

A revisão dos contratos administrativos frente às alterações introduzidas na legislação do ICMS pela EC 87/15.

Paulo Sérgio Furtado Chiabai – Advogado – OAB/ES 10392

1. O ICMS e as operações interestaduais com não contribuintes após a EC 87/15.

Como cediço, A Emenda Complementar 87/15, de 16 de abril de 2015, inovou de forma significativa o ordenamento jurídico pátrio no que tange à sistemática de recolhimento do Imposto sobre operações relativas à Circulação de mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação - ICMS.

A aludida emenda constitucional alterou o art. 155, §2º, VII e VIII da Constituição da República de 1988.

Anteriormente, em função da sistemática do recolhimento do tributo estadual em análise, duas eram (e continuam sendo) as hipóteses de recolhimento de ICMS nas operações interestaduais: (i) nas operações com contribuinte do imposto; (ii) nas operações em que o adquirente não é contribuinte do imposto.

Relativamente às operações interestaduais com contribuintes, nada se alterou. Nas aludidas operações, com contribuintes do imposto, continua sendo do destinatário/adquirente a obrigação do pagamento do diferencial de alíquota quando devido na operação.

Todavia, já as operações interestaduais envolvendo os que não são contribuintes do imposto, a aludida emenda constitucional reformulou a sistemática anteriormente adotada consideravelmente.

O referido dispositivo constitucional dispunha no seguinte sentido:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

Com a publicação da referida emenda, o texto do mencionado art. 155 da CR/88 artigo alterou-se para:

Art. 155.

§2º.

[...]

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito)

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito)

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

(Grifo nosso)

Nesse sentido, em função das novas determinações, nas operações interestaduais realizadas com consumidor final não contribuinte de ICMS, o imposto, que antes era recolhido ao Estado remetente, com base em sua alíquota interna, passou a ser devido para: (i) Estado remetente, à alíquota interestadual, e; (ii) Estado de destino – Diferencial de alíquota, com base na respectiva legislação.

Na sistemática anterior ao contrário, o ICMS nessas operações era exigido com base na alíquota interna do Estado de origem, e não se utilizava, pois, a legislação do Estado de destino para cálculo do diferencial de alíquota, que não existia até o momento.

Assim, recolhia-se o ICMS nas referidas operações com base única e exclusivamente na legislação do Estado de origem, que poderia dar o tratamento que quisesse às operações sujeitas à incidência do ICMS, inclusive concedendo benefícios, como as isenções, reduções de alíquotas ou bases de cálculos.

Com a vigência da alteração, passa-se a ser exigida a aplicação da legislação do Estado de origem, para o cálculo do imposto devido a esse ente federado, e a legislação do Estado de destino para o cálculo do diferencial de alíquotas instituído.

Essa consequência produzida pela EC 87/15 é a grande causadora de todos os questionamentos que se fazem pertinentes à aplicação do referido dispositivo.

Tais discussões, atinentes aos efeitos da EC 87/15, se submetem à esfera do Direito Tributário, razão pela qual serão tratadas em outra oportunidade, em estudo dedicado a este fim.

O fato é que tais alterações produziram em certos casos grandes disparidades fiscais. Operações que antes sofriam carga tributária reduzida passaram a sofrer grande incidência do ICMS.

A questão abordada por essas considerações, é, nesse sentido, a possibilidade de revisão dos contratos de fornecimento de medicamentos, celebrados antes da EC 87/15 e sobre os quais a referida emenda produz efeitos prejudiciais.

Como corte metodológico, optou-se por analisar somente os contratos celebrados com a Administração Pública, haja vista a possibilidade de, no direito privado, as partes pactuarem livremente sobre a alteração legislativa em comento, reduzindo os seus efeitos.

2. A manutenção do equilíbrio-financeiro dos contratos administrativos em decorrência de alterações na legislação tributária.

A norma do art. 37, XXI, da CR/88, fixa a obrigatoriedade de licitação para a contratação de obras, serviços, compras e alienações que o Poder Público pretenda celebrar.

Lembra-se que essa exigência emana efeitos dúplices, estabelecendo não só a compulsoriedade da licitação em geral, mas também a exclusividade¹ da licitação como forma de contratação de obras, serviços, compras e alienações da Administração Pública.

A lei que regula as contratações do Poder Público é a Lei n. 8.666/93, Lei das Licitações. Paralelamente a citada lei vigora ainda a Lei n. 10.520/2002, a Lei do Pregão Eletrônico.

Os diplomas legais analisados determinam, portanto, que as licitações podem ser feitas por pregão presencial ou pregão eletrônico.

Após o regular processo de licitação o administrado adjudica o contrato, nos termos da Lei 8.666/93, ou adere às atas de registro de preço no âmbito do ente federado contratante.

O equilíbrio da equação econômico-financeira desses contratos, como cedição deve ser mantido durante todo o período contratual.

Essa manutenção do equilíbrio da equação econômico-financeira dos contratos administrativos vem disciplinada no inciso XXI, do artigo 37, da Constituição Federal, com a redação da Emenda Constitucional nº 19, de 1988.

A Emenda Constitucional nº 19, lembra-se, dispôs em seu **caput** e no inciso XXI, sobre a manutenção dos valores das propostas nos contratos administrativos celebrados com base em procedimento licitatório. Transcreve-se o dispositivo:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de

¹ Relevam-se as exceções previstas no diploma legal regente, a Lei n. 8.666/93,

qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

(Grifo nosso)

A lei a que se refere o enunciado é a Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, instituindo normas e outras providências para licitações e contratos da Administração Pública.

Relativamente ao Sistema de Registro de Preços, modalidade ora vislumbrada de contratação, previsto no art. 15 da Lei nº 8.666/93, destaca-se o que preceitua o art. 12 do Decreto nº 7.892/2013, ora transcrito:

Art. 12. O prazo de validade da ata de registro de preços não será superior a doze meses, incluídas eventuais prorrogações, conforme o inciso III do § 3º do art. 15 da Lei nº 8.666, de 1993.

§ 1º É vedado efetuar acréscimos nos quantitativos fixados pela ata de registro de preços, inclusive o acréscimo de que trata o § 1º do art. 65 da Lei nº 8.666, de 1993.

§ 2º A vigência dos contratos decorrentes do Sistema de Registro de Preços será definida nos instrumentos convocatórios, observado o disposto no art. 57 da Lei nº 8.666, de 1993.

§ 3º Os contratos decorrentes do Sistema de Registro de Preços poderão ser alterados, observado o disposto no art. 65 da Lei nº 8.666, de 1993.

Em face do artigo 65, inciso II, alínea “d”, da Lei 8.666/93, logo, é irrebatível a necessidade da configuração de um evento apto a gerar o rompimento da equação econômico-financeira, de modo a exigir providências compensatórias. Conforme ensina o professor Marçal Justen Filho²:

Afigura-se evidente, sob qualquer prisma, que a modificação dos encargos trabalhista, que produza efeitos e inquestionável efeito sobre os custos inerentes à execução do contrato, configura fato de efeito incalculáveis. Por isso, aplica-se a disciplina do art. 65, inc. II, alínea “d”, da Lei nº 8.666.

Especificamente em relação à alteração da carga tributária vale reproduzir o entendimento do ilustre Autor:

² FILHO, Marçal Justen. Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos – 18ª edição, Dialética – 2011, pág. 902.

A forma prática de avaliar se a modificação da carga tributária propicia desequilíbrio da equação econômico-financeira reside em investigar a etapa do processo econômico sobre o qual recai a incidência. (...) Haverá quebra da equação econômico-financeira quando o tributo (instituído ou majorado) recair sobre a atividade desenvolvida pelo particular ou por terceiro necessária à execução do objeto da contratação. Mais precisamente, cabe investigar se a incidência tributária configura-se um “custo” para o particular executar sua prestação. A resposta positiva a esse exame impõe o reconhecimento da quebra do equilíbrio econômico-financeiro. Diversa é a situação quando a incidência recai sobre a riqueza já apropriada pelo particular, incidindo economicamente sobre os resultados extraídos da exploração.

Assim, a elevação do ICMS produz desequilíbrio sobre contratos que imponham ao particular, como requisito de execução de sua prestação, a necessidade de participar de operações relativas à circulação de mercadorias. O mesmo se diga quando se eleva o IPVA se a execução da prestação envolver necessariamente a utilização de veículos automotores. Mas a instituição de imposto sobre a renda apresenta outro contorno, eis que a incidência se dá sobre os resultados obtidos pelo particular na exploração de um empreendimento. (...) Caracterizando-se elevação dos custos, há direito à recomposição.

(Grifo nosso)

Por outro lado, evidencia-se que o artigo 65, II, "d", da Lei Federal nº 8.666/93 estabelece duas situações claramente distintas que serviriam de fundamento para a alteração contratual, visando ao seu reequilíbrio econômico-financeiro: (i) na hipótese de sobrevirem fatos imprevisíveis, e; (ii) na hipótese de sobrevirem fatos "previsíveis, porém de consequências incalculáveis".

No direito Administrativo adotou-se como regra a concepção de que eventos imprevisíveis ou de consequências imprevisíveis (álea extraordinária), posteriores ao oferecimento da proposta pelo particular, configuram motivos bastante a atrair a responsabilidade administrativa quanto ao restabelecimento da equação econômico-financeira.

O artigo 65, inciso II, alínea “d”, da Lei 8.666/93, prevê a hipótese de alteração consensual do contrato administrativo com vistas a:

[...] restabelecer a relação que as partes pactuaram inicialmente entre os encargos do contratado e a retribuição da administração para a justa remuneração da obra, serviço ou fornecimento, objetivando a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato, na hipótese de sobrevirem fatos imprevisíveis, ou previsíveis, porém, de consequências incalculáveis, retardadores ou impeditivos da execução do ajustado, ou, ainda,

em caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe, configurando álea econômica extraordinária e extracontratual.

A redação do dispositivo abarca como causas aptas a desencadear o dever jurídico da Administração em restabelecer o equilíbrio contratual todo e qualquer fato econômico superveniente à celebração do contrato, ou de conhecimento superveniente, imprevisíveis ou de consequências incalculáveis que externos ao contrato e alheios à responsabilidade do contratado, impactem os custos de produção do contrato.

O caso concreto, decorre do aumento (previsível, mas incalculável) do ICMS devido na operação, que pode chegar a patamares demasiadamente elevados.

Tal diferença vale enfatizar, não era passível de ser calculada à época da assunção das obrigações, haja vista a ausência de legislação estadual sobre o assunto, o que somente veio posteriormente a assunção das obrigações contratuais pelo administrado.

A nova situação jurídica, nesse sentido, previsível, mas incalculável, permite a revisão dos valores contratuais previamente estabelecidos, devendo aqueles que se encontram nessa situação buscar as medidas administrativas ou judiciais necessárias à recomposição financeira em análise.

Paulo Sérgio Furtado Chiabai