ILUSTRÍSSIMO SENHOR PREGOEIRO DO PREGÃO ELETRÔNICO Nº 02/2020 PROMOVIDO PELO BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL (BNDES).

Ref: Pregão Eletrônico nº 02/2020 – Contratação de Serviços Técnicos especializados necessários à realização de estudos para a outorga de concessão dos serviços públicos de transporte ferroviário de passageiros na Região Metropolitana de Porto Alegre/RS, operado pela Empresa de Trens Urbanos de Porto Alegre S.A. – TRENSURB, e nas Regiões Metropolitanas de Belo Horizonte/MG, Maceió/AL, Recife/PE, João Pessoa/PB e Natal/RN, operados pela Companhia Brasileira de Trens Urbanos – CBTU.

O **Consórcio LOGIT-OFICINA-SETEC-FUTURE ATP-QUEIROZ MALUF**, doravante denominado ("Recorrido"), vem a Vossa Senhoria, com fundamento no artigo 59 da Lei nº 13.303/2016, artigo 4º, inciso XVIII, da Lei nº 10.520/02, e, no item 4.18.1 do Edital de Pregão Eletrônico nº 02/2020 ("Edital"), apresentar suas CONTRARRAZÕES ao Recurso Administrativo interposto pelo **Consórcio Trens Metropolitanos** doravante denominado ("Recorrente").

I- Breve síntese do objeto dessas contrarrazões

1. Em 27/03/2020, o Ilustre Senhor Pregoeiro decidiu, acertadamente, pela aceitação da proposta de preço apresentada pelo ora Recorrido, assim como por sua habilitação técnica declarando-o como vencedor do certame (cf. Pareceres sobre a Proposta e sobre a Habilitação Técnica).

2. A partir desse ato, foi aberto o prazo recursal, conforme item 4.18 do Edital de Concessão, que poderia ter por objeto tanto o pedido de revisão das acertadas decisões de inabilitação das demais licitantes, como é o caso da ora Recorrente, mas também questionar a correta habilitação do Recorrido.

3. Nesse sentido, irresignado com o acertado trabalho conduzido por este Ilmo Pregoeiro e sua Equipe de Apoio, que, de um lado, declarou inabilitado o Recorrente, e, de outro lado, declarou habilitado o Recorrido, o Recorrente apresentou suas razões recursais sustentando de maneira infundada que (i) supostamente atende as exigências editalicias e (ii) que a documentação de qualificação técnica apresentada pelo Recorrido não atenderia as exigências do Edital.

4. O Consórcio Recorrente alega, em síntese, o seguinte:

    a. No que se refere à sua inabilitação, afirma, de modo totalmente infundado, que seus atestados atendem as exigências editalícias, muito embora estejam em evidente contradição com o conteúdo disposto no item 5.1, inciso II, alínea "d", do Termo de Referência.

    b. Quando à acertada habilitação do Recorrido, alega que que o atestado apresentado pelo Recorrido para fins de qualificação técnica relativa à assessoria jurídica (i) não comprova que o escritório Queiroz Maluf prestou serviços jurídicos de estruturação de projeto de concessão de empreendimento de infraestrutura do setor de mobilidade urbana, com elaboração de minuta de contrato de concessão e (ii) não comprovou que o mesmo escritório elaborou peças jurídicas em causas judiciais ou administrativas relativas a empreendimento de infraestrutura de serviços de mobilidade urbana..

5. Entretanto, conforme será demonstrado nessas contrarrazões, não houve qualquer falha nas decisões do Ilustre Pregoeiro, tanto pela inabilitação do Recorrente, quanto pela habilitação do Recorrido, razão pela qual o Recurso deve ser julgado totalmente improcedente.

6. É o que se passa a demonstrar.

II- Da Tempestividade

7. Inicialmente, cumpre destacar que o término do prazo para apresentação das razões recursais em face da decisão de habilitação do Consórcio Recorrido se deu em 01/04/2020. Sendo assim, o prazo de 3 (três) dias úteis para a apresentação destas contrarrazões recursais se encerra em 06/04/2020, sendo assim, tempestiva a presente manifestação.

III- Da correta inabilitação do Recorrente

8. Conforme Parecer emitido por este Ilmo Pregoeiro e sua Equipe de Apoio, o Recorrente foi declarado inabilitado por não ter apresentado documentos aptos a comprovar a experiência relativa ao item 5.1, inciso II, alínea "d", do Termo de Referência.

9. Insatisfeito com esse resultado, o Recorrente apresentou Recurso na tentativa de rever a acertada inabilitação, desconsiderando diversos apontamentos que a motivaram, assim como diversos dispositivos editalícios que fundamentaram referido resultado.

10. Em robusto parecer técnico apresentado, este Ilmo Pregoeiro e sua Equipe de Apoio analisaram de modo pormenorizado os documentos de habilitação apresentados pelo Recorrente *vis a vis* às exigências de habilitação.

11. A partir deste trabalho, foi acertadamente concluído que a Recorrente não atendeu ao requisito constante do subitem 5.1, inciso II, alínea "d", do Termo de Referência, que determina a apresentação de documentos para comprovar a execução, como responsável pela execução direta, de elaboração de Plano de Mobilidade Urbana, **nos termos da Lei nº 12.587/2012**, para municípios no Brasil, **com população superior a 700.000 (setecentos mil) habitantes**.

12. Para tentar comprovar sua habilitação para esse item, o Recorrente apresentou atestados emitidos pelos seguintes entes: IPLAN-SM, CENTRAL, DER-SP, ARTESP, DERBA e IPLANRIO.

13. Nenhum desses atestados teve êxito no objetivo pretendido, que seria tentar comprovar a experiência pretérita da licitante na elaboração de planos de mobilidade urbana a partir da publicação da Lei nº 12.587/2012 em municípios brasileiros com população superior à 700.000 habitantes.

14. Isso porque, foram identificadas as seguintes falhas nos atestados apresentados:

    a. Não atingiram o quantitativo mínimo exigido no Edital;
    b. Tiveram por objeto serviços prestados anteriormente à vigência da Lei nº 12.587/2012; e, ainda,
    c. Não tiveram por objeto a elaboração de planos de mobilidade urbana, mas sim a elaboração de plano diretor para concessão de serviço de transporte rodoviário intermunicipal de passageiros ou implantação do processo de estruturação de transportes em região metropolitana, e ainda atualizações de Plano Diretor de Transportes Urbanos, o que evidentemente difere da elaboração de Plano de Mobilidade Urbana.

15. Salutar reconhecer que a decisão do Ilmo. Pregoeiro foi acertada e precisa, considerando que a redação do Edital é cristalina no sentido de que para ser aceito, o atestado deveria, **ao mesmo tempo**, ter tido por objeto a elaboração de Plano de Mobilidade Urbana, que este mesmo Plano tivesse sido elaborado a partir da publicação da Lei nº 12.587/2012, em município brasileiro com população superior à 700.000 habitantes, vedado o somatório, conforme dispõe o item 5.2 do Termo de Referência:

> *"Não será admitido o somatório de atestados para a comprovação dos quantitativos referidos nas alíneas "a" a "d", inciso II, do subitem 5.1."*

16. Apesar da clareza e objetividade da redação editalícia, foi questionado ao BNDES se seriam aceitos atestados que tivessem por objeto serviços prestados anteriormente à vigência da Lei de Mobilidade Urbana, sendo que para o referido questionamento o BNDES foi categórico com a seguinte resposta:

> *"Não está correto o entendimento.* ***Não serão aceitos, para fins do cumprimento do item 5.1, II, d, atestados de capacidade técnica referentes a planos de transporte anteriores a Lei nº 12.587/2012****." (D/n)*

17. Não é preciso dizer que os esclarecimentos prestados integram o Edital para todos os fins, especialmente no que se refere à vinculação do instrumento convocatório. Por este princípio, os licitantes e o pregoeiro estão estritamente vinculados às exigências editalícias, sendo estas leis entre as partes.

18. Nesse sentido, caso estes atestados tivessem sido aceitos, haveria nítida violação às regras impostas, com repercussões ao dever de isonomia entre os licitantes.

19. Pois bem. Muito embora referidos critérios para aceitação dos atestados apresentados para fins do item 5.1, inciso II, alínea "d", do Termo de Referência estivessem impostos desde a publicação do Edital do Pregão – vinculando todas as partes envolvidas – o Recorrente utiliza a fase recursal para questionar as regras do Pregão e, por conseguinte, os critérios para aceitação dos atestados.

20. Ora, caso o Recorrente entendesse que alguma regra fosse desarrazoada, restringisse a competitividade do certame, ou violasse qualquer dispositivo legal, poderia ter impugnado o Edital ou apresentado questionamentos quanto às exigências, justificando as razões pelas quais entenderia não ser pertinente.

21. Ao não fazer e apresentar sua proposta para o Pregão, o Recorrente tacitamente reconhece e concorda com as regras do Edital, não podendo agora, por estar insatisfeito com a acertada inabilitação, querer questioná-las.

22. Isso porque, a fase recursal não é momento oportuno para questionar as regras do Edital, sendo este direito precluso com o encerramento da fase de impugnação e de esclarecimentos.

23. Ante ao exposto, não há fundamento para acolhimento do Recurso, haja visto que o Recorrente não apresentou argumentos que embasassem a necessidade de revisão da acertada inabilitação, tendo em vista que nenhum dos atestados apresentados para o item 5.1, inciso II, alínea "d", do Termo de Referência, atendeu as exigências expressamente previstas.

24. Vale destacar, ainda, que este Ilmo Pregoeiro e sua Equipe de Apoio tiveram dúvidas sobre diversos outros requisitos de habilitação do Recorrente, os quais não foram impugnados em suas razões recursais, como o caso do atestado apresentado para fins de comprovação de avaliação econômico-financeira, considerando que o atestado apresentado não comprovou, por si só, a elaboração de avaliação econômico-financeira pelo método do fluxo de caixa descontado, bem como não foram apresentadas evidências de que referido estudo foi selecionado, considerando se tratar de PMI. Para além deste, também foram levantadas dúvidas sobre os atestados apresentados pela consorciada Concremat no que se refere à sua efetiva participação na elaboração de projetos de sistemas ferroviários de passageiros.

25. Assim, ainda que se admitisse as justificativas apresentadas em seu Recurso – o que se cogita para fins meramente argumentativos – o Recorrente deixou de manifestar sobre outros aspectos que culminaram em sua inabilitação do Pregão, sobre os quais houve preclusão do direito de recurso, haja visto ter transcorrido o prazo recursal.

26. Portanto, de rigor a manutenção de sua inabilitação.

27. Por fim, importante tecer algumas considerações sobre os esclarecimentos prestados de modo espontâneo pelo Recorrente no que se refere ao atestado emitido pela Central.

28. Antes de adentrar no mérito, porém, cabe refutar as acusações apresentadas pelo Recorrente no que se refere à não realização de diligência por esse Ilmo Pregoeiro e sua Equipe de Apoio.

29. Nos termos do item 8.3 do Edital, a instauração de diligência é faculdade do Pregoeiro quando entende necessário esclarecer algum aspecto da documentação apresentada:

> "8.3. É facultada ao Pregoeiro, em qualquer fase da licitação, a promoção de diligência a ser registrada em ata, com a finalidade de esclarecer ou complementar a instrução do processo (...)"

30. Nesse sentido, considerando que nenhum dos atestados apresentados pelo Recorrente atendeu as exigências editalícias, este Ilmo Pregoeiro dispensou a realização de diligência tendo em vista que não haveria esclarecimento suficiente para alterar a evidente incompatibilidade dos atestados com as exigências do Edital.

31. A postura adotada pelo Ilmo Pregoeiro e sua Equipe de Apoio é elogiável, pois está alinhada às melhores práticas na condução de certames licitatórios, buscando a economia processual e, por fim, a celeridade da contratação almejada pelo BNDES, à luz do princípio constitucional da eficiência administrativa.

32. Dessa forma, considerando que eventual diligência instaurada não poderia, em hipótese alguma, alterar a configuração do resultado de inabilitação, fazê-la configuraria uma etapa desnecessária do certame, em prejuízo à contratação do projeto almejado pelo BNDES.

33. No caso do Recorrido, contrariamente, foi feita diligência uma vez que todos os atestados apresentados estavam de acordo com as exigências editalícias – razão pela qual sagrou-se vitorioso do certame – de modo que a diligência foi feita apenas para esclarecer a integralidade dos serviços prestados, os quais serão abordados mais adiante nestas Contrarrazões.

34. Assim, não é adequado que o Recorrente queira comparar as situações, com o intuito de forçar a ocorrência de tratamento discriminatório entre os licitantes. Isso porque, não haveria justificativa e embasamento para que fosse realizada uma diligência que seria, no mínimo, inútil, eis que não mudaria o resultado da inabilitação do Recorrente.

35. Para comprovar que o Pregoeiro acertou em não realizar diligências para os atestados apresentados pelo Recorrente, basta analisar os esclarecimentos impostos em suas razões recursais.

36. É evidente que uma mera atualização não corresponde, de modo algum, à elaboração de um Plano de Mobilidade Urbana nos moldes da Lei nº 12.587/2012.

37. É evidente também que as razões para não aceitação dos atestados apresentados não foi justificada por uma simples diferença de nomenclatura como busca querer defender o Recorrente. Os serviços produzidos nos contratos que embasaram os atestados apresentados pelo Recorrente são substancialmente distintos do exigido pelo BNDES quando da publicação do Edital, assim como descumprem critério objetivamente estabelecido no Edital, quanto à necessidade de que tivessem sido executados a partir da publicação da Lei nº 12.587/2012.

38. Como cediço, o escopo do Plano de Mobilidade Urbana não se restringe a um modal específico ou tão somente a integração entre sistemas de transportes, mas se refere ao desenvolvimento e expansão urbana como um todo, englobando, não, só, os modos de transporte, mas também, de serviços e de infraestrutura, conforme art. 3º, da Lei nº 12.587/2012.

39. Apesar disso, o Recorrente tenta, por todos os modos, obrigar que esse Ilmo Pregoeiro e sua Equipe de Apoio acatem seus esclarecimentos apresentando os supostos serviços que foram prestados na oportunidade – diz-se supostos pois não foi juntado nenhum contrato ou outro ato jurídico que os comprove.

40. Mas ainda que fosse possível comprovar a veracidade das alegações, torna-se imperioso reconhecer que referidos esclarecimentos não são aptos a demonstrar a compatibilidade daqueles serviços com as exigências editalícias.

41. Isso porque, como se extrai de trecho do Plano Diretor elaborado pelo Recorrente, inserido no elogiável Parecer da Habilitação do Recorrente, referido documento é uma base de consulta para a elaboração do Plano de Mobilidade Urbana, de modo que os documentos não se confundem, tampouco são complementares:

> "Portanto, torna-se fundamental o papel de um arranjo institucional metropolitano na definição de estratégias de mobilidade e ocupação territorial, **de forma a orientar e viabilizar a elaboração de Planos de Mobilidade municipais que reflitam os interesses metropolitanos expressos no PDTU**." (Grifos do Pregoeiro e sua Equipe de Apoio)

42. Dessa forma, resta evidente que o Recorrente não logrou êxito em comprovar sua experiência na elaboração de Planos de Mobilidade Urbana nos moldes da Lei nº 12.587/2012.

43. Nesse sentido, vale lembrar que referida Lei estabelece o que se espera de um Plano de Mobilidade Urbana, o qual deve atender aos princípios, diretrizes e objetivos da Política Nacional de Mobilidade Urbana, que deverá conter, no mínimo, as seguintes exigências constantes do art. 24 da Lei nº 12.587/2012:

> *"I - os serviços de transporte público coletivo;*
>
> *II - a circulação viária;*
>
> *III - as infraestruturas do sistema de mobilidade urbana;*
>
> *III - as infraestruturas do sistema de mobilidade urbana, incluindo as ciclovias e ciclofaixas; (Redação dada pela Lei nº 13.683, de 2018)*
>
> *IV - a acessibilidade para pessoas com deficiência e restrição de mobilidade;*
>
> *V - a integração dos modos de transporte público e destes com os privados e os não motorizados;*
>
> *VI - a operação e o disciplinamento do transporte de carga na infraestrutura viária;*
>
> *VII - os polos geradores de viagens;*
>
> *VIII - as áreas de estacionamentos públicos e privados, gratuitos ou onerosos;*
>
> *IX - as áreas e horários de acesso e circulação restrita ou controlada;*
>
> *X - os mecanismos e instrumentos de financiamento do transporte público coletivo e da infraestrutura de mobilidade urbana; e*

XI - a sistemática de avaliação, revisão e atualização periódica do Plano de Mobilidade Urbana em prazo não superior a 10 (dez) anos."

44. Assim, ainda que os serviços informados pela Recorrente em suas contrarrazões tenham efetivamente sido prestados – o que não está confirmado – evidente reconhecer que estes não atendem a integralidade dos requisitos legalmente exigidos para um Plano de Mobilidade Urbana e, por conseguinte, não atendem as exigências editalícias.

45. Ante o exposto, forçoso que se mantenha a inabilitação do Recorrente, eis que não cumpriu os requisitos de habilitação estabelecido no Edital

IV- Do atendimento às exigências de qualificação técnica pela Consorciada QUEIROZ MALUF.

46. Comprovada a necessidade de manutenção da decisão que inabilitou o Recorrente do Pregão, passa-se a analisar as razões pelas quais não merecem prosperar as justificativas apresentadas para inabilitar o Recorrido.

a. *Da comprovação que o escritório Queiroz Maluf prestou serviços jurídicos de estruturação de projetos*

47. Conforme brevemente introduzido acima, dentre as infundadas razões apresentadas pelo Recorrente para pleitear a inabilitação do Recorrido, alega ter sido equivocada a r. decisão do Ilustre Pregoeiro ao considerar que o atestado apresentado pelo Consórcio LOGIT-OFICINA-SETEC-FUTURE ATP-QUEIROZ MALUF, para comprovar a qualificação técnica relativa à assessoria jurídica, atende plenamente o item 5.1.II.e, subitem "e.2", alínea "e.2.1" do Termo de Referência.

48. Ocorre que o atestado apresentado pela Recorrida atende plenamente as exigências editalícias, por comprovar a aptidão da consorciada Queiroz Maluf Sociedade de Advogados ("Queiroz Maluf") para execução do objeto deste Pregão, que é justamente o objetivo da qualificação técnica.

49. Não por outra razão que este Ilustre Pregoeiro, em atenção às exigências e regras editalícias concluiu, acertadamente, pela habilitação do Consórcio.

50. Referido atestado foi emitido em razão da prestação de serviços à TPI – Triunfo Participações e Investimentos S.A ("TPI"), no âmbito do Edital de Chamamento Público nº 002/2015, publicado pelo Estado de São Paulo, que tinha por objeto apresentação de estudos de viabilidade técnica, jurídica e econômico-financeira visando a delegação pelo Estado de São Paulo à iniciativa privada dos serviços de adequação, operação e manutenção das Linhas 5 (Lilás) e 17 – Ouro Monotrilho do Metrô.

51. Vale lembrar que, observado o zelo e rigor deste Ilmo. Pregoeiro e de sua Equipe de Apoio, foi instaurada diligência com o fim de confirmar a compatibilidade do atestado apresentado com as exigências editalícias, o que foi atendido a partir dos esclarecimentos prestados pelo Recorrido.

52. Diferentemente do que alega a Recorrente, a modelagem de projetos não se resume à elaboração de minutas de edital e contrato – o que, reitera-se, foi feito pelo Queiroz Maluf naquilo que cabia -, mas também demanda a engenharia e sofisticação jurídica para ponderação das necessidades técnicas e econômicas, de modo a propor medidas e modelos que melhor atendam às necessidades de cada projeto de infraestrutura.

53. Nesse sentido, considerando que o Estado de São Paulo possui um programa sólido de concessões, inclusive no setor de mobilidade urbana, havia a exigência de apresentação e confecção das sugestões contratuais relevantes ao escopo da concessão, que vai além da confecção de uma minuta contatual ou de edital, já que demanda profundo conhecimento do setor de mobilidade urbana e o enfrentamento dos desafios identificados na modelagem do projeto.

54. Dessa forma, as atividades realizadas pela Queiroz Maluf demandaram um profundo conhecimento do setor de mobilidade urbana, das particularidades do projeto de concessão pretendido pelo Estado de São Paulo e das melhores práticas em modelagem de projetos nesse setor.

55. Não é por outra razão que a consorciada Queiroz Maluf participou da confecção da minuta de contrato no âmbito do Edital de Chamamento Público nº 002/2015, tendo elaborado parte substancial das cláusulas estratégicas que visavam equacionar problemas concretos e complexos oriundos de concessões estaduais anteriores, como por exemplo aquelas relacionadas ao processo de transição.

56. Os produtos realizados pela consorciada Queiroz Maluf Sociedade de Advogados somaram-se a outras questões de grande importância como a elaboração da matriz de risco, políticas de reequilíbrio, desdobramentos tributários, que também constaram da minuta de contrato, ao lado das cláusulas padrões adotadas pelo Governo do Estado, para seguir sua regulamentação interna.

57. Destaca-se que no projeto também foram estudadas e apresentadas considerações ao sistema de bilhetagem eletrônica, que é um enorme desafio ao setor de mobilidade urbana.

58. Paralelamente e no decorrer do desenvolvimento dos estudos, a Queiroz Maluf participou, ainda, e de forma ativa, do desenvolvimento da modelagem contratual, ponderando as propostas apresentadas pelas equipes técnicas e econômico-financeiras envolvidas no projeto, avaliando sua pertinência e sua viabilidade legal, considerando, também, as necessidades do Estado de São Paulo.

59. Como resultado da análise da viabilidade jurídica desses temas, a Queiroz Maluf elaborou pareceres e opiniões jurídicas pertinentes a cada um deles, bem como avaliou e promoveu sua estruturação dentro das minutas editalícias adotadas pelo Estado de São Paulo, que inclusive foram elogiadas publicamente pelo Governo do Estado.

60. Assim, não há dúvidas que o atestado apresentado pelo Recorrido atende plenamente às condições estabelecidas no Edital, tanto é que o Recorrente busca embasar sua fundamentação apenas em especulações e ilações, que sequer seriam merecedoras de refutação.

61. Pois bem. Ciente da total fragilidade do seu fundamento recursal, o Recorrente busca induzir este pregoeiro a erro apresentando especulações sobre as informações prestadas em diligência e sobre os produtos entregues pelo Queiroz Maluf.

62. Tal qual já apontado pelo Recorrido, pelo fato de o Estado de São Paulo adotar minutas de Edital e Contrato com cláusulas padrões, o Queiroz Maluf desenvolveu aqueles temas de maior relevância e pertinência temática com o escopo da contratação, que fugiam dos padrões pré-estabelecidos, e se faziam fundamentais para o sucesso do contrato.

63. Nesse sentido e a mero título exemplificativo, destacam-se às seguintes cláusulas contratuais relacionadas à transição operacional, tema este que, conforme já amplamente analisado por esse Ilmo Pregoeiro, teve ativamente a participação do Queiroz Maluf: Cláusulas 9.4, 10.1, 10.2, 10.4 a 10.8, 29.9, bem como o Anexo XI, que é integralmente destinado à disciplinar a transição da operação.

64. Destaca-se, ainda, que a experiência pretérita da Queiroz Maluf sob o tema de transição operacional e todos os seus desdobramentos contratuais (como riscos e interfaces) são elementares para o escopo deste Pregão, tendo em vista que este será um desafio dos serviços a serem prestados, haja vista que as linhas incluídas no escopo contratual atualmente são operadas pelo Poder Público.

65. Dessa forma, resta evidente que o trabalho executado na ocasião atende as exigências editalícias, sendo, por tal motivo, acertadamente aceito pelo Ilustre Pregoeiro para fins de comprovação de atendimento ao item 5.1.II.e, subitem “e.2”, alínea “e.2.1”, Termo de Referência.

66. Ou seja, não há motivo para se colocar em dúvida a capacidade técnica da Consorciada Queiroz Maluf para executar as atividades contratadas no âmbito deste Pregão, devendo ser mantida a acertada decisão deste Ilustre Pregoeiro.

67. Por fim, nesse ponto, vale mencionar que, contrariamente ao que alega o Recorrente, os estudos apresentados pela TPI, dentro dos quais encontravam-se os estudos jurídicos, foram selecionados e aproveitados pelo Poder Público, embasando o processo de concessão das Linhas 5 e 17 do Metrô, transcorrido com sucesso.

b. Da comprovação que o escritório Queiroz Maluf prestou assessoria jurídica em processos judiciais ou administrativos relativos a empreendimentos de infraestrutura de mobilidade urbana.

68. Tendo sido demonstrada a compatibilidade do atestado apresentado pelo Recorrido para comprovar sua experiência na estruturação de projetos no setor de mobilidade urbana, passa-se a demonstrar, também, o atendimento quanto à exigência contida no item 5.1.II.e, subitem "e.2", alínea "e.2.2"do Termo de Referência.

69. Pois bem, na mesma linha do quanto apontado no item acima, para confirmar o atendimento às exigências de qualificação técnica, este Ilmo. Pregoeiro e sua Equipe de Apoio instauraram uma segunda diligência, especificamente destinada à confirmação do atendimento, pelo Queiroz Maluf, da exigência contida no item 5.1.II.e, subitem "e.2", alínea "e.2.2"do Termo de Referência.

70. Nessa oportunidade, foram apresentados elementos e evidências quanto às credenciais do Queiroz Maluf no que se refere ao patrocínio de causas judicias associadas ao setor de mobilidade urbana.

71. Assim, tal qual já afirmado pelo Recorrido, em reuniões realizadas com o Grupo de Trabalho do Governo do Estado se discutiam e ponderavam os avanços dos estudos, assim como potenciais riscos ao projeto.

72. Na oportunidade da reunião realizada no dia 28/03/2016, foi abordada a questão relacionada ao atraso nas obras que vinham sendo executadas, as quais estavam sendo questionadas judicialmente pelas suas construtoras Andrade Gutierrez Engenharia S/A e CR Almeida S/A Engenharia de Obras (Processo nº 1050088-41.2015.8.26.0053), e que configurava um desafio à modelagem do futuro contrato.

73. Diferentemente do que alega a Recorrente, o Queiroz Maluf não afirmou ter elaborado a petição inicial de referida ação. Muito pelo contrário, o próprio Recorrente enviou a minuta com o timbre de escritório de advocacia integrante do consórcio Recorrente.

74. O esclarecimento prestado pelo Queiroz Maluf vai no sentido de que, por ter participado ativamente da modelagem do projeto que possuía relação intrínseca com o objeto da disputa judicial, referida ação passou a ser um tema abordado e enfrentado na modelagem, apresentando opiniões jurídicas e propostas de estratégias da ação à outra parte do processo, o Estado de São Paulo.

75. Nesse sentido e como também já esclarecido pelo Recorrido, o Queiroz Maluf recomendou, na apresentação, a extinção das ações como forma de evitar o atraso nas obras, tendo participado dos entendimentos estratégicos posteriores com o fornecimento de subsídios para elaboração das peças jurídicas, inclusive no que toca às tratativas para extinção da ação por meio de acordo judicial.

76. Como desdobramento desse trabalho, o processo judicial mencionado acima foi suspenso, para que fosse dado sequência às tratativas de acordo.

77. Isso porque, como o objetivo do Estado de São Paulo era a conclusão das obras paralelamente à adjudicação da licitação, o fato do atraso e da matéria estar *sob judice*, representou um enorme obstáculo ao projeto com potencias repercussões ao descasamento do cronograma físico-financeiro da concessão, que poderia alterar toda a modelagem financeira do projeto, acarretando a necessidade de o futuro concessionário assumir as obras em atraso, impactando a matriz de riscos do projeto, cronograma de licenciamento ambiental, sem falar nas obrigações e evidente interface de obrigações que ocorreriam nesse cenário, assim como previsão de seguros e garantias relacionadas em obras, para nomear alguns.

78. Dessa forma, fica não só demonstrado o calibre do escritório na assessoria em causas judiciais, como também seu conhecimento na estruturação de projetos e sua visão de curto, médio e longo prazo de possíveis impactos, o que é essencial para a empreitada ora em contratação pelo BNDES.

79. Evidente que referido processo é apenas um dos casos de atuação do Queiroz Maluf em processos associados ao setor de mobilidade urbana. Nesse sentido, apenas para dar mais um exemplo da atuação do escritório em processos associados ao setor de mobilidade urbana, junta-se Parecer – leia-se, peça jurídica – elaborada pelo escritório, mais especificamente pela Sócia Fundadora, a Doutora em Direito Administrativo e Professora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Leticia Queiroz de Andrade, no âmbito de causa administrativa instaurada junto à Junta Técnica (*Dispute Board)* – mecanismo inovador de soluções de conflitos administrativos associados a temas contratuais - do Contrato de Concessão Patrocinada da Linha 4 do Metrô de São Paulo (**Doc. 01**).

80. Referida peça jurídica teve por objeto a emissão de parecer sobre o tema associado a saldo contratual apurado pela subtração do preço fixo total avençado no Contrato de Concessão, versado sobre quesitos de interesses indisponíveis e reequilíbrio econômico-financeiro do Contrato de Concessão, pagamentos contratuais, dentre outros.

81. Destaca-se, ainda, que referido Parecer foi emitido aos membros da Junta Técnica para fundamentar a solução do conflito instaurado na concessão patrocinada.

82. Ou seja, não há dúvida quanto à capacidade técnica do Queiroz Maluf para execução do objeto do presente Pregão, e nem mesmo quanto ao atendimento aos requisitos do edital, o que já havia ocorrido no âmbito das diligências instauradas por esse Ilmo. Pregoeiro e sua Equipe de Apoio.

83. Portanto, fica devidamente demostrado que os documentos apresentados pela consorciada Queiroz Maluf atendem aos requisitos estabelecidos pelo Edital e comprovam sua aptidão para a execução dos serviços objeto do Pregão.

c. **Do Pedido**

84. Ante o exposto, o consórcio Recorrido requer seja julgado improcedente o Recurso Administrativo ora combatido, de modo que seja mantida a decisão do Ilustre Pregoeiro que considerou o consórcio habilitado e vencedor do presente certame.

Termos em que,
Pede deferimento.

São Paulo, 06 de abril de 2020.

Diogo Barreto Martins
Representante legal do Consórcio

DOC. 1

QUEIROZ | MALUF
sociedade de advogados

Parecer solicitado pela

JUNTA DE REVISÃO DE LITÍGIOS

e

apresentado por

LETÍCIA QUEIROZ DE ANDRADE

DOUTORA EM DIREITO DO ESTADO PELA PUC-SP

PROFESSORA DO CURSO DE GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* DA PUC-SP

E

GUILHERME BUENO DE CAMARGO

DOUTOR EM DIREITO ECONÔMICO E FINANCEIRO PELA USP-SP

Fevereiro de 2014

Rua Pamplona, 1018 – 10° andar – Jardim Paulista – CEP 01405-001 São Paulo/SP

I) DA CONSULTA E DOS FATOS NARRADOS

O litígio instaurado pelo Consórcio tem como objeto saldo contratual apurado pela subtração do preço fixo total avençado no Contrato nº 4130121203 e os valores efetivamente pagos pelo Empregador, especificamente aqueles referentes aos itens previstos nas planilhas 1 e 2 do Apêndice 1 das Condições Especiais do Contrato (fornecimento de equipamentos, sistemas e peças sobressalentes).

É fato incontroverso que tal saldo contratual originou-se em razão do faturamento direto de equipamentos, sistemas e peças sobressalentes dos subempreiteiros e fornecedores ao Empregador. Neste caso, o valor pago pelo Empregador diretamente aos fornecedores e/ou subempreiteiros foi menor do que os montantes previstos na avença (planilhas 1 e 2), fazendo com que o preço total do contrato não fosse integralmente pago pelo Metrô.

Conforme previsto na Subcláusula 12.1 das Condições Gerais do contrato firmado entre as partes, o Consórcio poderia solicitar que o Empregador efetuasse pagamentos diretos a Subempreiteiros ou Comerciantes, possibilitando-se, desta maneira, o faturamento direto dos itens previstos nas citadas planilhas 1 e 2.

Sem adentrar na discussão acerca da composição deste saldo contratual apurado, o certo é que tal diferença relaciona-se aos valores previstos nas planilhas 1 e 2 e que foram objeto de faturamento direto.

Ainda sem fazer qualquer juízo quanto à natureza de tais valores, relevante apontar que o Consórcio pleiteia que o montante relativo ao referido saldo originado nas planilhas 1 e 2 (Equipamentos Sistemas incluindo Peças Sobressalentes) sejam remanejados para a planilha 5 (Trabalhos Civis), entendendo que, muito embora os valores previstos contratualmente naquelas planilhas contemplassem equipamentos e peças sobressalentes, o contrato celebrado é de empreitada integral (*turn-key*), sendo a composição das planilhas meramente referencial, pois o preço total avençado, independente de sua composição, deve ser quitado com a entrega total da obra.

LOA

O Empregador, por sua vez, reconhece que o saldo contratual é devido, mas entende que o documento fiscal hábil ao faturamento deste montante é a emissão de uma nota fiscal correspondente aos equipamentos e/ou sobressalentes, uma vez que a diferença de valores tem como origem os itens contratualmente previstos nas planilhas 1 e 2.

O Consórcio, por sua vez, recusa-se a emitir documento fiscal referente a fornecimento de equipamentos ou sobressalentes, entendendo que tal situação configuraria fraude fiscal, tendo em vista que o faturamento desta diferença contratual não se enquadraria em absolutamente nenhuma operação fiscal de circulação de mercadoria a fundamentar tal emissão.

Ao longo da instrução deste litígio, as partes formularam uma série de quesitos que, por solicitação desta Junta de Revisão de Litígios, serão todos respondidos ao longo deste parecer, assim como indagação da própria Junta acerca da natureza dos interesses envolvidos neste Litígio, haja vista questionamento, por parte do Metrô quanto à competência da Junta para expedir recomendação pertinente a este Litígio.

Os quesitos a serem respondidos são os seguintes:

Quesito formulado pela Junta:

1ª Pergunta:

O presente litígio tem por objeto interesses indisponíveis?

2ª Pergunta:

Qual a relevância da configuração ou não de álea extraordinária para fins da solução do presente litígio?

Quesitos formulados pelo Consórcio:

3ª Pergunta:

É possível emitir nota fiscal de faturamento em razão de fornecimento de insumos (equipamentos, sobressalentes, materiais etc.), sem que exista, em algum momento (ainda que futuro), a saída, o fornecimento ou a tradição de bens?

4ª Pergunta:

A circulação de insumos (equipamentos, sobressalentes, materiais etc.), adquiridos pelo Consórcio e faturados em nome do Empregador (Metrô), pode ser faturada novamente, pelo Contratado, que não detém a propriedade de tais bens e tampouco efetuou a tradição dos mesmos?

5ª Pergunta:

É possível emitir nota fiscal de faturamento em razão de fornecimento de insumos (equipamentos, sobressalentes, materiais etc.) sem que haja operação de venda, compra, transferência, devolução, importação, consignação, remessa (para fins de demonstração, de industrialização ou outra) de insumos (equipamentos, sobressalentes, materiais etc.) pelo emitente?

6ª Pergunta:

Caso o Contratado emita nota fiscal de faturamento de fornecimento de bens quando efetivamente não há operação de venda, compra, transferência, devolução, importação, consignação, remessa de insumos pelo emitente, este está submetido a algum tipo de penalidade perante o fisco estadual e/ou municipal?

7ª Pergunta:

Para fins de se identificar o documento fiscal hábil a faturar o valor remanescente, é correto afirmar que, por se tratar de contrato 'turn-key', deve-se levar em consideração a finalidade precípua do Contrato, a fim de se constatar, de acordo com as características contratuais, o tipo de atividade que prepondera no ajuste?

8ª Pergunta:

Considerando a natureza 'turn-key' do Contrato, o Contratado deve suportar que tipo de carga tributária sobre os valores remanescentes, ainda não faturados? A carga decorrente de uma compra e venda (que não existiu, uma vez que não houve fornecimento, haja vista que os equipamentos, sobressalentes e materiais foram faturados diretamente contra o Empregador [Metrô]) ou a carga oriunda de prestação de serviço?

9ª Pergunta:

A diferença entre o custo de materiais e o preço final constante do Contrato deve ser faturada mediante documento fiscal que reproduza o objeto do Contrato, a saber, serviços de construção civil ou por meio de documento fiscal que represente uma situação fictícia, qual seja, circulação de bens não realizada pelo Contratante?

10ª Pergunta:

Considerando a natureza 'turn-key' do Contrato, por meio de qual documento fiscal o Contratado deve faturar para o Empregador (Metrô) o preço remanescente, ainda não faturado, sem que haja riscos tributários para ambos?

11ª Pergunta:

O Fisco Estadual pode exigir a emissão de nota fiscal de fornecimento quando não há circulação de insumos (equipamentos, sobressalentes, materiais etc.), mas, sim, prestação de serviços (que não de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual)? Ele pode exigir o cumprimento de obrigação tributária acessória decorrente de fato desvinculado da hipótese de incidência de tributo de sua competência?

Quesitos formulados pelo Empregador:

12ª Pergunta:

De acordo com a cláusula 2 do GCC (Termo de Pagamento), qual o objeto de pagamento das planilhas nºs 1 e 2? E o da planilha nº 5?

13ª Pergunta:

Os documentos fiscais a serem emitidos para as planilhas nºs 1 e 2 são os mesmos da planilha nº 5?

14ª Pergunta:

O tratamento tributável aplicável é o mesmo entre as planilhas nºs 1 e 2 em relação a de nº 5?

15ª Pergunta:

O valor inserido na nota fiscal mercantil deve considerar o lucro estimado pela empresa ou somente os custos do material?

16ª Pergunta:

Considerando a existência de saldo contratual em favor do Consórcio, reconhecidamente atrelado às planilhas nºs 1 e 2, seria possível nos aspectos contábil, tributário e fiscal o remanejamento do pagamento para a planilha nº 05? Tal expediente configuraria descumprimento da legislação tributária?

É o que se passará a responder, após breves considerações necessárias para a integral compreensão da matéria objeto deste Parecer.

II) DA NATUREZA DOS INTERESSES ENVOLVIDOS NESTE LITÍGIO

Como dito, o Metrô, em correspondência relativa ao presente litígio, levanta dúvidas quanto à competência da Junta de Resolução de Conflitos para exarar recomendação pertinente ao Litígio instaurado pelo Consórcio em razão do caráter indisponível dos interesses envolvidos.

Obviamente não cabe composição de interesses envolvendo matéria tributária, já que as incidências tributárias previstas na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional são impositivas e não podem ser objeto de concessões ou negociação entre as partes.

Entretanto, cabe ao operador do Direito, à luz do ordenamento vigente, enquadrar os fatos às hipóteses legais cabíveis, estabelecendo-se a melhor exegese possível para o caso concreto.

Conforme se demonstrará adiante, o presente caso não envolve questões tributárias de alta indagação ou controvérsia, de modo que sua solução não tem o condão de contrariar ou favorecer interesses das Fazendas Estadual ou Municipal.

A legislação tributária aplicável é suficientemente clara a respeito do tributo incidente sobre a operação que constitui o objeto do presente Litígio a ponto de afastar a possibilidade de eventual conflito entre as unidades federativas em questão.

O presente Parecer restringe-se, portanto, a informar a Junta acerca do que dispõe a legislação e o Contrato a respeito da matéria, sem qualquer juízo de valor quanto à natureza do saldo contratual e mesmo a eventual obrigação de quitá-lo.

Com base em tais informações, assim como nas demais informações e documentos que lhe foram apresentados pelas Partes, caberá à Junta exarar recomendação quanto à configuração ou não do dever de quitação do saldo contratual em questão e, em caso positivo, indicar qual o documento hábil para implementação do pagamento.

Assim, caso permaneça circunscrita a essas questões e fatos pertinentes ao Contrato, a Junta não desviará de sua esfera de competência e, tampouco, expedirá recomendações acerca de interesses indisponíveis.

III) DA ÁLEA EXTRAODINÁRIA

Álea extraordinária é a expressão que se utiliza para referir o âmbito de proteção do equilíbrio econômico-financeiro de contratos, notadamente dos contratos administrativos, como é o caso dos contratos pertinentes ao presente Litígio, em oposição à *álea ordinária*. De origem latina, o vocábulo *alea* significa sorte, risco[1].

A álea ordinária corresponde, portanto, ao âmbito de riscos normais a que um empreendedor está sujeito, enquanto que a álea extraordinária designa riscos anormais, por serem imprevistos ou desproporcionais, que, em geral, não são suportados pelo empreendedor, quando menos, não integralmente.

Como explica Celso Antônio Bandeira de Mello[2], a álea extraordinária subdivide-se em álea administrativa, que abrange as condutas e alterações contratuais advindas da própria administração pública, albergadas nas teorias do *fato do príncipe* e *fato da administração*; enquanto que álea econômica compreende alterações significativas verificadas no cenário econômico em que o contrato se desenvolve. São ambas, aléa administrativa e econômica, protegidas pelo Direito positivo brasileiro, no sentido de que, uma vez configurado um risco que se situe no âmbito de tais áleas, o contratado terá direito ao requilíbrio econômico-financeiro de seu contrato.

Pois bem. O argumento, desenvolvido pelo Metrô, na audiência realizada em 07/10/2073, é o de que não se configura, no caso do presente litígio, aléa extraordinária – "ausência de álea extraordinária", conforme apresentação em *power point*, distribuída em tal audiência – que justifique o reequilíbrio econômico-financeiro do Contrato.

---

[1] Cf. Dicionário Michaelis: Álea, á.lea, **sf (lat alea)** = sorte, risco, acaso.
[2] Pag. 755 e segs de seu Curso de Direito Administrativo, 30ª edição, São Paulo, Malheiros Editores

Conquanto concordemos com a afirmação, isto é, que não se configura, no caso do presente Litígio, álea extraordinária a justificar o reequilíbrio econômico-financeiro dos Contratos, entendemos que tal questão não se põe *in casu*, no qual se debate o pagamento de valores em contraprestação à execução dos Contratos 4130121201, 4130121202 e 4130121203.

Assim, eventual pagamento do saldo contratual por parte do Metrô não se daria a título de reequilíbrio econômico-financeiro, mas, se for o caso, pelo cumprimento da prestação atribuída ao contratado.

Por tal motivo, a ausência de álea extraordinária, que, de fato, verifica-se no caso, não impede, por si só, eventual pagamento do saldo contratual por parte do Metrô, haja vista que o título jurídico para tanto necessário seriam os próprios Contratos.

Mais adiante, lançamos algumas considerações a respeito da disciplina contratual de tais pagamentos e suas limitações.

IV) DO ÂMBITO DE INCIDÊNCIA DO ICMS E ISSQN

Para o completo esclarecimento das questões levantadas e respostas aos quesitos trazidos pelas partes, é necessária uma rápida introdução ao modelo de federalismo fiscal adotado no Brasil após a Constituição de 1988, assim como uma breve abordagem das hipóteses de incidência do ICMS e do ISS, sempre limitada à situação objeto deste litígio.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu um complexo sistema tributário e de repartição de receitas entre os entes federados. A lógica constitucional é de estabelecimento de um mecanismo de arrecadação e divisão de receitas capaz de prover recursos financeiros e, consequentemente, garantir autonomia política e administrativa a Estados, Municípios, ao Distrito Federal e à União[3].

[3] Camargo, G.B. *A guerra fiscal e seus efeitos*. In Conti, J. M. (org). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004, p. 197.

As diferentes incidências tributárias estão, assim, definidas na Constituição Federal, cabendo à legislação infraconstitucional a regulamentação de cada um destes tributos, por meio de lei própria de cada ente federado, sempre em consonância com a moldura institucional definida na CF e nas leis gerais.

Trata-se de um sistema engendrado pelo Constituinte que optou por definir campos de competência privativa entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Nesta linha, excetuada a hipótese do artigo 154, II (iminência ou efetiva guerra externa), cada campo de competência ficou reservado privativamente a cada um dos diferentes entes (União, Estados, Município e Distrito Federal), sem que haja sobreposição[4].

No caso dos impostos, uma das espécies de tributos, as competências são repartidas segundo os critérios definidos nos artigos 145, 147, 153, 154, 155 e 156 da Constituição Federal de 1988.

De acordo com o texto constitucional, uma das competências dos Estados é instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de comunicações, além de transporte interestadual e intermunicipal. Esta competência é exercida pelos Estados com a instituição e cobrança do *Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.*

Aos Municípios compete instituir *Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN*, exceto aqueles serviços cuja competência para tributar é dos Estados (comunicações, transporte interestadual e intermunicipal).

Muito embora o sistema de repartição de competências estabelecido pela CF/88 seja muito mais amplo e complexo do que acima explanado, para efeitos práticos deu-se relevo a apenas estas duas competências específicas acima (ICMS e ISS) por estarem elas diretamente relacionadas ao objeto do presente litígio.

[4] Cf. Schoueri, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013, p.245-246.

Além de se distinguirem em relação a seu sujeito ativo, o ICMS e ISS também são distintos no que toca às hipóteses de incidência tributaria.

A hipótese de incidência tributária nada mais é do que a previsão genérica e abstrata de um fato que, quando efetivamente ocorrido, gera uma obrigação tributária[5].

No caso do ICMS, na lição de Roque Carrazza[6], este imposto "*alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias)*", b) "*o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, c) o imposto sobre serviços de comunicação, d) o impostos sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica e 5) o impostos sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais*". (Grifo nosso)

Para o caso concreto ora analisado, fiquemos apenas com as hipóteses de incidência relativas a operações com mercadorias

A Constituição define que este imposto deve necessariamente incidir sobre "operações relativas à circulação de mercadorias". Nesse sentido, tais operações devem envolver um negócio jurídico com caráter econômico para que esteja caracterizada a hipótese de incidência do tributo[7]. Mais do que isto, exige-se que a circulação envolva a transferência de titularidade da mercadoria[8]. Para Paulo de Barros Carvalho[9], é "*movimentação com mudança de patrimônio*".

Note-se que, **em relação ao ICMS, a tributação deve, portanto, envolver (1) uma operação mercantil, (2) onerosa e com (3) transferência de titularidade do bem.** Nas palavras de Roque Carrazza[10], "*este ICMS deve ter por hipótese de incidência a operação jurídica*

[5] Cf. Ataliba, Geraldo. Op. Cit, p. 59.
[6] Carrazza, Roque. *ICMS*. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 40.
[7] Cf. Bergamini, Adolpho. ICMS. 2ª Ed. São Paulo: Fiscosoft, 2013, p. 84.
[8] Cf. Carrazza, Roque. Op. Cit. p. 43.
[9] Carvalho, Paulo de Barros, Regra Matriz do ICMS. In Melo, José Eduardo Soares. ICMS – Teoria e Prática. 12ª Ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 16.
[10] Cf. carrazza, Roque. Op. Cit. P. 47.

que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade".

Quanto à sujeição passiva, isto é, o contribuinte do tributo, a **habitualidade** na prática de operações mercantis é o que caracteriza, como regra geral, o contribuinte do ICMS. É o que estabelece o artigo 4° da Lei Complementar n° 87/96:

> *"Art. 4° Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*
> *Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:*
> *I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;*
> *II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;*
> *III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;*
> *IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização."*

Ainda no campo das definições gerais do ICMS e sem abordar situações excepcionais ou específicas, podemos afirmar que o sujeito passivo deste tributo é, na lição de Roque Carrazza[11], "*o produtor da mercadoria (na venda ou troca), ou o industrial (aquele que modifica a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoa para o consumo), ou, finalmente, o comerciante (que destina a mercadoria à revenda ou à industrialização ou ao seu próprio uso ou consumo).*"

[11] Carrazza, Roque. Op. Cit. P. 46.

Já o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 156, inciso III, é imposto de competência municipal e deve incidir sobre os serviços definidos em lei complementar, excetuados aqueles previstos no campo de incidência do ICMS. Serviço, na conceituação de Francisco ramos Mangieri[12], é "*o produto do trabalho humano destinado à satisfação de uma necessidade, através da circulação econômica de um bem imaterial ou incorpóreo*".

V) DO ICMS E DO ISS NOS CONTRATOS DE EMPREITADA

No caso da construção civil, **a regra geral é a de que tal atividade está abrangida na incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência Municipal.**

Isso porque, o contrato de empreitada envolve obrigações *de fazer* e não *de dar*, ainda que ao longo da execução dos serviços o contratado tenha que fornecer materiais para a conclusão da obra. É o que caracteriza a empreitada mista, prevista no Código Civil[13], onde o empreiteiro também fornece materiais, equipamentos e outros insumos, conforme pactuado contratualmente.

A ilustre Professora Maria Helena Diniz[14] conceitua empreitada como "*o contrato pelo qual um dos contratantes (empreiteiro) se obriga, sem subordinação, a realizar, pessoalmente ou por meio de terceiro, certa obra (p.ex, construção de uma casa, muro, represa ou ponte; composição de uma música) para outro (dono da obra), com material próprio ou por este fornecido, mediante remuneração determinada ou proporcional ao trabalho executado*".

Uma vez que a empreitada não consta do rol de serviços tributados pelo ICMS e configura-se como obrigação de fazer, abrangida pelo conceito de serviço, constata-se que tal atividade encontra-se expressamente prevista na lista de serviços constante de lei complementar,

---

[12] Mangieri, Francisco Ramos, ISS – Teoria, Pratica e Questões Polêmicas. 4ª ed. São Paulo: Edipro, 2013, p. 29.
[13] *Art. 610 . O empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela só com seu trabalho ou com ele e os materiais.*
[14] Diniz, Maria Helena. Código Civil Anotado. 14ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009, p.465.

conforme previsto na CF/88. De fato, no item 7.02 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116, de 31 de Julho de 2003, consta expressamente a atividade de execução de empreitada como um dos serviços tributados pelo ISSQN, conforme se vê:

> *Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*
>
> Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003:
>
> ...
>
> *7.02 – Execução, por administração,* ***empreitada*** ***ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes****, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).* (grifo nosso)

Roque Carrazza e Adolpho Bergamini[15] entendem que, à exceção do quanto previsto no item 7.02 da lista de serviços, mesmo na empreitada mista, com fornecimento de materiais, o único tributo devido é o ISS, isto porque os fornecimentos de mercadorias são, em verdade, "*insumos da obrigação de fazer*"[16], isto porque a essência do contrato de empreitada, em todas as suas modalidades, é a prestação de serviços e não a comercialização de materiais e/ou equipamentos.

Poder-se-ia cogitar acerca de aparente conflito de competência entre o ICMS e o ISSQN decorre da execução de contratos de construção em que há fornecimento de materiais e/ou equipamentos por parte do contratado. Entretanto, a própria Lei Complementar 89/96, interpretada

[15] Bergamini, Adolpho. Op. Cit. p. 207 e Carrazza, Roque. Op. Cit. p. 163.
[16] Carrazza, Roque. Op. Cit. P. 164.

em conjunto com a Lei Complementar 116/2003, esclarece a questão. Dispõe o artigo 3°, inciso V, da Lei Complementar 89/96, norma geral reguladora do ICMS:

> *"Art. 3º O imposto* ***não*** *incide sobre:*
>
> ...
>
> *V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;*
>
> ..." (grifo nosso)

Já a Lei Complementar 116/03 assim dispõe:

> *Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*
>
> ...
>
> *§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa,* ***os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS****, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.* (grifo nosso)

Assim, retornando ao item 7.02 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, temos apenas uma exceção prevista para o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador fora do local da prestação de serviços, hipótese em que o empreiteiro ficará sujeito à incidência do ICMS em relação ao fornecimento destas mercadorias[17].

[17] *7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação,*

Muito embora haja divergência de entendimentos quanto à incidência de ICMS nos casos de empreitada celebrados na modalidade *turn-key* (empreitada integral), com fornecimento de bens móveis[18], no caso concreto, como se verá adiante, esta discussão não tem relevância, posto que não há mais operações de fornecimento de bens a serem realizadas no presente caso.

VI) DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DECORRENTES DA EXECUÇÃO DO CONTRATO

Feitas estas considerações iniciais acerca dos âmbitos de incidência do ICMS e do ISS e da natureza de obrigação de fazer dos contratos de empreitada, mesmo aqueles em que o empreiteiro deve fornecer materiais e equipamentos para a obra, analisemos o caso concreto, objeto deste litígio instaurado pelo Consórcio.

As partes celebraram contrato de empreitada integral, na modalidade *turn-key*, cabendo ao Consórcio o fornecimento dos equipamentos, sistemas e peças sobressalentes previstos nas planilhas 1 e 2 do Apêndice 1 das Condições Especiais do Contrato.

---

*terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (**exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS**).* (grifo nosso)

[18] Apesar da jurisprudência pacificada no STJ no sentido de que o contrato de empreitada, mesmo no regime *turn-key*, não se sujeita ao ICMS e sim ao ISS (AgRg no Ag 803690/RJ, de 12/09/2008; AgRg no Ag 1130668/SP, de 24/082009), o Fisco do Estado de São Paulo entende que há incidência de ICMS quando há fornecimento de bens móveis na execução de tais contratos. Essa é a conclusão alcançada na Consulta Nº 282/97, DE 18/09/1997:

"*Crédito fiscal - aquisição de materiais necessários à construção de um bem imóvel - impossibilidade - fornecimento de máquinas e equipamentos (bens móveis) - sistema "turn-key" - incidência.*

...

23 Cabe observar, por derradeiro, conforme já nos manifestamos em outra oportunidade, se determinada empresa de construção civil fornecer também bens móveis, como por exemplo máquinas e equipamentos, instalados ou não, à vista do tipo de empreitada levada a efeito (v.g., "turn-key"), segundo o que foi pactuado, sobre estas operações haverá incidência do imposto normalmente, de acordo com as regras comuns previstas no Regulamento do ICMS (RICMS), haja vista que as referidas mercadorias não se destinam a obras de construção civil, nem a obras semelhantes ou serviços auxiliares ou complementares. Sendo, então, a empresa de construção civil, nesse particular, considerada contribuinte do ICMS. No caso, a entrega das mercadorias poderá ser efetuada diretamente na obra, nos termos do artigo 467, §3º, do RICMS (dispositivo regulamentar aplicado por analogia - artigo 108, inciso I, do CTN), mas a entrada e a saída devem ser escrituradas nas colunas "operações com crédito do imposto" e "operações com débito do imposto" dos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, respectivamente".

Parte ou a integralidade dos referidos equipamentos, sistemas e peças sobressalentes foi faturada diretamente dos fornecedores ou subempreiteiros ao Empregador.

Assim, segundo se depreende dos documentos analisados, coube ao Consórcio selecionar e negociar com as empresas fornecedoras, além de tomar as providências necessárias para que tais materiais fossem entregues, instalados e testados, conforme especificado no contrato, incluindo aquelas providências relativas ao desembaraço aduaneiro, no caso de bens importados. Porém, a circulação de mercadorias, no seu sentido jurídico, envolveu apenas os fornecedores e subempreiteiros e o Metrô.

Do ponto de vista da circulação destes bens, **o Consórcio não teve nenhuma participação**, tendo em vista que foram eles faturados e entregues diretamente ao Metrô, sem nenhuma interveniência daquele, exceto na seleção, negociação e acompanhamento da entrega, instalação e testes.

O cerne deste conflito, mais uma vez, decorre da existência de saldo contratual apurado entre os valores previstos nas planilhas 1 e 2 e os montantes efetivamente pagos pelo Empregador diretamente aos fornecedores selecionados pelo Consórcio, que foram menores do que os previstos contratualmente.

O Consórcio alega que o valor constante nas planilhas 1 e 2 é referencial e embute outros custos e despesas necessários à execução integral do contrato, além dos valores dos bens faturados diretamente ao Metrô. Por essa razão, pleiteia o Consórcio que o Empregador autorize o faturamento do saldo contratual apurado e efetue a respectiva quitação do montante, pois que os valores pagos diretamente aos fornecedores remuneraram apenas parte dos valores contratualmente avençados.

Não havendo circulação de mercadorias além da que já ocorreu com a remessa das mercadorias e respectivo faturamento dos fornecedores diretamente ao Metrô, postula o Consórcio que o valor da diferença apurada seja remanejada para a planilha 5 (Trabalhos Civis) e faturada como prestação de serviços.

O Empregador, por sua vez, reconhece a existência do referido saldo contratual, mas entende que, por serem valores relativos às planilhas 1 e 2 (fornecimento de equipamentos, sistemas e peças sobressalentes), deve o Consórcio emitir documento fiscal que represente o fornecimento dos materiais, entendendo ser descabido o remanejamento do saldo contratual para a planilha 5, tendo em vista a disparidade de procedimentos de pagamento entre uma planilha e outra.

Depreende-se das correspondências e documentos que instruem este litígio, que todos os equipamentos, sistemas e peças sobressalentes previstos em contrato para serem fornecidos pelo Consórcio foram efetivamente entregues, instalados e testados, não restando, ao que consta, qualquer pendência contratual neste sentido e especificamente nenhum outro material a ser faturado.

Portanto, **tendo havido o cumprimento integral no que se refere ao fornecimento dos materiais, não resta qualquer operação de circulação de mercadorias a ser realizada.** Ora, como já visto e, inclusive, ressaltado pelo próprio Empregador em correspondência constante da instrução deste litígio, o ICMS incide sobre a circulação de mercadorias, conceito este que já foi abordado anteriormente.

No presente caso, a circulação de mercadorias, com a respectiva transferência de titularidade dos bens, acompanhada dos competentes documentos fiscais, registros fiscais e contábeis e demais obrigações acessórias decorrentes, **já ocorreu e já se exauriu**.

Deveras, os bens faturados diretamente ao Empregador saíram do estabelecimento dos fornecedores para incorporar-se ao patrimônio da Companhia do Metropolitano de São Paulo. Todas as questões fiscais e tributárias decorrentes desta circulação de mercadoria já foram completadas, ressaltando-se que tais bens sequer transitaram pelo patrimônio ou por estabelecimento do Consórcio.

Diante disto, não havendo outros bens ou mercadorias para serem entregues e já tendo sido cumpridas todas as etapas da circulação das mercadorias listadas nas planilhas 1 e 2, **não há como cogitar da emissão de *outro* documento fiscal que comprove o fornecimento dos materiais**, como defende o Empregador. **É que toda a documentação hábil a comprovar tal**

fornecimento já foi emitida pelos fornecedores e subempreiteiros que faturaram diretamente ao Metrô.

Tal impossibilidade decorre da legislação em vigor, senão vejamos.

Dispõe o artigo 204 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo – RICMS/SP que:

> *Artigo 204 - É vedada a emissão de documento fiscal que não corresponda a uma efetiva saída ou entrada de mercadoria ou a uma efetiva prestação de serviço, exceto nas hipóteses expressamente previstas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados ou do Imposto de Circulação de Mercadorias e de Prestação de Serviços.*

O momento de ocorrência dos fatos geradores do ICMS está definido no artigo 2° do RICMS/SP:

> *"Art. 2° - Ocorre o fato gerador do imposto:*
> *I - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*
> *II - no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento, incluídos os serviços que lhe sejam inerentes;*
> *III - no fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:*
> *a) não compreendidos na competência tributária dos municípios;*
> *b) compreendidos na competência tributária dos municípios, mas que, por indicação expressa de lei complementar, sujeitem-se à incidência do imposto de competência estadual;*
> ..." (grifo nosso)

Definida a hipótese de incidência e a ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação de emissão do competente documento fiscal, conforme segue:

RICMS/SP

"*Art. 125 - O contribuinte, excetuado o produtor, emitirá Nota Fiscal:*

I - antes de iniciada a saída da mercadoria;

II - no momento do fornecimento de alimentação, bebida ou outra mercadoria, em qualquer estabelecimento;

III - antes da tradição real ou simbólica da mercadoria:

a) em caso de transmissão de propriedade de mercadoria ou de título que a represente, quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmitente;

b) em caso de ulterior transmissão de propriedade de mercadoria que, tendo transitado pelo estabelecimento transmitente, deste tiver saído sem pagamento do imposto, em hipóteses tais como locação ou remessa para armazém geral ou depósito fechado, observado o disposto no § 2º;

IV - relativamente à entrada de mercadoria ou bem ou à aquisição de serviços nas hipóteses e nos momentos definidos no artigo 136.

V - nas hipóteses expressamente previstas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI." (grifo nosso)

Aplicando os dispositivos acima ao caso concreto, conclui-se pela impossibilidade de emissão de documento fiscal representativo de fornecimento de mercadoria para o eventual faturamento do saldo contratual em questão.

De fato, as mercadorias já foram faturadas diretamente ao Metrô pelos fornecedores selecionados pelo Consórcio. Assim, tais bens sequer chegaram a ser de titularidade do Consórcio, ou mesmo circularam por seus estabelecimentos e toda a operação referente ao fornecimento dos equipamentos, sistemas e peças sobressalentes foi levada a cabo pelos fornecedores e/ou subempreiteiros diretamente com o Empregador, sem que seja possível a interveniência do Consórcio em relação à documentação fiscal representativa deste fornecimento.

Outro ponto que merece ser destacado é em relação à comprovação de que o Consórcio teria cumprido suas obrigações tributárias, principal e acessória.

Em manifestação durante a instrução do presente litígio, o Empregador defende que, sem a emissão do competente documento fiscal, não poderia "*ter a segurança de que a contratada registrou os tributos devidos em cada operação e, assim, assumiu o ônus de recolhê-lo aos cofres públicos*".

Embora o Consórcio esteja, sim, obrigado a emitir o competente documento fiscal para cada operação realizada, assim como a recolher os tributos devidos, no caso do saldo contratual apurado, objeto deste litígio, a documentação fiscal competente não é, definitivamente, aquela representativa do fornecimento de mercadorias, pois tal fornecimento, por força de dispositivo contratual, foi efetivada diretamente por subcontratados ao Metrô. As respectivas obrigações tributárias decorrentes dos faturamentos efetuados diretamente pelos fornecedores devem ter sido cumpridas por estes e não pelo Consórcio.

A despeito das disposições normativas acima, caso o Consórcio emita documento fiscal representativo da circulação de mercadorias que jamais estiveram em seu patrimônio ou mesmo circularam em seus estabelecimentos, estará ele sujeito a penalidades previstas no Regulamento, conforme segue:

> RICMS/SP
> "*Art. 527 - O descumprimento da obrigação principal ou das obrigações acessórias, instituídas pela legislação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços, fica sujeito às seguintes penalidades:*
> ...
> *II - infrações relativas ao crédito do imposto:*
> *a)crédito do imposto, decorrente de escrituração de documento que não atender às condições previstas no item 3 do § 1º do artigo 59 e que não corresponder a entrada de mercadoria no estabelecimento ou a aquisição de sua propriedade ou, ainda, a serviço tomado - multa equivalente a 50% (cinqüenta por cento) do valor indicado no documento como o da operação ou prestação, sem prejuízo do recolhimento da importância creditada e da anulação da respectiva escrituração;*
> ...

d) crédito do imposto, decorrente de escrituração de documento que não corresponder a entrada de mercadoria no estabelecimento ou a aquisição de propriedade de mercadoria ou, ainda, a serviço tomado - multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor indicado no documento como o da operação ou prestação, sem prejuízo do recolhimento da importância creditada e da anulação da respectiva escrituração;

...

j) crédito indevido do imposto, em hipótese não prevista nas alíneas anteriores, incluída a de falta de estorno - multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor do crédito indevidamente escriturado ou não estornado, sem prejuízo do recolhimento da respectiva importância;

IV - infrações relativas a documentos fiscais e impressos fiscais:

...

b) emissão de documento fiscal que consignar declaração falsa quanto ao estabelecimento de origem ou de destino da mercadoria ou do serviço; emissão de documento fiscal que não corresponder a saída de mercadoria, a transmissão de propriedade da mercadoria, a entrada de mercadoria no estabelecimento ou, ainda, a prestação ou a recebimento de serviço - ***multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor da operação*** *ou prestação indicado no documento fiscal;*
..." (grifo nosso)

O Empregador também levanta, como argumento à necessidade de emissão de documento fiscal representativo de fornecimento de materiais, que o "remanejamento" dos montantes entre as planilhas poderia afetar os interesses das Fazendas Estadual e Municipal. No caso, intui-se que o Fisco Estadual poderia ser prejudicado, uma vez que valores previamente alocados em planilhas supostamente sujeitas ao ICMS seriam remanejados para planilha cujo tributo incidente é o ISS.

Em verdade, as obrigações tributárias nascem da ocorrência fática das hipóteses de incidência previstas na lei. A simples previsão de uma operação em contrato não gera necessariamente uma obrigação tributária principal ou acessória.

Assim, não há como um ente político reclamar tributo ou cumprimento de obrigação acessória apenas em razão de previsão contratual de certa operação. É preciso que a operação ocorra efetivamente para que, havendo identidade entre o fato ocorrido e a hipótese genérica e abstrata prevista na lei, nasça a obrigação tributária. Apenas como exemplo, se determinada empresa, por hipótese, na qualidade de contribuinte de ICMS e nos termos da legislação, efetivamente vendesse a outra empresa mercadoria cujo fornecimento **não** estivesse previsto em contrato, ainda assim estaria ela, empresa vendedora, obrigada ao pagamento do tributo devido (ICMS), bem como a cumprir todas as obrigações acessórias decorrentes, inclusive a emissão do competente documento fiscal, independentemente do que previa anteriormente o contrato.

A obrigação tributária, portanto, não decorre de previsão contratual, mas dos fatos ocorridos, independentemente do que dispõe o ajuste particular. Daí ser possível, do ponto de vista contábil, fiscal e tributário, o "remanejamento" dos montantes entre as diferentes planilhas, desde que esta alteração **reflita o que efetivamente ocorreu ao longo da execução do contrato.**

Portanto, eventual "remanejamento" dos montantes de uma planilha a outra, de modo a ajustar a realidade fática ao contrato, não configura absolutamente descumprimento da legislação tributária. Ao contrário, as obrigações tributárias acompanham os fatos concretos ocorridos, caracterizando-se descumprimento das normas fiscais a emissão de documento fiscal que **não** corresponda à operação efetivamente ocorrida.

Dada a impossibilidade de emissão de novo documento fiscal representativo do fornecimento dos equipamentos, sistemas e peças sobressalentes previstos nas planilhas 1 e 2, passemos a indicar qual seria o documento fiscal hábil ao faturamento do saldo contratual apurado.

Independentemente da composição do saldo contratual ora reclamado pelo Consórcio, o certo é que tal diferença, como se viu, não se refere a bens ainda não faturados e não tem relação direta com as operações de circulação de mercadorias levadas a cabo pelos fornecedores. Em resposta à indagação da Junta, o Consorcio esclareceu que os valores pleiteados correspondem simplesmente à diferença entre o montante previstos nas Planilhas 1 e 2 e os valores efetivamente recebidos pelo Consórcio.

Assim, se os preços constantes das Planilhas 1 e 2 contemplavam outros custos e valores além do preço da mercadoria faturado diretamente do fornecedor ao Metrô, **tal saldo ainda não faturado só pode ter natureza de serviços, seguindo-se a natureza e essência do contrato de empreitada.**

Desta forma, o único caminho plausível para o faturamento deste saldo contratual seria aplicar a este montante a mesma sistemática aplicada às operações típicas deste tipo de contrato, no caso, a prestação de serviços. Conforme mencionado, o contrato de empreitada tem como objeto uma *obrigação de fazer*, mesmo quando para a consecução da obra o empreiteiro tenha se obrigado a fornecer materiais.

Como já aventado acima, nos contratos de empreitada na modalidade *turn-key* alguns Fiscos estaduais têm exigido o ICMS nas operações envolvendo fornecimento de bens móveis, muito embora tal posicionamento seja minoritário na jurisprudência e na doutrina.

Trata-se, entretanto, de discussão sem relevância para o deslinde deste Litígio porque, ainda que o empreiteiro estivesse sujeito ao pagamento de ICMS sobre os equipamentos que integram o respectivo contrato de empreitada, tal incidência só ocorreria na hipótese de o próprio empreiteiro fornecer os equipamentos, o que não ocorreu no presente caso[19].

Portanto, caso se conclua que o saldo contratual em questão é, de fato, devido, o documento fiscal hábil a fundamentar o faturamento e subsequente pagamento desta diferença é uma nota fiscal de serviços, havendo a incidência do ISS na operação.

Note-se que o próprio remanejamento deste montante para a planilha 5 parece-nos despiciendo. Apesar de cada planilha conter procedimento diverso para o pagamento

[19] Neste ponto cabe fazer uma ressalva quanto a um exemplo utilizado pelo Metrô durante audiência realizada ao longo da instrução. No caso, o Metrô fez alusão a um hipotético caso de venda de ferramentas, em que um comerciante vende um martelo a seu cliente por R$ 5,00, mas ao constatar que não havia nenhuma peça em seu estoque, adquire de outra loja por R$ 4,00, mas fatura R$ 5,00 contra o cliente. O exemplo não se aplica ao caso concreto, uma vez que não se trata de faturamento direto. No exemplo do Metrô, para que houvesse alguma semelhança com o caso concreto, o cliente teria que pagar R$ 4,00 diretamente à loja que socorreu o primeiro comerciante, sem que o martelo passasse pelo patrimônio deste.

dos valores lá previstos, o certo é que o faturamento direto, no caso dos itens das planilhas 1 e 2, alterou a lógica lá estabelecida.

Os tributos previstos contratualmente para os bens constantes daquelas planilhas, assim como os percentuais estabelecidos nos procedimentos de pagamento, foram todos eles observados nos fornecimentos efetuados diretamente pelos fornecedores, mas não fazem sentido em relação aos saldos apurados, devendo-se tais valores seguirem o objetivo global do contrato, que é a prestação de serviços.

Com efeito, a principal função do *Anexo 1. Prazos e Procedimentos de Pagamento* é estabelecer eventos e respectivos percentuais dos pagamentos, que são distintos conforme se refiram a equipamentos nacionais ou importados ou aos diversos serviços envolvidos na modalidade *turn-key*. Tais dispositivos revestiam-se de fundamental importância durante a execução do Contrato, mas deixam de fazer sentido no estagio atual de seu desenvolvimento, eis que os eventos ali previstos já ocorreram, sendo, portanto, de difícil aplicação nessa fase de encerramento do Contrato.

Assim, a nosso ver, não se extrai do Anexo 1 do Contrato ou de qualquer outro dispositivo contratual, a impossibilidade de pagamentos que não se enquadrem estritamente no esquema ali previsto, mormente quando se trata de hipótese prevista no próprio Contrato, como é o caso do faturamento direto.

Tais considerações fazem especial sentido por se tratar, ademais, de contrato por preço global e executado sob regime de empreitada integral, na modalidade *turn-key*, em que a remuneração do contratado é remunerado pela prestação como um todo, sem que haja estrita vinculação entre o pagamento e o custo de realização de cada unidade.

Nesse sentido, vale conferir o que dizem Jane Jenkins e Simon Stebbing, em seu *International Construction Law*:

> "*No outro extremo da escala da estrutura de estipulação de preços é o contrato de preço global que dá direito ao contratado a um valor contratual pré-acordado*

independentemente dos custos reais incorridos, sujeito apenas a ajustes por variações nos trabalhos e a um número limitado de outras circunstâncias. O preço global deveria ser suficiente para cobrir os custos reais antecipados do contratado incluindo despesas gerais mais o componente de lucro. "[20]

Por tal motivo, além do aspecto contábil e tributário, também não vislumbramos óbice contratual à emissão de nota fiscal de serviços para o eventual pagamento de valores ao Consórcio, caso sejam, de fato, devidos.

A complexidade da questão posta sob a avaliação da Junta reside em que os Contratos não estabelecem a disciplina aplicável aos casos de faturamento direto de equipamentos, pois os valores previstos nas planilhas contratuais consideram apenas a hipótese de faturamento pelos Consórcios. Assim, nem os Contratos e, tampouco, as Partes convencionaram como proceder na outra hipótese, qual seja, faturamento direto pelo próprio Metrô, de tais equipamentos.

Contudo, se o saldo apurado for, de fato, devido, ele é parte do montante total previsto em razão da execução do contrato de empreitada integral celebrado entre as partes, cuja essência é a prestação de serviços expressa no item 7.02 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003.

Nesta linha de raciocínio, a única hipótese juridicamente viável é a emissão de nota fiscal de serviços eletrônica, nos termos do Regulamento do ISS do Município de São Paulo (Decreto nº 53.151/12). O Capítulo VIII (artigos 81 a 127) do referido Decreto estabelece os procedimentos e regras que devem ser seguidos pelo prestador de serviços para emissão dos respectivos documentos fiscais.

---

[20] Tradução livre da seguinte passagem: *"At the other end of the scale of pricing structures is the lump sum contract that entitles the contractor to a pre-agreed contract sum regardless of actual costs incurred, subject only to adjustment for variations to the works and in a limites number of other circumstances. The lump sum should be sufficient to cover the contractor's anticipated actual costs including overheads plus a profit component".* JENKINS, Jane and STEBBINGS, Simon, **International Construction Arbitration Law**, New York: Kluwer Law International, 2006, p. 28.

De outra banda, o não recolhimento do ISS devido implicará a aplicação de multa de ofício de 50% do imposto devido e não pago (artigo 133, inciso I) , além de multa moratória de 0,33% ao dia, limitada a 20% (artigo 132,). Além disso, a não emissão do competente documento fiscal poderá impor penalidade de 50% do valor devido, observada a imposição mínima de R$ 1.144,96 (artigo 134, inciso V, alínea a).

Por outro lado, a hipótese de emissão de uma nota de débito, cogitada em algumas das correspondências do Consórcio, não deve ser considerada neste caso. A nota de débito é o documento hábil para o ressarcimento de despesas arcadas por uma das partes, mas que contratualmente são de responsabilidade da outra parte. Exemplo de despesa que pode ser ressarcida por nota de débito são as custas judiciais pagas diretamente pelo advogado. Geralmente elas são contratualmente incorridas pela parte contratante, mas o advogado, ao adiantar seu recolhimento, pode emitir nota de débito para solicitar o ressarcimento do montante pago. Trata-se apenas de recomposição do patrimônio indevidamente reduzido e, por essa razão, não é considerado receita ou faturamento.

No presente caso, como o próprio Consórcio reconhece, o saldo contratual apurado é parte do preço total avençado no contrato e, portanto, deve ser faturado e considerado como base de cálculo dos tributos incidentes sobre este montante.

Passemos agora à resposta dos quesitos.

1ª Pergunta:

O presente litígio tem por objeto interesses indisponíveis?

Resposta: Não. A legislação tributária aplicável é suficientemente clara a respeito do tributo incidente sobre a operação que constitui o objeto do presente Litígio a ponto de afastar a possibilidade de eventual conflito entre as unidades federativas em questão. Assim, caso permaneça circunscrita a emitir recomendação quanto à configuração ou não do dever de quitação do saldo contratual em questão e, em caso positivo, indicar qual o documento hábil para implementação do pagamento, a Junta não desviará de sua esfera competência.

2ª Pergunta:

Qual a relevância da configuração ou não de álea extraordinária para fins da solução do presente litígio?

Resposta: Conquanto não se configure, no caso, álea extraordinária que autorize o reequilíbrio econômico-financeiro dos Contratos, tal fato não é relevante para a solução do presente litígio, eis que eventual pagamento do saldo contratual se daria em contraprestação à execução dos Contratos 4130121201, 4130121202 e 4130121203, e não a título de recomposição de suas equações econômico-financeiras.

3ª Pergunta:

É possível emitir nota fiscal de faturamento em razão de fornecimento de insumos (equipamentos, sobressalentes, materiais etc.), sem que exista, em algum momento (ainda que futuro), a saída, o fornecimento ou a tradição de bens?

Resposta: Não. As hipóteses de emissão de documento fiscal referente a fornecimento de insumos estão previstas nas normas que regem o ICMS e pressupõem a circulação de mercadoria pelo sujeito passivo do tributo.

4ª Pergunta:

A circulação de insumos (equipamentos, sobressalentes, materiais etc.), adquiridos pelo Consórcio e faturados em nome do Empregador (Metrô), pode ser faturada novamente, pelo Contratado (CVA), que não detém a propriedade de tais bens e tampouco efetuou a tradição dos mesmos?

Resposta: Não. As operações de circulação de mercadorias referentes ao fornecimento de equipamentos, sistemas e peças sobressalentes foi integralmente concluída e exauriu-se com o faturamento direto dos fornecedores ao Empregador.

5ª Pergunta:

É possível emitir nota fiscal de faturamento em razão de fornecimento de insumos (equipamentos, sobressalentes, materiais etc.) sem que haja operação de venda, compra, transferência, devolução, importação, consignação, remessa (para fins de demonstração, de industrialização ou outra) de insumos (equipamentos, sobressalentes, materiais etc.) pelo emitente?

Resposta: Não. As hipóteses de emissão de documento fiscal referente a fornecimento de insumos estão previstas nas normas que regem o ICMS e pressupõem a circulação de mercadoria.

6ª Pergunta:

Caso o Contratado emita nota fiscal de faturamento de fornecimento de bens quando efetivamente não há operação de venda, compra, transferência, devolução, importação, consignação, remessa de insumos pelo emitente, este está submetido a algum tipo de penalidade perante o fisco estadual e/ou municipal?

Resposta: Sim. No caso da legislação do Estado de São Paulo, o Regulamento do ICMS prevê penalidades em caso de infringência de seu artigo 204, ou seja, emissão de documento fiscal que não corresponda a uma efetiva saída ou entrada de mercadoria.

7ª Pergunta:

Para fins de se identificar o documento fiscal hábil a faturar o valor remanescente, é correto afirmar que, por se tratar de contrato 'turn-key', deve-se levar em consideração a finalidade precípua do Contrato, a fim de se constatar, de acordo com as características contratuais, o tipo de atividade que prepondera no ajuste?

Resposta: Sim, considerando-se que a natureza do contrato de empreitada é uma obrigação de fazer.

8ª Pergunta:

Considerando a natureza 'turn-key' do Contrato, o Contratado deve suportar que tipo de carga tributária sobre os valores remanescentes, ainda não faturados? A carga decorrente de uma compra e venda (que não existiu, uma vez que não houve fornecimento, haja vista que os equipamentos, sobressalentes e materiais foram faturados diretamente contra o Empregador [Metrô]) ou a carga oriunda de prestação de serviço?

Resposta: No caso do saldo contratual apurado, a única hipótese plausível para seu faturamento contra o Empregador é por meio de emissão de documento fiscal decorrente de prestação de serviços, com incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN

9ª Pergunta:

A diferença entre o custo de materiais e o preço final constante do Contrato deve ser faturada mediante documento fiscal que reproduza o objeto do Contrato, a saber, serviços de construção

civil ou por meio de documento fiscal que represente uma situação fictícia, qual seja, circulação de bens não realizada pelo Contratante?

Resposta: Mesma resposta do item anterior.

10ª Pergunta:

Considerando a natureza 'turn-key' do Contrato, por meio de qual documento fiscal o Contratado deve faturar para o Empregador (Metrô) o preço remanescente, ainda não faturado, sem que haja riscos tributários para ambos?

Resposta: A emissão do competente documento fiscal representativo de prestação de serviços, com incidência do ISSQN e cumprimento das demais obrigações acessórias previstas no regulamento deste imposto no âmbito do Município de São Paulo não acarreta risco tributário para as partes, tanto do ponto de vista das obrigações principais, após o pagamento da quantia apurada, como das obrigações acessórias, com o registro das operações nos competentes livros fiscais e com a prestação das informações exigidas pelo Fisco Municipal.

11ª Pergunta:

O Fisco Estadual pode exigir a emissão de nota fiscal de fornecimento quando não há circulação de insumos (equipamentos, sobressalentes, materiais etc.), mas, sim, prestação de serviços (que não de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual)? Ele pode exigir o cumprimento de obrigação tributária acessória decorrente de fato desvinculado da hipótese de incidência de tributo de sua competência?

Resposta: Não. As hipóteses de incidência do ICMS e as obrigações acessórias dela decorrentes estão previstas em lei e só a ocorrência efetiva de uma destas hipóteses legais é que pode gerar obrigações tributárias.

12ª Pergunta:

De acordo com a cláusula 2 do GCC (Termo de Pagamento), qual o objeto de pagamento das planilhas nºs 1 e 2? E o da planilha nº 5?

Resposta: O objeto de pagamento das planilhas 1 e 2 é o fornecimento de equipamentos, sistemas e peças sobressalentes. O objeto de pagamento da planilha 5 é a prestação de serviços de trabalhos civis.

13ª Pergunta:

Os documentos fiscais a serem emitidos para as planilhas nºs 1 e 2 são os mesmos da planilha nº 5?

Resposta: Depende da natureza da operação. Havendo operação de circulação de mercadoria em sua acepção jurídica, o documento fiscal competente é a nota fiscal de venda mercantil. Foi o caso das notas fiscais emitidas pelos fornecedores e/ou subempreiteiros que faturaram diretamente ao Metrô. No caso de prestação de serviços decorrentes da execução do contrato de empreitada, nas hipóteses previstas na Lei Complementar 116/2003, especificamente no item 7.02 da lista de serviços, o documento hábil é a nota fiscal de prestação de serviços.

14ª Pergunta:

O tratamento tributável aplicável é o mesmo entre as planilhas nºs 1 e 2 em relação a de nº 5?

Resposta: Não. Nos casos em que ficar configurada uma operação de circulação de mercadorias, a incidência é do ICMS, com as decorrentes obrigações acessórias previstas na legislação estadual. Para os casos de prestação de serviços previstos na Lei Complementar 116/2003, especificamente no item 7.02 da lista de serviços, a incidência é do ISSQN, com as decorrentes obrigações acessórias previstas na legislação municipal.

15ª Pergunta:

O valor inserido na nota fiscal mercantil deve considerar o lucro estimado pela empresa ou somente os custos do material?

Resposta: Em termos gerais, é esperado que um fornecedor de mercadorias inclua a margem de lucro na nota fiscal de venda mercantil. Entretanto, há inúmeras situações em que esta regra pode ser excepcionada, como por exemplo, liquidações, promoções, venda de artigos desatualizados ou com defeito, fim de estação e tantas outras hipóteses possíveis. No caso concreto, as informações disponíveis não são suficientes para aferir se os fornecedores, que faturaram diretamente ao Empregador os equipamentos, serviços e peças sobressalentes previstas nas Planilhas 1 e 2, embutiram ou não a margem de lucro nos produtos vendidos.

16ª Pergunta:

Considerando a existência de saldo contratual em favor do Consórcio, reconhecidamente atrelado às planilhas nºs 1 e 2, seria possível nos aspectos contábil, tributário e fiscal o remanejamento do

pagamento para a planilha nº 05? Tal expediente configuraria descumprimento da legislação tributária?

Resposta: Sim. Considerando-se apenas os aspectos contábil, tributário e fiscal, eventual remanejamento de planilhas seria possível, sem que tal expediente configurasse descumprimento à legislação tributária. Ao contrário, estes aspectos devem necessariamente refletir a situação real efetivamente ocorrida, independentemente do que foi inicialmente previsto em contrato.

Este é o parecer.

São Paulo, 12 de fevereiro de 2014.

LETÍCIA QUEIROZ DE ANDRADE

GUILHERME BUENO DE CAMARGO