

# DA IMUNIDADE E DA ISENÇÃO DO ICMS EM OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES DESTINADAS A ATENDER AOS ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

**Eduardo Azeredo Rodrigues**

Procurador do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, advogado e professor da Universidade Salgado de Oliveira e da ESA – Escola Superior de Advocacia da OAB/RJ.

## 1. INTRODUÇÃO

Este estudo tem por objetivo abordar os efeitos jurídicos decorrentes de isenções tributárias concedidas, em matéria de ICMS, nas operações ou prestações destinadas a atender as necessidades dos órgãos e entidades da administração pública direta. Para tanto, faz-se mister prévia digressão acerca da natureza jurídica das imunidades e isenções, especialmente em hipóteses nas quais, ocorrendo o fenômeno econômico da repercussão, seja a própria administração pública a destinatária final da mercadoria ou do serviço prestado. Por fim, cumpre abordar o impacto dos referidos benefícios fiscais no âmbito dos contratos administrativos em vigor e a possibilidade de repetição do indébito não fruído no momento oportuno.

## 2. DA IMUNIDADE NAS HIPÓTESES DE TRIBUTOS INDIRETOS

Antes de ingressar na análise acerca da aplicação dos benefícios fiscais no âmbito dos contratos administrativos destinados a abastecer os órgãos e entidades de mercadorias e serviços sobre os quais normalmente incidiria o ICMS, faz-se necessária alguma digressão acerca da natureza jurídica do instituto da isenção e do entendimento que vem adotando a jurisprudência pátria nos casos em que, tratando-se de tributo indireto<sup>1</sup>, o contribuinte de fato se enquadre em alguma hipótese de não-incidência que o faça escapar dos efeitos da norma impositiva tributária.

A Constituição da República consagra, no inciso IV de seu art. 150, limitações ao poder de tributar, as quais a doutrina pátria designa como imunidades tributárias. Nesse sentido, as imunidades tributárias, que impõem espécie de não incidência juridicamente qualificada, atuam no plano da competência tributária<sup>2</sup>, subtraindo dos entes federativos competência para instituir impostos nas referidas circunstâncias.

*“A imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte”.*<sup>3</sup>

Ocorre, em algumas hipóteses, que a entidade ou o ente federativo que faria jus à imunidade não participa da relação jurídica tributária, muito embora suporte o impacto econômico relativo à prestação. É que, nos tributos indiretos, o prestador do serviço ou o fornecedor da mercadoria figura como contribuinte de jure, repassando o ônus do correspondente encargo ao preço final do produto ou do serviço disponibilizado no mercado.

---

<sup>1</sup> Os tributos indiretos são aqueles que comportam, por sua natureza, a ocorrência do fenômeno da repercussão, por meio do qual o contribuinte de direito transfere o respectivo encargo financeiro para o contribuinte de fato (terceiro, estranho à relação jurídica tributária), a exemplo do que ocorre no ICMS e no IPI.

<sup>2</sup> Em decorrência do princípio da supremacia da Constituição, eventual afronta a uma não incidência juridicamente qualificada (imunidade) implicará na inconstitucionalidade da norma legal. Hugo de Brito Machado preleciona que *“a Constituição define o âmbito do tributo, vale dizer, o campo dentro do qual pode o legislador definir a hipótese de incidência da regra de tributação. A regra de imunidade retira desse âmbito uma parcela, que torna imune”*. (in **Curso de Direito Tributário**, 19a ed. São Paulo, Malheiros, 2001, p. 233).

<sup>3</sup> Coêlho, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, 6a ed. Rio de Janeiro, Forense, 2001, p. 157.

Quando o consumidor contrata determinado serviço sobre o qual incida o ICMS, o contribuinte de direito (o prestador do serviço) freqüentemente embute na nota fiscal do serviço o valor do respectivo imposto que, agregado aos demais custos, consistirá no preço final cobrado do consumidor (contribuinte de fato). Nesse sentido, o prestador cobra do consumidor o preço pela execução do serviço, enquanto paga o respectivo imposto ao ente tributante.

Por conta disso, a jurisprudência tem entendido que não há imunidade nos casos em que o suposto beneficiário não integra a relação tributária, figurando tão-somente como contribuinte de fato.

No julgamento do RE 68.215<sup>4</sup>, o tema acerca da desconsideração do fenômeno econômico da repercussão na relação tributária foi exaustivamente suscitado, e o voto do então Ministro Eloy da Rocha expõe com clareza essa orientação, então prevalecente:

*“Tenho como certa e tese do acórdão recorrido, que parte da consideração de que, no antigo impôsto de consumo, como no atual impôsto sôbre produtos industrializados, contribuintes são as pessoas expressamente mencionadas na lei, e, entre elas, o industrial. A relação tributária se estabelece, apenas, entre o poder tributante e o contribuinte ou o responsável, nos têrmos da lei. E sômente ao sujeito passivo da obrigação tributária, e não a outrem, pode dizer respeito a imunidade ou a isenção. Para êsse efeito, nenhum relêvo tem a figura do contribuinte de fato.”*

Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>5</sup> transcreve em sua obra trecho que muito bem descreve a questão, em que Aliomar Baleeiro faz uma resenha da posição então adotada pelo Pretório Excelso:

*“O STF, Pleno, em 9 de setembro de 1979, Nos RE n° 68.097, n° 68.215 (RTJ 57:244), n° 67.625, decidiu que o Serviço Funerário de SP está sujeito ao ICM e ao IPI, cuja legislação designa o fabricante como contribuinte do tributo, nada importando que o*

---

<sup>4</sup> RTJ 74:246.

<sup>5</sup> *Op. Cit.* p. 260/261.

*transfira a ente público autônomo. A discussão, aliás, longa e minuciosa, está na RTJ 57:244 com os votos pró e contra.*

*Na mesma época o Plenário do STF modificou sua jurisprudência que permitia ao ente público opor-se, em mandado de segurança, às tributações do ICM e IPI exigidas dos fabricantes pelos fornecimentos feitos com repercussão sobre pessoas de direito público. É expressiva a ementa do RE nº 69.483, SP, de 30 de setembro de 1970, rel. Bilac Pinto:*

*'Imposto de Consumo - Imposto sobre Produtos Industrializados. As Caixas Econômicas Federais estão sujeitas ao pagamento desses tributos. A imunidade fiscal recíproca não pode ser invocada para ilidir a cobrança desses impostos. O contribuinte de jure é o industrial ou produtor. Não se pode opor à forma jurídica a realidade econômica. A figura do contribuinte de fato é estranha a relação jurídica tributária. A União e suas autarquias somente podem invocar a imunidade recíproca quando se trate de impostos estaduais ou municipais'.*

*Em 1971, a tese de Bilac Pinto prevaleceu nos RE nº 68.831, 68.903, 70.616, 68.741, 68.924, 67.748, IC; 71.955, IC; 69.149 e outros. E quanto ao ICM no RE nº 69.141, de 14 de junho de 1971, rel. o próprio Min. Bilac Pinto.*

*Muitos julgados, no curso de 1972, quase sem discrepância, consagram essa nova interpretação...*

*Data venia, não estamos convencidos dessa tese, que daí por diante foi consagrada por outros acórdãos, nosso direito não ignora o contribuinte de fato (CTM, art. 166; Súmula nº 546), que é uma realidade econômica.'"*

Infere-se o notável entendimento de Aliomar Baleeiro, sustentando a intributabilidade do patrimônio, renda ou serviços dos entes federativos, ainda que, em decorrência do fenômeno econômico da repercussão, algum desses bens jurídicos sejam alcançados indiretamente, em uma relação tributária na qual não faça parte, como contribuinte de direito, a entidade imune.

No mesmo sentido, vale trazer à baila o entendimento contido no Informativo nº 131 do STF, *verbis*:

*“O princípio da imunidade tributária recíproca outorgada às pessoas jurídicas de direito público interno (CF, art. 150, VI, a) não impede a inclusão de contribuição devida a autarquia na base de cálculo do ICMS devido por particular. Com base nesse entendimento, a Turma manteve a inclusão da contribuição para o Instituto do Açúcar e do Alcool - IAA na base de cálculo do ICMS devido por usina de açúcar e álcool ao Estado de São Paulo, tendo em vista que o referido tributo não está sendo exigido de nenhum dos entes públicos destinatários da imunidade tributária, mas sim de pessoa jurídica de direito privado. Precedente citado: RE 141.416-SP (DJU de 3.2.95). AG (AgRg) 175.860-SP, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 10.11.98”.*

É bem verdade que, recentemente, o Supremo Tribunal Federal ampliou bastante o conceito de patrimônio, renda e serviços, quando, por exemplo, reconhece a imunidade recíproca, no que toca ao IOF que incidiria sobre as aplicações financeiras<sup>6</sup>. No entanto, ainda está longe a Corte Constitucional de conferir ao dispositivo constitucional imunizante a eficácia operante que lhe empresta a interpretação daquele insigne tributarista.

### **3. DA ISENÇÃO EM ICMS**

Por seu turno, isenção é espécie de não incidência criada por lei específica do ente que detenha a competência tributária para instituir o referido tributo<sup>7</sup>. Enquanto a imunidade atua no plano constitucional, ceifando o poder de tributar que teria o ente federativo, a isenção se dá no plano da norma infraconstitucional,

---

<sup>6</sup> Informativo nº 32 do STF.

<sup>7</sup> Art. 150, §6º da Constituição Federal.

consistindo em hipótese de exclusão do crédito tributário<sup>8</sup>, nos termos da sistemática engendrada pelo Código Tributário Nacional no seu art. 175, inciso I.

Nesse sentido, não obstante tenha acolhido a jurisprudência pátria o entendimento segundo o qual, nas hipóteses de tributos indiretos, não há que se reconhecer a imunidade do contribuinte de fato, porquanto esse não perfaça o vínculo jurídico que liga o contribuinte de direito ao credor da prestação tributária, nada impede que o benefício seja concedido pelo próprio ente titular da competência tributária, sob a forma de isenção.

No que concerne ao ICMS, não se pode olvidar que toda isenção ou outro benefício fiscal deve ser concedido atendendo à forma a que alude a Lei Complementar 24 de 1975<sup>9</sup>, vale dizer, por meio de convênio.

É nesse contexto que o Convênio ICMS nº 107/95<sup>10</sup> autoriza aos Estados que menciona a conceder isenção do ICMS nas operações com energia elétrica e nas prestações de serviços de comunicação, quando tais forem destinadas a consumo por órgãos da administração pública estadual direta e suas fundações e autarquias, mantidas pelo poder público estadual e regidas por normas de direito público.

Da mesma forma o Convênio ICMS nº 26/03<sup>11</sup> autoriza a concessão de isenção nas operações ou prestações internas relativas à aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos da administração pública estadual direta e suas fundações e autarquias.

---

<sup>8</sup> Não obstante o exposto, há entendimento no sentido de que a norma isencional suspende a eficácia da norma impositiva, em decorrência do que há uma forte tendência doutrinária sustentando que, uma vez revogada a norma isencional, restaura-se a eficácia da norma impositiva, mas há que ser respeitado o princípio da anterioridade.

<sup>9</sup> Art. 155, §2º, XII, g da Constituição Federal.

<sup>10</sup> Publicado no DOU de 13.12.95 e ratificado nacionalmente no DOU de 02.01.96 pelo Ato COTEPE-ICMS 08/95.

<sup>11</sup> Publicado no DOU de 09.04.2003 e ratificado nacionalmente no DOU de 28.04.2003, pelo Ato Declaratório nº 05/2003.

Releva mencionar, entretanto, que muito embora os benefícios fiscais a que se referem os Convênios ICMS nºs 107/95 e 26/03 tenham sido destinados a beneficiar os órgãos e entidades da administração pública dos Estados a que se referem, o incentivo é concedido ao contribuinte de direito, vale dizer, aos prestadores dos serviços de comunicação e aos fornecedores de energia elétrica, bem como dos demais bens, mercadorias ou serviços destinados àqueles órgãos. O benefício é, portanto, fruído indiretamente pelos órgãos e entidades destinatárias, por meio da redução dos custos do valor do serviço ou mercadoria fornecida. É nesse sentido que o Convênio ICMS nº 26/03, no § 1º de sua cláusula primeira, condiciona a concessão do benefício fiscal ao efetivo desconto do valor correspondente ao tributo na nota fiscal do serviço ou do produto adquirido.

Do mesmo modo, no Estado do Rio de Janeiro a Resolução SER nº 047<sup>12</sup> estabelece normas a serem cumpridas pelos fornecedores de bens, mercadorias ou serviços destinados aos órgãos estaduais, a fim de que, comprovando a destinação pública dos mesmos e o efetivo abatimento do valor correspondente ao imposto dispensado<sup>13</sup>, possam fruir o referido benefício.

A sistemática do benefício fiscal é, então, a concessão de isenção para que o fornecedor do produto ou serviço destinado aos órgãos da administração pública possa abater do preço cobrado o valor correspondente ao respectivo imposto dispensado.

#### **4. DA REPERCUSSÃO DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS NO ÂMBITO DOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS CELEBRADOS PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DIRETA**

Feitas essas ponderações, passemos a abordar a forma pela qual os referidos benefícios se aplicarão aos contratos administrativos nos

---

<sup>12</sup> Resolução de 24 de setembro de 2003, publicada no DOE em 25.09.2003. Acessível no *website* da Secretaria de Estado da Receita, do Estado do Rio de Janeiro, no endereço <http://www.receita.rj.gov.br/legislacao/tributaria/resolucao/2003/047.shtml>.

<sup>13</sup> Art. 2º da Resolução SER nº 047/2003.

quais, não fosse a natureza jurídica do destinatário da prestação ou operação, incidiria o ICMS.

#### **4.1. Eficácia do benefício fiscal no que diz respeito aos contratos celebrados sob a égide dos convênios nos quais, eventualmente, não se tenha fruído a isenção tributária**

No que diz respeito às parcelas vencidas e já pagas, entendemos não haver viabilidade jurídica para reaver o valor do imposto que poderia ter sido dispensado, além do que a relação jurídica tributária extinguiu-se com o respectivo pagamento do tributo, nos termos do art. 156, I do CTN. Não parece viável a adoção de nenhuma medida com o intuito de promover eventual repetição do indébito, uma vez que, muito embora os produtos e serviços tenham sido destinados a um órgão estatal, não foram cumpridas, pelos fornecedores, as formalidades necessárias para a comprovação da destinação pública dos mesmos, a justificar a concessão do benefício fiscal.

Nesse sentido, ainda que, em tese, fosse cogitada a possibilidade de reaver o valor que poderia ter sido dispensado em decorrência das isenções em comento, se apresentariam como entraves as seguintes circunstâncias:

##### **a) Da impossibilidade de repetição do indébito, a título de ICMS, do órgão em face do ente público**

A natureza jurídica de isenção em caráter específico<sup>14</sup> de que se revestem os benefícios concedidos pelos Convênios em tela representa empecilho para viabilização da pretensão de repetição do indébito com base no art. 166 do CTN, a despeito do órgão destinatário ter meios de demonstrar que, na qualidade de contribuinte de fato, tenha assumido o respectivo encargo financeiro. Nesse sentido, a efetivação de isenção em caráter específico depende do preenchi-

---

<sup>14</sup> Dispõe o art. 179 do CTN que, quando não concedida em caráter geral, a isenção é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento através do qual o interessado demonstre preencher os requisitos previstos em lei para sua concessão.



mento, pelo interessado, dos requisitos necessários para a fruição do benefício, inteligência que se extrai, a contrário senso, do disposto no art. 179 do CTN, o que implica na impossibilidade de prosperar a intenção em comento.

Não fosse o primeiro óbice, a natureza jurídica que ostentam o órgão e o ente federativo geralmente se afiguraria como empecilho para a concretização de tal mister.

Decerto que, embora sem personalidade jurídica, certos órgãos – dentre os quais os Tribunais de Contas, Assembléias Legislativas, Câmaras Municipais etc. - detêm capacidade processual e podem estar em juízo para defesa de suas prerrogativas institucionais<sup>15</sup>.

Ainda que com dotação orçamentária específica<sup>16</sup> e com autonomia administrativa<sup>17</sup>, o orçamento dos órgãos independentes, a exemplo dos Tribunais de Contas estaduais, não se distingue do patrimônio do próprio Estado. Com efeito, preconiza a ordem constitucional os princípios da unidade e universalidade do orçamento, dispondo o inciso I do § 5º do art. 165 da Carta da República no sentido de que a lei orçamentária anual compreenda os orçamentos de todos os poderes.

Vale coleccionar o entendimento de Ricardo Lobo Torres<sup>18</sup> sobre tal aspecto da natureza jurídica do orçamento público:

---

<sup>15</sup> “EMENTA: Recurso. Legitimidade para recorrer. Mandado de segurança. Tribunal de Contas. A jurisprudência mais recente do STF tem reconhecido aos Tribunais de Contas legitimidade para recorrerem, como autoridades coatoras, em processo de mandado de segurança, sobretudo quando atuam na defesa de sua competência constitucional.” (RE 106.923-6).

<sup>16</sup> Kiyoshi Harada esclarece que o art. 99 da Carta Magna consagra a autonomia orçamentária, e não a financeira, conceitos que não se confundem, uma vez que autonomia orçamentária “significa que determinado órgão, com ou sem personalidade jurídica própria, foi contemplado pela lei orçamentária anual com dotação própria, fixando o montante das despesas autorizadas, no caso do Judiciário e do Ministério Público, por propostas suas. Autonomia orçamentária quer dizer que um determinado órgão constitui-se em uma unidade orçamentária, podendo utilizar-se das verbas com que foi contemplada, mediante observância dos rígidos princípios orçamentários e à medida de disponibilidade financeira do Tesouro”. (HARADA, Kiyoshi. **Autonomia orçamentária**. Jus Navigandi, Teresina, a. 5, n. 47, nov. 2000. Disponível em: [www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1279](http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1279). Acesso em: 17 mai. 2004).

<sup>17</sup> Art. 99 da Constituição Federal, em decorrência de que se aplicam aos Tribunais de Contas, no que couber, as atribuições referentes aos Poder Judiciário (art. 73, *in fine* da Carta Magna).

<sup>18</sup> Torres, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 8ª ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2001, p. 105 e 157.

*“O orçamento é uno. O princípio da unidade já não significa a existência de um único documento, mas a integração finalística e a harmonização entre os diversos orçamentos. A CF 88 modernizou sobremaneira a disciplina orçamentária, ao unificar o orçamento fiscal, o de investimento das estatais e o da seguridade social, segundo a orientação hoje prevalecente em outros países.”*

*“O orçamento fiscal contém todas as receitas e despesas da União. Abrange os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como os fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.”*

Nessa linha de entendimento, é inexorável a conclusão de que a disputa do órgãos para repetir o indébito em face do ente federativo esbarraria na constatação do fenômeno da confusão<sup>19</sup>.

Em hipótese análoga, vem entendendo o Egrégio Superior Tribunal de Justiça haver confusão quando a Defensoria Pública estadual intenta promover execução de honorários de sucumbência contra a respectiva fazenda pública, a exemplo do recente julgado Resp. 604.977 / RS, relator Min. JOSÉ DELGADO, *verbis*:

*“PROCESSUAL CIVIL. DEFENSORIA PÚBLICA REPRESENTANDO LITIGANTE VENCEDOR EM DEMANDA CONTRA O ESTADO. PAGAMENTO DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. IMPOSSIBILIDADE. CONFUSÃO ENTRE CREDOR E DEVEDOR. DEFENSORIA. ÓRGÃO ESTATAL. PRECEDENTES.*

1. *“A Defensoria Pública é órgão do Estado, por isso que não pode recolher honorários sucumbenciais decorrentes de condenação contra a fazenda em causa patrocinada por Defensor Público. Confusão. Aplicação do art. 1.049 do Código Civil... (Resp. nº 469662/RS, 1ª Turma, DJ de 23/06/2003, Rel. Min. LUIZ FUX)*

2. *Os honorários de advogado nas ações patrocinadas pela Defensoria Pública destinam-se ao próprio Estado. O fato de ha-*

---

<sup>19</sup> Dispõe o art. 381 do Código Civil no sentido de que quando na mesma pessoa se confundem as qualidades de credor e devedor extingue-se a obrigação.

*ver um fundo orçamentário com finalidade específica (criado pela Lei Estadual do RS nº 10.298/94) é matéria contábil-financeira que não altera a situação jurídica de ser o credor dessa verba a Fazenda Estadual e não a parte ou a própria Defensoria, já que esta não detém personalidade jurídica, sendo órgão do Estado. 3. O destino do produto das receitas do Estado decorrentes de sucumbência nos processos em que seja parte é irrelevante na relação jurídica que trave com terceiros. 4. A Defensoria Pública é mero, não menos importantíssimo, órgão estadual, no entanto, sem personalidade jurídica e sem capacidade processual, denotando-se a impossibilidade jurídica de acolhimento do pedido da concessão da verba honorária advocatícia, por se visualizar a confusão entre credor e devedor. 5. Precedentes da egrégia 1ª Turma desta Corte. 6. Recurso provido.”*

Ademais, fácil é constatar que o valor do ICMS que poderia ter sido dispensado pelo Estado, constante na previsão orçamentária do órgão, percorrendo a cadeia econômica, foi recebido pelo fornecedor da mercadoria ou do serviço contratado e novamente retornou aos cofres públicos por ocasião do recolhimento do ICMS, razão pela qual, ainda que sob outra rubrica, no fim da operação, permanece integrando o patrimônio da fazenda estadual.

**b) Da impertinência de reaver o valor cobrado na fatura dos serviços e mercadorias em face do prestadores e fornecedores dos mesmos**

Muito embora pudesse pleitear, na esfera cível, o ressarcimento do valor cobrado a título de ICMS, correspondente ao quantum devido pelos contribuintes de direito, em face dos prestadores dos serviços de energia elétrica e de telecomunicações, bem como dos fornecedores de produtos e mercadorias sobre as quais poderia ter sido dispensado o pagamento do imposto, não nos parece pertinente a referida pretensão. Ainda que fosse utilizado o argumento segundo o qual ninguém se escusa de cumprir a lei por desconhecimento<sup>20</sup>, os

---

<sup>20</sup> Art. 3º da Lei de Introdução do Código Civil.

prestadores e fornecedores não se beneficiaram do valor correspondente à quantia que poderia ter sido dispensada, na medida em que, recebendo a mencionada parcela na qualidade de preço, repassaram aos cofres estaduais a título de tributo.

É bem verdade que, no mais das vezes, as aludidas empresas, principalmente as fornecedoras dos serviços de telecomunicações e de energia elétrica, consistem em empresas de grande potencial econômico, e certamente teriam meios de satisfazer a pretensão de devolução dessa quantia, e até mesmo teriam o dever de planejar, em suas atividades, determinada área de risco, compatível com o patamar dos serviços que executam. No entanto, cabe ponderar que eventual procedência da pretensão indenizatória intentada em face das mesmas implicaria em que o poder público estivesse se locupletando ilicitamente em detrimento do setor privado, porquanto o tributo que em tese, foi efetivamente recolhido pelas empresas demandadas (e ingressou, portanto, validamente nos cofres do Estado) estaria sendo novamente devolvido, ora a este órgão da administração pública estadual.

No que diz respeito às parcelas a vencer, penso que o órgão destinatário da operação ou prestação isenta deve notificar os contratados dos respectivos serviços sobre os quais incida o ICMS, no sentido de externar a intenção de fruir o benefício fiscal em comento tão logo essa pretensão possa ser implementada, muito embora não haja possibilidade jurídica de promover coativamente este desiderato, uma vez que os contratos administrativos já teriam sido pactuados e estariam em curso. Ademais, a determinação de uma medida como essa, em um prazo previamente estabelecido, representaria a imposição de uma nova obrigação contratual, o que afetaria a segurança e a estabilidade jurídica do contrato, além de não se inserir em uma das hipóteses que ensejam a alteração unilateral do mesmo, nos termos do art. 65, I da Lei nº 8.666/93. Com efeito, tal hipótese não se afiguraria propriamente como alteração qualitativa, porque não se esta-

ria a promover modificação do projeto ou de suas especificações para melhor adequação aos fins público; tampouco quantitativa, porque não haveria necessidade de acréscimos ou supressões em seu objeto. Também não se justificaria imputar alteração unilateral aos contratados porquanto os Convênios de ICMS que teriam concedido as referidas isenções não constituiriam fato superveniente em relação aos contratos em curso.

Marçal Justen Filho<sup>21</sup> esclarece o seguinte quanto aos limites e à discricionariedade da administração pública para promover alteração unilateral do contrato:

*“A alteração do contrato retrata, sob alguns ângulos, uma faculdade discricionária da Administração. Não existe, porém, uma liberdade para a Administração impor a alteração como e quando lhe melhor aprouver. (...) A Administração, após realizar a contratação, não pode impor alteração da avença mercê da simples invocação da sua competência discricionária. (...)*

*A Administração tem de evidenciar, por isso, a superveniência de motivo justificado da alteração contratual. (...) Deve indicar que os fatos posteriores alteraram a situação de fato ou de direito e exige um tratamento distinto daquele adotado” (ob. cit., pp. 393 e 394).*

Ademais, perfilhando o mesmo raciocínio que desenvolvi no item anterior, o inconveniente que haveria na não fruição do referido benefício seria a desnecessária transferência indireta do respectivo valor do órgão para a fazenda pública estadual, intermediada pelos fornecedores e prestadores contribuintes do ICMS, o que o benefício fiscal dispensaria, muito embora, em ambas as hipóteses, tais recursos tenham sua origem e destino em um mesmo orçamento público.

---

<sup>21</sup> In **Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos**. Aide, Rio de Janeiro, 1994, p. 393/394.

#### **4.2. Eficácia do benefício fiscal no que diz respeito aos contratos já extintos, embora firmados sob a égide dos Convênios acima referidos nos quais, eventualmente, não se tenha fruído a isenção tributária**

Na mesma linha do entendimento acima esposado, com muito mais razão sustento a impossibilidade de cobrança do que se pagou em contrato já extinto, ainda que tenha sido firmado após a vigência dos aludidos Convênios.

Com efeito, não há razão para questionar o benefício que deixou de ser fruído, ainda que fosse devido, pelo não cumprimento, à época, dos requisitos essenciais à sua concessão, pelas razões enumeradas nas respostas anteriores.

No Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, a análise do art. 3º da Resolução SER nº 47/2003<sup>22</sup> deixa essa conclusão estreme de dúvidas, porquanto, como condição para a concessão do benefício está a apresentação, pelas empresas que efetuarem operações passíveis de isenção, de declarações contendo informações do destinatário das mercadorias ou serviços, *até o 10º dia subsequente ao da operação ou prestação*. Ora, não fosse o art. 5º da mesma Resolução expresso, ainda assim, se as prestações ou operações já foram realizadas e não foi observado o prazo acima assinado, tudo levaria a crer que o benefício não seria concedido, verbis:

*“Art. 5º – O contribuinte que deixar de efetuar a comunicação a que se refere o art. 3º perderá o direito ao benefício, sendo-lhe exigido o imposto dispensado, com todos os acréscimos legais.”*

---

<sup>22</sup> “Art. 3º - As empresas que efetuarem operações com a isenção, a que se refere o artigo 1º, exceto as concessionárias de serviço público a que se refere o §2º do artigo anterior, devem apresentar à repartição fiscal de sua circunscrição, até o 10º (décimo) dia útil do mês subsequente ao da operação ou prestação, declaração contendo a informação do órgão público estadual destinatário das mercadorias ou dos serviços. Parágrafo único - A declaração a que se refere este artigo deve estar acompanhada dos seguintes documentos: a) cópia do contrato social da empresa declarante; b) procuração atribuindo poderes ao signatário da declaração para representar a empresa declarante; c) cópia do documento de identidade do procurador; d) cópia das Notas Fiscais emitidas; e) cópia do instrumento de contrato assinado com o órgão público estadual para o fornecimento das mercadorias ou a prestação dos serviços”.

### **4.3. Eficácia das isenções nas contratações posteriores aos Convênios**

O meio pelo qual o órgão condicionará a contratação à não inclusão do preço do tributo na fatura dos serviços ou mercadorias adquiridos será através de expressa previsão no edital do certame do qual decorrer a aquisição de mercadorias ou contratação dos serviços a que se referem os benefícios fiscais em comento.

Na fase de apresentação das propostas, as licitantes decerto não devem incluir no preço do serviço ou da mercadoria o valor do respectivo tributo, sob pena de serem desclassificadas não somente em função da superior cotação do preço comparada às que ofertaram descontando o valor do tributo, como também por comprometer a uniformidade dos critérios. Para tanto, esta informação deverá constar expressamente no edital.

Quanto à fase de cotação de preços, ideal seria que as empresas também não incluíssem o valor do tributo. De qualquer forma, é de ser considerado que a cotação do preço tem o objetivo de estabelecer o valor a ser fixado para o objeto do certame e, por uma operação aritmética, conhecendo-se a alíquota do tributo e o valor final do serviço ou da mercadoria, pode-se facilmente deduzir o valor a ser descontado, a título de isenção do ICMS, ainda que a empresa tenha incluído o tributo no valor da mercadoria ou do serviço cotado.

É essencial, entretanto, que a empresa, ao cotar o preço, esclareça se está considerando ou não o valor do ICMS, para que o órgão licitante se certifique se deverá ou não abatê-lo do valor ofertado.

Tal previsão no instrumento convocatório não implicará em nenhuma violação ao princípio da competitividade estatuído no inciso I do §1º do art. 3º da Lei nº 8.666/93, porque a isenção, embora concedida ao prestador de serviço ou ao fornecedor de mercadorias, se dá em função da destinação pública das mesmas, ou seja, em decorrência da natureza do órgão ou entidade da administração pública estadual que delas se utilize, e não das características do prestador ou fornecedor.

Nesse sentido, se a licitação é, por exemplo, para a contratação de um serviço sobre o qual não incida o ICMS por força do Convênio ICMS nº 107/95, todo prestador terá meios para requerer a concessão da sobredita isenção e, portanto, não haverá qualquer desigualdade que possa macular o princípio da isonomia, restringindo a competitividade do certame em relação a uns, em detrimento dos demais.

Por sua vez, se a hipótese for de fornecimento de mercadoria ou produto sobre o qual não incida o ICMS em razão do Convênio ICMS nº 26/03, fácil é notar que as condições estabelecidas pelo §1º da cláusula primeira do sobredito instrumento<sup>23</sup> não estabelecem nenhum requisito que dependa de determinada característica do fornecedor, de modo a inviabilizar a fruição do benefício por parte de eventual interessado em contratar com o poder público.

No que concerne aos serviços a que se refere o Convênio ICMS nº 107/95, que consistem em atividades econômicas suscetíveis de regulação, nos termos do art. 174 da Constituição da República, fácil será constatar se do preço praticado está sendo descontado o valor do ICMS, porque as respectivas agências reguladoras tem ingerência, ainda que indireta, sobre o preço que pode ser cobrado pelos prestadores dos serviços de telecomunicações<sup>24</sup> e de fornecimento de energia elétrica<sup>25</sup>.

---

<sup>23</sup> “Cláusula primeira - Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder isenção de ICMS nas operações ou prestações internas, relativas à aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias. § 1º A isenção de que trata o “caput” fica condicionada: I – ao desconto no preço, do valor equivalente ao imposto dispensado; II – à indicação, no respectivo documento fiscal, do valor do desconto; III – à comprovação de inexistência de similar produzido no país, na hipótese de qualquer operação com mercadorias importadas do exterior”.

---

<sup>24</sup> Estabelece o inciso VII do art. 19 da Lei nº 9.472/97 a competência da ANATEL para “controlar, acompanhar e proceder à revisão de tarifas dos serviços prestados no regime público, podendo fixá-las nas condições previstas nesta Lei, bem como homologar reajustes”. Nesse sentido, o referido diploma legal deixa certo que, embora as tarifas estejam previstas no contrato de concessão das prestadoras do serviço, ex vi do art. 93, VII, é nítida a ingerência que tem a referida agência reguladora, seja indiretamente, quando, disciplina a licitação da qual participam as concessionárias, tendo como um dos objetivos estabelecer tarifas razoáveis (art. 89, I); seja diretamente, quando, nas hipóteses de outorga sem licitação, as tarifas serão fixadas pela ANATEL (art. 103, § 3º), ou, ainda, quando aprova as tarifas por ocasião de novas prestações, utilidades ou comodidades objeto da concessão (art. 105).

<sup>25</sup> Dispõe o § 1º do art. 15 da Lei nº 9.427/96 que, sendo a tarifa máxima do serviço de fornecimento de energia elétrica fixada no contrato de concessão e em ato específico da ANEEL que autorize a aplicação de novos valores em razão de reajuste ou revisão contratual, deve a referida agência reguladora se manifestar em 30 (trinta) dias após a apresentação das propostas pelas concessionárias e permissionárias do dito serviço, do que se depreende a nítida ingerência que tem a ANEEL no regime econômico-financeiro no qual é estabelecido o preço do serviço.



Já quanto aos demais bens, mercadorias e serviços aludidos no Convênio ICMS nº 26/03, não há um meio eficaz de verificar se do preço final deduziu-se o valor do tributo em comento, porque não há um critério que estabeleça um parâmetro para o preço e que permita a comparação, além de que há grande diversidade de produtos de diferentes marcas e modelos, do que avulta necessariamente a tamanha heterogeneidade dos preços.

Nessa última hipótese, a própria concorrência em razão do procedimento licitatório forçará o participante do certame a respeitar a isenção a que faz jus, sob pena de não ter meios de competir com os demais, muito embora não haja um critério do qual possam ser inferidos os custos e a margem de lucro que compõem o preço final repassado ao órgão contratante. Será, portanto, a competição o fator neutralizador dessa vulnerabilidade.

## **5. CONCLUSÕES**

Nas hipóteses de tributos indiretos, nas quais o contribuinte de direito tenha freqüentemente a possibilidade de repassar o impacto econômico da cobrança do tributo para um terceiro - o contribuinte de fato, o benefício fiscal destinado a beneficiar esse último se dá indiretamente, justamente por não integrar a relação jurídica tributária subjacente.

Nesse contexto, é o contribuinte de direito quem, preenchendo as condições para o benefício fiscal, requer a concessão do mesmo, a despeito do objetivo finalístico estar atrelado à condição subjetiva do contribuinte de fato, que irá fruir a prestação sobre a qual incide o produto.

Em decorrência dessa sistemática, a eficácia dos benefícios nos contratos administrativos celebrados pelo órgão ou entidade que, na condição de contribuinte de fato, necessite das prestações passíveis da concessão do benefício, dependerá da participação do fornecedor do

respectivo produto ou serviço que, na qualidade de contribuinte de direito, integra a relação originária, razão pela qual, em determinadas hipóteses, não poderá ser fruída imediatamente ou, se não requerida no momento oportuno, não se tornará factível a sua repetição. 