



UNISUL

UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA

RENATO DIAS MARQUES DE LACERDA

CONVÊNIO ICMS 85/2011:

ASPECTOS SOBRE EXECUÇÃO DE OBRAS PÚBLICAS DE INFRAESTRUTURA

POR EMPRESAS CONTRIBUINTES DO ICMS

Palhoça

2017

RENATO DIAS MARQUES DE LACERDA

**CONVÊNIO ICMS 85/2011:
ASPECTOS SOBRE EXECUÇÃO DE OBRAS PÚBLICAS DE INFRAESTRUTURA
POR EMPRESAS CONTRIBUINTES DO ICMS**

Monografia apresentada ao Curso de
Direito da Universidade do Sul de Santa
Catarina, como requisito parcial para a
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Hercílio Emerich Lentz, Esp.

Palhoça
2017

RENATO DIAS MARQUES DE LACERDA

**CONVÊNIO ICMS 85/2011:
ASPECTOS SOBRE EXECUÇÃO DE OBRAS PÚBLICAS DE INFRAESTRUTURA
POR EMPRESAS CONTRIBUINTES DO ICMS**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado à obtenção do título de bacharel em Direito e aprovado em sua forma final pelo Curso de Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina.

Palhoça, 14 de junho de 2017.

Prof. Hercílio Emerich Lentz, Esp.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Prof. Carina Milioli Corrêa, MSc.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Prof. Andrea Catine Cosme, MSc.
Universidade do Sul de Santa Catarina

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

CONVÊNIO ICMS 85/2011: ASPECTOS SOBRE EXECUÇÃO DE OBRAS PÚBLICAS DE INFRAESTRUTURA POR EMPRESAS CONTRIBUINTES DO ICMS

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e referencial conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Sul de Santa Catarina, a Coordenação do Curso de Direito, a Banca Examinadora e o Orientador de todo e qualquer reflexo acerca desta monografia.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado do trabalho monográfico.

Palhoça, 14 de junho de 2017

RENATO DIAS MARQUES DE LACERDA

Dedico este trabalho aos meus pais, que me ensinaram a importância do estudo e da dedicação, e à minha esposa Adriana e ao meu filho Vinícius, que me incentivaram a persistir no desafio de conciliar os estudos com a vida profissional, sem no entanto comprometer a qualidade do tempo em família.

RESUMO

Em 2011 foi publicado o Convênio 85/2011 no âmbito do CONFAZ.

Teve como um dos seus principais objetivos a possibilidade de execução de obra pública com mais eficiência, ou seja, mais rapidamente ou com menos recursos, contando, para tal fim, com empresas privadas contribuintes de ICMS para arcarem com o seu encargo financeiro.

As Unidades da Federação foram autorizadas pelo Convênio 85/2011 a conceder créditos de ICMS para contribuintes que assumirem o encargo financeiro da execução de obras públicas.

As primeiras questões surgem na etapa de escolha da região que receberá obra pública financiada nesta modalidade, discussão que normalmente seria conduzida nas Assembleias Legislativas, quando da aprovação da Lei Orçamentária. O próximo questionamento é a escolha do contribuinte que será autorizado a financiar a obra pública e que por isso receberá créditos de ICMS.

Definido o local, a obra e o contribuinte, as questões mais relevantes passam a ser sobre a forma de contratação da empresa de engenharia que executará a obra. Certamente deverão ser observados os princípios constitucionais que regem a administração pública, mas este trabalho levantará aspectos interessantes sobre a necessidade ou não de observância da Lei 8.666/93, a Lei de Licitações.

Outro debate relevante é se o crédito de ICMS a ser concedido ao contribuinte é considerado incentivo fiscal e se de alguma forma gera impacto nas receitas tributárias do estado concedente, diretamente, e dos municípios que se situam em seu território, indiretamente.

Considerando que o encargo financeiro sobre a obra recairá sobre contribuinte privado que irá se predispor a executar obras de tamanha envergadura, um outro aspecto a ser debatido é se tal modalidade de delegação pode ser considerada uma parceria público-privada, termo que muitas vezes é popularmente usado, mas de modo indevido.

Outras possibilidades e questionamentos surgirão, conforme se aprofunda na leitura do presente trabalho.

Palavras-chave: Convênio 85/2011. ICMS. Créditos Presumidos. Obras Públicas.

LISTA DE SIGLAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN – Código Tributário Nacional (Lei Complementar 5172/66)

DOE/SC – Diário Oficial do Estado de Santa Catarina

DOU – Diário Oficial da União

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LO – Lei Orçamentária

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

PPA – Plano Plurianual

PPP – Parceria Público-Privada

SC – Santa Catarina

TCE – Tribunal de Contas do Estado

TCU – Tribunal de Contas da União

TRF – Tribunal Regional Federal

TRF4 – Tribunal Regional Federal da 4ª Região

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
2 O CONVÊNIO ICMS 85/2011	11
2.1 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS CONVÊNIOS ICMS.....	11
2.2 O CONVÊNIO 85 DE 2011 E A LEGISLAÇÃO CATARINENSE	14
3 ASPECTOS SOBRE O ICMS E SOBRE CRÉDITOS OUTORGADOS DE ICMS	19
3.1 O ICMS E A NÃO CUMULATIVIDADE	19
3.2 CRÉDITOS OUTORGADOS.....	21
3.3 CRÉDITOS PRESUMIDOS E A REPARTIÇÃO DA RECEITA DE ICMS	23
3.4 CRÉDITOS DE ICMS, ORÇAMENTO E RESPONSABILIDADE FISCAL	26
4 ASPECTOS LEGAIS SOBRE CONTRATAÇÃO DE OBRAS PÚBLICAS	29
4.1 A LEI ORÇAMENTÁRIA	30
4.2 OBRAS PÚBLICAS E SUA PREVISÃO ORÇAMENTÁRIA.....	33
4.3 PRINCÍPIOS DO DIREITO ADMINISTRATIVO	37
4.4 A DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA E O INTERESSE PÚBLICO	39
4.5 DO INTERESSE PÚBLICO.....	42
4.6 LICITAÇÕES PÚBLICAS	44
4.7 OBRIGATORIEDADE DE LICITAÇÕES PARA OBRAS PÚBLICAS	47
4.8 CONTRATOS ADMINISTRATIVOS.....	52
5 SERVIÇOS PÚBLICOS E PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS – PPP	56
5.1 DELEGAÇÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS.....	58
5.2 DELEGAÇÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS.....	59
5.3 CONCESSÕES DE OBRAS PÚBLICAS	61
5.4 PARCERIA PÚBLICO-PRIVADA - PPP	66
6 CONCLUSÃO	69
REFERÊNCIAS	74

1 INTRODUÇÃO

O objetivo principal desta monografia é apresentar uma visão abrangente dos aspectos jurídicos que envolvem o Convênio ICMS 85/2011.

O referido Convênio autoriza as Unidades da Federação signatárias a conceder crédito outorgado de ICMS destinado exclusivamente a aplicação em investimentos em infraestrutura em seus territórios.

Embora se refira a uma legislação que já completou seis anos, este trabalho apresenta considerável grau de relevância, visto que poucos estados regulamentaram a matéria, de forma que não há ainda uma padronização nem de procedimentos e nem jurisprudência quanto ao instituto.

O tema é deveras relevante, pois o ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte e de Comunicação é o principal imposto de competência dos estados. É também o imposto arrecadado em maior volume no Brasil, vez que somada a sua arrecadação nas vinte e sete unidades da federação, alcança 18% de toda a arrecadação tributária nacional.

O Convênio ICMS 85/11 foi aprovado no Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, e publicado por meio de Despacho do Secretário-Executivo, de 4 de outubro de 2011, no DOU de 05.10.11.

Desta forma, abriu-se uma possibilidade de transferência de encargo de execução e aplicação de recursos em obras públicas de infraestrutura para empresas da iniciativa privada.

À empresa que realizar ou financiar o investimento em infraestrutura, o estado pode conceder crédito de ICMS, que será usado como dedução na sua apuração de impostos a pagar.

A nova sistemática passaria a requerer integração entre diversas áreas de governo, como órgãos de infraestrutura e obras públicas e órgãos de tributação e arrecadação tributária.

Mas o mecanismo ainda não foi largamente utilizado por haver questões de ordem jurídica a serem esclarecidas, como a natureza jurídica da contratação, se deve seguir as regras de contratação pública impostas pela Lei 8666/93 ou se é permitido à empresa privada fazer e gerenciar a contratação de fornecedores de materiais e serviços segundo suas próprias políticas de aquisição e contratação.

Outros questionamentos ainda permanecem pouco debatidos, como a composição do fluxo financeiro da operação, se antes deve haver a concessão do crédito de ICMS ou se primeiro haveria o efetivo gasto das empresas, o que remeteria a discussão à natureza do crédito de ICMS. Seriam estes valores um reembolso dos gastos da empresa, uma compensação pela assunção da função pública ou um crédito tributário alheio à obra, apenas tendo seu valor como limitador?

Outras questões ainda podem ser arguidas, como os impactos na arrecadação tributária dos estados e seus reflexos e desdobramentos, como nas receitas de municípios, de outros poderes e de órgãos do governo do estado, decorrentes de repasses da arrecadação de ICMS.

Trata-se de um tema bastante atual, cuja discussão ainda não chegou à literatura especializada, o que acrescenta à presente pesquisa uma colaboração à formação de literatura a seu respeito.

Para desenvolvimento da presente pesquisa, será utilizado o método dedutivo, tendo em vista que a análise do caso será feita do geral para o específico: iniciar-se-á pela identificação dos conceitos e teorias dos autores estudados na pesquisa bibliográfica e da legislação pesquisada sobre os temas de cada objetivo, e por meio do método comparativo, delimitá-los e analisá-los.

A técnica de pesquisa será a bibliográfica, baseada em leis, doutrinas e jurisprudências. Buscaremos desenvolver uma pesquisa bibliográfica do tema, buscando as fontes primárias do Direito Administrativo e do Direito Tributário.

Já no segundo capítulo, estudaremos a inserção dos Convênios ICMS na legislação tributária, para em seguida analisar a redação do Convênio 85/11 e como foi inserido na legislação catarinense.

No terceiro capítulo, torna-se relevante conhecer as peculiaridades do ICMS, Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Com especial ênfase ao princípio da não-cumulatividade e a sua operacionalização, por meio de registros de créditos e débitos, até a apuração do saldo devedor a recolher. Vista a modalidade convencional de apuração, com base em débitos e créditos escriturais, importante conhecer o conceito de crédito presumido de ICMS e como afetam a apuração do imposto a pagar, e conseqüentemente, do imposto a ser repartido entre o ente que exerce a

competência de sua arrecadação com outros entes, em particular, os municípios e demais poderes.

Ainda no terceiro capítulo, serão analisados aspectos que relacionam a renúncia de receitas, ainda que por concessão de benefícios ou incentivos fiscais, como os créditos presumidos, com a Lei Orçamentária e com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

No capítulo quatro, uma discussão sobre conceitos que afetam a contratação de obras públicas, desde a sua previsão e inserção na lei orçamentária, a necessidade de observância dos princípios constitucionais que regem a Administração Pública, e uma discussão sobre os limites que separam a discricionariedade das decisões da administração pública e a observância da supremacia do interesse público, até chegar, finalmente, à observância das regras de licitação pública para fins de contratação.

No quinto capítulo, apresentam-se referenciais teóricos sobre a execução de serviços públicos por terceiros, por meio de concessão ou delegação, até chegar ao conceito de Parceria Público-Privada, usada comumente em meios de comunicação, porém de forma carente de padronização ou estruturação conceitual.

Ao final, será possível compreender os aspectos que envolvem a execução de obra pública por empresa privada contribuinte do ICMS, com contrapartida estatal configurada pela concessão de créditos de ICMS.

Revisitaremos os conceitos apresentados para buscar identificar se a modalidade de obra executada por empresa privada à luz do Convênio ICMS 85/2011 se enquadra no conceito de Parceria Público-Privada.

2 O CONVÊNIO ICMS 85/2011

Neste capítulo iniciaremos os estudos sobre as nuances que envolvem o instituto da execução de obras públicas por empresas privadas, com contrapartida estatal por meio de concessão de créditos presumidos de ICMS.

2.1 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS CONVÊNIOS ICMS

Em Direito tributário, por força do que estabelece o artigo 96 do Código Tributário Nacional, “a palavra “lei” deve ser usada para designar apenas ato normativo produzido, com observância do procedimento próprio, pelo órgão ao qual a Constituição atribuiu competência para fazer a lei”, como esclarece Machado (1999, p.22).

Esta conclusão advém da simples compreensão do artigo 96 do Código Tributário Nacional, instituído pela Lei Complementar 5.172 de 1966:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Machado (1999, p.22) observa que a palavra legislação, complementa, “é usada para designar, genericamente, todos os atos normativos que cuidam de matéria tributária”.

As normas complementares, citadas no artigo 96 do CTN, mencionam normas complementares que versem sobre tributos.

O detalhamento foi feito pelo Código Tributário Nacional, no artigo 100:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

No conceito de legislação tributária, portanto, devem ser incluídas até mesmo as normas de Constituição, pertinentes a tributação.

A legislação tributária inclui, portanto:

- a) as normas da Constituição Federal pertinentes a tributação;
- b) as leis complementares que versem sobre matéria tributária;
- c) os convênios interestaduais;
- d) as leis ordinárias;
- e) os regulamentos;
- f) as normas complementares.

Os Convênios interestaduais em matéria de ICMS, conhecidos como “Convênios ICMS” ou “Convênios CONFAZ”, há muito tempo ganharam importância. Machado (1999, p.14) entende que ganharam importância “certamente maior até do que a devida”.

Essa importância decorreu especialmente em função da não-cumulatividade do imposto, “a exigir tratamento especial para as isenções e outros incentivos fiscais” (MACHADO, 1999, p.14).

Este status decorre da Lei Complementar 24 de 1975, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Já no seu artigo 1º a lei obriga a observância dos Convênios:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Para evitar que Estados concedam incentivos fiscais predatórios, atraindo empresas que já se encontram instaladas em outros estados, a lei exige que haja concordância dos demais estados da Federação.

Para realização das reuniões no âmbito do CONFAZ – Conselho de Política Fazendária do Ministério da Fazenda, todos os estados devem ser convocados. Uma vez colocado em pauta, o Convênio deve ter aprovação unânime para autorizar que um estado conceda um incentivo fiscal.

O regramento está no disposto no artigo 2º da Lei Complementar 24:

Art. 2º - Os convênios a que alude o artigo 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

Se uma Unidade da Federação concede, portanto, incentivo fiscal sem que tenha sido autorizada, por unanimidade, pelas demais em Convênio ICMS aprovado em sessão do CONFAZ, diz-se que o incentivo é concedido “à revelia do CONFAZ”, e, portanto, ilegal, por contrariar a Lei Complementar 24/75.

Por força do artigo 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, estabeleceu-se uma regra provisória para o trato de questões relacionadas às normas gerais para a celebração de Convênios do ICMS:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda 1, de 1969, e pelas posteriores.

[...]

§ 8º - Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o artigo 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

Enquanto não fosse promulgada nova lei complementar para a instituição do ICMS, na vigência da Constituição Federal de 1988, os Convênios, tal qual disciplinados pela LC 24/75, passariam a ser a força normativa a ser observada pelos Estados e pelo Distrito Federal (MARTINS, 2012).

Ou seja, o que fez o ADCT foi, na prática, recepcionar expressamente a LC 24/75.

Com a Constituição Federal de 1988, reforçou-se a necessidade de convênio, visto que o Artigo 146 atribuiu à legislação complementar nacional a competência para “dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”, conforme disposto no artigo 146, III, alínea “a” da Constituição Federal.

Então surgiu aquele que Machado (1999, p.14) definiu como “o mais importante dos convênios interestaduais no que concerne ao ICMS”, que foi o

Convênio 66, que foi celebrado em 1988, com as regras gerais sobre ICMS e vigorou até o surgimento da Lei complementar 87/1996.

Por fim, é importante ressaltar que os Convênios ICMS precisam ser incorporados à legislação dos Estados, não tendo aplicabilidade sozinhos. Desde a Emenda Constitucional 03 de 1993, destaca Martins (2012), verifica-se a intenção do Constituinte derivado para que a incorporação de Convênios do ICMS às legislações internas dos Entes signatários passasse a ser feita por Lei, conforme se extrai da redação introduzida ao artigo 150, parágrafo sexto:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Portanto, com a superveniência da EC 03/93, após ratificado um Convênio ICMS, caberá à legislação tributária de cada ente efetivamente conceder o benefício que foi autorizado nos termos de convênio.

Foi exatamente o que ocorreu com o Convênio 85, de 30 de setembro de 2011, que foi devidamente incorporado à legislação tributária catarinense, conforme se mostrará a seguir.

2.2 O CONVÊNIO 85 DE 30/09/2011 E A LEGISLAÇÃO CATARINENSE

O Convênio ICMS 85/11 foi aprovado no Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 143ª reunião ordinária, realizada em Manaus, AM, no dia 30 de setembro de 2011, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.

Foi publicado por meio de despacho do Secretário-Executivo, de 4 de outubro de 2011, no DOU de 05.10.11. Possuía efeitos, a princípio, até 31/12/2012. Foi prorrogado até 30 de abril de 2017 pelo Convênio ICMS 101, de 28 de setembro de 2012, publicado no DOU de 04/10/12, por meio do Despacho 190/12.

O Convênio 85/11 é classificado como um Convênio “autorizativo”, pois apenas autoriza os Estados que menciona a conceder crédito outorgado de ICMS destinado a aplicação em investimentos em infraestrutura, e dispõe:

Cláusula Primeira: Ficam os Estados [...] autorizados a conceder crédito outorgado de ICMS destinado exclusivamente à aplicação em investimentos em infraestrutura em seus territórios, não podendo exceder, em cada ano, a 5% da parte estadual da arrecadação anual do ICMS relativa ao exercício imediatamente anterior.

Portanto, o caput da Cláusula Primeira já estabelece importantes informações quanto ao teto máximo do valor anual. O montante de créditos outorgados em um ano não pode ultrapassar a 5% da “parte estadual” da arrecadação anual do ICMS.

Como será detalhado no próximo capítulo, do produto da arrecadação total do ICMS estadual, 25% será destinado aos municípios, por repartição tributária constitucional, ou seja, o limite anual de créditos a serem destinados exclusivamente a aplicações em investimento de infraestrutura é de 5% dos 75% que cabem ao estado.

O Convênio 85/2011 estabeleceu outros limites e condições importantes para a concessão do Crédito Presumido:

Cláusula Segunda - O benefício previsto na cláusula primeira:
I - fica limitado ao valor do investimento realizado;
II - dependerá de prévio termo de compromisso firmado com a unidade federada, definindo o investimento e as condições de sua realização;
III - terá sua fruição condicionada a concessão de regime especial no qual, dentre outras condições, será definido o prazo de vigência e o valor mensal do crédito, e a disciplina legal a ser observada.

Analisando cuidadosamente, o inciso I dispõe sobre um segundo limite. Além da limitação anual de 5% da parte estadual da arrecadação do ICMS, o montante dos créditos não pode ultrapassar o valor do investimento realizado.

A segunda condição é que haja um prévio termo de compromisso, firmado entre o estado e a empresa. Este termo de compromisso é um ato administrativo, um convênio com obrigações recíprocas. Por parte da empresa, as obrigações em executar o investimento, as condições, prazos, escopo da obra de infraestrutura. Por parte do estado, a obrigação de conceder os créditos presumidos de ICMS, observados os limites mencionados na Cláusula Primeira do Convênio 85/2011.

A terceira condição é a concessão de um Regime Especial, o que em Santa Catarina recebe a nomenclatura de “TTD – Tratamento Tributário Diferenciado”, para registro no sistema transacional da Secretaria de Estado da Fazenda, o SAT – Sistema de Administração Tributária (SANTA CATARINA, 2017). Neste documento, a autoridade fazendária concedente autoriza o contribuinte a registrar créditos presumidos de ICMS, o tempo por que poderá creditar-se e o valor mensal máximo a ser creditado.

Em Santa Catarina, o ICMS foi primeiramente instituído pela Lei 7.547 de 1989, conforme os regramentos e regras gerais de ICMS vigentes em função do Convênio 66/88, já mencionado.

Com o advento da Lei Complementar 87/96, a chamada “Lei Kandir”, o estado de Santa Catarina editou nova lei, a Lei 10.297 de 1996.

O Regulamento do ICMS de Santa Catarina vigente, por sua vez, foi instituído pelo Decreto 2.870, de 2001.

Como já foi observado, o regramento instituído por Convênio ICMS, para ter validade e aplicabilidade sobre contribuintes catarinenses, tem que ser incorporado à legislação tributária do estado de Santa Catarina.

Não foi diferente com o Convênio ICMS 85/2011, que foi inserido no Regulamento do ICMS no artigo 23-A do seu Anexo 2.

O artigo 23-A foi introduzido pela alteração número 2.973 no Anexo 2 do RICMS/SC.

Esta alteração foi decretada pelo Excelentíssimo Senhor Governador do estado de Santa Catarina, considerando o disposto no artigo 98 da Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996, no uso da competência privativa que lhe confere o artigo 71, incisos I e III, da Constituição do Estado, através do decreto 910, de 2 de abril de 2012, publicado no Diário Oficial do Estado de 03/04/12.

O artigo 23-A tem a seguinte redação:

Art. 23-A. Mediante protocolo firmado entre o Estado e o contribuinte interessado, poderá ser concedido crédito presumido em valor equivalente ao da obra de infraestrutura pública cuja responsabilidade financeira pela execução tenha sido assumida pelo contribuinte (Convênio ICMS 85/11).
Parágrafo único. Os procedimentos relativos à apropriação do crédito presumido referido no caput serão definidos em tratamento tributário diferenciado expedido pela Diretoria de Administração Tributária (DIAT).

Desta forma, passou a vigorar na legislação catarinense a possibilidade de concessão de créditos presumidos de ICMS, quando previamente tratado em Regime Especial e autorizado contribuinte do imposto a realizar obra pública de infraestrutura.

Porém, convém destacar algumas diferenças no dispositivo catarinense.

O artigo 23-A começa estabelecendo que a concessão de crédito será “mediante protocolo firmado entre o Estado e o contribuinte interessado”, o que atende à condição imposta pela autorização dada pelo Convênio, que disse que o benefício “dependerá de prévio termo de compromisso firmado com a unidade federada”. Em Santa Catarina, portanto, o termo de compromisso recebeu a denominação “protocolo”, mas ainda assim, é condição para acesso ao benefício.

A segunda observação é que o artigo 23 diz que “poderá ser concedido crédito presumido”. Essa redação deixa clara que não necessariamente o crédito será concedido, cabendo a decisão à administração pública.

O limitador da redação catarinense diz que o crédito poderá ser concedido “em valor equivalente ao da obra de infraestrutura pública”, o que atende à autorização dada pelo Convênio, já que em sua redação diz que “o benefício [...] fica limitado ao valor do investimento”. Porém, a legislação catarinense limita os tipos de investimento, já que o Convênio autoriza “investimentos em infraestrutura”, sem mencionar que o investimento é necessariamente uma obra pública. Já o artigo 23-A de Santa Catarina especifica, exatamente, que se trata de “obra de infraestrutura pública”. Nem o Convênio e nem a legislação catarinense especificam, por exemplo, se a obra pública é municipal, estadual ou federal. Basta que a infraestrutura seja pública.

A redação catarinense também vincula que o contribuinte tenha assumido a “responsabilidade financeira pela execução” da obra de infraestrutura pública. A redação é diferente da do Convênio, que apenas menciona que o contribuinte faça o investimento em infraestrutura.

Apesar de parecer inofensiva diferença, não exige, por exemplo, que o contribuinte execute a obra, por exemplo, ou que faça a contratação direta de empresa que a realize. A empresa poderia, segundo a redação, ser contratada pelo próprio estado, pelo município, pela União, ou mesmo por outra empresa, desde que a “responsabilidade financeira” recaia sobre o contribuinte que pleiteará o benefício do Crédito Presumido.

O parágrafo único do artigo 23-A estabelece “os procedimentos [...] serão definidos em Tratamento Tributário Diferenciado”. Assim cumpre a exigência do Convênio de que o benefício terá sua fruição “condicionada a concessão de regime especial” no qual, será definido o prazo de vigência, o valor mensal do crédito e a disciplina legal a ser observada.

Por fim, também deve-se observar que nem o Convênio 85/11 e nem o Artigo 23-A deixam claro se é necessário o efetivo desembolso prévio nas obras de infraestrutura antes de receber crédito presumido, o que, mais uma vez, deixa claro que o crédito presumido não é um reembolso de gastos de investimento, mas um benefício fiscal, cujo teto de limite máximo é o valor total da obra, como se verificará na análise do imposto e dos seus incentivos fiscais, no próximo capítulo.

3 ASPECTOS SOBRE O ICMS E SOBRE CRÉDITOS OUTORGADOS DE ICMS

Após apresentarmos e analisarmos a legislação específica que criou o instituto do financiamento de obras públicas por empresas privadas, com a possibilidade de concessão de crédito outorgado de ICMS como contrapartida, se faz relevante visitarmos conceitos importantes sobre o imposto estadual, sobre o sistema da não-cumulatividade e o sistema de créditos que, em última instância, apontará o valor do saldo de ICMS devido pelo contribuinte.

3.1 O ICMS E A NÃO CUMULATIVIDADE

O ICMS é um imposto de competência estadual distrital, genericamente previsto no artigo 155, inciso II, da Constituição, que dispõe:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

É também o imposto arrecadado em maior volume no Brasil, vez que somada a sua arrecadação nas vinte e sete unidades da federação, alcança 18% de toda a arrecadação tributária nacional (IBPT, 2016).

O ICMS deve necessariamente sujeitar-se ao princípio da não-cumulatividade, que, instituído pela Constituição como um dos traços característicos deste tributo, “não pode ter seu alcance nem diminuído nem, muito menos, anulado por normas infraconstitucionais” (CARRAZZA, 2009, p. 253).

O princípio da não-cumulatividade foi adotado no Brasil com a Emenda 18 à Constituição de 1946, inspirado no modelo francês de 1954 (MACHADO, 1999).

A Constituição Federal vigente manteve e adota o princípio da não-cumulatividade para o ICMS:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Carraza (2009, p.257-258) esclarece que o ICMS “será não cumulativo simplesmente porque em cada operação ou prestação é assegurada ao contribuinte, de modo peremptório, pela própria Carta Suprema, uma dedução (abatimento) correspondente aos montantes cobrados nas operações ou prestações anteriores”.

Desta forma, o princípio da não-cumulatividade está voltado “contra” os estados e Distrito Federal, “porquanto a incidência do ICMS em cada operação ou prestação determina o surgimento de uma relação de crédito, em favor dos contribuintes” (CARRAZZA, 2009, p. 255).

Carraza (2009, p.257) entende que “por meio do princípio da não-cumulatividade do ICMS o constituinte beneficiou o contribuinte (de direito) deste tributo e, ao mesmo tempo, o consumidor (contribuinte de fato)”. Esta afirmação se baseia no fato de que, com não cumulatividade da carga tributária, o consumidor terá acesso a “preços mais reduzidos ou menos gravemente onerados pela carga tributária” (CARRAZZA, 2009, p. 257).

A não-cumulatividade se concretiza com a apuração do valor de ICMS que efetivamente a empresa contribuinte irá pagar ao Estado ou ao Distrito Federal, por meio de mecanismo que realiza a compensação do imposto devido com o imposto pago em operações anteriores, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade. O “mecanismo” das deduções do ICMS se dá por meio do sistema de créditos e débitos, e o saldo apurado será o valor devido.

Como observa Carraza (2009, p.261), a Constituição, ao determinar o sistema de compensação, consagrou a ideia de que a quantia final a ser desembolsada pelo contribuinte a título de ICMS é “o resultado de uma subtração, onde o minuendo é o montante de imposto devido e o subtraendo é o montante de imposto anteriormente cobrado”.

Esclarece, didaticamente, Navarro Coelho (2005), que o princípio da não-cumulatividade estabeleceu o direito de compensar o crédito gerado pelo imposto incidente na matéria-prima ou na operação anterior, recolhendo o contribuinte aos cofres públicos somente a diferença ou saldo. Carrazza (2009, p.261) complementa, explicando que,

sendo os débitos superiores aos créditos, há imposto a recolher. Do contrário, isto é, se os créditos forem maiores que os débitos, inexistem, senão créditos a transferir para o próximo período de apuração

Convém ressaltar o que destaca Navarro Coelho, ao dizer que “é incondicional o direito de abatimento do crédito” (2005, p.397). Conforme o autor, a Constituição Federal “não admite restrições da matéria, que amesquinhem o princípio da não cumulatividade”. Igualmente incabíveis são dispositivos que vedem ou limitem, argumenta o jurista (2005, p.397), “o aproveitamento extemporâneo do crédito, que se dá quando o contribuinte, por erro, ignorância ou obstáculo oposto pela fazenda pública, deixa de deduzir no período originariamente previsto na legislação”.

Porém, há outras possibilidades de créditos ou compensações, além daquelas decorrentes de valores cobrados em operações ou prestações anteriores, como se verá a seguir.

3.2 CRÉDITOS OUTORGADOS OU PRESUMIDOS

Há outras possibilidades de créditos ou compensações, além daquelas decorrentes de valores cobrados em operações ou prestações anteriores.

De fato, o ICMS é tributo pagável parte em moeda, parte em créditos. Tais créditos, no mais das vezes, “originam-se de montantes cobrados ou cobráveis em operações ou prestações anteriores, alcançadas por esse tributo”. Porém na prática, há situações em que a legislação faculta ao contribuinte utilizar-se de outros créditos, não necessariamente decorrentes de impostos embutidos em compras ou aquisições, da forma que narra Carraza (2015, p.458):

nada impede, todavia, que, desde que respeitadas as diretrizes do princípio da não cumulatividade, a legislação faculde ao contribuinte recolher o ICMS a seu cargo, utilizando-se, em substituição a forma convencional [...], do chamado sistema de créditos presumidos.

Uma das modalidades é o “crédito outorgado”, como citado no Convênio 85/2011, mas que comumente se chama de “crédito presumido”. Geralmente, é atribuído como incentivo fiscal para atrair novos investimentos para o estado concedente ou para manutenção da atividade econômica de determinado setor.

Nasrallah (2016) define créditos presumidos como “créditos fictícios” lançados na escrita fiscal que não decorrem das entradas de mercadorias tributadas

pelo ICMS: “consubstanciam-se em uma presunção de crédito do imposto estadual sobre valores apurados com substrato nas operações realizadas pelo contribuinte”.

O sistema de créditos presumidos, ilustra Carraza (2015, p.459), consiste “em outorgar ao contribuinte crédito fiscal que não corresponde a efetivas entradas, em seu estabelecimento, de mercadorias, matérias-primas e outros insumos”.

No seu entendimento, o crédito presumido só se legitima na medida em que se traduz “no incentivo para certos setores de atividades produtivas, onde o método normal de apuração do ICMS revela-se insatisfatório ou excessivamente oneroso para o contribuinte”.

O instituto da concessão de créditos de ICMS vem sendo utilizado também, destaca Carraza (2015, p.459), “para neutralizar os efeitos deletérios da guerra fiscal”, que apesar de proibida pela Constituição, tem sido reiteradamente desencadeada pelas Unidades Federativas, “ávidas em expandir seus parques comerciais, produtores ou industriais, ainda que em detrimento do princípio federativo”.

A natureza jurídica dos créditos presumidos de ICMS é matéria há muito tempo controvertida no âmbito federal, como destaca Bergamini (2015). A discussão nos Tribunais Federais é se o valor do crédito presumido constitui-se em subvenção para custeio ou para investimento, sendo que as primeiras são aquelas “concedidas para que a pessoa jurídica possa fazer frente a seus custos comuns, ordinários, ao passo que as subvenções para investimento correspondem a transferências de recursos destinadas a instalação, manutenção ou expansão da empresa” (BERGAMINI, 2015, p.589).

A controvérsia reside no fato de que os créditos presumidos, embora sempre registrados contabilmente a débito de conta de ativo, se considerados subvenções para investimento, são registrados em contrapartida a um crédito contábil de reserva de capital do patrimônio líquido mas, se os créditos são classificados como subvenções para custeio, “então esses valores são contabilizados a crédito em receita, o que leva a tributação pelos tributos federais” (BERGAMINI, 2015, p.588).

A Receita Federal se manifestara em 2013 no sentido de que “os créditos presumidos de ICMS não teriam natureza de subvenção para custeio ou de investimento, mas de redutores de despesas”, interpretação dada posteriormente no ato declaratório interpretativo 22/2013 (BERGAMINI, 2015, p.588):

Crédito presumido de ICMS. Caracterização como subvenção corrente. Sujeito a tributação. Os créditos presumidos de ICMS que não seja caracterizados como subvenção para investimento são qualificados como receita, na espécie subvenção corrente para custeio ou operação. (Solução de consulta 38/12 - 9ª Região Fiscal).

No entanto, em 2015, o Tribunal Regional Federal da 4ª região, ao julgar a incidência ou não de contribuições sociais federais sobre créditos presumidos de ICMS, enfatizou que “os créditos presumidos de ICMS, concedidos pelos Estados-Membros, [...] configuram verdadeira renúncia fiscal, com o intuito de incentivar o desenvolvimento de determinados setores da economia, gerando importantes reflexos financeiros e sociais para o desenvolvimento do Estado” (TRF 4ª Região, 2015).

Esta jurisprudência estabeleceu-se na decisão do Agravo de Instrumento Nº 5011051-46.2015.404.0000/SC, Royal Blue Comércio Importação e Exportação agravando contra a União – Fazenda Nacional, quando o juiz relator Jorge Antonio Maurique esclareceu, ainda, que “o crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado estado-membro”.

Entendidos então os créditos presumidos como ferramenta de incentivo fiscal, importante conhecer seu impacto ou interferência na repartição de receitas tributárias.

3.3 OS CRÉDITOS PRESUMIDOS E A REPARTIÇÃO DA RECEITA DE ICMS

Quando Carraza (2015, p.746) analisa a atividade financeira do Estado, enfatiza que, no Brasil, o Estado “é representado pelas pessoas políticas União, Estados, Municípios e Distrito Federal, juridicamente criado dessa forma pela Constituição Federal, para monopolizar o exercício do poder, em todas as suas manifestações”.

O tributarista se refere ao “Pacto Federativo”, instituído no artigo 1º da Constituição Federal: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos[...]” (BRASIL, 1988).

Aos entes federativos “são atribuídas atividades políticas, econômicas, sociais, policiais, administrativas etc., atividades para as quais precisa de um grande

plexo de recursos materiais, pessoas, prédios, máquinas, equipamentos etc.”, continua Carraza (015).

Para fazer frente às atividades que a própria constituição lhes determina, os entes federativos dispõem das receitas tributárias cujas competências também lhe são atribuídas pela Constituição Federal.

Os impostos de competência da União são os arrolados no artigo 153 da Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Aos Estados compete instituir impostos sobre a circulação de mercadorias, sobre prestação de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, sobre a propriedade de veículos automotores e sobre doações e heranças. A competência está expressa no artigo 155 da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores.

Por fim, a competência tributária dos municípios está disposta no artigo 156:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

Carraza observa que, na medida em que, por determinação constitucional, quase todas as atividades econômicas foram confiadas aos

particulares e a empresas em geral, o Estado acaba encontrando, nesta forma de participação, “a fonte por excelência de abastecimento de seus cofres” (CARRAZZA, 2015, p.746).

Na maioria das vezes, as pessoas políticas ficam com produto da arrecadação de seus tributos, com o que obtém os meios econômicos que eles permitiram alcançar os referidos fins.

Frequentemente, porém, destaca Carraza (2015, p.746) "a Constituição determina que uma pessoa política partilhe do produto da arrecadação de determinados tributos de outras".

A participação no produto da arrecadação de tributo de competência de outro ente suscita, desde logo, duas observações importantes, destacadas por Carraza (2015):

a) a pessoa política beneficiária não adquire direito de tributar em nome e por conta da pessoa política competente, mesmo quando esta, por inércia, deixa de criar o tributo; e,

b) em contrapartida, quando nasce *in concreto* o tributo, nasce igualmente, para a beneficiária, “o direito subjetivo de, nos termos pré-estabelecidos na Constituição Federal, partilhar do produto arrecadado” (CARRAZZA, 2015, p.747).

E esta segunda hipótese pode ser relevante no debate em curso sobre créditos presumidos de ICMS, embora a repartição das receitas tributárias não seja, em rigor, um tema tributário, mas financeiro.

Deveras, relembra Carraza, “o direito tributário ocupa-se apenas com a tributação e não com o destino a ser dado ao dinheiro arrecadado por este meio”. No entanto, o Direito Financeiro, continua Carraza, “tem por objeto a regulação jurídica da atividade financeira do estado como um todo considerada, que compreende a guarda, a gestão e o repasse do dinheiro público” (CARRAZZA, 2015, p.747).

Como regra geral, os estados-membros ficam com o produto da arrecadação de seus tributos. A Constituição Federal, no entanto, obriga-os a partilhar algumas de suas receitas tributárias com os municípios localizados em seus territórios. A matéria encontra-se disciplinada nos artigos 158, inciso IV e 160 e 161 (BRASIL, 1988).

Em especial, o artigo 158 estabelece a participação dos municípios na arrecadação do ICMS:

Art.158: pertencem aos Municípios: ...

[...]

IV - 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à Circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual Intermunicipal e de comunicação”.

Portanto, os estados, repassando adequadamente o ICMS devido aos municípios, "rendem homenagens ao princípio da lealdade federativa", segundo o qual "as pessoas políticas, ao ser inter-relacionarem, observam condutas de fidelidade, justamente para que venha preservada a Federação"(CARRAZZA, 2015, p.752).

E como foi dito anteriormente, em tese, e agora mais especificamente tratando do ICMS, quando nasce *in concreto* o ICMS, também nasce, igualmente, para os municípios, o direito subjetivo de, nos termos pré-estabelecidos no artigo 158 da Constituição Federal, partilhar do produto arrecadado.

E desta forma, se um crédito presumido é concedido a empresa contribuinte de ICMS, independentemente de contrapartida pela sua concessão, seja por se constituir em incentivo fiscal ou por execução de obra pública de infraestrutura, em última instância acaba por afetar a repartição da receita de ICMS do Estado concedente com os municípios de seu território, bem como por afetar os repasses a outros poderes e órgãos, como o Poder Legislativo, o Poder Judiciário, o Tribunal de Contas, o Ministério Público Estadual, entre outros.

3.4 OS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS E O ORÇAMENTO E A RESPONSABILIDADE FISCAL

Os últimos conceitos relevantes que envolvem a concessão de incentivos a serem visitados antes da análise do instituto do financiamento de obras públicas por empresa privadas são as relações da Lei Orçamentária e da Lei de Responsabilidade Fiscal com a concessão de incentivos fiscais e créditos presumidos de ICMS.

A Lei Complementar 101/00 tem como cerne a responsabilidade na gestão fiscal – daí a denominação LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal – sendo

que as normas nela inseridas são normas de finanças públicas voltadas para a consecução da dita responsabilidade.

No parágrafo primeiro do artigo 1º, há importante definição sobre a responsabilidade na gestão fiscal:

Art.1º. A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Destaca-se do conceito acima a importância da observância dos “limites e condições no que tange a renúncia de receita”.

As renúncias de receitas são tema de seção específica da LRF, que impõe regramentos sobre a necessidade de estimativa do impacto orçamentário-financeiro da concessão de benefícios fiscais e de medidas de compensação, com elevação de outras receitas no mesmo volume.

É o que diz a redação do artigo 14:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do artigo 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

A definição de renúncia de receita, para fins do disposto na LRF, é expressa no parágrafo primeiro do artigo 14, assim compreendida como

anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado

A Lei de Responsabilidade Fiscal obriga também, por dispositivo de seu artigo 4º, que a Lei de Diretrizes Orçamentárias, entre outras, disponha sobre o equilíbrio entre receitas e despesas e que contenha um Anexo de Metas Fiscais, “em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes”.

Uma das informações obrigatórias do Anexo de Metas Fiscais é o demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado, por exigência do inciso V do parágrafo 2º do artigo 4º.

A renúncia de receitas, prevista na Lei de Diretrizes Orçamentárias, deverá ser devidamente compensada com medidas de compensação, como determinado pelo artigo 5º da LRF:

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

[...]

II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do artigo 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

Portanto, considerando-se que a concessão de crédito presumido enquadra-se no conceito de renúncia de receita tributária, compreende-se que a concessão de crédito presumido de ICMS configura-se como tal, e portanto, também deve seguir às obrigatoriedades de previsão, de demandar medidas compensatórias de sua concessão, bem como deveria estar arrolado no Anexo das Metas Fiscais da Lei Orçamentária.

Definido o conceito de crédito presumido de ICMS e suas relações com as leis orçamentárias e com a lei de responsabilidade fiscal, é possível iniciar a análise dos aspectos legais que envolvem a contratação de obras públicas, o que se dará no próximo capítulo.

4 ASPECTOS LEGAIS SOBRE CONTRATAÇÃO DE OBRAS PÚBLICAS

Neste capítulo, pretende-se apresentar as exigências legais de previsão orçamentária para contratação de obras públicas, mas não somente estes aspectos legais. Busca-se também discutir que a lei orçamentária, em última instância, é uma manifestação de vontade popular, visto que discutida e aprovada por parlamentares que representam o povo, na forma constitucional.

Face a esta argumentação, abordaremos o princípio da discricionariedade, que, por outro lado, daria ao gestor público o poder da autonomia de decisão quanto à oportunidade, conveniência da obra, tais como decisão sobre a priorização de uma obra, de um momento para executá-la, local, etc.

Mas inicialmente, para efeitos deste trabalho, consideraremos obra pública “toda construção, reforma, fabricação, recuperação ou ampliação de bem público”. Esta classificação advém da Lei 8666/93, que também define serviço como “toda atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse para administração, tais como: demolição, conserto, instalação, montagem e operação, conservação, reparação, adaptação, manutenção, transporte, locação de bens, publicidade, seguro ou trabalhos técnicos profissionais” (Di Pietro, 2013, p.338).

Imediatamente nos convém fazer uma observação: o que torna pública uma obra não é a origem do recurso financeiro, se advém dos cofres públicos ou de uma doação de empresa privada. O que torna pública uma obra, portanto é que a construção, reforma ou recuperação seja de um bem público – ou seja, bem de domínio nacional pertencente às pessoas jurídicas de direito público interno, assim definido pelo artigo 98 do Código Civil Brasileiro, Lei 10.406 de 2002 (BRASIL, 2002).

Observa Di Pietro que, "enquanto a definição de obra pública é taxativa, abrangendo apenas a construção, reforma e ampliação, a de serviço é exemplificativa", o que permite concluir que, consultada a lista de atividades no conceito de obra pública, o que nela não constar não é obra, logo, é serviço (Di Pietro, 2013).

Para Mello, obra pública é “a construção, reparação, edificação ou a criação de um bem imóvel pertencente ou incorporado ao domínio público”. E enfatiza: “obra pública não é serviço público” (MELLO, 2010, p.690).

A comparação é assim exposta por Mello (2010):

a) a obra é, em si mesma, um produto estático, enquanto o serviço é uma atividade, algo dinâmico;

b) a obra é uma “coisa”, o produto cristalizado de uma operação humana; o serviço é a própria operação ensejadora do desfrute;

c) a fruição da obra, uma vez realizada, independe de uma prestação; é captada diretamente, salvo quando é apenas o suporte material para a prestação de um serviço; já a fruição do serviço é aflição da própria prestação. E, assim, depende sempre integralmente dela;

d) a obra, para ser executada, não presume a pré-existência de um serviço; o serviço público, normalmente, para ser prestado, pressupõe uma obra que ele constitui o suporte material.

Para finalizar, importante destacar que não necessariamente a obra deve ser executada pelo poder público para ser considerada “obra pública”. A obra pública pode ser realizada “de forma direta, quando a obra é feita pelo próprio órgão ou entidade da Administração, por seus próprios meios, ou de forma indireta, quando a obra é contratada com terceiros” (TCU, 2013, p.11), mediante licitação, como adiante será aprofundado.

4.1 OBRAS PÚBLICAS E A LEI ORÇAMENTÁRIA

A Constituição Federal dispõe, nos artigos 165 e seguintes, sobre a disciplina básica do orçamento público, os princípios e as regras que tratam da receita e da despesa, desde a autorização para cobrança de impostos até a previsão para os gastos (TORRES, 2010, p.171).

Os princípios constitucionais do orçamento, como estão dispostos na Constituição Federal, nos artigos 165 a 167, se classificam, como didaticamente feito por Torres (2010, p.176), segundo a sua vinculação:

a) “à ideia de justiça”: promovendo economicidade, redistribuição de renda e desenvolvimento econômico;

b) “à equidade”: entre regiões, entre os entes federados e entre gerações;

c) “à ideia de segurança”: legalidade, clareza, anterioridade, a nulidade, publicidade, unidade, universalidade, exclusividade, não-afetação, especialidade e equilíbrio.

Através do orçamento, o estado procura fixar a receita tributária patrimonial, redistribuir renda, prestar serviços de educação, saúde, seguridade e transportes, promover o desenvolvimento econômico e equilibrar a economia, baseando-se no planejamento.

Reza a Constituição Federal, em seu artigo 165, que

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

O Plano Plurianual – PPA tem por objetivo estabelecer os problemas e as metas governamentais de longo prazo. "É planejamento conjuntural para a promoção do desenvolvimento econômico, do equilíbrio entre as diversas regiões do país e da estabilidade econômica" (TORRES, 2010, p.172).

O PPA é uma lei formal, mas depende do orçamento anual para que possa ter eficácia quanto a realização de despesas. Constitui mera programação com orientação, deve ser respeitada pelo Executivo na execução dos orçamentos anuais, mas que não vincula o legislativo na feitura das leis orçamentárias.

A LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias compreende as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, classificação na qual se enquadram as obras públicas, segundo a Lei 4.320 (BRASIL, 1964), que estatui as normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos dos municípios, dos estados, do Distrito Federal e da União. A lei de diretrizes tem natureza formal e é simples orientação ou sinalização, de caráter anual, para feitura do orçamento, devendo ser elaborada no primeiro semestre. Ela "não cria os direitos subjetivos para terceiros nem tem eficácia fora da relação entre os poderes do estado" (TORRES, 2010, p.174).

Por fim, a Lei Orçamentária compreenderá o orçamento fiscal, contendo todas as receitas e despesas, inclusive os orçamentos de investimentos das empresas estatais e o da seguridade social. Abrange os poderes legislativo, executivo e judiciário, bem como os fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive as fundações instituídas e mantidas pelo poder público.

A obtenção da receita e a realização dos gastos públicos se faz de acordo com o planejamento consubstanciado no orçamento anual. Todas as ações do estado, por conseguinte, se dão na vertente da receita ou da despesa direcionadas pelo orçamento. Essa é a denominada atividade financeira do Estado, assim definida por Torres (2010,p.3): "atividade financeira é o conjunto de ações do Estado para obtenção da receita e a realização dos gastos para atendimento das necessidades públicas".

A atividade financeira emana do poder e da soberania financeira no estado. O poder financeiro, por seu turno, é "uma parcela da emanação do poder estatal (ou da sua soberania), ao lado do poder de polícia, do poder penal, do poder de domínio eminente" (TORRES, 2010, p.4).

Mais do que um instrumento de planejamento e plano de trabalho expresso em termos financeiros, o orçamento desempenha uma função social bastante relevante. É por meio do orçamento que o chefe do poder Executivo traça seu programa de trabalho e o apresenta à sociedade para sua discussão e aprovação, por meio de seus representantes eleitos. Por meio da peça orçamentária é demonstrada a forma com que se pretende investir recursos públicos em atividades e ações no próximo exercício (HOEGENN, 2012).

Complementa Hoegenn (2012), que o Orçamento é, também, um instrumento importante para gestão pública, possibilitando aos agentes públicos interferir, por meio dele, em diversos aspectos relacionados ao interesse público, e portanto, às necessidades públicas.

Sendo necessidade pública "toda aquela de interesse geral, satisfeita pelo processo do serviço público", é a intervenção do Estado para provê-la, segundo aquele regime jurídico, que lhe dá colorido inconfundível: "a necessidade torna-se pública por decisão dos órgãos públicos" (Baleeiro, apud HOEGENN, 2012, p.18)

Ou, ainda, "tudo aquilo que incumbe ao Estado prover, em decorrência de uma decisão política, inserida na norma jurídica, é necessidade pública" (Oliveira, apud HOEGENN, p.19).

Para que as necessidades públicas sejam reconhecidas como tal, precisam ser inseridas em norma jurídica, seja de nível constitucional ou infraconstitucional. Na Constituição, os objetivos da República, no artigo 3º, indicam as necessidades públicas em primeiro nível. Para cumprimento destes objetivos, a

constituição distribui as competências entre União, Estados e Municípios, nos artigos 21, 25 e 30.

Considerando-se todas as funções do orçamento, pode-se afirmar que é um instrumento complexo de exercício da cidadania, pois concentra o princípio básico do “imposto consentido” e das “despesas autorizadas” (CRUZ, 2011).

Não que haja necessariamente uma obrigatoriedade de execução dos investimentos e despesas previstos ou “autorizados” pelo orçamento, pois há diferentes posicionamentos da doutrina sobre a efetiva vinculação da administração pública – e portanto, dos recursos públicos, às iniciativas prescritas no orçamento público. Enquanto Pontes de Miranda (apud CRUZ, 2011, p.42) entende que através do orçamento o poder legislativo “autoriza, limita e controla as despesas realizadas pelo Poder Executivo”, Ricardo Lobo Torres (2010) entende que o orçamento não rege, financeiramente, a administração, e sim, balizado pelas normas constitucionais e complementares, a faz prever a receita e autorizar despesas, mas não necessariamente dirigindo a ação administrativa nem garantindo resultados econômicos efetivos ao ser executado pela administração, visto que a previsão das despesas não implicam, necessariamente, que o administrador deve lançar mão dela, visto que limitado pela disponibilidade financeira.

Finaliza Becker (2002, p.231), a lei orçamentária “é a mais importante dentre todas as leis de organização”, e contempla toda a inteira administração do estado, mas também a função legislativa e a função jurisdicional. E, de todas é um instrumento jurídico indispensável, pois põe em movimento todas as funções do Estado.

Portanto, entendido que o orçamento é um instrumento de cidadania que desempenha função social relevante, é preciso compreender que a sua discussão orienta o poder executivo pois permite à sociedade participação na sua construção e aprovação, por meio de seus representantes eleitos. Para fins de discussão das obras públicas financiadas com base no Convênio 85/11, o próximo passo será compreender como se insere na peça orçamentária a previsão de obras públicas.

4.2 OBRAS PÚBLICAS E SUA PREVISÃO ORÇAMENTÁRIA

Importante destacar que o orçamento público não pode ser reduzido às modernas proporções de um plano contábil ou de simples ato administrativo: "ele é o

maior produto da função legislativa para os fins do ordenamento jurídico e da atividade funcional do estado" (G.Ingrosso, apud BECKER, 2002, p.231).

Esclarece Becker (2002, p.231), esta "intervenção do poder legislativo" para deliberação anual do orçamento público não é ditada por exigências puramente formais, nem por razões particulares de um regime político. Mas por outro lado, destaca Buscema (apud BECKER, 2002, p.231), "deve corresponder a uma fundamental exigência da vida do estado".

Sendo a lei do orçamento um compêndio com as possíveis ações do Estado durante um certo exercício financeiro, reúne as políticas a serem adotadas pelo governo no decorrer de um ano. Mas considerando-se que a sociedade, está cada vez mais ciente da carga tributária que sobre ela incide, e considerando-se que não há infinitas margens para que empréstimos externos ou internos sem limites para que se financie o desenvolvimento, a sociedade passa a acompanhar a responsável gestão dos gastos públicos e dos investimentos públicos, zelando também pelo acompanhamento das ações definidas como prioritárias, entre elas a obras públicas e outros investimentos.

Seguindo a linha de Ricardo Lobo Torres (2010), o orçamento limita as ações do Poder Executivo, indicando caminhos para a política financeira, econômica, social etc.

Desta feita, vale ressaltar as palavras de Agenor de Roure (apud CRUZ, 2011, p.43), que transmite essa transição para uma visão mais cidadã do orçamento: "a votação do orçamento, com cálculo da receita e a fixação da despesa, representa a vitória do princípio da soberania popular sobre a soberania real". Mas não se refere o autor somente à transição do período taxas e impostos eram cobrados por exclusiva vontade dos reis, que gastavam como bem entendiam. Esta transição se dá até os dias atuais, com a ampliação do exercício da cidadania no campo tributário-financeiro.

O controle cidadão do orçamento e de sua execução não mais se limita apenas a exigir transparência e prestação de contas da administração, para verificação se houve desvios ou corrupção na gestão do erário. A sociedade passa a fiscalizar se os recursos estão realmente sendo aplicados em despesas ou investimentos que realmente sejam necessários ou prioritários (CRUZ, 2011).

Ao encaminhar ao Poder Legislativo a proposta de Lei de Diretrizes Orçamentárias, o Poder Executivo acena com sua pretensão política no campo

social e econômico, explicando os motivos que deram causa às dotações orçamentárias. Em última instância, “são as dotações orçamentárias a própria concretização das ações pretendidas pelo governo, um reflexo da conjuntura econômica, política e social de um país, da própria conjuntura nacional” (CRUZ, 2011, p.47).

Esta coparticipação enaltece o equilíbrio dos Poderes e o equilíbrio entre seus papéis: “o Executivo propõe e o Legislativo dispõe sobre a proposta, além de controlar sua execução por meio do Tribunal de Contas da União; e, em havendo conflito sobre interpretações jurídicas, surge o Judiciário para dirimir o impasse” (CRUZ, p.53). Este equilíbrio de funções entre os poderes denota a “elasticidade democrática” de um país. Desta forma, conclui Cruz, o orçamento é um instrumento de “equilíbrio político”, e por consequência, “um instrumento através do qual se pode realizar plenamente o exercício da cidadania”.

No Congresso Nacional, nas Assembleias Legislativas ou nas Câmaras Municipais, a participação dos parlamentares, dispondo, discutindo a proposta orçamentaria do Executivo, discutindo efetivamente o interesse público, de toda a sociedade e em benefício da coletividade, é o pleno exercício da cidadania. Pois é através dos seus representantes que o cidadão exerce seu controle, escolhendo livremente aqueles que o representam e posteriormente acompanhando sua atuação.

Além do mais, definidas as prioridades em determinação de investimentos públicos, há vinculações legais que devem ser consideradas em relação à sua previsão e planejamento.

A própria Constituição Federal de 1988 prevê a vedação de iniciar-se obra pública sem previsão orçamentária:

Art. 167. São vedados:

I - o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;
II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;

Primeiro, a obrigatoriedade de prévia indicação de recursos orçamentários para sua realização – vide Lei 8.666/93, artigo 7º parágrafo 2º. Depois, a observância ao disposto nos artigos 15 e 16, que dispõem serem

irregulares despesas e obrigações decorrentes de ações governamentais criadas sem expectativa do impacto orçamentário-financeiro (BRASIL, 2000).

O dispositivo reiteradamente repete, anualmente em cada Lei de Diretrizes Orçamentárias da União, a limitação da necessária previsão orçamentária.

Na Lei 13.408 de 2016, lei que dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2017, mais uma vez reforçou o mandamento:

Art. 145. A despesa não poderá ser realizada se não houver comprovada e suficiente disponibilidade de dotação orçamentária para atendê-la, sendo vedada a adoção de qualquer procedimento que viabilize a sua realização sem observar a referida disponibilidade.

Também a Lei 8.666/93, que dispõe sobre o regramento das Licitações Públicas, como adiante será detalhado, prevê e impõe algumas providências prévias à contratação de obras públicas, tais como a existência de projeto básico e projeto executivo da obra, e a necessidade de conclusão aprovação de uma etapa da obra antes de se iniciar a execução da próxima etapa (artigo 7º). Porém, aqui cabe destacar a exigência de previsão orçamentária, no artigo. 2º da Lei das Licitações:

§ 2º As obras e os serviços somente poderão ser licitados quando:

[...]

III - houver previsão de recursos orçamentários que assegurem o pagamento das obrigações decorrentes de obras ou serviços a serem executados no exercício financeiro em curso, de acordo com o respectivo cronograma;

Por fim, a Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei Complementar 101 de 2000, determina a necessidade de Previsão Orçamentária em seu artigo 16:

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;

II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

[...]

§ 4º As normas do caput constituem condição prévia para:

I - empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou **execução de obras**;

II - desapropriação de imóveis urbanos a que se refere o § 3º do artigo 182 da Constituição. (grifo nosso)

Portanto, a determinação de realização de uma obra pública, como amplamente exposto, necessita de providências anteriores, desde a elaboração de seus Planos e Projetos Executivos, a sua inserção no planejamento orçamentário, para que seja aprovado pelo Poder Legislativo, e eventualmente indicada como prioritária. Ou seja, todo o processo orçamentário envolve discussão e priorização de obras, de forma que, preferencialmente, as obras executadas pelo Convênio 85/2011 devem ser escolhidas no rol de obras já eleitas em planos orçamentários.

4.3 PRINCÍPIOS DO DIREITO ADMINISTRATIVO

Antes de entrar no mérito da análise das licitações públicas e dos contratos administrativos firmados pela Administração Pública, convém tecer comentários sobre aspectos do Direito Administrativo que regem tais institutos.

O ilustre jurista Celso Antônio Bandeira de Mello define o direito administrativo, simplesmente, como “o ramo do direito público que disciplina o exercício da função administrativa, bem como as pessoas e órgãos que a desempenham” (MELLO, p.29).

Complementa a definição de Justen Filho, de que é o “conjunto das normas jurídicas que disciplinam a função administrativa do Estado e a organização e o funcionamento dos sujeitos e órgãos encarregados de seu desempenho” (JUSTEN FILHO, 2015, p.92).

A função administrativa, comum a ambas as definições, consiste, segundo Justen Filho, “na manifestação do poder político, orientada a conformar autonomia dos particulares e a promover a satisfação das necessidades coletivas comuns” (JUSTEN FILHO, 2015, p.92).

Ou seja, a função administrativa são os atos exercidos pelos gestores públicos, com a finalidade de atender as necessidades coletivas.

Ou, como prefere Mello, “é a atividade exercida no cumprimento do dever de alcançar o interesse público, mediante o uso dos poderes instrumentalmente necessários conferidos pela ordem jurídica” (MELLO, 2010, p.29).

Neste diapasão, importante frisar o papel do interesse público como finalidade da administração pública, como descrito por Mello:

A administração pública está, por lei, adstrita ao cumprimento de certas finalidades, sendo-lhe obrigatório objetivá-las para colimar o interesse de outrem: o da coletividade. É em nome do interesse público - o do corpo social - que tem de agir, fazendo-o na conformidade da 'intentio legis' (MELLO, 2010, p.98).

Uma obra pública, por exemplo, como instrumento de satisfação de necessidades coletivas, também advém de atos administrativos diversos, entre eles, aqueles referentes à sua contratação.

A estruturação do direito administrativo é produzida pela Constituição, que delinea os princípios fundamentais, indica as situações em que será indispensável a existência regras e fornece as diretivas de desenvolvimento do sistema normativo.

Os princípios representam enorme relevância no âmbito do Direito Administrativo. Como a atividade administrativa traduz o exercício de poderes-deveres, estabelecendo vinculação quanto ao fim a ser atingido, pode-se dizer, então, que os princípios desempenham função normativa relevante no tocante ao regime do direito administrativo

O mestre Celso Antônio Bandeira de Mello enfatiza que "violado princípio é muito mais grave que transgredir" (MELLO, 2010, p.967). Seria, segue o autor, da mais grave inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque "representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço e corrosão de sua estrutura mestra" (idem, p.967).

Os princípios gerais do Direito Administrativo são aqueles previstos na Constituição Federal, especificamente no artigo 37: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Aqui cabe destacar os principais enlaces que unem ou relacionam os princípios constitucionais do Administração Pública com o tema da realização e contratação de obras públicas.

A impessoalidade, ilustra Justen Filho (2015), é uma faceta da isonomia, tomando em vista especificamente aplicação da lei pelo Estado. Todos são iguais perante o estado. A impessoalidade não afasta a exigência de tratamento igualitário para os iguais e não igualitário para os desiguais mas cabe essencialmente às normas legais consagrar as discriminações, como por exemplo os tratamentos diferenciados às micro e pequenas empresas.

O princípio da publicidade, por sua vez, exige que os atos estatais sejam levados ao conhecimento de todos, ressalvadas hipóteses em que se justifica o sigilo. A publicidade desempenha duas funções complementares, segundo Justen Filho:

por um lado assegura a todos o poder de obter informações relativamente a ações e omissões praticados por agentes estatais e mesmo não estatais, quando na gestão de recursos públicos. Por outro lado, a garantia do conhecimento por quaisquer terceiros é um fator de desincentivo à prática de atos reprováveis, pois eleva a possibilidade de que as práticas sejam reveladas (JUSTEN FILHO, 2015, p.203).

O terceiro princípio que se deve destacar é o da eficiência administrativa. Eficiência é um tema bastante controverso, mesmo no âmbito das ciências econômicas. Segundo Justen Filho, "a eficiência pode ser considerada como a utilização mais produtiva de recursos econômicos, de modo a produzir os melhores resultados" (2015, p.205). Eficiência administrativa não é sinônimo de eficiência econômica. Por isso, parte da doutrina tem preferido a expressão "princípio da eficácia administrativa", pelo qual se impõe como primeiro dever a administração, evitar o desperdício e a falha.

4.4 A DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA E O INTERESSE PÚBLICO

Antes de traçar paralelos entre a discricionariedade do administrador público e sobre a supremacia do interesse público no que tange ao direcionamento de suas ações, requer comentar e definir atos administrativos, assim conceituados por Gasparini (2009, p. 56), como

toda a prescrição unilateral, juízo ou conhecimento, predisposta à produção de efeitos jurídicos, expedida pelo estado ou por quem lhe faça as vezes, no exercício de suas prerrogativas e como parte interessada numa relação, estabelecida na conformidade da compatibilidade da lei, sob o fundamento de cumprir finalidades assinaladas no sistema normativo, sindicável pelo Judiciário.

Os atos administrativos podem ser agrupados, segundo Gasparini, em vinculados e discricionários. Enquanto são considerados vinculados os atos administrativos praticados conforme o único comportamento que a lei prescreve à administração pública, atos administrativos discricionários são aqueles "são praticados pela administração pública conforme um dos comportamentos que a lei

prescreve, cabendo à administração pública escolher dito comportamento” (GASPARINI, 2009, p. 97).

Essa escolha se faz por critério de conveniência e oportunidade, ou seja, de mérito. Há conveniência sempre que o ato interessa, convém ou satisfaz ao interesse público. Há oportunidade quando o ato é praticado no momento adequado à satisfação do interesse público. São juízos subjetivos do agente competente sobre certos fatos e que levam essa autoridade a decidir entre um ou outro modo” (GASPARINI, 2009, p. 97).

Essa possibilidade se deve ao fato de que a lei, em certos casos, regula dada situação em termos tais que não reste ao administrador margem alguma de liberdade, posto que a norma a ser implementada prefigura antecipadamente com rigor e objetividade absolutos os pressupostos requeridos para a prática do ato e o conteúdo que este obrigatoriamente deverá ter uma vez ocorrida a hipótese legalmente prevista. Nestes casos diz-se que “há vinculação e, de conseguinte, que o ato a ser expedido é vinculado” (MELLO, 2010, p.969)

Por outro lado, define Mello, fala-se em discricionariedade

quando a disciplina legal faz remanescer em proveito e a cargo do administrador uma certa esfera de liberdade, perante o que caber-lhe-á preencher com seu juízo subjetivo, pessoal, o campo de indeterminação normativa, a fim de satisfazer no caso concreto a finalidade da lei (MELLO, 2010, p.970)

Visto que os princípios constitucionais moldam a atividade da administração pública, é importante destacar a possibilidade de certo grau de discricionariedade em alguns atos ou decisões na gestão pública, sem necessariamente haver confronto com princípios constitucionais.

A prevalência do princípio da legalidade, por exemplo, não exclui o cabimento da discricionariedade. Justen Filho (2015, p.223) esclarece que a discricionariedade administrativa é “um instituto jurídico que tenta formalizar e adequar a autonomia das escolhas do administrador público pela supremacia do princípio da legalidade”.

Complementa, ainda, que a discricionariedade “se caracteriza pela atribuição do dever-poder de decidir segundo avaliação da melhor solução para o caso concreto, respeitados os limites impostos pelo ordenamento jurídico” (idem, p.223).

Já o saudoso mestre Hely Lopes Meirelles definia como “poder discricionário”, que seria aquele que “o direito concede à administração, de modo explícito ou implícito, para a prática de atos administrativos com verdade a escolha de sua conveniência, oportunidade de conteúdo” (MEIRELLES et.al., 2010, p. 122).

Esclarece Meirelles que poder discricionário não se confunde com poder arbitrário. Discricionáriedade e arbítrio são atitudes inteiramente diversas. Discricionariedade é liberdade de ação administrativa, dentro dos limites permitidos por lei; arbítrio é ação contrária ou excedente da lei.

Justen Filho prefere entender que a discricionariedade não significa que a administração pública seja titular de uma reserva de poder para escolher entre diversas alternativas: “não existe um poder discricionário inerente à função administrativa. A discricionariedade é atribuída pelo direito ao disciplinar o desempenho da função administrativa” (2015, p.223). Quando a disciplina jurídica restringe a autonomia de escolhas da autoridade administrativa há vinculação. Quando a norma criar intencionalmente imagens de autonomia, há discricionariedade.

Mello definiu discricionariedade como a “margem de liberdade” atribuída ao administrador para eleger, segundo critérios consistente de razoabilidade, um, dentre pelo menos dois comportamentos cabíveis perante cada caso concreto, a fim de “cumprir o dever de adotar a solução mais adequada à satisfação da finalidade legal, quando, por força da fluidez das expressões da lei ou da liberdade conferida pelo mandamento, dela não se possa extrair objetivamente uma solução unívoca para situação vertente” (2010, p.981).

A competência discricionária não se constitui, portanto, em poder normativo autônomo, existente em abstrato, de titularidade originária de um órgão alheio ao legislativo. Por esse motivo, Justen Filho rejeita a utilização da expressão poder discricionário.

Mello esclarece que “a discricionariedade é relativa, no sentido de que, por estrita que seja, a liberdade outorgada só pode ser exercida de maneira consoante com a busca da finalidade legal vista da qual foi atribuída a competência” (p.981). Logo, seja qual for a extensão da liberdade resultante da regra a ser cumprida, o administrador não poderá decidir-se por favorecimento ou perseguição de interesses particulares, o que configuraria desvio de poder, nem por razões de interesse público diferente daquilo contemplado na sua execução.

Importante, finalmente, destacar que a administração pública não é titular de um conjunto de competências de natureza discricionária. Sua atividade é sempre subordinada a normas, as quais podem atribuir uma margem mais ampla de autonomia em algumas situações, em que haverá, então, a discricionariedade (JUSTEN FILHO, 2015).

4.5 DO INTERESSE PÚBLICO

Importante esclarecer que, ainda que a decisão tenha cunho de discricionariedade, tem que se submeter ao interesse público, que é, em última instância, a principal finalidade da administração pública.

Justen Filho realça a supremacia do interesse público, que segundo prega, deve ser interpretada “no sentido da superioridade sobre os demais interesses existentes em sociedade” (2015, p.132).

A indisponibilidade do interesse público indica, portanto, a impossibilidade do seu sacrifício ou transigência, configurando-se como uma decorrência de sua supremacia.

O interesse consiste numa posição produzida pela ordem jurídica, mas que não envolve a atribuição do dever de algum sujeito realizar uma prestação específica em benefício de outro sujeito determinado. Traduz uma relação de conveniência e adequação que deriva da disciplina normativa, como destaca Justen Filho (2015, p.135):

Somente em termos impróprios se poderia aludir a um conflito entre direito subjetivo interesse público. Assim se passa porque a proteção jurídica assegurada ao direito subjetivo significa a sua tutela em face de interesses contrapostos. Portanto, a existência de um direito subjetivo reconhecido a um particular significa, de modo necessário ir na festa viu, a sua prevalência em face de outros interesses - inclusive públicos.

Nunca se poderá defender que o interesse prevaleça, pura e simplesmente, sobre um direito subjetivo. Assim se passa porque a existência do direito subjetivo reflete a escolha da ordem jurídica por uma proteção mais intensa sobre este (JUSTEN FILHO, 2015).

Importante reforçar, portanto, que face à sua supremacia, o interesse público não se confunde com o interesse do aparato administrativo ou do aparato

estatal, nem tampouco configura-se como conveniência egoística da administração pública, como esclarece Justen Filho (2015,p.137):

O estado, como sujeito de direito, pode ter interesses de modo semelhante ao que ocorre com qualquer sujeito privado, que age segundo uma lógica de conveniência. Esses interesses do aparato estatal não podem ser reconhecidos como 'interesse público'.

O interesse público também não se confunde com interesse da sociedade, entendida como algo inconfundível com o mero somatório dos indivíduos. A tese pressuporia que um todo (conjunto de indivíduos) seria mais do que o resultado da soma das unidades. A sociedade não se confunde com os indivíduos que a integram.

O interesse público configurado como interesse da maioria também não pode ser aceito, porque numa democracia, acarretaria destruição dos interesses das minorias.

Bem resume Niebuhr o interesse público, ao enfatizar que "diz respeito às expectativas do todo, não das partes individualmente concebidas" (NIEBUHR, 2011, p.30).

Todos esses argumentos, portanto, se aplicam na discussão sobre priorização de uma determinada obra pública em detrimento de outra, apesar de relativa discricionariedade quanto à escolha do local ou região em que as políticas públicas optaram por realizá-las, após debate legislativo quando apontadas em projeto de Lei Orçamentária.

Na análise das hipóteses possíveis quando da execução de obras públicas por contribuinte do ICMS, há diversos momentos em que o interesse público e sua supremacia se sobrepõem nos atos administrativos, observando e, ao mesmo tempo, impondo limites à discricionariedade. Como os recursos econômicos e financeiros são escassos, por exemplo, a própria escolha sobre qual obra pública deve ser executada à frente de outras, qual região deve receber obra pública em detrimento de outras, ou qual contribuinte de ICMS pode arcar com investimentos financeiros de uma obra em detrimento de outros, recebendo créditos presumidos de ICMS.

Justamente por se tratar de um instituto novo, tornam-se mais relevantes os princípios constitucionais da moralidade, da publicidade e da eficiência, além dos já mencionados critérios consistentes de razoabilidade, para melhor escolher, entre duas ou mais alternativas cabíveis, qual a prioridade à satisfação do interesse público.

4.6 LICITAÇÕES PÚBLICAS

Nas contratações de obras públicas, como em qualquer outra contratação de serviços, é extremamente necessária a transparência na contratação, na fiscalização do seu andamento e na conferência da qualidade, do preço e do prazo da entrega da obra concluída.

Os princípios constitucionais destacados, da impessoalidade, publicidade e eficiência estão diretamente ligados entre si e ao objeto do estudo deste trabalho.

A impessoalidade, na escolha e definição do local e da obra que deve ser priorizada à frente de outras. Da publicidade, para acompanhamento cidadão da contratação, do objeto, do custo e da qualidade do serviço entregue, vis-à-vis ao contratado.

Por fim, a eficiência, saber que a obra foi concluída dentro do prazo, com o mínimo de desperdício de tempo e recursos públicos, sejam humanos, equipamentos, materiais etc.

Um tríptico controle necessário, cuja sustentação estável depende do equilíbrio entre estes três pilares, que serão a base dos procedimentos de licitação pública, que será visto a seguir.

O artigo 37 da Constituição Federal, já mencionado por estabelecer os princípios constitucionais que regem a administração pública, estabelece, em seu inciso XXI, que os contratos administrativos sejam precedidos de licitação.

A Constituição Federal exige licitação para os contratos de obras, serviços, compras e alienações (artigo 37, XXI) bem como para a concessão e a permissão de serviços públicos (artigo 175).

É o que expressamente determina o artigo 37 XXI:

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

Di Pietro define licitação como

O procedimento administrativo pelo qual um ente público, no exercício da função administrativa, abre a todos os interessados, que esse sujeito tem as condições fixadas no instrumento convocatório, a possibilidade de formular em propostas dentre as quais selecionará e aceitará a mais conveniente para a celebração de contrato"(Di Pietro, 2013, p.370)

Justen Filho, por sua vez, já insere no conceito a necessidade de observância do Princípio da Isonomia:

"A licitação é um procedimento administrativo disciplinar dor lei e por um ato administrativo prévio, determinar critérios objetivos visando a seleção da proposta de contratação mais vantajosa e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável, com observância do princípio da isonomia, conduzido por um algum dotado de competência específica" (JUSTEN FILHO, 2015, p.481)

Destaca-se, dos conceitos vistos, que a contratação com obrigação de licitação é aquela feita pela administração pública, no exercício da função administrativa, observando-se os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Desta feita, o procedimento de licitação acaba por reduzir drasticamente a liberdade de escolha do administrador, pois, via de regra, o resultado final não decorre de critério decisório subjetivo, pois "vence a licitação a proposta que se configurar como a mais satisfatória segundo critérios objetivos" (JUSTEN FILHO, 2015, p.481).

Neste intuito, foi instituída a Lei 8666/93, determinando a obrigatoriedade de licitação "para as obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações, concessões, permissões locações" (Di PIETRO, 2013, p.389).

Não só a Lei disciplina o procedimento licitatório, mas também atos administrativos normativos, como o Edital, pois "quando convocada licitação, deve-

se definir o objeto, estabelecer pressupostos de participação e regras para julgamento” (JUSTEN FILHO, 2015, p.482).

Em última instância, a licitação destina-se a selecionar a proposta mais vantajosa para a administração pública. A maior vantagem se apresenta quando a administração pública “assume o dever de realizar a prestação menos onerosa e o particular se obriga realizar a melhor e mais completa prestação”, configurando-se, portanto, uma relação custo-benefício. A maior vantagem seria aquela situação em que correspondesse “à situação de menor custo e maior benefício para a administração pública” (JUSTEN FILHO, 2015, 482).

Implica dizer que a administração pública buscar a maior qualidade da prestação e o maior benefício econômico.

A Lei 8666/93, em seu artigo 3º, determina que a licitação também se destina a promover o desenvolvimento nacional sustentável, e não somente a obter a proposta de contratação mais vantajosa para administração pública. O desenvolvimento nacional sustentável significa o crescimento econômico norteado pela preservação do meio ambiente. Significa aproveitar oportunidade da contratação para fomentar o desenvolvimento nacional. A contratação administrativa é também um instrumento para realizar outros fins, intervindo também diversos setores, seja social, econômico, tecnológico etc.

Desde o início dos procedimentos licitatórios, e em todos os atos decisórios decorrentes, há necessidade de subordinação a diversos princípios os fundamentais que são, segundo Justen Filho, “a vantajosidade, a isonomia e o desenvolvimento nacional sustentável” (2015, p.487). Mas, como todo ato administrativo, também deve observar os princípios constitucionais previstos no artigo 37, sejam a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a eficiência. Destacamos, para fins de adequação ao tema, o princípio da impessoalidade, o da publicidade e o da eficiência.

A impessoalidade “emana do princípio da isonomia, da vinculação à lei e ao ato convocatório e da moralidade”, e conduz a uma decisão “que se pauta em critérios objetivos ou seja independente da identidade de quem julga, excluindo a subjetividade do agente administrativo”. Já o princípio da publicidade “visa garantir a qualquer interessado as faculdades de participação e de fiscalização dos atos da licitação” (JUSTEN FILHO, 2015, p. 487).

Por fim, o princípio da eficiência indica que a solução mais conveniente independe da honestidade e das intenções do agente, mas deve envolver uma relação sujeita a análise sob enfoque de custo-benefício: a eficiência consiste em considerar a atividade administrativa sob prisma econômico, político, ambiental e social". Como os recursos públicos são escassos, "é imperioso que sua utilização produza os melhores resultados econômicos, do ponto de vista quantitativo e qualitativo" (JUSTEN FILHO, 2015, p.488).

Para o estudo em tela, cabe um aparte importante. O Convênio 85/11 trata de "investimento" em obras de infraestrutura pública executada por contribuinte do ICMS, portanto, uma pessoa jurídica de direito privado. No Regulamento do ICMS de Santa Catarina, o dispositivo trata de "obra de infraestrutura pública cuja responsabilidade financeira pela execução tenha sido assumida pelo contribuinte". Ainda que mais detalhada que a redação do Convênio, ainda não é claro se a efetiva contratação deve ser realizada pela administração pública ou pelo próprio contribuinte.

Se a contratação for feita pela administração pública, assumindo o contribuinte apenas a "responsabilidade financeira", então não há dúvidas de que deve haver a licitação prévia, visto que a obrigatoriedade é clara, por se tratar de contratação no exercício da função pública. Por outro lado, sendo a obra contratada e executada por empresa privada, com seus próprios recursos, não estaria sujeita às normas de contratação da Lei 8.666. Mas por se tratar de bem público, e com a real possibilidade de concessão de crédito presumido, que em última instância, diminuirá o ingresso de recursos públicos, cabe a maior observância possível aos critérios da moralidade, da publicidade e da eficiência. Ou seja, dar amplo conhecimento aos interessados em executar tais obras e ao mesmo tempo fazer com que o Convênio atenda a um dos seus principais objetivos: executar a obra com eficiência e agilidade peculiares à iniciativa privada, no mínimo mais rapidamente e com menos recursos do que seria executada pelo poder público.

4.7 OBRIGATORIEDADE DE LICITAÇÕES PARA OBRAS PÚBLICAS

A obrigatoriedade de procedimento de licitação se estende, como não poderia deixar de ser, às contratações para realização de obras públicas.

Ressalvados alguns casos específicos destacados pela 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 qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações (JUSTEN FILHO, 2015, p.488).

Especificamente tratando das obras públicas, objeto deste trabalho, a obrigatoriedade consta na Lei nº 8.666/93, em seu artigo 2º:

Art. 2º As obras [...] da Administração Pública, quando contratada com terceiros, serão necessariamente precedidas de licitação, ressalvadas as hipóteses previstas nesta lei.

Como a Lei número 8666/93 prevê cinco modalidades de licitação, no seu artigo 22, convêm apresentar suas principais características, a fim de identificar-se o que é apropriado para contratação de obras públicas.

Além das quatro modalidades inicialmente previstas na lei 8666/93 - concorrência, tomada de preços, convite, concurso, a modalidade pregão foi criada pela medida provisória 2026, de 4/5/2000, como nova modalidade de licitação, ratificada em 2002 pela Lei 10.520.

Do artigo 23 são indicados os critérios de aplicação de uma ou outra dentre as modalidades concorrência, tomada de preços e convite:

A concorrência é obrigatória, dentre outros, para:

- a) obras e serviços de engenharia de valor superior a R\$1.500.000,00;
- b) concessão de serviço público;
- c) parcerias público-privadas, nas duas modalidades, de concessão patrocinada e concessão administrativa (conforme previsto no artigo 10 da Lei 11.079, de 2004).

A tomada de preços e o convite são escolhidos em função dos valores estabelecidos no artigo 23, incisos I e II, com a ressalva contida no parágrafo quarto: nos casos em que couber convite, administração poderá utilizar a tomada de preços e, em qualquer caso, a concorrência.

Já a concorrência é a modalidade de licitação que se realiza com ampla publicidade, para assegurar a participação de quaisquer interessados que preencham os requisitos previstos no edital. Do conceito de concorrência “decorrem duas características básicas que são uma ampla publicidade e a universalidade” (Di Pietro, 2013, p.411).

A publicidade do certame, nos termos do artigo 21, é assegurada pela publicação do aviso do edital, no mínimo uma vez, “com indicação do local em que os interessados poderão ler e obter o texto integral e todas as informações sobre a licitação”.(Di Pietro, 2013, p.411)

"A publicação, no caso da concorrência, deve ser feita com no mínimo 30 dias antecedência, salvo quando se tratar de licitação do tipo melhor técnica ou técnica e preço, ou quando contrata ser celebrado contemplar a modalidade de empreitada integral, e que o prazo passa ser de 45 dias" (Di Pietro, 2013, p.412)

O princípio da universalidade, por sua vez, "significa a possibilidade de participação de quaisquer interessados que, na fase inicial de habilitação preliminar, comprovem possuir os requisitos mínimos de qualificação exigidos no edital para execução do seu objeto"(Di Pietro, 2013, p.412).

Tomada de preços é a modalidade de licitação realizada entre interessados devidamente cadastrados o que preenchem os requisitos para cadastramento até o terceiro dia anterior à data do recebimento das propostas, observada a necessária qualificação", da forma definida artigo 36 da Lei 8.666. (BRASIL, 1993).

A publicidade deve ser observada na tomada de preços, quando publicação com 30 dias de antecedência quando for licitação do tipo melhor técnica ou técnica e preço ou, nas demais hipóteses o prazo que deve ser observado é de 15 dias.

Observa Di Pietro (2013, p.413), que o registro cadastral

deve ser mantido pelos órgãos e entidades que realizam infrequente licitações, devendo ser atualizados anualmente. É facultada contudo, a utilização de registros cadastrais de outras entidades da administração pública (Di Pietro, 2013, p.413)

A única modalidade de licitação em que a lei não exige publicação de edital é a modalidade convite, já que a convocação se faz por escrito, com

antecedência de cinco dias úteis, por meio da chamada “carta-convite” (Di Pietro, 2013).

Nesta modalidade, no entanto, a licitação não é restrita a participantes “convidados”, pois a Lei 8.666/93 permite que participem da licitação dos interessados, desde que cadastrados ou desde que manifestem seu interesse com antecedência de até vinte e quatro horas da apresentação das propostas.

Para evitar que o convite seja sempre encaminhado aos mesmos participantes, o que seria uma afronta aos princípios da licitação, a Lei 8.666, em seu artigo 22, passou a exigir a partir de 1994, com alteração introduzidas pela Lei 8883/94, que, “existindo na praça mais do que três possíveis interessados, a cada novo convite, realizado para o objeto idêntico assemelhado, seja a carta-convite dirigida pelo menos mais um interessado, enquanto existir em cadastrados não convidados nas últimas licitações” (BRASIL, 1993).

Os procedimentos são mais complexos na modalidade concorrência, tendo em vista o maior vulto dos contratos a serem celebrados. É um pouco menos complexo na tomada de preços, em que o valor dos contratos é médio; e simplifica-se ainda mais no convite, dado o pequeno valor dos contratos (Di Pietro, 2013).

A concorrência é a modalidade de licitação, em tese, obrigatória para as alienações imobiliárias, as concessões de uso, serviços e obras públicas, o registro de preços e para os contratos de grande vulto, aberta com publicidade, que admite que qualquer licitante, cuja habilitação será apurada no início do procedimento (GASPARINI, 2009).

Fala-se em procedimento, no Direito Administrativo, para designar “uma série de atos preparatórios” para que seja alcançado o final objetivado pela administração (Di PIETRO, 2013, p.418). A licitação, esclarece ainda Di Pietro, é um procedimento que “exige uma sucessão de atos e fatos da administração e atos e fatos do licitante”.

O procedimento da concorrência compreende as seguintes frases: edital, habilitação, classificação, homologação e adjudicação. Já o procedimento da tomada de preços não é muito diferente do da concorrência. As fases são as mesmas, mas “a diferença básica está no prazo de antecedência da publicação do edital, que é de 15 dias e na fase de habilitação” (Di PIETRO, 2013, p.418), que é feita antes do procedimento de licitação, para os inscritos no registro cadastral, e é feita durante procedimento para apresentar a documentação necessária o

cadastroamento "até o terceiro dia anterior à data do recebimento das propostas, observada a necessária qualificação", como previsto no artigo 22, parágrafo segundo, da Lei 8.666 (BRASIL, 1993).

Cabe também, para composição de um referencial teórico mais amplo sobre as contratações de obras públicas, tecer breves comentários sobre dispensa e inexigibilidade de realização de licitação para contratação pela administração pública.

Antes porém, vale revisitar a importância e fundamental respeito ao interesse público, como destaca Niebuhr (2011, p.48), um dos maiores especialistas catarinenses sobre licitações: "a Administração Pública ergue-se sobre os pilares dos poderes que lhes são conferidos para a consecução do interesse público da justiça e das restrições que lhe são impostas para preservá-lo de atos imorais, discriminatórios e pessoais"

E essa percepção deve permanecer em vista, mesmo quando se iniciam procedimentos de contratação. Isso porque, "mesmo a obrigatoriedade de licitação pública encontra limites", que são as hipóteses de inexigibilidade de licitação pública (NIEBUHR, 2011, p.30). E, nessas exceções, não se deve perder de vista, apesar de não haver licitação, o interesse público e a observância dos princípios constitucionais que regem a administração pública.

A inexigibilidade de licitação é prevista no artigo 25 da Lei 8.666, em casos em que é inviável a competição. São casos "em que não se poderia exigir licitação pública, pois estaria fadada insucesso de competição" (NIEBUHR, 2011, p.37).

Além das hipóteses de inexigibilidade, há outras situações em que, mesmo se fosse viável a competição, não haveria utilidade em empreender licitação pública, "já que o interesse público seria comprometido, afigurando-se casos em que é dispensada ou dispensável" (NIEBUHR, 2011, p.39).

São as hipóteses de dispensa, casos em que se "pressupõe invariavelmente a possibilidade de realiza-la, mesmo que isso impusesse sacrifício ao interesse público" (NIEBUHR, 2011, p.41).

As hipóteses de dispensa estão taxativamente criadas pelo legislador nos artigos 17 e 24 da Lei 8666/93, que se referem respectivamente a licitação pública dispensada e dispensável (BRASIL, 1993)

Como a licitação pública é o procedimento que antecede a celebração de contrato administrativo, seu escopo é legitimar o contrato, preservando o interesse público e assegurando a todos os interessados as mesmas oportunidades em disputá-lo.

Uma vez analisados os requisitos prévios à realização da obra pública, até o momento da identificação da empresa que a executará, o próximo passo para formação do referencial teórico seria conhecer os aspectos que envolvem a celebração do contrato administrativo.

4.8 CONTRATOS ADMINISTRATIVOS

Comentados os princípios constitucionais que regem a Administração Pública e os procedimentos para licitação para contratação, mister se faz mencionarem-se alguns aspectos referentes aos contratos administrativos.

Uma definição legal para contrato administrativo é a contida no artigo 2º, parágrafo único, da própria Lei 8.666 (BRASIL, 1993), estabelecendo:

para os fins desta Lei, considera-se contrato todo e qualquer ajuste entre órgãos ou entidades da Administração Pública e particulares, em que haja um acordo de vontades para a formação de vínculo e a estipulação de obrigações recíprocas, seja qual for a denominação utilizada.

Esclarece Di Pietro que a expressão “contratos da administração”, em sentido amplo, é usada para abranger todos os contratos celebrados pela administração pública, seja sob regime de direito público, seja sob regime de direito privado. Já a expressão contrato administrativo é reservada para designar tão somente “os ajustes que a administração, nessa qualidade, celebra com pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, para consecução de fins públicos, segundo o regime jurídico de direito público” (Di Pietro, 2013, p.260).

Justen Filho (2015, p.452) define contrato administrativo como “ato jurídico infra legal destinado a gerar direitos e obrigações previamente autorizados (ainda que de modo implícito) pelo direito”. Segundo o autor, o contrato cria direitos e obrigações, mas apenas na medida da existência de uma autorização legislativa para tanto.

A corrente predominante da doutrina brasileira classifica o contrato administrativo como uma espécie do gênero contrato. O conceito de contrato não é específico do direito privado, devendo ser dado pela teoria geral do direito. Existe também no âmbito do direito público, “compondo a espécie contrato de direito público, que por sua vez abrange contratos de direito internacional e de direito administrativo” (Di PIETRO, 2013, p.262).

No contrato administrativo, existe uma oferta feita, em geral, por meio do edital de licitação, a toda a coletividade; dentre os interessados que a aceitarem e fizerem proposta, a administração seleciona a que apresenta as condições mais convenientes para a celebração do ajuste (Di PIETRO, 2013).

Tratando mais especificamente sobre contratação de obras públicas, convém revisitar o conceito estabelecido pela Lei 8666/93, que definiu obra pública como

toda construção, reforma, fabricação, recuperação ou ampliação, realizada por execução direta ou indireta, e definiu serviço como “toda atividade destinada a obter determinado utilidade de interesse para administração, tais como: demolição concerto está laçam montagem e operação conservação reparação adaptação manutenção transporte locação de bens, publicidade, seguro, Ou trabalhos técnicos profissionais.

Di Pietro observa que, "enquanto a definição de obra pública é taxativa, abrangendo apenas a construção, reforma e ampliação, a de serviço é exemplificativa, o que permite concluir que toda atividade e que não se enquadra no conceito de obra pública, é serviço. (Di Pietro, 2013, p.338)

Já a execução de obra “por empreitada”, tal qual existe no direito privado, é disciplinada pelo Código Civil. Pela Lei 8.666 (BRASIL, 1993), artigo 6º VIII, existe empreitada integral

quando se contrata um empreendimento em sua integralidade, compreendendo todas as etapas das obras, serviços e instalações necessárias, sob inteira responsabilidade da contratada até a sua entrega ao contratante em condições de entrada em operação, atendidos os requisitos técnicos e legais para sua utilização em condições de segurança estrutural e operacional e com as características adequadas às finalidades para que foi contratada.

Neste caso, no Contrato por Empreitada “não existe relação de subordinação entre empreiteiro e administração pública”; ele não é empregado do estado e responde, perante este, pela má execução da obra ou serviço(Di PIETRO, 2013, p.342):

na empreitada, a remuneração é paga pelo poder público, enquanto na concessão a remuneração é paga pelo usuário outras fontes de receita decorrentes de exploração do serviço". (Di Pietro, 2013, p.342)

Concluída a obra, considera-se executado o contrato.

Esclarece Mello, analisando o artigo 73 da Lei 8.666, que o "recebimento" da obra será feito a título provisório, "pelo servidor administrativamente responsável por seu acompanhamento e fiscalização", mediante termo circunstanciado. Depois, definitivamente, "por servidor ou comissão designada pela autoridade competente, uma vez decorrido prazo de observação ou vistoria que observe sua adequação aos termos contratuais". Se necessário, inclusive, são efetuadas as adequações e devidamente atestadas com reparação, correção ou substituição de defeitos ou incorreções, lavrando-se termo circunstanciado assinado pelas partes (MELLO, 2010, p.707).

Outras modalidades de contrato merecem atenção na formação da base teórica deste trabalho, para que fique claro não se referirem exatamente a execução de obras.

A primeira modalidade de contrato é a chamada administração contratada, também chamada de administração interessada. É o contrato administrativo em que a administração defere a terceiro a incumbência de orientar e superintender a execução da obra ou serviço, mediante pagamento de importância proporcional ao seu custo total (Di PIETRO, 2013).

Este contrato, no estado de Santa Catarina e para efeito das obras executadas por contribuintes do Estado a que se refere este trabalho, se habitua chamar contrato de prestação de serviço de supervisão ou, simplesmente, consultoria, executado paralelamente à execução da obra, por empresa distinta.

Outro conceito importante para a análise do procedimento catarinense, é o conceito de convênio administrativo, pois a execução da obra é contratada por empresa privada, após receber autorização do governo do estado, por meio de documento denominado Protocolo de Intenções.

Esclarece Justen Filho que, nos contratos administrativos, não há comunhão de interesses ao fim comum a ser buscado, cada parte vale-se do contrato "para atingir um fim que não é compartilhado pela outra" (2010, p.953).

Já nos convênios administrativos, continua o autor, a avença é instrumento de realização de um determinado e específico objetivo, em que os

interesses não se contrapõem, “ainda que haja prestações específicas individualizadas, a cargo de cada partícipe”.

Segundo o autor, "os convênios são manifestações do dever de colaboração entre os entes estatais, entre si ou com a sociedade civil" (JUSTEN FILHO, 2010, p.955). Ressalta ainda Justen Filho que o artigo 241 da Constituição Federal “incentiva a sua prática”.

Já quando ocorre uma concessão para execução de obra pública, no entanto, o instrumento também é um contrato, porém específico:

Concessão de obra pública é o contrato administrativo pelo qual o poder público transfere a outrem a execução de uma obra pública, para que a execute por sua conta e risco, mediante remuneração paga pelos beneficiários da obra obtida em decorrência da exploração dos serviços ou utilidades que a obra proporciona" (Di PIETRO, 2013, p.337).

Apesar de alguns autores haverem negado durante algum tempo a existência desse tipo de contrato, alegando que "ele é sempre acessório de um contrato de concessão de serviço público", hoje já se reconhece a sua existência, como modalidade autônoma em relação ao de concessão de serviço público. Ele tem por objeto a execução de uma obra, sendo secundária a prestação ou não de um serviço público. Isso ocorre principalmente na medida em que se aceita a possibilidade de que o concessionário seja retribuído, não por meio da exploração da obra, após a conclusão, mas por meio de contribuição de melhoria (Di PIETRO, 2013).

Esta exploração da obra configura-se em requisito em uma parceria público-privada, como será analisado a seguir.

5 SERVIÇOS PÚBLICOS E PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS – PPP

A velha máxima das ciências econômicas, de que as necessidades humanas são ilimitadas, mas os recursos são escassos, se aplica também nas ações estatais para atendimento das necessidades da sociedade e no atendimento e observação do interesse público.

Considerando, como ensina Gasparini (2009, p.313),

a demanda cada vez maior de comodidades e utilidades públicas por parte dos administrados e a constante assunção do estado de atividades antes de responsabilidade dos particulares, aliada à falta de recursos públicos, tem tornado menos operantes os esforços diretos da administração pública para propiciar à coletividade bons serviços ou serviços adequados.

Esta crescente lacuna entre as necessidades e as demandas sociais e a capacidade de o Estado prover tais serviços “vem acentuando a prática do ‘trespasse’ da titularidade e da execução desses serviços a terceiros, estranhos ou não, à administração Pública”, que se incumbem de prestá-los à comunidade, conforme disciplinado pelo estado (GASPARINI, 2009, p. 313).

Neste capítulo, portanto, buscaremos definir serviços públicos, e analisar as situações em que a administração pública permite que sejam prestados pelo setor privado.

Este conhecimento é relevante no estudo dos temas deste trabalho, face às diversas ilações de que as obras públicas prestadas por empresas privadas, com contrapartida de concessão de créditos de ICMS constituem-se hipótese de parceria público-privada.

Inicialmente, requer-se demonstrar que o uso da expressão “parceria público-privada” parece ter sido precipitada por parte dos meios de comunicação, provavelmente por desconhecimento do tema. Tão logo o Convênio 85/2011 foi assinado, em 2011, as primeiras notícias já usavam o termo:

Em dezembro de 2011, o governo estadual e a Klabin anunciaram que estavam estudando a realização de uma parceria público-privada para a realização de obra pública para a realização de obra de cobertura asfáltica entre Otacílio Costa e Correia Pinto, a rodovia SC 281, conhecida como a Estrada da Farofa (CORREIO LAGEANO, 2013).

O uso da expressão parceria público-privada se espalhou pela imprensa, agências de notícias oficiais e por órgãos, como se deu com a Câmara de Vereadores do município de Vidal Ramos:

O vídeo a seguir mostra algumas alterações planejadas para a ligação asfáltica entre os municípios de Vidal Ramos e Imbuia[...]. Estas obras são resultantes da Parceria Público Privada, assinada entre o Governo de Santa Catarina e o Grupo Votorantim[...]. Através deste acordo, a empresa cimenteira assumiu a responsabilidade de executar as obras citadas. O valor investido deverá ser compensado, através do ICMS gerado para o Estado (CÂMARA MUNICIPAL DE VIDAL RAMOS, 2011).

Outras inserções na mídia apareceram em seguida:

A melhoria na infraestrutura da rodovia, no entanto, só foi possível graças à parceria firmada entre o governo do estado e a empresa Irmãos Fischer, fabricante de eletrodomésticos, equipamentos para construção civil e de bicicletas. Com isso, o recurso destinado à obra é investido por meio da tributação diferenciada do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Esta modalidade de parceria público-privada (PPP) é recente em Santa Catarina. O convênio assinado com a empresa brusquense e que possibilitou a execução da obra na rodovia Antônio Heil, foi o terceiro do estado (O MUNICÍPIO, 2015).

No estado vizinho do Paraná, as obras realizadas por empresas privadas, com contrapartidas de créditos outorgados do ICMS também foram tratadas pela imprensa como parcerias público-privadas. A própria agência oficial de notícias do governo do estado usou o termo:

A partir de 2015 até 2018, a previsão é aplicar cerca de R\$ 9,8 bilhões em obras rodoviárias”, explica o secretário. São recursos de parceiros, como a Votorantim e Klabin, da parceria público-privada da PR-323 e do financiamento do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), cujo valor é de US\$ 500 milhões. [...]. A Rodovia dos Minérios, entre Curitiba e Rio Branco do Sul, também será duplicada em parceria, neste caso com a Votorantim. Telêmaco Borba, Ortigueira e Imbaú terão rodovias implantadas e ampliadas, uma parceria do Estado com a Klabin. Estas duas empresas irão investir R\$ 700 milhões, que serão abatidos em ICMS pelo programa de crédito outorgado (AGÊNCIA DE NOTÍCIAS DO PARANÁ, 2015).

Mesmo o portal do governo de Santa Catarina também usou a expressão:

O governador Raimundo Colombo visitou na tarde desta terça-feira, 15/10, as obras de pavimentação e reurbanização da Rua dos Imigrantes, principal acesso ao município de Guabiruba, no Vale do Itajaí. A via está sendo reestruturada com pavimento, calçadas e ciclovias, com investimentos de quase R\$ 7 milhões. A obra é resultado de uma Parceria Público-Privada entre o Governo do Estado e a empresa guabirubense Guabifios Produtos Têxteis, com antecipação do pagamento de ICMS (SANTA CATARINA, 2013).

Outros veículos de comunicação mencionavam se tratar de “parceria” entre o setor público e o setor privado, sem mencionar, com convicção, tratava-se de PPP – Parceria Público Privada, como no jornal Notícias do Dia, na edição de 21/07/2015:

Duplicação de eixo da zona Industrial de Joinville deve ser feita em parceria com setor privado [...].Conforme o vice-presidente da ACIJ, Jaime Grasso, muitas empresas estão interessadas em fazer parte deste convênio com o Estado, devido aos prejuízos logísticos causados pelo congestionamento na rodovia. Entretanto, antes da assinatura, a parceria deve ser aprovada pelo Confaz - Conselho Nacional de Política Fazendária (NOTÍCIAS DO DIA, 2015).

A seguir, então, analisaremos o conceito de serviço público, questões inerentes à titularidade de sua execução e como o Estado a transmite a terceiros.

5.1 DELEGAÇÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS

Mister se faz definirmos, primeiramente, o conceito de serviços públicos.

Iniciemos com o conceito dado pelo professor Justen Filho, relacionando as necessidades às atividades administrativas para satisfazê-las:

Serviço público é uma atividade pública administrativa de satisfação completa de necessidades individuais ou transindividuais, materiais ou em materiais, vinculados diretamente a um direito fundamental, insuscetíveis de satisfação adequada mediante os mecanismos da livre iniciativa privada, destinada a pessoas indeterminadas, qualificada legislativa mente e executada sob regime de direito público (JUSTEN FILHO, 2015, p.723).

O conceito de serviço público não é uniforme na doutrina. Meirelles destaca que “a doutrina ora nos oferece uma noção orgânica”, só considerando o que é prestado por alguns órgãos públicos; “ora apresenta uma conceituação formal”, tendente a identificá-lo por características extrínsecas; “ora nos expõe um conceito material”, visando defini-lo por seu objeto (MEIRELLES et.ali, 2010, p.364).

Neste sentido, Meirelles (et.al., 2010, p.365) prefere definir serviço público como

todo aquele prestado pela administração ou por seus delegados, sobre normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundários da coletividade ou simples conveniências do estado.

Mello (2010, p.679), por sua vez, definiu serviço público como

toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinado a satisfação da coletividade, mas fruível singularmente pelos administrados, que o estado assume como pertinente a seus deveres.

Visto o campo de abrangência dos Serviços Públicos, as definições conceituais estendem-se quanto à sua titularidade de execução.

Justen Filho bem destaca que o serviço público “é de titularidade do estado, ainda que sua gestão possa ser atribuída a particulares”. Não se aplicam os princípios de livre iniciativa, uma vez que “a prestação do serviço público incumbe ao estado” (JUSTEN FILHO, 2015, p. 734).

Mello explicita que não necessariamente o Estado presta o serviço ou realiza esta atividade de “oferecimento de comodidade” diretamente, mas os “presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob o regime de direito público, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo” (MELLO, 2010, p.679).

O que buscaremos analisar, agora, é a justamente o regime de direito público pelo qual outra entidade ou ente pode fazer as vezes do Estado.

5.2 DELEGAÇÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS

Quando o Estado executa seus produtos e serviços, o faz como titular dos mesmos; quando os comete a outrem, pode transferir-lhes a titularidade ou simplesmente a execução.

Diz-se que a execução do serviço público é centralizada, quando a atividade é realizada por meio dos órgãos que compõem o estado, em seu próprio nome e sob sua inteira responsabilidade.

Já é considerada descentralizada quando a prestação de serviços públicos em que “a atividade administrativa, seja a titularidade e a execução, ou a sua mera execução é atribuída a outra entidade, distinta da administração pública, para que realize” (GASPARINI, 2009, p. 315).

Como destaca Justen Filho (2015), a delegação é utilizada para trespasse da execução de serviços a particulares, mediante regulamentação e controle do poder público.

Meirelles entende que a delegação “é essencial para a legalidade da prestação do serviço por particular, sob pena de se tornar 'clandestina', isto é, sem a indispensável regulamentação e controle público” (MEIRELLES et.al, 2010, p.423).

A Constituição Federal determina, conforme dispõe em seu artigo 175, que a prestação de serviços públicos incumbe ao poder público, “diretamente ou sob regime de concessão ou permissão”.

Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

Complementa o dispositivo que os regramentos inerentes às concessões ou permissões serão tratados em lei:

Art.175 [...]

[...]

Parágrafo único. A lei disporá sobre:

I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão;

II - os direitos dos usuários;

III - política tarifária;

IV - a obrigação de manter serviço adequado.

Dentre as formas de delegação de serviço público, portanto, a mais conhecida é a concessão de serviço público, que compreende três espécies: a concessão comum, a concessão patrocinada e a concessão administrativa. A concessão de serviço público é um contrato administrativo em sentido restrito (JUSTEN FILHO, 2015).

Portanto, para entendermos em que ponto da descentralização administrativa se insere o instituto da Parceria Público-Privada, valemo-nos da classificação didática de Gasparini, que classificou a descentralização administrativa, dizendo que ela pode, portanto, ocorrer de duas formas: a) “com a transferência da titularidade e da execução do serviço público da administração pública competente para uma pessoa jurídica de direito público, especialmente criada pelo estado para esse fim, com são a autarquia e a fundação pública”; e b) “com o trespasse do simples desempenho da mera execução do serviço público da administração pública competente para uma pessoa jurídica de direito privado”, criadas por particular, que assumirá a posição de concessionária ou permissionária,

ou instituída pelo estado (empresa pública e sociedade economia mista), que assumir a posição de delegatária (GASPARINI, 2009, p. 315).

5.3 CONCESSÕES DE OBRAS PÚBLICAS

O vocábulo concessão, no direito administrativo, costuma ser utilizado em diferentes sentidos. Di Pietro (2009) explica que isso se dá porque pode ter diversos objetos, como a delegação da execução de serviço público a particular (concessão de serviço público, agora também sobre a forma de concessão patrocinada), a delegação da execução de obra pública (concessão de obra pública), a utilização de bem público por particular, com ou sem possibilidade de exploração comercial (concessão de uso, concessão de direito real de uso, concessão de uso para fins de moradia, concessão para exploração de menina de jazidas), concessão para prestação de serviços administração, acompanhada ou não da execução de obra o fornecimento e instalação de bens (concessão administrativa).

A modalidade concessão de serviço público é definida por Gasparini como sendo

o contrato administrativo pelo qual a administração pública transfere, sob condições, a execução exploração de certo serviço público que lhe é privativo a um particular que para isso manifeste interesse e que será remunerado adequadamente mediante a cobrança, dos usuários, de tarifa previamente por ele aprovada (GASPARINI, 2009, p. 366).

Já a definição de permissão detém detalhe que o diferencia da concessão: em lugar de contrato administrativo coloca-se contrato de adesão (GASPARINI, 2009).

Mello elabora um pouco mais o conceito de concessão de serviço público, como sendo

o instituto através do qual o estado atribui o exercício de serviço público alguém que aceita prestá-lo em nome próprio, por sua conta e risco, nas condições fixadas e alteráveis unilateralmente pelo poder público, mas sob garantia contratual de equilíbrio econômico-financeiro, remunerando-se pela própria exploração do serviço, em geral e basicamente mediante tarifas cobradas diretamente dos usuários do serviço (MELLO, 2010, p.710).

Neste ponto chega-se a um importante conceito, que já nos permite formar as primeiras convicções sobre a execução de obra pública por empresas privadas: a exploração do serviço que lhe foi concedido.

Enfatiza Mello:

É indispensável - sem o que não se caracterizaria a concessão de serviço público - que o concessionário se remunere pela exploração do próprio serviço concedido (MELLO, 2010, p.710)

Depois da previsão do artigo 175 da Constituição, a Lei 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, veio dispor sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no artigo 175 da Constituição Federal, e assim definiu:

Art. 2º Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se:

[...]

II - concessão de serviço público: a delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado;

A concessão de serviço público pode se materializar de diferentes modos. Não se deve considerar, entretanto, que todas as concessões contemplem regras similares e soluções idênticas quanto à responsabilidade da concessionária ou quanto à extensão de seus encargos (JUSTEN FILHO, 2015). De fato, a concessão de serviço público é “um instrumento de implementação de políticas públicas” (idem, p.755). Não é, pura e simplesmente, uma manifestação da atividade administrativa contratual do estado. Mais ainda, “um meio para realização de valores constitucionais fundamentais”.

O objeto da delegação promovida por meio da concessão é variável, esclarece Justen Filho (2015, p.760), “produzindo reflexos no mundo dos encargos assumidos pela dimensão da tarifa a ser exigida”.

Pode haver concessão exclusivamente de serviço público, concessão de serviço público antecedida de execução de obra pública, concessão de exploração de obra pública ainda a ser edificada ou concessão da exploração de obras já existentes

O terceiro caso, a concessão de exploração de obra pública a ser edificada, é a que mais se parece com o caso do estudo e a ela se refere explicitamente a Lei 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, especificamente no inciso III do artigo 2º:

Art. 2º Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se:

[...]

III - concessão de serviço público precedida da execução de obra pública: a construção, total ou parcial, conservação, reforma, ampliação ou melhoramento de quaisquer obras de interesse público, delegada pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para a sua realização, por sua conta e risco, de forma que o investimento da concessionária seja remunerado e amortizado mediante a exploração do serviço ou da obra por prazo determinado.

No dispositivo legal, portanto, retorna o importante conceito de que deve haver, para se configurar a concessão de serviço público precedida de execução de obra pública, a sua exploração, por tempo determinado.

A edificação da obra pública geraria, por si só, a satisfação do interesse estatal: o particular executa a obra a ser utilizada pelos usuários, como um instrumento de satisfação de suas necessidades, sem que haja, necessariamente, um serviço público propriamente dito a ser prestado posteriormente. (JUSTEN FILHO, 2015).

Podem existir tarefas complementares e secundárias, relacionadas com a manutenção e conservação do empreendimento. É o que se passa com a construção de rodovias e obras assemelhadas. Nesses casos e quando muito, há o dever de atividades complementares posteriores, atinentes a manutenção das obras de bens públicos, assim como de prestação de serviços acessórios. "Usualmente, essa hipótese é denominada concessão de obra pública" (JUSTEN FILHO, 2015, p.761).

Rigorosamente, essa hipótese de concessão de obra pública não está compreendida no artigo 175 da Constituição. Isso não implica, no entanto, vedação a sua adoção ou a aplicação do regime de concessão de serviço público. Não há necessidade de autorização constitucional para adoção dessa variedade de figuras.

O regime de concessão importa, também, necessariamente a temporalidade da concessão: "não se admitem concessões eternas, nem aquelas em que o concedente renuncia definitivamente o poder de retomar o serviço" (JUSTEN FILHO, 2015, p. 758).

Sobre a remuneração extraída do empreendimento, resta clara, portanto, que a concessão de serviço público produz a exploração empresarial de um serviço público. Isso significa que o concessionário "aplica seus recursos e esforços para

prestação do serviço público, mas visando a obtenção de lucro” (JUSTEN FILHO, 2015, P. 759).

Além da concessão de serviço público, também podem existir outras figuras por meio das quais se produza delegação de serviço público, como a permissão e a autorização de serviço público.

Permissão é, para efeitos da própria Lei 8987/95, em seu artigo 2º, inciso IV, sendo “a delegação, a título precário, mediante licitação, da prestação de serviços públicos, feita pelo poder concedente a pessoa física ou jurídica que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco” (BRASIL, 1995).

Merece destaque uma nova modalidade, apresentada por Justen Filho (2015), que parece se assemelhar e aplicar ao estudo em tela. Trata-se da “concessão urbanística”, como instituída no município de São Paulo em 2002.

A Lei 13.430/2002, do município de São Paulo, referiu-se de forma pioneira à concessão urbanística no seu artigo 239. O novo plano diretor estratégico do município, aprovado na época pela lei 16.050/2014, previra a concessão urbanística no seu artigo 144.

Justen Filho entendeu, então, que concessão urbanística é “contrato por meio do qual o município atribui à iniciativa privada e dever de realização de obras urbanísticas, mediante a atribuição de faculdade de exploração por conta e risco próprios, dos terrenos e edificações destinadas a uso privado e da renda derivada da exploração de espaços públicos” (JUSTEN FILHO, 2015, p. 851)

A definição que o autor aponta, é que “concessão urbanística é um contrato organizacional, de longa duração, visando atribuir a um particular o encargo de produzir todas as atividades e arcar com todos os encargos financeiros necessários”, mediante a atribuição da titularidade de domínio das áreas privadas resultantes “e da exploração dos espaços públicos produzidos” (JUSTEN FILHO, 2015, p. 851).

Na concessão urbanística, o concessionário não se remunera diretamente pelos cofres públicos. Pode ser investido na faculdade de cobrar tarifas, quando surgir em espaços públicos destinados aflição pelos usuários. Mas investido, preponderantemente, na faculdade de exploração econômica das áreas privadas resultante. Ou seja, “a receita substancial será resultante da venda e locação de imóveis e de outras atividades surgidas em virtude da urbanização promovida”

(JUSTEN FILHO, 2015, P. 852). Portanto, por todos os detalhes específicos desta modalidade de concessão urbanística, percebe-se que não é possível nela enquadrar a modalidade do Convênio ICMS 85/2011, objeto deste estudo.

Outra modalidade que poderia ser de alguma forma relacionada ao instituto jurídico da execução de obra pública por entidades privadas é a chamada "terceirização". Poder-se-ia dizer, leigamente, que o estado terceiriza a execução da obra pública. Mas não é, também, o caso.

A terceirização, segundo Justen Filho (2015, p.858), "indica a transferência para terceiros, promovida pelo agente econômico, do desempenho de certas atividades específicas, necessárias à prestação do serviço, à produção ou à circulação de mercadoria".

Rigorosamente, a terceirização não importa a delegação da prestação de serviço público. Configura-se como "uma forma de subcontratação, por meio da qual o sujeito obrigado a realizar uma certa prestação transfere a terceiro, parcial ou totalmente, a sua execução" (idem, p. 858).

Na administração pública, a terceirização envolve uma modalidade de execução indireta do objeto necessário visando a satisfação de necessidades iniciativas. O exemplo mais conhecido de terceirização da atividade administrativa envolve serviços de vigilância e limpeza, os quais passaram a ser atribuídos ao desempenho por empresas privadas.

Portanto, o instituto não resguarda relação com a execução de obras públicas por empresa privada, não sendo portanto a forma na qual se dá o seu enquadramento.

Portanto, são várias as modalidades de concessão. Concessão de serviço público, concessão patrocinada, concessão administrativa, concessão de uso do bem público, concessão exploração, e, a que mais interessa objeto de cultivo deste trabalho, a concessão de obra pública, disciplinada pela Lei 8987/95 e também pela Lei das Parcerias Público-Privadas, Lei 11.079, sob forma de concessão patrocinada, como será demonstrado a seguir.

5.4 PARCERIA PÚBLICO-PRIVADA - PPP

A instituição da chamada parceria público-privada trouxe certa confusão terminológica, como pudemos demonstrar pelas inúmeras publicações feitas pela imprensa.

Di Pietro (2009, p.63), também percebeu tal confusão pelo uso do vocábulo “parceria”, visto que, em sentido amplo, o termo é usado “para designar todos os ajustes entre o poder público e particular para consecução de fins de interesse público”. No entanto, restou consolidar-se a expressão parceria público-privada “para designar apenas dois tipos de parceria: a concessão patrocinada e a concessão administrativa”.

A expressão parceria público-privada, observa Justen Filho, “ingressou no cenário jurídico pátrio de práticas difundidas no âmbito europeu, especialmente na Grã-Bretanha e na França” (2015, p. 830).

No Brasil, há indicações de que as parcerias público-privadas, antes mesmo de ser outorgada a lei federal que disciplinasse a matéria, já constavam, em termos de licitações e contratos, como normas gerais, disciplinadas por alguns estados, tais como de Minas Gerais, pioneiro no Brasil, o de Santa Catarina, São Paulo, Distrito Federal, Goiás, Bahia e Ceará (MUKAI, 2006).

Gasparini (2009, p.415) define parceria público-privadas como

todo ajuste que administração pública de qualquer nível celebra com um particular para viabilizar programas voltados ao desenvolvimento socioeconômico do país e ao bem-estar da sociedade, como são as concessões de serviços, as concessões de serviços precedidas de obras públicas, os convênios e os consórcios públicos.

No ano de 2004, finalmente, com o advento da Lei 11.079, foi instituída a modalidade PPP e definidas as normas gerais para licitação e sua contratação no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O objetivo da lei federal das PPPs, destaca Gasparini (2009), foi “disciplinar essa nova forma de parcerias com o empresário privado. Além disso é sua intenção motivar com regras seguras e melhores atrativos econômicos, inexistentes nas atuais parcerias, a participação dos agentes privados e o aporte de recursos financeiros e tecnológicos na concepção do interesse público de que, em

termos de eficiência, com raras exceções, carece a Administração Pública". (GASPARINI, 2009, p.414-415).

Mello enfatiza que, com a Lei 11.079 de 2004, é necessário "que seu objeto seja necessariamente a prestação de utilidade ou comodidade material fruível singularmente pelos administrados" (MELLO, 2010, p.782)". Assim, toda tentativa de efetuar PPPs tendo como objeto alguma atividade que não seja serviço público seria aberrante, "resultando em evidente nulidade do contrato" (MELLO, 2010, p.782).

Estas definições, de pronto, já começam a afastar a possibilidade de as obras executadas pelo Convênio 85/2011 serem consideradas obras decorrentes de PPP.

E também resta claro que a relação jurídica que une os interessados no âmbito das parcerias público-privadas, "é de natureza contratual, regulada pelo direito administrativo" (GASPARINI, 2009, p. 416).

A Lei 11.079 acabou, na própria definição de PPP em seu artigo 2º, criando duas modalidades de parceria público-privada, intituladas concessão patrocinada e concessão administrativa: "Art. 2o Parceria público-privada é o contrato administrativo de concessão, na modalidade patrocinada ou administrativa".

Di Pietro (2009, p.145), entendeu que o "dispositivo legal, na realidade, não contém qualquer conceito, porque utilizou expressões que também tem que ser definidas".

Justen Filho (2015, p.830) esclarece que "a concessão patrocinada consiste numa concessão de serviço público, subordinada genericamente às regras da Lei 8.987/95, em que o poder concedente se responsabiliza parcialmente pela remuneração devida ao concessionário, o que constitui objeto de garantias especiais por parte do poder público.

Mukai entende que, segundo a lei, "a parceria patrocinada nada mais representa do que a concessão de serviço público precedida de obra pública, prevista na lei 8.987/95, com as únicas diferenças de que não existem o poder concedente e o concessionário, mas sim o parceiro público e o privado, e a contrapartida do poder público" (MUKAI, 2006, p.4).

A concessão administrativa, por sua vez, segundo Justen Filho (2015, p. 831):

é um contrato administrativo em sentido restrito, de objeto complexo e duração continuada, que impõe a um particular obrigações de dar e fazer direta ou indireta mente em favor da administração pública, mediante remuneração total ou parcialmente proveniente: públicos e objeto de garantias diferenciadas

Di Pietro (2009) faz um interessante esforço para englobar as duas modalidades em um conceito único, ao dizer que a parceria público-privada com contrato administrativo de concessão tem por objeto (a) “a execução de serviço público, precedida ou não de obra pública, remunerado mediante tarifa paga pelos usuários e contraprestação pecuniária do parceiro público”, ou (b) “a prestação de serviço de que administração pública seja a usuária direta ou indireta, com ou sem execução de obra e fornecimento e instalação de bens, mediante contraprestação do parceiro público” (di Pietro, 2009, p.146).

Destaca e reforça Di Pietro que nas duas modalidades de parcerias público-privadas “existe a contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado, sob pena de se configurar a concessão comum, regida pela Lei 8987/95” (2009, P.155).

É o que estabelece o artigo segundo, da Lei 11.079/2004, em seu parágrafo terceiro:

§ 3o Não constitui parceria público-privada a concessão comum, assim entendida a concessão de serviços públicos ou de obras públicas de que trata a Lei no 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, quando não envolver contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado.

Colacionando tamanha gama de argumentos, comprova-se que a modalidade instituída pelo Convênio 85 de 2011 não guarda nenhuma relação com Parcerias Público-Privadas, não sendo sequer classificável como concessão, principalmente por não oportunizar nenhum tipo de exploração da obra pelo contribuinte, e finalmente, por não implicar prestação de serviço após a obra, mas somente a sua execução.

6 CONCLUSÃO

Finalizadas as mais diversas exposições teóricas que cercam o tema da execução de obras públicas, a possibilidade de execução destas por empresas privadas contribuintes do ICMS e posteriormente a concessão de créditos presumidos de ICMS, já é possível traçar-se algumas conclusões sobre o tema.

O Convênio 85/2011 teve como um dos seus principais objetivos a possibilidade de execução de obra pública com financiamento de empresa privada, de forma que possa ser feita com mais eficiência, ou seja, mais rapidamente ou com menos recursos.

Da mesma forma, o Convênio 85/2011 concede um incentivo fiscal, na forma de Crédito Presumido, que não se configura num reembolso ou compensação pela execução da obra pública. Trata-se de um incentivo fiscal ou benefício fiscal, limitado ao valor do seu investimento em obra pública.

Muitas vezes, o crédito é um incentivo à uma ampliação das atividades da empresa ou mesmo a compensação por implantação num determinado local em que não haja suficiente infraestrutura para suportar o considerável aumento de trânsito de veículos pesados, por exemplo. O Convênio permitiu à empresa privada realizar as obras de infraestrutura que comporão, de forma indireta, mais um dos atrativos para implantação da empresa no local. E o crédito presumido, portanto, é um incentivo ao seu investimento, à ampliação das suas atividades, ao aumento de sua atividade econômica, à geração de empregos etc.

O Convênio 85/2011 fala de obras públicas, o que ficou demonstrado serem aquelas feitas para construção, reforma ou manutenção de bens públicos. Não se trata, portanto, de obra privada, de acesso particular ou de área industrial interna. Mas também não há limitação no Convênio de que a obra deva ser em bem público estadual, podendo ser também municipal ou da União, embora quem vá conceder o crédito presumido seja o estado no qual o contribuinte está cadastrado e para o qual realiza os pagamentos de ICMS.

O Convênio também não exige que a obra seja feita antes e depois seja concedido o crédito presumido de ICMS, vez que a exigência é que o contribuinte assumo o encargo financeiro da obra, e que seja autorizado, por meio de Regime

Especial, a executá-la e a registrar créditos presumidos, na forma em que este documento dispor.

Autorizado o contribuinte, e visto que é ele quem arca com o encargo financeiro, mas não obrigatoriamente com a contratação do executor da obra, a necessidade de licitação pública, como exigida pela lei 8.666 depende desta informação. Como a obra pública sujeita a licitação é aquela feita com recursos públicos, contratados pela administração pública, no exercício da função pública, para construção, reforma ou manutenção de bem público, se o próprio contribuinte, pessoa jurídica de direito privado efetuar a contratação, a supervisão e os pagamentos referentes à execução da obra, não está sujeito a tal obrigatoriedade.

No entanto, por se tratar de bem público, do domínio nacional, de uso comum do povo como ruas, estradas, pontes e praças, e por haver uma real e potencial possibilidade de concessão de benefício fiscal ao contribuinte que assumir a responsabilidade financeira pela obra, convém que a contratação obedeça aos princípios constitucionais que regem a administração pública, principalmente os da moralidade, da impessoalidade, da publicidade e da eficiência.

Desta forma, atender-se-á também ao princípio da isonomia, para que haja possibilidade de participação de vários fornecedores de serviços numa espécie de “concorrência”, realizada pela empresa, buscando as melhores condições para realização da obra, com eficiência, em menos tempo e com menos recursos.

Ainda que haja um limite global máximo para que o estado conceda créditos presumidos para contribuintes que efetuem obra pública, não o desvincula da observância das premissas que regem a participação popular na escolha das obras de interesse público, o que normalmente seria feito nas discussões de orçamento no PPA, na LDO e na Lei Orçamentária. Destas discussões, feitas pelos parlamentares representantes da sociedade, foram priorizadas obras para o curto e médio prazo. Estabelecido o interesse público, as obras passam a integrar um Plano de Obras, planejadas para serem executadas no período de quatro anos do Plano Plurianual.

No entanto, há certo grau de discricionariedade na escolha, dentre as obras já planejadas, daquela que pode ser priorizada, em conjugação de fatores como o interesse público local e a possibilidade de acelerar o crescimento econômico de determinada região, em função da melhoria da infraestrutura poder atrair novos negócios ou empresas para determinada região.

Uma vez definida a obra, importante que seja atribuída a um contribuinte que efetivamente disponha de estabilidade econômico-financeira para executá-la, para que não se corra o risco de interrupção ou paralização. Uma recomendação importante é que o estado proceda constante fiscalização sobre a obra, apesar de não estar assumindo a responsabilidade financeira sobre ela, mas por ser feita em um bem público. Neste sentido, o órgão competente deve estabelecer padrões mínimos de qualidade e normas técnicas a serem cumpridas, bem como fiscalizar o andamento da obra, fazendo as devidas validações de cumprimento de etapas, pois, ao término da obra, seu produto final será “doado” ao estado e dado acesso e uso aos cidadãos, com a segurança e conforto necessários.

Também foi possível ter certeza que as obras cujo encargo financeiro tenha sido arcado por empresa privada contribuinte do ICMS, mesmo que tenha sido realizada pela empresa privada, não é Parceria Público-Privada. Chegou-se a esta conclusão pela análise dos conceitos e objetivos das PPP, principalmente pelo fato de que não há aporte de recursos pelo ente público concedente, não há exploração do bem público nem da obra pública pela empresa privada e nem decorre de seu objeto nenhuma prestação de serviço público.

Quanto aos créditos presumidos concedidos, além da observação de que o teto máximo é o valor total da obra, o Regime Especial deve conter rígidas regras de controle da qualidade da obra e do fluxo financeiro de seus pagamentos, face ao fluxo financeiro dos créditos outorgados. O modelo ideal deve ser garantidor de que a obra seja executada até o fim e que créditos presumidos, se concedidos ainda durante a sua execução, estejam sob condição resolutória da conclusão da obra, aprovada e certificada pelos órgãos fiscalizadores do estado. Desta forma, seriam evitados e punidos os casos de abandono de obra ou desistência, com as penas e penalidades tributárias, pelo cancelamento dos créditos já realizados, além das cíveis e administrativas.

Ainda foi demonstrado que o Crédito Presumido é registrado junto com outros créditos de ICMS a que o contribuinte tem direito, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade. Como da apuração dos débitos e créditos decorre o saldo de ICMS a recolher pela empresa, à primeira vista induz-se que a arrecadação de ICMS do contribuinte é reduzida, e de certa forma, diminui a expectativa de receita dos municípios, cuja fração constitucional equivale a 25% da arrecadação do imposto estadual. No entanto, como a parcela devida aos

municípios é calculada sobre o imposto efetivamente pago, e como o Crédito Presumido é concedido antes da apuração do ICMS a pagar, não afeta diretamente o imposto devido pelo contribuinte, cujo valor final é apurado após a dedução de todos os créditos de ICMS.

Por fim, apesar de ser um instituto moderno e ousado, há inúmeras possibilidades de questionamento, por diversas partes interessadas.

Por parte dos municípios em geral, em função de eventual redução de repasses de arrecadação de ICMS, pela diminuição da arrecadação líquida de ICMS. Também por parte de municípios que tenham tido preteridas obras em seus territórios, em detrimento de outras escolhidas pela discricionariedade do exercício da função administrativa – não que esse problema não exista com as obras executadas pelo poder público diretamente.

Também pode haver questionamentos por parte de empresas prestadoras de serviço de engenharia, que por algum motivo não tenham tido igual acesso às informações da contratação e participação isonômica no processo seletivo feito pela empresa particular.

Outra possibilidade é o questionamento de outros contribuintes. Primeiro, porque por algum motivo tenha a intenção de receber o crédito presumido de ICMS, ainda que tal crédito não represente ganho algum, pois em nenhum momento será superior aos gastos feitos na obra pública, visto que sequer representa receita, como já é o entendimento jurisprudencial apresentado. Ou, talvez, por ter interesse em ter melhor infraestrutura nos seus arredores ou na sua região.

Porém, estes questionamentos podem ser mitigados pela extrema observância dos princípios da legalidade – observando-se criteriosamente os ditames da legislação tributária quanto aos créditos, ao planejamento das obras públicas por meio de PPA, LDO e Lei Orçamentária, por meio de publicidade extrema no processo de escolha da empresa prestadora do serviço de obras de engenharia, pela rígida fiscalização pública por meio do órgão competente de infraestrutura e, por fim, pela eficiência extrema na sua gestão privada, emprestada pelo empresário que, com seu zelo e austeridade nas etapas de contratação da obra, nas compras de materiais e na supervisão da sua execução, garantem a sua execução com qualidade, em menos tempo e com menor custo.

Por fim, registre-se que, por não lucrar nada com a obra, já que os créditos de ICMS serão no máximo equivalentes ao valor da obra, por ter fluxo

financeiro desfavorável, pois certamente os créditos de ICMS serão aproveitados em fluxo mais lento do que os seus desembolsos na obra, ao emprestar ao setor público a disponibilidade financeira do seu fluxo de caixa, sua disponibilidade de tempo e sua experiência em gestão, o contribuinte está praticando, em última instância, um ato de cidadania.

REFERÊNCIAS

- Agência de Notícias do Paraná. **Paraná investe R\$ 4,6 bilhões em infraestrutura em quatro anos**. 01.01.2015. disponível em <http://www.aen.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=82583>. Acesso em 21 maio 2017.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 9ª ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Método, 2015.
- ASSIS NETO, Nilson Dias de. **Levando a escassez a sério: A Relação entre o Orçamento Público e o Direito à Saúde**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 90, jul 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9926>. Acesso em ago 2016
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Financeiro**. 3a Ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BERGAMINI, Adolfo. **ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial de temas de gestão tributária**. 3a Ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2015)
- BRASIL, **Lei 11.079 de 30 de dezembro de 2014**. Institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l11079.htm. Acesso em 10 mar 2017.
- BRASIL, **Lei 13.408 de 26 de dezembro de 2016**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2017 e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13408.htm. Acesso em 17 mai 2017.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> . Acesso em 10 mar 2017.
- BRASIL. **Lei 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm. Acesso em 23 mai 2017.
- BRASIL. **Lei 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o artigo 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 01 abr 2017.
- BRASIL. **Lei 8.987 de 13 de fevereiro de 1995**. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no artigo 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8987cons.html>. Acesso em: 01 abr 2017.

BRASIL. **Lei 13.408 de 26 de novembro de 2016**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2017 e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13408.htm. Acesso em 20 abr 2017

BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil Brasileiro**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em 23 mai 2017.

BRASIL. Lei Complementar 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 01 mar 2017.

CÂMARA MUNICIPAL DE VIDAL RAMOS. **Vídeo mostra alterações que acontecerão na SC entre Vidal Ramos e Imbuia**. 17/06/2011. Disponível em <http://camaravidalramos.sc.gov.br/noticias/index/ver/codNoticia/25>. Acesso em 21 mai 2017.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14ª ed. rev.e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17a ed. rev. e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8a Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CONFAZ - CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Convênio ICMS no. 85, de 30 de setembro de 2011**. Autoriza os Estados que menciona a conceder crédito outorgado de ICMS destinado a aplicação em investimentos em infraestrutura. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2011/cv085_11>. Acesso em: 01 jun. 2016.

CORREIO LAGEANO. **Governo de Santa Catarina e Klabin firmam parceria**. Edição de 14.02.2013, disponível em <http://www.clmais.com.br/informacao/50086/governo-de-santa-catarina-e-klabin-firmam-parceria>. Acesso em 21 mai 2017.

CRUZ, Luiz Guilherme de O. Maia. **Filosofia orçamentária: o exercício da Cidadania pela via do orçamento**. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na Administração Pública: Concessão, Permissão, Franquia, Parceria Público-privada e outras Formas**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

GORGES, Almir José. **Dicionário do ICMS SC: O ICMS de A a Z**. 12ª Ed. Blumenau: Nova Letra, 2011)

HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito Financeiro e Orçamentário** – o Gasto Tributário no Direito Brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HOEGENN, Moises. **Direito Financeiro**. Livro Didático. Palhoça: UnisulVirtual, 2012.

IBPT – INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **ICMS é o tributo que mais contribui para cofres públicos**. Disponível em <<http://www.ibpt.com.br/noticia/2498/ICMS-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos>>. Acesso em 05 mar 2017.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à lei de licitações e contratos administrativos**. 14.ed. São Paulo: Dialética, 2010.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 11.ed.rev., atual.e ampl.. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2a Ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MEIRELLES, Hely Lopes; AZEVEDO, Eurico de A.; ALEIXO, Delcio B.; BURLE FILHO, Jose Emmanuel. **Direito Administrativo Brasileiro**. 37a Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

MUKAI, Toshio. **Parcerias Público-Privadas: comentários à Lei Federal 11.079/2004, às Leis Estaduais de Minas Gerais, Santa Catarina, São Paulo, Distrito Federal, Goiás, Bahia, Ceará, Rio Grande do Sul, Rio Grande do Norte e à Lei Municipal de Vitória/ES**. Toshio Mukai; Sylvio Toshio Mukai... [et al.]2.ed. – Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2006.

NASRALLAH, Amal. **Crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins-TRF4**. Portal Tributário nos Bastidores. 21.01.2016. Disponível em <http://tributarionosbastidores.com.br/2016/01/21/credito-presumido-de-icms-nao-integra-a-base-de-calculo-do-irpj-da-csll-do-pis-e-da-cofins-trf4/>. Acesso em 21 mai 2017.

NIEBUHR, Joel de Menezes. **Dispensa e Inexigibilidade De Licitação Pública**. 3a Ed. Belo Horizonte: Forum, 2011)

NOTÍCIAS DO DIA. **Duplicação de eixo da zona Industrial de Joinville deve ser feita em parceria com setor privado**. 21.07.2015. Disponível em <https://ndonline.com.br/joinville/noticias/duplicacao-de-eixo-da-zona-industrial-de-joinville-deve-ser-feita-em-parceria-com-setor-privado>. Acesso em 21 mai 2017

O MUNICÍPIO. **ICMS é transformado recurso destinado à duplicação da rodovia Antônio Heil**. 14.09.2015. Disponível em <https://omunicipio.com.br/icms-e-transformado-em-recurso-destinado-a-duplicacao-da-rodovia-antonio-heil/>. Acesso em 21 mai 2017.

PORTUGAL, Mauricio E NAVARRO, Lucas. **Comentários à Lei de PPPs**. São Paulo: Malheiros, 2007.

RIBEIRO, M. P.; PRADO, L. N. **Comentários à Lei de PPP** (Parceria Público-Privada). ed. Malheiros Editores, v. 70, 2007.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 5ª ed. Ver. E atual. Rio de Janeiro: Ed.Ferreira, 2007.

SANTA CATARINA. Decreto 2870 de 27 de agosto de 2001. **Regulamento do ICMS de Santa Catarina**. Disponível em http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_ricms_01_00_00.htm. Acesso em 21 mai 2017.

SANTA CATARINA. **Governador visita obras da Rua dos Imigrantes, em Guabiruba**. 15.10.2013. Disponível em <http://www.sc.gov.br/index.php/noticias/temas/transportes-e-estradas/governador-visita-obras-da-rua-dos-imigrantes-em-quabiruba>. Acesso em 21 mai 2017.

SANTA CATARINA. **TTD**. Página Institucional da Secretaria de Estado da Fazenda. Disponível em <http://www.sef.sc.gov.br/servicos/modulo/18/TTD>. Acesso em 03 jun. 2017.

SUNDFELD, Carlos Ari (Coord.). **Parcerias Público-Privadas**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 433-486.

TALAMIN, Eduardo; JUSTEN, Monica Spezia (Coords.). **Parcerias Público-Privadas: um enfoque multidisciplinar**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

TCU - TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Obras Públicas: Recomendações Básicas para a Contratação e Fiscalização de Obras de Edificações Públicas** 3ª edição. Brasília: TCU, 2013.

Torres, Ricardo Lobo. **Curso de Direito financeiro e tributário**. 17ª edição. Rio de Janeiro: renovar, 2010. 470p.

TRF – Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação/Reexame Necessário nº 500212668.2015.4.04.7208/SC**, Relator Desembargador Jorge Antonio Maurique. 18/02/2016. Disponível em https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41455894333708901110000001160&evento=4145589433370890111000000390&key=345c8d975b73cd7beea34a482b19ec5bb2a9d40645eb409ed6a41a7261313b0e. Acesso em 10 mai 2017.