regulamentado o efetivo sistema de compensações. Isso, pois, a existência dos dois sistemas, consagraria a ideia de federalismo cooperativo, ao passo que existência apenas do afastamento da tributação sem compensação devida, restaria num claro desequilíbrio.

Por isso, **o mecanismo de transferência de recursos, em tese, poderia representar um importante instrumento de federalismo cooperativo, de sorte a atenuar os impactos financeiros decorrentes da desoneração promovida pela EC 42/2003 nas contas estaduais.** O fato é que a necessária lei complementar, prevista no caput do art. 91, nunca foi editada e, até hoje, segue sendo aplicada a regra – que deveria ser temporária – prevista no § 3º do art. 91. Ou seja, permanece “vigente o sistema de entrega de recursos previsto no art. 31 e Anexo da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, com a redação dada pela Lei Complementar nº 115, de 26 de dezembro de 2002”. Posta a questão nesses termos, penso que já está bem claro o contexto da alteração constitucional promovida pela EC 42/2003 e a finalidade da regra prevista no art. 91 do ADCT. Resta, então, definir, se considerado esse contexto, a falta da lei complementar prevista nessa norma configura omissão constitucional a ser tutelada pela via da ação direta (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta por Omissão nº 25, op. cit., p. 20-21). (destaques nossos)

Pelo trecho destacado, podemos perceber que um sistema de transferências poderia ser o instrumento garantidor do pacto federalista, isto é, com a devida compensação das perdas financeiras, não haveria ofensa à autonomia dos entes federativos prejudicados, pois haveria a recomposição dos danos e, por isso, a autonomia estaria preservada. Como se observa, a autonomia é analisada sob o prisma dos repasses, ou seja, se existente um sistema eficiente, o princípio federativo não seria ofendido. Não houve uma discussão em torno dos limites materiais previstos no texto constitucional, mas sim dos repasses como garantidores da constitucionalidade das desonerações nas exportações. Em outras palavras, não se analisou o tema pela inconstitucionalidade material das desonerações, mas sim pela ineficiência dos repasses, que atingiu a autonomia financeira dos entes.

No momento em que a ampliação das desonerações foi efetivada pela Emenda Constitucional nº 42 de 2003 já poderia ser defendido que neste momento, houve violação os

limites materiais da cláusula pétrea, tendo em vista a ofensa já visível em relação à autonomia federativa dos Estados-membros e Distrito Federal. Entretanto, essa discussão foi superada pela análise dos repasses, isto é, se fossem efetivos, não haveria sequer ofensa federativa, pois os recursos foram garantidos.

Em verdade, a mudança do modelo de tributação iniciada na Lei Kandir, alterou a forma de financiamento dos estados se comparado ao modelo federativo originalmente proposto pela constituinte. Deste modo, a organização fiscal e tributária preexistente resta prejudicada, sendo necessário que haja alguma forma de substituição ou compensação para que consequências fiscais (e por que não dizer, de direitos e garantias públicas) ocorressem a partir do momento da ausência destes recursos.

Por fim, a relatoria ainda aponta outro fator de complexidade no caso: a questão das contribuições. No caso, aponta-se que a União lançou mão de usar um gênero de tributo com natureza mais fluída, complexificando e agravando a tributação por parte do ente federal. Aponta-se ainda que tais contribuições, em regra, não são passíveis de integrar a repartição entre os entes federados, tal qual ocorre em outros tributos.

Em contrapartida, mas seguindo a tendência de centralização, os estados perderam as possibilidades de tributação, podendo ser citada a imunidade da EC nº 42 como uma medida nesta mesma linha. O resultado destas políticas seria algum grau de dependência financeira dos estados em relação à União, de modo que restaria ferido o princípio federativo basilar, portanto, a inexistência do modelo preconizado pelo art. 91 do ADCT seria inconstitucional²¹.

Nos votos, há também clara reverência a ideia de federalismo, este compreendido pelos ministros como de caráter fundamental para a República. Sua natureza pétrea é levantada, contudo, a possibilidade de reorganização do pacto federativo segue sendo possível, desde mantido o núcleo essencial do próprio federalismo.

Analisando tal julgamento, Batista Júnior e Soares Marinho, apresentam as seguintes ponderações:

O STF deixou evidenciado que o pacto federativo foi ferido; que a federação foi desequilibrada; que a omissão do Congresso Nacional foi lesiva ao interesse dos entes federados e que os Estados, DF e Municípios precisam ser compensados pelas perdas sofridas. Para restaurar as ofensas patentes ao princípio federativo, o STF deu o prazo de 12 meses ao Poder Legislativo. A Corte Superior reconheceu que o art. 91 do ADCT fornece os parâmetros necessários e suficientes para que seja calculada a compensação devida aos entes subnacionais, razão pela qual determinou que, caso não fosse elaborada a lei complementar pelo Congresso Nacional, caberia ao TCU calcular as compensações devidas. Na realidade, ao reverenciar o princípio federativo, o STF prestou verdadeira homenagem à República Federativa do Brasil e aos exatos mandamentos da CRFB (BATISTA JÚNIOR; MARINHO, op. cit., p. 175).

No mesmo sentido, se tem que a decisão do STF, esta que não versava necessariamente pela Lei Kandir, tampouco sobre a possibilidade das imunidades da EC nº 42, mas sim sobre a necessidade de um sistema de repasses e sobre a questão federativa no Brasil, reequilibrou a questão federativa, trazendo a ideia de cooperação e de eficiência nestas medidas, tal qual expõe Varsano:

O processo aqui relatado que possibilitou fazer a Lei Kandir e, posteriormente, destruir parcialmente o que se construiu é um excelente exemplo de como praticar e não praticar de forma apropriada o federalismo fiscal. Para funcionar bem, o federalismo fiscal precisa ser praticado de forma harmônica e cooperativa.

²¹ Ibid., p. 5-6.

Discórdia e conflito afastam a federação — e, pior ainda, o País — de um ótimo de Pareto. Na melhor das hipóteses, uns ganham e outros perdem, mas os ganhadores não ganham o suficiente para compensar os que perdem porque o país como um todo perde; na pior das hipóteses, não há ganhadores (VARSANO, op. cit., p 42).

Em suma, temos que após uma guinada centralizadora, esta que ofendeu a autonomia fiscal dos estados e com possíveis contornos de inconstitucionalidade, seguida de uma emenda que constitucionaliza tal guinada e que, ainda, promete uma compensação, mas que não se efetiva na prática, restou configurada a ofensa ao princípio federativo.

Eis que então, o STF, na qualidade de guardião da constituição, age no sentido de reconhecer tal ofensa em primeiro lugar, mas não opera no sentido reverter o movimento de maior centralização inicial, mas se fixa na ideia de federalismo cooperativo. Tal federalismo, possibilita que haja um reequilíbrio do federalismo a partir de um regime de compensações, de modo que as perdas resultantes de tal novo modelo tributário não sejam aplicadas da pior (e menos eficiente) forma possível.

Entretanto, o que importa para a nossa pesquisa, é o fato de o Supremo Tribunal Federal ter reconhecido a ofensa ao pacto federativo brasileiro, privilegiando o princípio federativo em seu julgamento. Após anos de reclamações dos Estados exportadores, finalmente uma decisão detalhou tanto o tema, passando pelas alterações legislativas, pelos repasses e pelo desequilíbrio gerado por todos os prejuízos financeiros decorrentes da desoneração.

Foi uma decisão muito importante para o tema das desonerações de ICMS nas exportações e, por tal motivo, foi inserida na presente pesquisa. Quando estudamos no primeiro capítulo, sobre o federalismo como princípio e como cláusula pétrea, queríamos preparar o leitor para a ADO nº 25, pois, analisando a decisão, o que foi levado em consideração foi o núcleo essencial do princípio federativo, isto é, a autonomia dos entes federados. O estudo introdutório do federalismo criou as bases fundamentais para a compreensão do presente julgado, pois os Ministros, fizeram o mesmo, analisando os limites impostos pelo princípio federativo, previsto pelo Constituinte Original de 1988 como cláusula pétrea.

O julgamento se pautou na necessidade de se reestabelecer o pacto original, com o sistema cooperativo entre os entes federativos. Os julgadores fixaram a necessidade do equilíbrio entre os entes, isto é, entenderam que o novo desenho tributário impactou na autonomia financeira dos Estados e Distrito Federal (e por consequência, os Municípios), desde as desonerações promovidas pela Lei Kandir, que se prologaram no tempo e nunca foram de fato resolvidas. A Emenda Constitucional 42 de 2003, ao incluir a necessidade de uma lei complementar para tratar do tema, pretendeu resolver os impasses em torno das perdas arrecadatórias, o que nunca aconteceu.

Finalizando a presente análise, é necessário levantar quais foram os resultados práticos do julgamento da ADO nº 25, com esta já sendo caso paradigmático das questões federalistas no país, mas que contudo, previu uma série de consequências jurídicas e que estão em deslinde até os dias de hoje. Neste ponto, primeiramente deverá ser trazido o fato de que a União solicitou a prorrogação do prazo por mais vinte e quatro meses, vez que não cumprido o prazo anual expedido em 2016.

O pedido foi acatado em parte, sendo concedido o prazo de mais um ano para a União, haja vista a crise fiscal existe em 2017 e a existência de movimentações no Congresso em nome da expedição das normas requeridas. Quanto ao último elemento, o relator fez menção à Comissão Mista Especial sobre a Lei Kandir – 2017.

O prazo fora prorrogado por um ano por mais duas vezes, sendo sempre observada a manutenção da crise fiscal que assola tanto os estados mas também a União e a existência de um debate profícuo e até mesmo a propositura de leis no sentido da sistematização dos repasses. Importante levantar também a situação de não cooperação de alguns estados, estes que não

ofereceram informações essenciais quanto as perdas decorrentes com o afastamento do ICMS para o TCU.

Ao fim, em maio de 2020 e com grande participação do ministro Gilmar Mendes, a União e os estados celebraram um acordo no bojo da ADO nº 25, justamente visando pacificar a questão que vinha desde a Lei Kandir. O acordo, prevê o repasse de sessenta e cinco bilhões de reais para os estados até 2037, e a desistência por parte dos estados das ações que movem frente a União²².

O acordo foi homologado em uma Questão de Ordem inscrita na própria ADO nº 25 e o Ministro Gilmar Mendes abriu seu voto ressaltando os seguintes fundamentos²³:

Presidente, considero essa questão de ordem de extrema urgência e importância para o Federalismo brasileiro, não só pela densidade apta a abalar o pacto federativo mas também em decorrência da instabilidade político-jurídica que o tema suscita há mais de duas décadas, com posições antagônicas, e principalmente pelo fato de que houve acordo transacionado no âmbito desta Corte, cujos termos e deliberações merecem debates no Congresso Nacional, após homologação do Plenário. (destaques nossos).

Na mesma questão de ordem, o ministro aponta as dificuldades proporcionadas pela Lei Kandir e que perduraram por décadas, bem como a necessidade do efetivo reequilíbrio federativo e não apenas o mandamento judicial neste sentido. Vale destacarmos suas palavras, registradas na referida Questão de Ordem²⁴:

Ultrapassada mais de metade do prazo prorrogado sem que tenha ocorrido qualquer avanço significativo no campo legislativo-político, compreendi como necessária a realização de audiência para pensarmos coletivamente e, quem sabe, equalizarmos os interesses envolvidos. Todos os atores do pacto federativo foram chamados para tentarem solucionar o impasse que se prolongava desde a instituição da Lei Kandir (Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996), com algumas atuações pontuais produzidas pelas Leis Complementares 102/2000 e 115/2002, bem ainda pela Emenda Constitucional 42/2003. **Conclamei que todos os entes federativos, na linha do pensamento do possível, dissipassem-se de suas certezas absolutas, interesses estratificados e compreendessem aquela oportunidade sob o olhar do federalismo cooperativo, no afã de diminuir as tensões/diferenças e aproximar as convergências, chegando a bom termo conciliatório.** [...] Graças ao esforço de todos os participantes da Comissão Especial, atuante no âmbito do STF, **conseguimos empreender um modelo de aproximação, de negociação e de resolução do conflito que perdurava há mais de 20 (vinte) anos, entre as esferas federal, estadual e distrital.** A Federação brasileira sai fortalecida e passa a ter ótimo exemplo de cooperação institucional entre seus Entes integrantes, independentemente da coloração e das vertentes político-partidárias. (destaques nossos)

Pela iniciativa do Ministro, os entes interessados chegaram a um consenso quanto aos valores e forma de pagamento, isto é, um acordo foi construído para finalmente se encerrar um impasse de mais de vinte anos. O interessante do acordo é que ele foi celebrado com a participação

²² Tal acordo, poderá ser lido na íntegra no portal do STF, na página referente à ADO nº 25 e a partir da página 11. In BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Questão de Ordem na Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25.** Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344949311&ext=.pdf> acessado em 10 de fevereiro de 2021.

P. 11 e seguintes.

²³ Ibid., p. 2.

²⁴ Ibid., p. 13 e 23.

dos entes, ou seja, a vontade de cada um deles foi levada em consideração pela União, tal qual preconizam os teóricos-base do federalismo.

O acordo ainda prevê a aprovação e algumas alterações legislativas, estando dentre elas a “PEC do Pacto Federativo”, este que resumidamente traz²⁵:

Medidas de ajuste fiscal aplicáveis ao custeio da máquina pública; modifica a estrutura do orçamento federal; estende a proibição de vinculação de receitas de impostos a qualquer espécie de receitas públicas, ressalvadas as hipóteses que estabelece; permite a redução temporária da jornada de trabalho de servidores públicos como medida para reduzir despesas com pessoal; propõe mecanismos de estabilização e ajuste fiscal quando as operações de créditos excederem as despesas de capital, as despesas correntes superarem noventa e cinco por cento das receitas correntes ou a realização de receitas e despesas puder não comportar o cumprimento das metas fiscais do ente; e cria o Conselho Fiscal da República.

Tal proposta, se encaminhada, inauguraria um novo regime de federalismo mais pautado na autonomia e na cooperação dos entes, trazendo também elementos que asseguram melhores mecanismos fiscais e que asseguram tal autonomia.

Por fim, deve-se levantar que o tema ainda não se exauriu, pois deverá ser observado se as condições do acordo celebrado serão cumpridas e se existirem bases para que as propostas legislativas aventadas avancem conforme o esperado, de todo modo, não se poderiam ter chegado a tal amadurecimento do debate sem que se passasse pela análise do STF, análise esta fundada na proteção do núcleo essencial do federalismo brasileiro.

Conforme destacado em linhas anteriores, o Supremo Tribunal Federal, ao analisar a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25, buscou reestabelecer o pacto federativo, isto é, reconheceu haver um desequilíbrio entre a União e os outros entes federativos, em razão do esvaziamento da autonomia financeira deles.

A decisão da nossa Corte Constitucional se pautou no princípio federal, desenhado originalmente em 1988. A mutação constitucional é algo esperado, contudo, limites precisam ser respeitados. Apesar dos argumentos de que a desoneração nas exportações representaria a modernização do sistema tributário brasileiro e que tais avanços seriam permitidos, não podemos deixar de lado a importância de se preservar o núcleo essencial do referido princípio. Exatamente isso foi feito pelo STF, pois a autonomia financeira dos entes é essencial, ou seja, faz parte do núcleo essencial do federalismo e não deve sofrer ofensas ou alterações.

É interessante analisar o efeito que a decisão proferida na ADO nº 25 gerou no nosso país, pois por meio dela, houve uma aproximação dos entes federados e a celebração de um acordo, objetivando-se o reequilíbrio federativo. Os efeitos originários da decisão não se confirmaram, contudo, outros surgiram, como a homologação do acordo dos entes federativos. Assim, de um jeito ou de outro, o tema passou a ser analisado com mais atenção e, aparentemente, será resolvido em definitivo pelo Congresso Nacional.

Assim, o importante é deixarmos registrado que o tema está recebendo outro tratamento atualmente em nosso país, pois o reconhecimento da ofensa ao pacto federativo pelo STF forçou uma mudança de postura de todos os envolvidos, principalmente do Congresso Nacional.

²⁵ BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 188**, de 2019. (PEC do Pacto Federativo). Altera arts. 6º, 18, 20, 29-A, 37, 39, 48, 62, 68, 71, 74, 84, 163, 165, 166, 167, 168, 169, 184, 198, 208, 212, 213 e 239 da Constituição Federal e os arts. 35, 107, 109 e 111 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; acrescenta à Constituição Federal os arts. 135-A, 163-A, 164-A, 167-A, 167-B, 168-A e 245-A; acrescenta ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias os arts. 91-A, 115, 116 e 117; revoga dispositivos constitucionais e legais e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/139704>. Acesso em 06 nov. 2020.

Assim, a decisão da nossa Corte abriu caminho para a retomada do pacto federativo e, de fato, gerou efeitos positivos, como a celebração do acordo para a compensação das perdas financeiras e a tramitação da PEC nº 188, a conhecida PEC do Pacto Federativo. O tema ainda não está encerrado e merece ser acompanhado de perto nos próximos anos, pois é extremamente relevante para o federalismo brasileiro.

Portanto, a autonomia dos entes federados, núcleo essencial do nosso federalismo foi preservada pelo STF e, as compensações devem ser efetivadas, para que os entes recuperem sua independência e o país seja fortalecido como um todo, pois do contrário, todos terão fracassos em seus objetivos constitucionais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo buscou analisar o pacto federativo sob o viés do federalismo fiscal, destacando para o estudo as desonerações de ICMS nas exportações. O referido recorte temático foi realizado olhando-se para o ponto do desequilíbrio federativo, fruto do aparente esvaziamento da autonomia financeira dos entes federativos. Levando-se tal situação em consideração, a pesquisa buscou responder se de fato as alterações promovidas pela União fortaleceram esse cenário de desequilíbrio ou, se por outro lado, os repasses compensatórios previstos pelas diversas alterações legislativas preservaram a autonomia dos entes federados.

A Lei Kandir e a Emenda Constitucional nº 42 de 2003, que foram escolhidas para o estudo são extremamente relevantes quando se pretende estudar o pacto federativo brasileiro. A Constituição de 1988 privilegiou a descentralização fiscal e, após poucos anos de sua promulgação, inseridos dentro do mesmo sistema constitucional, foram aprovadas reformas como as previstas nos diplomas elencados, que inverteram a ordem original e centralizaram o federalismo fiscal. Aprovações como estas merecem ser analisadas mais detalhadamente, pois parece não fazer muito sentido dentro de um sistema federal como o nosso. Assim, dada a relevância do tema, a Lei Kandir e a EC nº 42 de 2003 foram objeto da dissertação.

A análise do tema se deu de uma forma que buscou ser didática, analisando as reformas com base no princípio federativo. Em outras palavras, uma vez escolhido o foco do estudo, a pesquisa pretendeu demonstrar, em primeiro lugar, os conceitos e as principais informações sobre o federalismo, trazendo ao leitor os principais pontos sobre o tema. Neste ponto do trabalho, analisou-se também o pacto federativo estabelecido pela Constituição da República de 1988, com a repartição de competências e a divisão de receitas. Ainda, foi estudado o princípio federativo, isto é, previsto como um dos fundamentais para o nosso país e que deveria ser respeitado e o sistema federal como cláusula pétrea, não podendo sofrer alterações pelo poder reformador.

Ao se analisar os limites impostos pelo núcleo essencial do princípio federativo, percebemos que a autonomia dos entes federados não poderia ser ofendida por reformas legislativas ou constitucionais. Apesar de mudanças serem toleradas, o núcleo do federalismo não poderia ser atacado. Neste ponto, conseguimos fazer a ligação entre as desonerações de ICMS nas exportações com o pacto federativo, na medida em que, ao se analisar a reforma sob a perspectiva da autonomia dos Estados e do Distrito Federal, podemos concluir ou não pela ofensa ao princípio federativo.

O pressuposto de que a Lei Kandir ofende o pacto federativo tem relação justamente com o núcleo essencial do princípio federativo, qual seja a autonomia dos entes federados. A partir do momento em que a referida lei ingressou no campo da autonomia financeira e apresentou prejuízos para os Estados e DF, podemos enxergar a ofensa ao próprio núcleo essencial do princípio federativo.

Esse ponto do estudo foi intensificado no segundo capítulo, que analisou mais detalhadamente a Lei Kandir, as alterações posteriores e, por fim, a Emenda Constitucional nº 42 de 2003. Em todos os momentos destacou-se o sistema de repasses compensatórios e o esvaziamento da autonomia financeira dos entes federativos subnacionais. Conforme mencionado,

o pressuposto da pesquisa foi realizar esse paralelo entre a autonomia dos entes com o seu consequente esvaziamento pelas desonerações de ICMS nas exportações. É um prisma de estudo que busca confirmar a alegação de que o pacto federativo foi ofendido pela autonomia atingida pelas alterações legislativas e constitucionais.

Nesse sentido, com o intuito de comprovar tal pressuposto, no terceiro capítulo, a pesquisa se baseou no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25, considerada extremamente relevante para o cenário federal brasileiro, em especial para o tema da dissertação, pois se pautou na análise do equilíbrio federativo com o estudo da autonomia dos entes federados. Os Ministros do Supremo Tribunal Federal analisaram as desonerações operadas nas exportações, por iniciativas da União, que demonstraram a sua atuação no sentido de centralizar os poderes e esvaziar a autonomia financeira dos entes federativos subnacionais.

O caminho percorrido pelos Ministros da ADO nº 25 foi pautado no princípio federativo, em especial em seu núcleo essencial. Reconheceu-se que a autonomia foi ofendida com as desonerações sem um efetivo sistema de compensação, pois os entes subnacionais se viram fragilizados com as mudanças. As desonerações promovidas atingiram em cheio o núcleo essencial do federalismo, a autonomia dos entes federados.

A Lei Kandir é um grande exemplo disso, do desequilíbrio federativo. Ao se suprimir competências tributárias sem a devida compensação, a autonomia dos entes subnacionais resta ofendida. O STF percorreu todo o caminho desde a aprovação da Lei Kandir até o ano do julgamento e concluiu que havia sim uma ofensa ao pacto federativo, pelo esvaziamento da autonomia financeira.

A decisão da nossa Corte Constitucional foi muito interessante, pois foi o passo mais importante em direção ao reequilíbrio federativo, reconhecendo a existência de ofensa ao pacto federativo e, ainda, determinando a sua extinção, por meio da lei complementar fixando um sistema efetivo de repasses compensatórios.

Por tudo isso, a conclusão de que o estudo chegou é no sentido de que a Lei Kandir e a Emenda Constitucional nº 42 de 2003 representaram ofensa ao equilíbrio federativo, pelo esvaziamento da autonomia dos entes federativos subnacionais, pois nunca houve um sistema compensatório efetivo, que assegurasse o equilíbrio federativo. Assim, o trabalho se preocupou em analisar o tema sob a perspectiva do equilíbrio federativo e, neste ponto, seguindo o entendimento do STF, não há como negar a existência de ofensa ao princípio federativo.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. Os barões da federação. Os governadores e a redemocratização brasileira. São Paulo: Hucitec/Edusp, 1998.

AGRA, Walber de Moura. Curso de direito constitucional. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

ARABI, Abhner Youssif Mota. Federalismo brasileiro: perspectivas descentralizadas. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A Lei Kandir e a ofensa ao equilíbrio federativo. Rev. Fac. Direito UFMG, Belo Horizonte, n. 72, pp. 449-479, jan./jun. 2018, p. 452. DOI: 10.12818/P.0304-2340.2018V72P449.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. Do federalismo de cooperação ao federalismo canibal: a Lei Kandir e o desequilíbrio do pacto federativo. Revista de Informação Legislativa: RIL, v. 55, n. 217, p. 157-180, jan./mar. 2018. p. 163. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/217/ril_v55_n217_p157. Acesso em: 01 out. 2020.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição, de 5 de outubro de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no Agravo em Recurso Especial nº 578962/SC. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 24 de junho de 2019. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=578962&b=ACOR&p=false&l=10&i=1&operador=mesmo&tipo_visualizacao=RESUMO. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Resp nº 710.260/RO. Relatora: Ministra Eliana Calmon, 27 de fevereiro de /2008. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta por Omissão nº 25. Rel. Ministro Gilmar Mendes, 30 de novembro de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13385039>. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Questão de Ordem na Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344949311&ext=.pdf> acessado em 10 de fevereiro de 2021.

BULOS, Uadi Lammêgo. Curso de Direito Constitucional. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Pacto federativo: aspectos atuais. Revista da EMERJ, Rio de Janeiro, v.4, n.15, 2001. p. 202. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista15/revista15_200.pdf. Acesso em: 15 out. 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14. ed, rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

CAVALIERI FILHO, Sergio. Programa de sociologia jurídica. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DALLARI, Dalmo de Abreu. O Estado Federal. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

GOLDBERG, Daniel K.; CONTI, José Maurício (org.). Federalismo fiscal. Barueri: Manoele, 2004.

KELSEN, Hans. Jurisdição Constitucional. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

KUGELMAS, Eduardo; SOLA, Lourdes. Recentralização/Descentralização: dinâmica do regime federativo no Brasil dos anos 90. Tempo Social. São Paulo, v. 11, n. 2, p. 63-81, out. 1999.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

PUCCINELLI JÚNIOR, André. Curso de direito constitucional. São Paulo: Saraiva, 2012.

RODDEN, Jonathan. Federalismo e descentralização em perspectiva comparada: sobre significados e medidas. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n. 24, p.9-27, jun. 2005. Tradução de Míriam Adelman e Marta Arretche. Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-44782005000100003&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 02 out. 2020. Artigo publicado anteriormente na *Revista Comparative Politics*, New York, v. 36, n. 4, Nov. 2004.

SAMPAIO, Nélon. *O poder de reforma constitucional*. Bahia: Livraria Progresso, 1954.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 37. ed. revista e atualizada até a Emenda Constitucional n. 76, de 28.11.2013. São Paulo: Malheiros, 2014.

SOUZA, Celina. Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988. *Revista Sociologia Política*. Curitiba, n.24, p. 105-121, jun. 2005. p. 118. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/rsocp/n24/a08n24.pdf>. Acesso em: 26 out. 2020.

VARSANO, Ricardo. Fazendo e desfazendo a Lei Kandir. *Textos para debate*, n. 304, New York, p. 1-54, ago. 2013. (Gestão Fiscal e Municipal (IFD/FMM), Instituições para o Desenvolvimento, Banco Interamericano de Desenvolvimento).