

Os Reflexos do PIS e da COFINS nas Contratações com o Setor Público

Dayse Mara Gonçalves Lavra

Monografia apresentada à Universidade Federal do Rio de Janeiro como pré-requisito para a conclusão do Curso de Pós-Graduação Lato-Sensu em Auditoria Tributária.

Orientador: Professor Rodolfo Castro de Sousa Filho.

**Rio de Janeiro
2009**

FOLHA DE APROVAÇÃO

Os Reflexos do PIS e da COFINS nas Contratações com o Setor Público

Dayse Mara Gonçalves Lavra

Orientador: Professor Rodolfo Castro de Sousa Filho

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Pós-Graduação Lato-Sensu em Auditoria Tributária da Universidade Federal do Rio de Janeiro, sendo submetida, como parte dos requisitos para a conclusão do referido curso, à banca abaixo discriminada.

Aprovada por:

Prof.

Prof.

Prof.

**Rio de Janeiro
2009**

Resumo

LAVRA, Dayse Mara Gonçalves. Os Reflexos do PIS e da COFINS nas Contratações com o Setor Público, 2009, 23 páginas. Curso de Pós-Graduação Lato-Sensu em Auditoria Tributária. Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

Diante das diferentes entendimentos quanto à aplicação das alíquotas devidas à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e ao Programa de Integração Social – PIS na formação do preço das propostas de contratos com a administração pública com as empresas privadas, este estudo tem por objetivo trazer aspectos que venha elucidar e colaborar para diminuir as resistências das entidades particulares à adequação da composição dos custos para formação seus preços. A matéria se estende também à relutância de aceitação da não repercussão do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que por sua vez, veio participar da discussão sobre a impertinência de sua inclusão na formação de preços. Para tanto, utilizou-se dados das licitações realizadas em uma empresa pública e decisões de Tribunais de Contas (da União e do estado da Bahia), Pareceres, Acórdãos, Ofícios e Pesquisas. Com esses dados foi possível evidenciar que a não observância aos aspectos fiscais, leva a administração pública a incorrer em contratações substancialmente mais onerosas aos cofres públicos.

Palavras-chave: PIS; COFINS; Licitações.

Sumário

1. RESUMO	pg.	01
2. INTRODUÇÃO	pg.	01
3. METODOLOGIA	pg.	02
4. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	pg.	02
4.1. A instituição do Programa de Integração Social – PIS	pg.	02
4.2. A instituição da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS	pg.	03
4.3. Incidências Cumulativas e Não-Cumulativas das contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social	pg.	04
4.4. Princípios constitucionais	pg.	08
4.5. A economicidade na utilização de recursos públicos	pg.	08
4.6. Obrigatoriedade de licitação	pg.	08
4.7. Transparência e detalhamento dos custos na formação de preço para contratação com o serviço público	pg.	08
5. ANÁLISE DE DADOS	pg.	09
5.1. Objetivo dos tributos PIS/PASEP e COFINS	pg.	09
5.2. Forma de arrecadação	pg.	09
5.3. Sujeito Passivo da Obrigação	pg.	09
5.4. Efeitos cumulativos	pg.	10
5.5. Prerrogativa à não-cumulatividade	pg.	11
5.6. O dever da economicidade na gestão das finanças públicas	pg.	11
5.7. Porque licitar	pg.	11
5.8. Vantagem de licitar	pg.	12
5.9. Perfil do licitante, contribuinte do PIS e COFINS	pg.	12
5.10. Quando a mudança de regime tributário é facultativa	pg.	13
5.11. A formação de preço das empresas licitantes	pg.	13
5.12. Os tributos na composição do custo dos serviços	pg.	14
5.13. O PIS e a COFINS na constituição do custo da carga tributária	pg.	14
5.14. A não-cumulatividade nem sempre implica em maior tributação	pg.	15
5.15. Em que bases são feitas as propostas de preços nas licitações	pg.	15
5.16. Distinção de duas das diversas formas de alteração do preço contrato	pg.	16
5.17. O pleito de repactuação de preços com alteração do regime tributário	pg.	16
5.18. Repactuação com aumento de alíquotas, sem que houvesse a mudança de regime de apuração de lucro presumido para lucro real - Caso 1	pg.	17
5.19. Contratação pelo regime de apuração de lucro real, sem computar a redução de créditos - Caso 2	pg.	18
5.20. Compensação da reversão do IRPJ e da CSLL da composição do preço com a inclusão do aumento de alíquotas de PIS e COFINS - Caso 3	pg.	20
5.21. Planejamento tributário da pessoa jurídica prestadora de serviços	pg.	21
5.22. Apuração pelo lucro real e o custo das obrigações acessórias	pg.	22
6. CONCLUSÃO	pg.	22
7. REFERÊNCIAS	pg.	24

Dedicatória

Dedico este trabalho a meu esposo pelo incentivo e o apoio dispensados para que este objetivo fosse alcançado. A meu filho, por se constituir em um estímulo a essa iniciativa, e a ambos por terem abdicado de horas preciosas de convívio familiar em prol deste projeto.

Agradecimentos

Agradeço aos colegas de classe pela parceria e pela solidariedade exercidas em toda a trajetória desse evento.

Aos dirigentes, chefes e colegas de trabalho da Cia. de Pesquisa de Recursos Minerais que, de diferentes formas contribuíram para viabilizar minha participação neste curso.

Aos professores, orientador, coordenadores e funcionários da Universidade Federal do Rio de Janeiro, pela dedicação e pela presteza aplicadas para o cumprimento dessa meta.

Ao contador e advogado, Professor João Delmiro Bueno Corrêa, pela sua diligência em suscitar e estimular no servidor, o compromisso de melhor versar as finanças públicas.

E mais uma vez, a meu esposo Delorges Lavra, pelo baluarte em que se constituiu, fazendo com que o plano por nós idealizado fosse concretizado.

Os Reflexos do PIS e da COFINS nas Contratações com o Setor Público

1. **Resumo:**

Diante dos diferentes entendimentos quanto à aplicação das alíquotas devidas à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e ao Programa de Integração Social – PIS na formação do preço das propostas de contratos com a administração pública com as empresas privadas, este estudo tem por objetivo trazer aspectos que venha elucidar e colaborar para mitigar as resistências das entidades particulares à adequação da composição dos custos para formação seus preços. A matéria se estende também à relutância de aceitação da não repercussão do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que por sua vez, veio participar da discussão sobre a impertinência de sua inclusão na formação de preços. Para tanto, utilizou-se dados das licitações realizadas em uma empresa pública e decisões de Tribunais de Contas (da União e do estado da Bahia), Pareceres, Acórdãos, Ofícios e Pesquisas. Com esses dados foi possível evidenciar que a não observância aos aspectos fiscais, leva a administração pública a incorrer em contratações substancialmente mais onerosas aos cofres públicos.

Palavras-chave: PIS; COFINS; Licitações.

2. **Introdução:**

A licitação surgiu para satisfazer princípios de direito administrativo previstos na Constituição Federal, como isonomia, legalidade, impessoalidade, moralidade, igualdade, publicidade, probidade administrativa, vinculação ao instrumento convocatório e julgamento objetivo, que norteiam toda a legislação que trata das licitações no Brasil.

Quando a licitação invoca o princípio da legalidade traz à memória que a administração pública somente pode fazer o que a lei autoriza, como ela autoriza e quando ela autoriza; ao contrário das empresas privadas, que podem fazer tudo o que a lei não proíbe. A principal razão de ser da licitação é garantir que o poder público contrate sempre pela proposta mais vantajosa, assegurando o bom uso do dinheiro público.

A partir desse conceito básico, espera-se que os princípios éticos necessários ao trato do dinheiro público sejam respeitados.

As regras para a definição dos critérios para as compras públicas valem em todo o território nacional, desde a União até o menor município do país; e contemplam todo e qualquer tipo de contrato dos órgãos públicos. Entende-se assim que, os órgãos e entidades que administram os recursos advindos da sociedade são obrigados a agir com zelo e idoneidade, garantindo a transparência da sua aplicação.

Segundo o portal da transparência, disponível em <www.portaldatransparencia.gov.br>, acesso em 06 de jul. 2009, apenas na esfera federal, até meados de 2009, o governo gastou com contratação, considerado somente em mão de obra, a impressionante cifra de R\$ 886 milhões. No ano anterior esta cifra totaliza mais de R\$ 2 bilhões. O montante com esse dispêndio é um dos motivos que faz com que o poder público venha a agir cercado dos cuidados necessários. Não foram computadas aqui as despesas correntes com obras e instalações em cujos R\$ 6,5 bilhões gastos em 2008 encontram-se também embutidas despesas com mão de obra. Quando o governo instituiu a licitação, iniciou-se uma sistemática de aquisição, que tinha o objetivo de padronizar e organizar as compras públicas, para que esse imenso poder de compra não fosse utilizado de forma a favorecer a iniciativa privada em detrimento da sociedade como um todo. A Lei de Licitações traz em seu texto regras éticas rigorosas para quem faltar a seus princípios. Diante dessa premissa, surgiu o anseio de estudar e divulgar os reflexos do tratamento dado à COFINS e ao PIS pelas licitantes, quando

demonstram os custos que formarão seus preços para certames licitatórios; e ainda, a influência dessa constituição na gestão do dinheiro público. Este trabalho objetiva evidenciar o quanto pode estar majorado o custo de um contrato de serviço em função da utilização de alíquotas equivocadas de PIS e COFINS. Estas distorções se dão por força da utilização de alíquotas da tributação pelo lucro real, em detrimento da tributação pelo lucro presumido.

3. Metodologia

Para realização deste trabalho foram utilizados métodos contábeis e jurídicos, coletas de dados em relação às sistemáticas da cumulatividade e não-cumulatividade estabelecida para o PIS e a COFINS aplicadas em planilhas de diversos certames sucedidos no período de 2005 a 2009 em uma empresa pública da esfera federal. Foi analisada a legislação pertinente: Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que instituiu a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e para o Programa de Integração Social – PIS, as Instruções Normativas SRF nºs 358/03 e 404/04, que tratam da cumulatividade e não cumulatividade dos tributos, a extinta IN 18/1997 do MARE – Ministério de Administração e Reforma, a IN 02/2008 e seus fulcros; a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966-Código Tributário Nacional e a Lei Magna - Constituição Federal de 05 de outubro de 1988. Em suma, o trabalho se desenvolveu sob a égide da Constituição Federal de 1988 e dos princípios jurídicos consagrados.

Na análise do professor Ernesto Scardovelli Neto, a regra-matriz de incidência tributária é uma norma de conduta, posta para disciplinar as relações do Estado com os seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias de natureza tributária. As regras-matrizes da contribuição para o PIS e a COFINS estão consignadas nos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, onde a base de cálculo dessas contribuições é a "totalidade das receitas auferidas", e cujo critério quantitativo das regras matrizes do PIS e da COFINS é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da natureza dessas receitas ou da atividade exercida e foram consideradas na elaboração deste trabalho

Partindo-se do pressuposto de que a base de cálculo confirma o critério material da hipótese de incidência tributária, a materialidade do PIS e da COFINS é a obtenção de receitas, e sua natureza cumulativa ou não-cumulativa é o que poderia acarretar oscilação da base de cálculo e influenciar significativamente o montante devido aos cofres públicos. Entretanto, a estimativa de créditos possíveis na não-cumulatividade, feita pelo governo, veio para equalizar o resultado do valor de contribuição devido nas duas formas de regime. Outro instrumento objeto de análise que contribuiu para o trabalho foi a apreciação, simulação e projeção de planilhas de composição de custos empregadas para a formação de preços nos certames licitatórios de uma empresa pública, com vistas à contratação de serviços de conservação e limpeza e de vigilância armada.

4. Revisão Bibliográfica

4.1. A instituição do Programa de Integração Social – PIS

O Programa de Integração Social – PIS foi instituído para promover a participação da classe laboral na renda e na evolução das corporações. Criado pela Constituição de 1967 e regulamentado pela Lei Complementar nº 7 de 1970:

Art. 1.º - É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

O PASEP foi criado com a finalidade de estender o benefício do trabalho do setor privado ao funcionalismo público. Diferentemente do PIS, que recebia as contribuições, tanto das corporações, quanto do governo federal (esta segunda por meio da destinação de parte do imposto de renda devido pela empresas), os contribuintes do PASEP são exclusivamente os entes públicos, nas três esferas de governo: União, Estados e Municípios e seus órgãos diretos e indiretos, além das sociedades de economia mista. A Lei Complementar nº 08 também de 1970, institui então o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público e determina:

Art. 2º - A União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios contribuirão para o Programa, mediante recolhimento mensal ...

Art. 3º - As autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações, da União, dos Estados, dos Municípios, do Distrito Federal e dos Territórios.

Originalmente, o PIS tinha quatro modalidades de cobrança:

- . PIS sobre Faturamento, definido posteriormente pelo Conselho Monetário Nacional como as receitas brutas ditadas pela legislação do Imposto de Renda;
- . PIS sobre prestação de serviços, que não era considerado faturamento, embora houvesse a duplicata de serviços;
- . PIS Repique, que era calculado com base no imposto de renda, devido também pelos prestadores de serviço; e
- . PIS sobre folha de pagamentos, para as entidades sem fins lucrativos, mas que eram empregadoras.

O PIS, tributo de competência da Secretaria da Receita Federal, passou por várias reformas legais: em 1988, por intermédio de Decretos-lei foi eliminado o PIS Repique, mas, em compensação, incluiu-se ao faturamento outras receitas operacionais, procurando tributar as empresas que possuíam grandes ganhos financeiros em função da hiperinflação brasileira que havia na ocasião. Essa mudança acarretou reação dos contribuintes, pois na mesma época havia sido criado o Finsocial, atual COFINS, que também tinha como base as mesmas receitas.

4.2. A instituição da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

A denominação do tributo Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social – COFINS implica no entendimento da abrangência de seguridade social, que inclui a saúde, a previdência e a assistência social.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991:

Art. 1º - Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Esta Lei Complementar, regulamentou o disposto no Inciso I, do artigo 195 da Constituição Federal de 1988, no sentido de que a receita a ser arrecadada fosse destinada exclusivamente para o atendimento das despesas havidas pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, com as atividades fins das áreas da saúde, previdência e assistência social.

Para Sacha Calmon e Misabel Derzi, conforme publicação em seu site eletrônico, <www.sachacalmon.com.br>, acesso em 19 de jun. 2009, a COFINS teve relevância tanto

para o governo, quanto para o contribuinte. Isso porque, diferentemente do Imposto de Renda – IR e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, pagos somente quando existe lucro, a COFINS deve ser paga em todas as situações, já que incide sobre o faturamento das pessoas jurídicas. Para o governo, a importância do tributo fica clara na evolução de sua arrecadação. E, por se tratar de uma contribuição, não é dividida pela União para com os Estados e Municípios.

Nos últimos 15 anos foram criadas inúmeras modalidades de cobrança da COFINS, assim como diferentes alíquotas. A cobrança começou a partir de uma alíquota de 2%, que pulou para 3% e chega hoje a 7,6% (Lei nº 9.718/98, artigo 8º e Lei nº 10.833, artigo 2º) para os contribuintes do regime não-cumulativo, criado em 2003. É desse emaranhado de normas - são cinco leis e pelo menos 53 regulamentações, entre decretos, instruções normativas da Receita Federal e medidas provisórias editadas somente entre 2002 e 2004 - e das brechas deixadas em seus textos que surgem as disputas judiciais.

"Aquilo que nasceu com uma destinação acanhada tornou-se a terceira arrecadação da União", afirma o presidente do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, Gilberto Luiz do Amaral.

4.3. Incidências Cumulativas e Não-Cumulativas das contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social

4.3.1. Incidência Cumulativa

Ao definir as contribuições que não se enquadram no princípio da não-cumulatividade, por exclusão, o legislador definiu as contribuições sujeitas à cumulatividade. O artigo 195, parágrafo 12 da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional 42 de 19.12.03 dispõe:

§ 12 - A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.

Como a contribuição para o PIS não está compreendida dentre as contribuições a que se refere o citado art. 195, parágrafo 12, pois seu fundamento Constitucional é o art. 239, apenas em 30 de dezembro de 2002, a não-cumulatividade do PIS foi introduzida através da promulgação da Lei 10.637 que:

Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social - PIS e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira.

Base de Cálculo

Sua base de cálculo é o faturamento mensal, que corresponde à receita bruta total, como definida pelos artigos 2º e 3º, §§ 1º, 3º e 4º da Lei nº 9.718, de 1998 deduzidos os valores correspondentes às exclusões e isenções abaixo elencadas:

Exclusões da base de cálculo

- . as receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
- . as vendas canceladas;
- . os descontos incondicionais concedidos;
- . o IPI;

- . o ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- . as reversões de provisões;
- . as recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas;
- . os resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
- . os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- . as receitas não-operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo permanente.

Alíquotas

PIS/Pasep: 0,65%

COFINS: 3%

4.3.2. Incidência Não-Cumulativa

O princípio da não-cumulatividade visa a evitar uma tributação excessiva, impedindo-se que num mesmo processo produtivo haja a superposição do imposto, pagando-se duas ou mais vezes sobre o tributo anteriormente pago. Diz-se que o tributo é não-cumulativo quando o montante do tributo pago numa etapa da circulação do bem ou serviço pode ser abatido do montante devido na etapa seguinte, esclarece João da Silva Medeiros Neto, consultor legislativo da área III da câmara dos deputados de Brasília.

A não-cumulatividade da COFINS está disposta na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

Art. 1º - A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no *caput*.

Art. 2º - Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no artigo 1º, a alíquota de 7,6% .

Sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social - PIS e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pasep e sobre a compensação de créditos fiscais, o legislador na Lei nº 10.637 de 2002:

Art. 2º - Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no artigo 1º, a alíquota de 1,65%.

Base de Cálculo

É o total das receitas auferidas, pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (Lei nº 10.637, de 2002, artigo 1º, parágrafos 1º e 2º e Lei nº 10.833, de 2003, artigo 1º, parágrafos 1º e 2º).

Exclusões da Base de Cálculo

- . as receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
- .as vendas canceladas;

- .os descontos incondicionais concedidos;
- .o IPI;
- .o ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- .as reversões de provisões e das recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas;
- .os resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
- .os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; e
- .as receitas não-operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo permanente;
- .as receitas de revenda de bens em que a contribuição já foi recolhida pelo substituto tributário;
- .as receitas excluídas do regime de incidência não-cumulativa, constantes do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003

Receitas Excluídas do Regime

Ainda que a pessoa jurídica esteja submetida ao regime de incidência não-cumulativa, as receitas constantes do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, observado o disposto no art. 15 desta última Lei, estão excluídas desse regime, o que significa também que os custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas não geram direito ao desconto de créditos. As receitas excluídas do regime de incidência não-cumulativa são as decorrentes:

- . de prestação de serviços de telecomunicações;
- . de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;
- . de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;
- . de serviços prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e de serviços de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue(Ver ADI SRF nº 26/2004);
- . de venda de mercadorias realizadas pelas lojas francas de portos e aeroportos (*free shops*);
- . de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo;
- . da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia;
- . de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB);
- . de prestação de serviços das empresas de *call center*, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral;
- . da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2006;
- . auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido na Portaria Interministerial nº 33, de 2005, dos Ministros de Estado dos Ministérios da Fazenda e do Turismo;
- . de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.
- . de contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003;
- . de venda de álcool para fins carburantes;

- . das operações sujeitas à substituição tributária;
- . de venda de veículos usados de que trata o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998;
- . das operações de compra e venda de energia elétrica, no âmbito do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime especial de que trata o art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002;
- . da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos;
- . de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias;
- . da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo.
- . das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas, auferidas por empresas de serviços de informática. A exclusão da não-cumulatividade não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado.

Dedução de Créditos

Dos valores de contribuição para o PIS/PASEP e COFINS apurados, a pessoa jurídica submetida à incidência não-cumulativa poderá descontar créditos, calculados mediante a aplicação das alíquotas de 7,6% (COFINS) e 1,65% (Contribuição para o PIS/PASEP), sobre os valores:

- . das aquisições de bens para revenda efetuadas no mês;
- . das aquisições, efetuadas no mês, de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- . dos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada no regime de incidência não-cumulativa;

Pede-se atenção a este particular: O crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas incidentes na venda sobre o valor ou unidade de medida, conforme o caso, dos produtos recebidos em devolução no mês.

- . das despesas e custos incorridos no mês, relativos:
 - . à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
 - . a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, utilizados nas atividades da empresa;
 - . a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples;
 - . armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;
 - . dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos a partir de maio de 2004, para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços (Ver IN SRF nº 457, de 2004);
 - . dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, adquiridas ou realizadas a partir de maio de 2004, utilizados nas atividades da empresa.

Alíquotas

PIS/PASEP: 1,65%

COFINS: 7,6%

4.4. Princípios constitucionais

Em toda e qualquer administração pública, seja ela direta ou indireta, dos entes federados nas três esferas de governo, devem seus gestores desenvolver suas atividades objetivando atender a Constituição Federal de 1988:

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.

4.5. A economicidade na utilização de recursos públicos

Dentre tantos preceitos da Constituição Federal de 1988, o dever de utilização dos recursos de maneira menos dispendiosa, ou mais econômica, também está explícito na Carta Magna. O artigo 70, ao tecer obrigações do ofício de fiscalização financeira, orçamentária e contábil do poder legislativo e das unidades de controle interno de cada órgão, estabelece:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (grifei)

4.6. Obrigatoriedade de licitação

Instituída para atender dispositivo constitucional, a Lei 8.666/93 regulamenta o artigo 37, inciso XXI, da Constituição Federal e cria normas para licitações e contratos da administração pública. Também conhecida como Lei das Licitações, a Lei 8.666/93 preceitua em seu artigo 3º a observância ao dever de zelar pela economicidade ao adquirir produtos ou serviços:

Art. 3º - A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia e a selecionar a proposta mais vantajosa para a Administração e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos.

4.7. Transparência e detalhamento dos custos na formação de preço para contratação com o serviço público

Com o intuito de promover o cumprimento do dever de transparência e para isonomia no julgamento das propostas, compreendido na obrigação de licitar, a Lei 8.666/93 disciplina em seu artigo 7º:

§ 2º- As obras e os serviços somente poderão ser licitados quando:
II - existir orçamento detalhado em planilhas que expressem a composição de todos os seus custos unitários.

Esta necessidade foi reiterada pelo Acórdão nº 1.563/2004 - Plenário, do Tribunal de Contas da União, decisão 9.1.6, cujo fulcro está na norma que dispõe sobre a contratação de serviços

pela Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional, o Decreto 2.271 de 7 de julho de 1997:

Art. 5º - Os contratos de que trata este Decreto, que tenham por objeto a prestação de serviços executados de forma contínua poderão... admitir repactuação ... observados ... a demonstração analítica da variação dos componentes dos custos do contrato, devidamente justificada.

5. Análise de dados

5.1 Objetivo dos tributos PIS/PASEP e COFINS

A instituição da seguridade social veio com a criação do Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL em 1982 com o Decreto-lei nº 1.940 de 25 de maio daquele ano, portanto anterior à criação do PIS e a COFINS dispostos na Constituição de 1988. Tinha o FINSOCIAL o caráter de contribuição social, destinada a custear investimentos de ordem assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, justiça e amparo ao pequeno agricultor. Na Constituição de 1988, ocasião em que são criados o PIS e a COFINS, o alcance da seguridade é ampliado à população como um todo, e não apenas a um segmento da sociedade.

É preceito constitucional que toda a sociedade, de forma direta ou indireta, nos termos da lei, financiará a seguridade social. Por seguridade social, definida na carta magna, entende-se o conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinado a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Pela própria definição constitucional, nota-se que o intuito da lei ao criar seguridade social é assegurar saúde, previdência e assistência à sociedade. É obrigação constitucional do estado brasileiro assegurar ao cidadão, em ocasiões específicas, amparo necessário à preservação da dignidade do indivíduo; o que não impede que outras entidades, filantrópicas ou de iniciativa privada, possam atuar nas áreas previdenciárias, como no caso dos institutos de previdência privada; saúde, como nos planos particulares ou assistência social, através de entidades religiosas e ONGs, por exemplo. Porém é do estado a obrigação constitucional de inserir e manter inserido o indivíduo na sociedade, em condições razoáveis de integração. Pode o governo cumprir esta obrigação diretamente, ou fazê-lo sob a gestão dos entes federativos - estados, municípios, distrito federal.

5.2. Forma de arrecadação

Até 2002, a base de incidência do PIS era, para a maioria das pessoas jurídicas, a receita bruta, ou seja, o faturamento das empresas, sendo entendido com receita “a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração”. A base de incidência da COFINS é basicamente a mesma do PIS. Até aquele ano as alíquotas incidentes eram, 0,65% para o PIS/PASEP e 3% para a COFINS. Em dezembro de 2002 a lei nº 10.637 estabeleceu a não-cumulatividade do PIS, que de acordo com a mesma lei, deveria ter seus efeitos na arrecadação analisados e estendido à COFINS até o final de 2003. Em 2004, com o advento da lei nº 10.865, alíquota aplicável à base de cálculo no caso da COFINS passou de 3% para 7,6% e do PIS passou de 0,65% para 1,65%. Apesar do aumento da alíquota para o contribuinte, o legislador com essa medida, pretendeu acabar com a cumulatividade dessas contribuições, que oneravam demais a cadeia produtiva. O contribuinte pode compensar o aumento da alíquota por meio do aproveitamento de créditos sobre aquisições de bens e serviços necessários à atividade da empresa, os insumos e e algumas despesas que o legislador determinou.

5.3. Sujeito Passivo da Obrigação

O sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento do imposto ou penalidade pecuniária na condição de contribuinte ou de responsável onde, segundo o Código Tributário Nacional:

- a) contribuinte, quando tem relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador e;
- b) responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa em lei.

5.3.1. Contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS

São contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Nacional.

5.3.2. Responsáveis pelo recolhimento do PIS/PASEP e da COFINS

Os órgãos da administração direta, autarquias, e fundações da administração pública do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios, que efetuarem pagamentos às pessoas jurídicas de direito privado, pelo fornecimento de bens ou pela prestação de serviços em geral, inclusive obras são responsáveis pelo recolhimento. São eles:

- a) Contribuintes e responsáveis, os fabricantes e os importadores de cigarros, na condição de substitutos, pelo recolhimento do PIS/PASEP e da COFINS devidos pelos comerciantes varejistas, nos termos do art. 47 (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 3º, Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 53, e Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 5º).
- b) Responsáveis, as pessoas jurídicas abaixo relacionadas, nas condições designadas no Decreto 4.524 de 2002, sem entretanto, desobrigá-las do pagamento das contribuições na condição de contribuinte, quando assim estiver caracterizada:
 - b-1) os fabricantes e os importadores dos veículos classificados nos códigos 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03 e 87.11, e nas subposições 8704.2 e 8704.3, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, na condição de substitutos, pelo recolhimento das contribuições devidas pelos comerciantes varejistas, nos termos do art. 48 deste Decreto (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 43, e Medida Provisória nº 75, de 24 de outubro de 2002, art. 18);
 - b-2) os órgãos da administração federal direta, as autarquias e as fundações federais, nos pagamentos que efetuarem pela aquisição de bens ou pelo recebimento de serviços em geral, devem reter e recolher o PIS/PASEP e da COFINS, referentes a estas operações, devidos pelos fornecedores dos bens ou prestadores dos serviços, na forma do inciso I do art. 49 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 64);
 - b-3) as sociedades cooperativas que realizam venda de produtos entregues para comercialização por suas associadas pessoas jurídicas são responsáveis pela retenção e recolhimento das contribuições por estas devidas, na forma do inciso II do art. 49 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 66);
 - b-4) As pessoas jurídicas que administram jogos de bingo são responsáveis pelo pagamento das contribuições incidentes sobre as respectivas receitas geradas com essa atividade, na forma do inciso III do art. 49 (Lei nº 9.981, de 14 de julho de 2000, art. 4º).

5.4. Efeitos cumulativos

A cumulatividade de um tributo é o somatório sequencial de sua incidência nas diversas fases da produção de um bem ou serviço. Imposto cumulativo é aquele que incide em todas as fases de uma cadeia de produção, por conseguinte, são mais onerados os produtos que possuem uma cadeia mais longa. Sua alíquota real sobre o produto final é muito maior que sua alíquota nominal, incidente em cada uma das etapas. Por exemplo, se alíquota de um tributo é de 3%

sobre uma mercadoria que servirá de matéria-prima para a elaboração de um produto adquirido a R\$ 1.000,00, a receita proveniente da venda deste produto, que hipoteticamente será vendido a R\$ 1.200,00, se for novamente tributada a 3%, estará carregando dentro do seu preço, o custo de R\$ 1.000,00 já tributado na origem.

Em um sistema não-cumulativo, a indicação é tributar apenas o valor agregado por aquela específica etapa da cadeia produtiva. A finalidade da não-cumulatividade é alcançada retirando-se da base de cálculo do tributo, alguns custos e despesas, referentes às fases anteriores da cadeia produtiva.

5.5. Prerrogativa à não-cumulatividade

Explica Fernando Bicca, advogado especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET (<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7513>, acesso em 09 de jun. 2009), que embora a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e à COFINS tenha alcançado força constitucional, acredita-se que a Constituição não a impôs. Até porque esta não guarda correlação com o traço característico das outras contribuições sociais, que independem da adoção ou não da não-cumulatividade, o que não ocorre com o ICMS e o IPI, que a Constituição Federal determina expressamente.

A Emenda Constitucional nº 42, ao alterar a redação do artigo 195, admitiu tão somente a edição de lei para definir os setores da atividade econômica para os quais será aplicada a não-cumulatividade. O regime não-cumulativo para alguns setores econômicos não altera a essência da não-cumulatividade propriamente dita, que somente produz efeito se for efetuado o abatimento do valor exigido na operação anterior, com o montante devido na operação posterior. O legislador definiu as hipóteses normativas em que o contribuinte tem o direito de crédito das contribuições incidentes sobre as receitas decorrentes de suas atividades. Dessa forma, os contribuintes que atuam em setores de atividade econômica que estejam amparados pelo princípio da não-cumulatividade aplicável ao PIS e a COFINS não podem sofrer restrições ao direito de créditos das contribuições exigidas anteriormente. A Constituição, portanto, não estabeleceu nenhuma restrição à aplicação desse princípio. Ao contribuinte é assegurada a não-cumulatividade plena.

5.6. O dever da economicidade na gestão das finanças públicas

Existe uma evolução de comportamento notória, que imprime novas características à função de gestor público na arte de administrar pessoas, bens e finanças relacionados ao setor público. Há um engajamento de diversas universidades, públicas e privadas de todo o país, diversos autores e iniciativas do próprio setor público, para implementação e disseminação da consciência do dever público. O servidor, no exercício de suas funções, deve ser diligente no uso das finanças que lhe forem confiadas. A Escola de Administração Fazendária – ESAF vinculada ao Ministério da Fazenda, promove pelo sexto ano, o curso de Mestrado em Economia do Setor Público, com o objetivo de capacitar o servidor público que atua nessa área, aprimorando e aprofundando seus conhecimentos na matéria, a fim de que o desempenho de suas atividades venha atender ao interesse do país e corresponda à expectativa da sociedade. Iniciativas como premiações, que estimulam práticas de excelência no serviço público, tendo a economicidade dentre elas, como fez o governo da Bahia, são cada vez mais observadas em todas as esferas de governo. O dever de economicidade prescrito na Constituição deve ser observado também no momento da verificação do custo financeiro das aquisições de serviços.

5.7. Porque licitar

O procedimento de licitação objetiva permitir que a administração contrate pessoas físicas ou jurídicas interessadas na venda de bens e serviços, que reúnam as condições necessárias para

o atendimento do interesse público, levando em consideração aspectos relacionados à capacidade técnica e econômico-financeira do licitante, à qualidade do produto e ao valor do objeto.

Uma vez definido o objeto da contratação, é necessário estimar o valor total da obra, do serviço ou do bem a ser licitado, a fim de se estabelecer um preço de referência, que irá balizar o valor a ser negociado para aquisição do bem ou serviço. Como também é necessário verificar se há previsão de recursos orçamentários para o pagamento da despesa, o servidor público, no uso de suas atribuições, tem o dever de fazer melhor uso desses recursos, pois a economia que fizer ampliará possibilidades de outras aquisições. A obrigatoriedade de licitar é constitucional e é dever da administração pública fazê-lo na forma que ela preceitua.

5.8. Vantagem de licitar

Ao garantir o princípio constitucional da isonomia, o gestor público tende a selecionar a proposta mais vantajosa para a Administração, de maneira a assegurar oportunidade igual a todos os interessados e possibilitar o comparecimento ao certame de maior número de concorrentes. Cumprindo este princípio, o da isonomia, que promove a participação de maior número de interessados, a administração tende a viabilizar o cumprimento de outro preceito constitucional, o da economicidade. Ao aumentar o número de participantes no certame, a concorrência entre estes fará com que as propostas para execução do mesmo serviço ou fornecimento de bens tenham preços cada vez mais competitivos, e portanto, mais econômicos para os cofres públicos.

Outro princípio que, para nosso estudo, merece destaque entre os demais princípios estabelecidos na lei das licitações é o da impessoalidade. Neste princípio, o poder discricionário do gestor público fica afastado, pois este princípio não admite subjetivismo na condução dos procedimentos da licitação. Ao tratar das proposições feitas pelas empresas contratadas, visando a revisão de preços, o gestor público não deve levar em conta as situações de maior ou menor dificuldade financeira de uma determinada empresa para suportar sua carga tributária, em relação à outra de melhor robustez, visto que esta etapa já teria sido analisada quando da apreciação dos indicadores econômico-financeiros necessários ao cumprimento das exigências do certame.

5.9. Perfil do licitante, contribuinte do PIS e COFINS

O contribuinte objeto desta análise é, em sua maioria, grandes empresas, do ponto de vista de seus faturamentos, uma vez que compreende empresas tributadas pelo lucro real. Com receita bruta anual superior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais) pode-se verificar que há um giro de capital significativo. Não são contemplados em nossa análise, as ME e EPP (micro empresas e empresas de pequeno porte) optantes pelo SIMPLES.

Abre-se ainda mais o leque das considerações, segundo Márcia de Carvalho, subsecretária de orientação e análise de licitações e contratos do Superior Tribunal de Justiça, estudos realizados pela Receita Federal do Brasil informam que são as pequenas e médias empresas que concentram os setores de serviço e comércio. E suas contribuições, quando não tributadas pelo SIMPLES, são com base nas alíquotas de 0,65% e 3% para o PIS e COFINS.

Considera-se que a grande parte das empresas que participam de certames licitatórios para prestação de serviços continuados, em sua maioria locação de mão de obra, não tem regime tributário baseado em lucro real. São, via de regra, tributadas pelo lucro presumido ou são optantes pelo SIMPLES. Isso é o mesmo que dizer que estas empresas não estão obrigadas a apuração pelo lucro real, embora esta forma de apuração é facultada a todas as pessoas jurídicas.

Ainda segundo aquela subsecretaria, a Receita Federal do Brasil, ao possibilitar créditos que acarretarão na redução do valor devido, após efetuar estudo, estimou os gastos efetuados pelas

empresas que lhes concedem a redução da base de cálculo. Esta redução leva a empresa que é tributada pela forma não-cumulativa (1,65% e 7,6%), ter uma equivalência com montante a recolher da empresa tributada pela forma cumulativa de 0,65% e 3%. Na tabela a seguir torna-se perceptível a presunção do legislador para a proporcionalidade desejada de maneira a promover equiparação do valor devido: O que legislador quis mostrar é que não houve o tão reclamado aumento da carga tributária, quando da majoração das alíquotas para o regime de lucro real, pois concomitantemente há redução da base de cálculo ao utilizar-se dos créditos das aquisições admitidas.

5.10. Quando a mudança de regime tributário é facultativa

Em termos quantitativos, a grande maioria das empresas brasileiras não está obrigada à apuração pelo regime do lucro real. Segundo a E-CommerceBrasil, menos de 1% do total de empresas do país encontram-se nesta condição. Ainda que, quando participa de licitação, em que o objeto é a locação de mão de obra, seu faturamento não contemple a receita futura esperada, caso saia vitoriosa do certame, dificilmente a empresa passará compulsoriamente ao regime de tributação pelo lucro real. Portanto, quando opta pela mudança, ela o faz por liberalidade, não configurando assim, o fato do príncipe, muitas vezes alegados para o aumento das alíquotas praticadas. A prática mostra que algumas empresas ao optarem pela mudança para o lucro real aumentam seus custos tributários em 75,50%, refletindo em 6,53% de seu faturamento. A tabela abaixo demonstra este acréscimo:

Pelo Lucro Presumido		Pelo Lucro Real	
Remuneração/Encargos/Insumos	100.000,00	Remuneração/Encargos/Insumos	100.000,00
Carga Tributária 8,65%: ISS 5% - PIS 0,65% - COFINS 3%	9.469,07	Carga Tributária 14,25%: ISS 5% - PIS 1,65% - COFINS 7,6%	16.618,08
Total da fatura	109.469,07	Total da fatura	116.618,08
Aumento no preço do contrato = 6,53%			

5.11. A formação de preço das empresas licitantes

Para conhecer os elementos que compõem o preço de venda de uma mercadoria ou um serviço, são necessários procedimentos organizacionais sistêmicos e aplicados à finalidade, que ajudem na decisão sobre preço final.

Santos (1999, p.21) define bem a relevância desses procedimentos, quando considera que “a formação do preço de venda dos produtos e serviços nas empresas constitui-se numa estratégia competitiva de grande relevância para as organizações”.

É de suma importância entender a necessidade de haver clareza na análise dos custos e na formação do preço de venda, tanto por parte das empresas que fornecem os serviços, quando pelo tomador desses serviços. Há diferentes critérios utilizados na formação do preço de venda, a partir das mais diversas visões de custos. Conceitos e elementos básicos para a formação do preço de venda tais como: *mark-up* (termo usado em economia para indicar quanto do preço do produto está acima do seu custo de produção e distribuição), parâmetros externos, efeitos tributários sobre as vendas ou serviços e sobre a margem de lucro líquida desejada após esta tributação, tudo isso deve ser considerado. Os gastos normalmente incluem a aquisição de equipamentos, serviços, como a mão-de-obra direta e indireta, além dos dispêndios com encargos sociais, financeiros, tributários. Para simplificar o entendimento, pode-se sintetizar a formação de preços nos seguintes elementos: insumos, despesas variáveis, despesas fixas e margem de lucro. Os mais diversos estudos mostram que o custo é o principal elemento que impacta a formação do preço de venda.

No caso das licitações, não é diferente. Nelas o detalhamento da formação de preço é preceito legal. O regimento define que a PLANILHA DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS é um documento de caráter informativo, e como tal deve conter o detalhamento da composição

de preços necessário à análise e comparação das propostas de prestação dos serviços. Portanto, também no que tange a área tributária, a inclusão de cada elemento que a compõe deverá ser detalhada e justificada. A justificativa que se exige estende-se a identificação do tributo, sua expressão monetária e em percentuais. As orientações mais recentes quanto à forma de apresentação deste detalhamento encontram-se na Instrução Normativa nº 02 - SLTI/MPOG de 30.04.08.

5.12. Os tributos na composição do custo dos serviços

Junto à composição do preço de um serviço, encontra-se uma parcela que, aliada ao custo e as despesas diretas comporá seu valor. Trata-se dos benefícios e despesas indiretas – BDI, tratado por alguns por LDI – lucro e despesas indiretas. Os tributos, em parceria com outras despesas indiretas, ou seja, despesas não computadas como custo, contribuem para sua composição. O custo direto é a soma dos custos unitários necessários a prestação dos serviços, já o BDI ou LDI é o resultado de uma operação matemática para indicar a margem que é cobrada do consumidor final, incluindo todos os custos indiretos, dentre eles os tributos, acrescentado de sua remuneração pela operação. O resultado dessa operação depende de uma série de variáveis, entre as quais a carga tributária que a atividade requerer.

5.13. O PIS e a COFINS na constituição do custo da carga tributária

Ao determinar a discriminação dos itens que compõem as planilhas de custo, a orientação ao cumprimento da lei das licitações, oriunda da extinta IN nº 18/97- MARE, elencava o PIS e a COFINS na composição das despesas tributárias, pois naquela instrução estavam os dois tributos listados nominalmente. A IN nº 02/08 – SLTI/MPOG, apesar de revogar a IN nº18/97 - MARE, continuou contemplando os tributos federais (os passíveis de repercussão), portanto, a participação do PIS e a COFINS permanecem no contexto. As constantes alterações na legislação tributária refletem diretamente na formação de preços dos produtos ou serviços, por conseguinte, também influenciam as licitações. As alíquotas do PIS e da COFINS têm gerado questionamentos quanto à incidência devida no custo dos serviços. A polêmica reside no fato de que algumas empresas participam do certame licitatório com proposta de preços que, em sua composição, prevêm a tributação do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo, ou seja, com 1,65% e 7,6%; enquanto outras o fazem pelo regime cumulativo, 0,65% e 3%. A discussão recai sobre qual índice deve a administração pública aceitar, quando do julgamento das propostas ou no momento da repactuação do contrato. Observe-se que, quando o governo, de uma forma, aumentou as alíquotas destas contribuições para as empresas tributadas pelo lucro real, de outra destituiu a cumulatividade da cobrança. Portanto, não houve o intento de aumentar a carga tributária das empresas, pois permitiu o aproveitamento de créditos. Porém os créditos tributários não são iguais para todas as empresas. Um ponto a ser discutido. Algumas empresas terão créditos tributários suficientes para interferir na apuração do valor devido, de forma a equalizar as alíquotas, ou seja, levar as alíquotas que foram aumentadas, de 1,65% e 7,6%, ao nível das alíquotas antes da majoração, de 0,65% e 3%. Outras poderão apresentar saldo de apuração zero ou negativo, isto porque, embora o objetivo de uma empresa seja o lucro, não é pouco comum que algumas apurem prejuízo e, em alguns casos esse prejuízo pode começar na apuração da base de incidência do PIS e da COFINS. Isso significa dizer que não haverá valor devido para os referidos tributos. Há ainda a possibilidade da empresa, apesar dos créditos permitidos, não obter deduções suficientes para equalizar ou zerar sua base de incidência. Porém uma coisa é inquestionável, jamais sua carga tributária será equivalente à totalidade das alíquotas de 1,65% e 7,6%, porque os insumos utilizados para atender o cumprimento do objeto configuram crédito do PIS e da COFINS. Portanto, a apuração de seu valor devido será menor.

A Lei nº 11.898/09, artigo 24 reconhece para as empresas que prestam serviços na área de limpeza, conservação e manutenção e estão sob o regime não-cumulativo do PIS/COFINS, o direito de crédito destas contribuições sobre os valores gastos com a aquisição de vale-transporte, vale-refeição e o uniforme fornecidos aos empregados. Este reconhecimento resolve o impasse que a muito tempo pairava entre essas empresas e a Receita Federal, que em diversas soluções de consulta se manifestava contra a concessão desses créditos.

5.14. A não-cumulatividade nem sempre implica em maior tributação

Se não houve intenção do governo em aumentar a carga tributária das empresas, também não seria sua intenção diminuir sua própria arrecadação, portanto, a Receita Federal realizou um estudo onde estimou a média de créditos auferidos pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, de forma a equalizar o valor devido das contribuições ainda que apurados pelas alíquotas diferenciadas. A tabela abaixo se refere a esta estimativa e foi extraída de uma informação da Subsecretaria de Orientação e Análise de Licitações e Contratos do Superior Tribunal de Justiça.

CONTRIBUIÇÕES CUMULATIVAS		CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS	
Prestação de Serv. / Vendas	100.000,00	Prestação de Serv. / Vendas	100.000,00
Crédito Aquis. de Bens e Serv.	-	Crédito Aquis. de Bens e Serv.	60.526,32 *
Base de cálculo	100.000,00	Base de cálculo	39.743,68
Alíquotas	0,65% e 3%	Alíquotas	1,65% e 7,6% **
PIS	650,00	PIS	650,00
COFINS	3.000,00	COFINS	3.000,00

* Créditos contidos nas aquisições de bens e serviços, conforme estudos da Receita Federal do Brasil.

** Valores por aproximação

Constata-se que o governo estimou que as empresas têm uma margem de lucro de 39,74% do preço de venda de bens e serviços a terceiros. É uma previsão de margem bastante alta. A realidade tende a demonstrar a possibilidade de despesas ainda maiores que a estimada pela Receita Federal, e conseqüentemente, mais créditos oriundos das aquisições e, portanto, menor carga tributária. Estas empresas que calculam o PIS/PASEP e a COFINS a alíquota de 1,65% e 7,6% – não-cumulativos, podem deduzir de suas apurações, despesas necessárias à elaboração do produto ou serviço. Entretanto, o preço de venda da mercadoria ou do serviço (por questões de mercado, má estimativa do retorno esperado, ou outro fator interno ou externo), for ultrapassado pelo custo desta produção (de mercadoria ou serviço), ter-se-á base de cálculo zero, para apuração das contribuições ao PIS e COFINS. Diferentemente do regime tributário pelo lucro presumido, onde as alíquotas são em tese menores, 0,65% e 3%, haverá sempre a presunção do lucro, ainda que ele de fato não ocorra. Significa dizer que a base de incidência é líquida e certa.

Um estudo realizado no âmbito do Tribunal de Contas da União, por Daniel Basto – analista de Controle Externo – divulgado no site do Tribunal de Contas da Bahia, trás à memória a imprevisibilidade do lucro se realizar, pois pode acontecer que a empresa venha a ter prejuízo e não tenha que pagar imposto.

5.15. Em que bases são feitas as propostas de preços nas licitações

As licitações que foram objeto deste estudo, cuja finalidade é a locação de mão-de-obra de serviços de limpeza e vigilância, têm recebido propostas de preços contendo na composição de custo as duas formas de cobrança das contribuições ao PIS e a COFINS, vezes pelo regime cumulativo, vezes pelo não-cumulativo. Isto vem provocando grande dilema para a administração pública no momento do julgamento da proposta, pois pelo princípio da

isonomia deve o administrador julgar empresas participantes do certame em condições de igualdade. É claro que não haverá condições de igualdade entre empresas que têm cargas tributárias com diferenças tão significativas. Um aumento de custo tributário, da ordem de 5,6% (resultado entre tributação cumulativa e não-cumulativa) é bastante expressivo para a formação do preço. Portanto, é muito comum encontrar-se propostas de preços, em cuja composição a empresa licitante na ocasião da disputa, com o intuito de vencer o certame, perfaça seu orçamento com base no regime cumulativo (0,65% e 3%), para obter preço mais competitivo, contanto que, no período aproximadamente de um ano, pleiteará uma repactuação de preços, momento em que modificará o custo tributário de 0,65% para 1,65% e de 3% para 7,6%. Neste ponto há três questões primordiais. Primeira, é a confirmação de que na época em que fez a proposta, a empresa era, de fato, tributada pelo regime cumulativo. O segundo questionamento reside na necessidade de averiguar-se se a empresa tornou-se obrigada à mudança ou se a migração para o regime do lucro real é mera liberalidade. Por último trata-se de se averiguar se, em caso de haver respostas positivas às duas primeiras questões, as deduções provenientes dos créditos tributários foram computadas, para assim ter-se a fiel composição do custo dos tributos, quadro que integra a planilha de formação de preço. A prática mais comum é a aplicação das alíquotas majoradas, 1,65% e 7,6% sobre o faturamento, o que não corresponde à verdadeira apuração.

5.16. Distinção de duas das diversas formas de alteração do preço contrato

Não se confirmando a hipótese de desequilíbrio econômico-financeiro, o tratamento a ser dado para a aceitação do pleito de reajuste de preço será o de repactuação. O pedido de repactuação não se confunde com o pedido de reajuste por desequilíbrio econômico-financeiro. A repactuação se dará no prazo legal de um ano e trata-se de renegociação das bases iniciais, dentro dos limites estabelecidos em lei.

O Acórdão nº 1563/2004 - Plenário, do Tribunal de Contas da União deixa nítida a importância do tratamento que dever ser dispensado às duas formas de revisão de preço. Há que se frisar que a repactuação prevê vontade mútua de renegociar o contrato após o período de 12 (doze) meses. É nesse momento que o gestor público precisa reavaliar as ocorrências no último ano, para decidir pela continuidade ou não do contrato, a chamada prorrogação, e em que bases deverá ser reafirmado. É um novo pacto, portanto pressupõe novos estudos adequados a novo contexto. A repactuação não é compulsória nem unilateral, tem que estar alinhada para a aceitação ou rejeição de novos pleitos, sem perder a visão da obrigação do cuidado com a coisa pública.

5.17. O pleito de repactuação de preços com alteração do regime tributário

Extensa é a discussão sobre as condições e época em que é admissível a repactuação de preços do contrato. Depois de inúmeras discussões, o Tribunal de Contas da União deliberou sobre a matéria. Como não é o foco desse trabalho, não será aqui aprofundado, porém no que tange ao tema em estudo, far-se-á algumas alusões. A alteração de preços, em função da mudança de alíquotas, tem sido efetuada no momento da solicitação de repactuação. Por isso, deve-se então discorrer um pouco sobre a essência da repactuação. O Acórdão TCU nº 1563/2004 – Plenário elucidou as dúvidas sobre os fundamentos para se efetuar uma repactuação, sua diferença para reajuste e, sobre tudo, esclarecimentos suficientes para que não fosse confundida com reequilíbrio econômico-financeiro do contrato. A revisão de preços, que é o que fundamenta a repactuação, foi por muito tempo confundido com reequilíbrio econômico-financeiro do contrato. Este segundo só se justifica quando da existência de excepcionais ocorrências extraordinárias de grandes proporções ou de grandes conseqüências. A repactuação, conforme informação da Auditoria Interna do Ministério Público da União, que tem como atribuição a de “orientar, coordenar e controlar a

gestão orçamentária, financeira, patrimonial e administrativa dos ramos do Ministério Público da União, com vistas à aplicação e utilização regular dos recursos e bens públicos,” conforme reza o artigo 1º da Portaria PGR nº 474/1993, “visa a adequação aos novos preços de mercado, observando o interregno mínimo de um ano, também considerando a demonstração analítica da variação dos componentes dos custos do contrato, devidamente justificado”. Portanto, trata-se de novo pacto. Momento em que as partes voltam a negociar uma adequação de preço, preço esse que não tem que ser aumentado, necessariamente. Por ser uma negociação, não está uma das partes obrigada à acatar o pleito da outra parte. A decisão mais vantajosa ao interesse da administração pública continua tendo que ser observada. O que se tem notado é que é nesse momento de pleito pela repactuação, que as empresas contratadas introduzem o crescimento das alíquotas do PIS e da COFINS na nova composição de custo, e o fazem como se elas fossem aplicadas sobre o faturamento. Não existe, em tempo algum, índice de 1,65% e 7,6% sobre o total das receitas simplesmente. Ou a empresa é contribuinte sobre a receita total com incidência de 0,65% e 3%, ou ela contribui com 1,65% e 7,6% , com redução dos créditos das aquisições de bens e serviços utilizados para o atendimento do objeto. A mudança de regime, quando feita por opção exclusiva da pessoa jurídica, não encontra respaldo no artigo 65 da lei 8.666/93. Não pode ser argumentada como fato do príncipe (inciso II, alínea d), porque não há imposição do governo para tal alteração, tampouco a superveniência de disposições legais, disposto no parágrafo 5º daquele artigo, quando é feita por pura liberalidade do contribuinte.

5.18. Repactuação com aumento de alíquotas, sem que houvesse a mudança de regime de apuração de lucro presumido para lucro real - Caso 1

A empresa Alfa, em janeiro de 2005 foi contratada por uma empresa pública para prestação de serviço de limpeza predial. Na ocasião em que apresentou sua proposta de preço, seus custos previam PIS e CONFIS a 0,65% e 3%, ou seja, tributação pelo lucro presumido. Decorrido um ano data de apresentação de sua proposta, a empresa contratada solicitou a revisão de seu preço, pleiteando, além da reposição do aumento salarial, a majoração das alíquotas do PIS e da COFINS, oferecendo comprovação de que estava sendo tributada pelo lucro real, portanto devendo recolher o PIS e a COFINS a 1,65% e 7,6%. Ao ser solicitado pelo tomador do serviço, a administração pública, a comprovação de que havia mudado de regime, isto é, comprovar que na época da proposta de preço, seu regime era pelo lucro presumido; a empresa contratada não o pode fazer, uma vez que já era tributada pelo lucro real naquela ocasião, porém utilizou-se de menor alíquota com vistas a obter preço mais competitivo no certame. Comparando-se as planilhas de formação de preço, desprezando-se o reajuste salarial (por não ser objeto deste estudo), os custos do contrato passariam pela seguinte evolução:

PLANILHA A

Preço do contrato sem aumento de alíquotas		
I – Discriminação dos Postos	Contrato	
10 homens	Início : 21/10/2004	
II - MÃO DE OBRA	Sal Base	R\$
Salário		4.300,20
Reserva Técnica		0,40
Salário + Reserva Técnica		4.300,60
III - ENCARGOS SOCIAS	70,70%	3.040,50
Grupo A	36,80%	1.582,50
Grupo B	20,94%	900,50
Grupo C	5,25%	225,90
Grupo D	7,71%	331,60

PLANILHA B

Preço do contrato com aumento de alíquotas		
I – Discriminação dos Postos	Contrato	
10 homens	Início : 21/10/2004	
II - MÃO DE OBRA	Sal Base	R\$
Salário		4.300,20
Reserva Técnica		0,40
Salário + Reserva Técnica		4.300,60
III - ENCARGOS SOCIAS	70,70%	3.040,50
Grupo A	36,80%	1.582,50
Grupo B	20,94%	900,50
Grupo C	5,25%	225,90
Grupo D	7,71%	331,60

IV - INSUMOS	34,56%	5.091,00	IV - INSUMOS	34,56%	5.091,00
Uniforme		177,60	Uniforme		177,60
Vale Transporte		1.822,00	Vale Transporte		1.822,00
Vale Alimentação		1.496,00	Vale Alimentação		1.496,00
Equipamentos e Material de Limpeza		1.265,40	Equipamentos e Material de Limpeza		1.265,40
Seguro de Vida Grupo/Treinamento		40,00	Seguro de Vida Grupo/Treinamento		40,00
Plano Básico de Saúde		290,00	Plano Básico de Saúde		290,00
V - DEMAIS COMPONENTES		R\$	V - DEMAIS COMPONENTES		R\$
Despesas Administrativas	2,00%	248,70	Despesas Administrativas	2,00%	248,70
Lucro	2,00%	248,70	Lucro	2,00%	248,70
VI - TRIBUTOS (P1 - Po)	20,05%	3.242,60	VI - TRIBUTOS (P1 - Po)	20,05%	3.242,60
Po		12.930,00	Po		12.930,00
P1		15.114,00	P1		16.172,60
Preço homem/posto		15.114,00	Preço homem/posto		16.172,60
VI – Tributos = To	14,45%	2.184,00	VI – Tributos = To	20,05%	3.242,60
ISS	5,00%	755,80	ISS	5,00%	808,70
PIS	0,65%	98,20	PIS	1,65%	266,80
COFINS	3,00%	453,40	COFINS	7,60%	1.229,10
CSLL	1,00%	151,10	CSLL	1,00%	161,70
IRPJ	4,80%	725,50	IRPJ	4,80%	776,30

5.19. Contratação pelo regime de apuração de lucro real, sem computar a redução de créditos - Caso 2

A empresa Beta, contratada também por uma empresa pública, cujo objeto é prestação de serviços de limpeza e conservação predial com fornecimento de material e equipamentos, em seu orçamento considerou as alíquotas do PIS e da COFINS pelo regime da não-cumulatividade, sem entretanto, efetuar a redução dos créditos autorizados por lei. Para o cumprimento desse contrato, a empresa informou em sua planilha de custos que gasta 6% de despesas administrativas inerentes à sua execução, portanto passíveis de dedução. Seus insumos correspondem a 31,88% do faturamento e suas despesas administrativas/operacionais a 4,52%. Nota-se que, só as despesas diretas somam o correspondente a 36,40% do faturamento. Esta empresa tem ainda outros créditos que não custos, portanto, não estão em sua Planilha de Composição. São provenientes de despesa indiretas, que não chegam ao conhecimento do tomador dos serviços, o administrador público, mas fornecem créditos de PIS e COFINS. Apesar de não serem elencados e apresentados ao consumidor final, são despesas bem significativas e comuns às empresas que desenvolvem este tipo de atividade. Pode-se destacar as despesas de aluguel, e na sua falta, a depreciação do imóvel próprio, amortizações, combustíveis e energia elétrica. Esta última, por exemplo, foi alvo de pesquisa do IEE/USP - Instituto de Eletrotécnica e Energia da Universidade de São Paulo, que indica que o consumo de energia elétrica dos setores de serviço e comércio é bem expressivo, portanto nada desprezível. A tabela abaixo demonstra o consumo por setores da economia brasileira:

Distribuição do consumo de eletricidade no Brasil – 2007

SETORES	Consumo de eletricidade em %
Energético	4,2
Mineração	2,6
Agropecuário	4,3
Indústria pesada	26,5
Indústria leve	17,7
Transporte	0,4
Residencial	22,1
Comércio e Serviços	14,2
Público	8,2
Total	100,0

→ 412,1 bilhões de KW/ano

Nesse segundo caso, a empresa cobrou, indevidamente, da tomadora dos serviços, PIS e COFINS a alíquotas de 1,65% e 7,6% sobre o faturamento exclusivamente, sem computar os créditos das despesas necessárias ao cumprimento do objeto contratos que lhe são autorizados por lei.

PLANILHA C

Serviços de limpeza e conservação predial		
I – Discriminação do Posto	Contrato	
	Início : 21/10/2004	
Nº homens / posto: 10		
II – MÃO DE OBRA	Sal Base	R\$
Salário	2.870,00	2.870,00
Total de SALÁRIOS		2.870,00
Reserva Técnica	3,00%	86,10
Salário + Reserva Técnica		2.956,10
III - ENCARGOS SOCIAS	80,64%	2.383,80
Grupo A	36,30%	1073,10
Grupo B	23,42%	692,30
Grupo C	11,74%	347,00
Grupo D	8,50%	R\$
Grupo E	0,68%	R\$
IV - INSUMOS	31,88%	3.923,20
Uniforme		100,00
Vale Transporte		487,80
Vale Alimentação		785,40
Equipamentos e Material de Limpeza		2.000,00
Seguro de Vida Grupo		50,00
Plano Básico de Saúde		500,00
V - DEMAIS COMPONENTES		R\$
Despesas Administrativas	* 6,00%	555,80
Lucro	5,00%	463,20
VI - TRIBUTOS (P1 - Po)	16,45%	2.024,40
Po		10.282,10
P1		12.306,50
Preço / posto		12.306,50
VI – Tributos = To	16,45%	2.024,40
ISS	5,00%	615,20
PIS	1,65%	203,10
COFINS	7,60%	935,30
CSLL	1,00%	123,10
IRPJ	1,20%	147,70

* 555,80 ÷ 12.306,50 = 4,52%

		PIS	COFINS	
Faturamento	12.306,50	1,65%	7,60%	
(-) Insumos	-3.923,20	203,10	935,30	1.138,40
(-) Despesas Administrativas	-555,80	-64,70	-298,20	362,90
	7.827,50	-9,20	-42,20	51,40
1,65% + 7,6% = 9,25%	724,00	129,20	594,90	
12.306,50 x 9,25% = 1.138,30				
4.479,00 x 9,25% = (414,30)				
724,00				
1,65% + 7,6% = 9,25%	724,00			
12.306,50 – 414,30=11.892,20	Redução de 3,37%			

Considerando-se apenas os custos e as despesas diretas, o contrato teria um crédito tributário de PIS e COFINS na ordem 36,40% do valor devido, ou seja, em vez de 9,25% (1,65%+7,6%), seu valor devido corresponderá a 5,88%. Redução de 3,37%. Lembrando sempre que, ainda há outras despesas geradoras de créditos, que não são mostradas nas planilhas de custos que subsidiam a formação do preço do contrato, podendo fazer com que o valor devido possa chegar a nulo ou perto de nulo. Portanto, o pedido de repactuação com revisão de preço do contrato motivado por este argumento, mudança de regime de apuração de lucro presumido para real, é injustificada.

Nota-se que as alíquotas de tributação utilizadas por esta empresa, de 1,65% e 7,6%, onerou ainda mais seu preço final, e não foi considerada neste exemplo, por ter sido tratada na explanação do Caso 1, do item anterior.

5.20. Compensação da reversão do IRPJ e da CSLL da composição do preço com a inclusão do aumento de alíquotas de PIS e COFINS - Caso 3

Outra análise que requer atenção é a utilização da mudança do regime cumulativo para o não-cumulativo, feita por algumas empresas, na tentativa de recompensarem-se da obrigação de exclusão do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

O Código Tributário Nacional define quem é o sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, a pessoa que dela auferiu uma vantagem econômica, o contribuinte. Também está clara na lei a definição de impostos diretos e indiretos. Os impostos diretos não se prestam à repercussão, o contribuinte arca com todo o ônus, sem transferi-lo para outra pessoa. O IRPJ e a CSLL são exemplos de impostos diretos.

Por um equívoco da Instrução Normativa – MARE nº 18/97 (revogada em 2008 pela IN nº 02-SLTI/MPOG), o IRPJ e a CSLL apareceram como elementos constitutivos do quadro Tributos nos exemplos de planilhas – Anexos daquela Instrução. Estes dois tributos não poderiam configurar no quadro, por tratarem-se de tributos diretos, exclusivos do contribuinte, são intransferíveis a terceiros. Devido a sua natureza personalística, houve várias manifestações sobre a cobrança desses dois tributos, não repercutíveis, no preço dos serviços. O Tribunal de Contas do estado da Bahia divulgou um estudo que trata dessa discussão. Os Acórdãos nº 1595/2005–Plenário e nº 325/2007–Plenário, ambos do Tribunal de Contas da União deliberaram sobre o assunto para entidades específicas. Porém depois de inúmeras discussões, contestações e consultas sobre a pertinência de tais tributos na formação do preço, o Tribunal de Contas da União deliberou definitivamente sobre a matéria, de forma abrangente a toda administração pública. Com a publicação do Acórdão TCU nº 950/2007 – Plenário ficou expressamente determinada a observância à Lei nº 5. 172/66 – CTN para que, tanto o IRPJ, quanto a CSLL deixasse de constar dos orçamentos das licitantes, e ordenou ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão que instrísse as entidades a ele vinculadas, nesse sentido.

Nesse 3º caso analisar-se-á a situação de uma empresa, dentre outras que, diante desse cenário, exclusão do IRPJ e CSLL valeram-se da mudança do regime de apuração, de lucro presumido para lucro real, a fim de justificar o aumento das alíquotas do PIS e da COFINS. Na realidade, o intento foi fazer com que a remuneração do serviço fosse quase inalterada, visto que a diferença entre as alíquotas do IRPJ e CSLL perfazia em média 5,8% = (4,8% + 21%), enquanto as alterações das alíquotas do PIS e da COFINS somam 5,6% = (1,65% + 7,6%) - (0,65% + 3%). A redução no preço final do contrato ficou em torno de 0,2%, ou seja, pouco significativo.

PLANILHA D

Serviços de vigilância diurna		
I – Discriminação do Posto	Contrato	
01 posto	Início : 08/03/2006	
II - MÃO DE OBRA	Sal Base	R\$
Salário		1.446,26
Reserva Técnica		47,73
Salário + Reserva Técnica		1.493,99
III - ENCARGOS SOCIAIS	89,00%	1.329,65
Grupo A	36,80%	549,79
Grupo B	29,24%	436,94
Grupo C	10,76%	160,75
Grupo D	12,20%	182,27
IV - INSUMOS	%	448,57
Uniforme		31,87
Equipamentos		14,94
Vale Alimentação		191,22
Vale Transporte		25,45
Plano Básico de Saúde		110,00
Manut. e Depreciação Equipam.		6,72
Treinamento e Reciclagem		22,50
Seguro de Vida		11,80
Exames Médicos Periódicos		19,74
Res. Técnica s/ Insumos	3,30%	14,33
V - DEMAIS COMPONENTES		
Despesas Administrativas	5,00%	191,10
Lucro	2,65%	106,35
VI - TRIBUTOS (P1 - Po)	14,45%	594,98
Po		
P1		
Preço homem/posto		4.117,51
VI – Tributos = To	14,45%	
ISS	5,00%	
COFINS	3,00%	
PIS	0,65%	
CSLL	1,00%	
IRPJ	4,80%	

PLANILHA E

Serviços de vigilância diurna		
I – Discriminação do Posto	Contrato	
01 posto	Início : 08/03/2006	
II - MÃO DE OBRA	Sal Base	R\$
Salário		1.446,26
Reserva Técnica		47,73
Salário + Reserva Técnica		1.493,99
III - ENCARGOS SOCIAIS	89,00%	1.329,65
Grupo A	36,80%	549,79
Grupo B	29,24%	436,94
Grupo C	10,76%	160,75
Grupo D	12,20%	182,27
IV - INSUMOS	%	448,57
Uniforme		31,87
Equipamentos		14,94
Vale Alimentação		191,22
Vale Transporte		25,45
Plano Básico de Saúde		110,00
Manut. e Depreciação Equipam.		6,72
Treinamento e Reciclagem		22,50
Seguro de Vida		11,80
Exames Médicos Periódicos		19,74
Res. Técnica s/ Insumos	3,30%	14,33
V - DEMAIS COMPONENTES		
Despesas Administrativas	5,00%	191,10
Lucro	2,65%	106,35
VI - TRIBUTOS (P1 - Po)	14,25%	585,38
Po		
P1		
Preço homem/posto		4.107,91
VI – Tributos = To	14,25%	
ISS	5,00%	
COFINS	7,60%	
PIS	1,65%	
CSLL	-	
IRPJ	-	

5.21. Planejamento tributário da pessoa jurídica prestadora de serviços

Segundo Ítalo Romano Eduardo, Auditor Fiscal da Previdência Social e Co-autor do livro Direito Previdenciário, no direito tributário a obrigação principal de determinado tributo nada mais é do que a obrigação do contribuinte de paga-lo; e a obrigação acessória é a obrigação do contribuinte em fazer ou não fazer determinado ato no interesse da entidade tributante. Constitui fato gerador da obrigação acessória qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não constitua a obrigação principal. O descumprimento de obrigação acessória sujeita o infrator à multa de acordo com a legislação. As empresas que optam por mudar seu regime de tributação, o fazem por simples liberalidade, onde se conclui que se trata de uma decisão mais vantajosa para ela como contribuinte. Para continuar o estudo, deve-se analisar as reclamações constantes das empresas quanto ao ônus inculcido no cumprimento das obrigações acessórias. Hélio Sabino de Sá, servidor público em Brasília, traduz bem a insatisfação das empresas para com o dispêndio imposto aos contribuintes para o cumprimento dessa obrigação, num trabalho intitulado A ditadura das obrigações tributárias acessórias: “os executivos federal, estadual, distrital e municipal editam normas criando os mais diversos tipos de obrigações acessórias, ... gerando enorme custo

administrativo e sujeitando os contribuintes a pesadas sanções pecuniárias em razão do descumprimento do dever formal criado”. Sabendo do ônus do cumprimento das obrigações acessórias para a apuração pelos lucros presumido e real, o contribuinte que decide pelo lucro real em detrimento do lucro presumido está convicto que suas despesas dedutíveis serão suficientes para implicar em uma base de cálculo menor ou num valor devido mais vantajoso.

5.22. Apuração pelo lucro real e o custo das obrigações acessórias

Outro ponto da análise trata da ênfase à eficiência e economicidade, que é objetivo também da gestão administrativa privada. É necessário que a mitigação de despesas administrativas, que também é foco das empresas privadas não seja ignorada. Uma das grandes queixas nesse particular é o grande dispêndio das empresas com pessoal, equipamentos, instalações, energia, dentre outros, exclusivamente para atender o fisco. É a chamada obrigação acessória. As empresas em geral costumam dizer que trabalham para o fisco e não para si, para o desenvolvimento de suas atividades precípuas. Uma das desvantagens da escolha de apuração pelo lucro real está na maior complexidade, e conseqüentemente maior dispêndio com as obrigações acessórias para sua apuração. Nota-se, muitas das despesas com obrigações acessórias, como pessoal, encargos sociais e previdenciários não são fontes de créditos do PIS e da COFINS, portanto não reduzirão o valor devido. Mais um motivo pelo qual a mudança do regime não tornar-se atrativa. Como nenhuma empresa escolheria aumentar sua carga tributária, a mudança de regime, por iniciativa própria do contribuinte, leva a conclusão de haverá redução de sua carga tributária.

A maioria das despesas que concedem créditos de PIS e COFINS, e conseqüentemente reduzirão o valor devido desses tributos, são despesas comuns a quase totalidade das pessoas jurídicas prestadoras de serviços: energia elétrica, aluguel e principalmente insumos utilizados para a execução do objeto. As empresas prestadoras de serviços de limpeza e vigilância, por exemplo, têm também a redução de créditos obtidos com os gastos com uniformes, fardamento, armas, equipamentos, suas depreciações e outros. Ainda que não houvesse por parte das empresas, planejamento tributário que lhe conferisse elementos suficientes para a mitigação de encargos tributários ou fiscais; ou se a mudança de regime se der por obrigação legal, ou seja, não mais se enquadrarem nas condições para tal; o princípio da não-cumulatividade resguardará a empresa e sua tributação jamais será de 1,65% ou de 7,6% sobre seu faturamento, porque pelo menos o custo dos insumos para a prestação dos serviços fornecerão créditos tributários compensáveis. Pelo Método Substantivo Indireto do PIS/PASEP e COFINS tem-se a seguinte fórmula:

$$T = (R_t \times a) - (CDC \times a), \text{ onde:}$$

T = Tributo

R_t = Receita tributável

Receita tributável = Total das Receitas – Receitas isentas, de alíquota zero ou não alcançadas pela incidência.

CDC = Custos e Despesas Creditáveis

Custos e despesas pagos e incorridos, cujos creditamentos são autorizados por lei.

a = alíquota

6. CONCLUSÃO

O trabalho revelou que há um considerável acréscimo no custo das contratações com o setor público nas aquisições de serviços, que contemplam em seus preços os tributos PIS e COFINS, se não houver questionamento da legitimidade do aumento do preço contratado, levando a administração a um ônus financeiro desnecessário.

Todos os princípios que norteiam a gestão pública foram valorizados, porém a ênfase esteve nos princípios da isonomia – a necessidade de dar julgamento análogo a diferentes licitantes e da economicidade – o dever de escolher a opção mais vantajosa para a administração.

O estudo demonstrou haver uma tendência à aceitação da majoração do preço dos contratos, justificando para tal, a mudança do regime tributário, qual seja, de lucro presumido para lucro real, com a alteração das alíquotas das contribuições para o PIS e para a COFINS de 0,65% para 1,65% e de 3% para 7,60%, respectivamente. A alegação de que há previsão para se rever o preço dos contratos diante de fatos que os desequilibrem economicamente, não encontra sustentação legal. O que o legislador afirma é que, fatos que venham desequilibrar econômica ou financeiramente um contrato devem ter dimensões ou consequências incalculáveis, episódios impeditivos da continuidade de sua execução ou ainda, ante fato do príncipe.

A concessão do pedido de reajuste do contrato está sendo, equivocadamente, apoiada na ocorrência de fato do príncipe, que nada mais é que uma determinação geral do Estado, que venha a atingir a contratação. Portanto, quando ocorre uma mudança de decisão, e esta é oriunda da vontade do particular, não configura-se qualquer imposição legal.

E, ainda que a condição econômico-financeira do contribuinte leva-lo à obrigação da apuração pelo regime cujas alíquotas são maiores que as praticadas pelo regime do lucro presumido, não estará forçosamente esta pessoa jurídica incorrendo em maior contribuição.

A Lei das licitações, ao permitir que a revisão do contrato também ocorra pela alteração ou criação de tributos, deixa claro que, para tal, deverá ser comprovada a repercussão dessas modificações no seu preço. Esta exigência não tem sido apresentada pelas empresas contratadas no momento do pleito da revisão de preços porque, conforme aqui demonstrado, essa comprovação fica prejudicada, uma vez que a alteração da alíquota não resultará automaticamente em alteração na tributação devida.

Outro cuidado que não se pode dispensar é a averiguação da existência de fatos que possam efetivamente desequilibrar o contrato ou se, por exemplo, os novos fatores não podem ser agasalhados pelas reservas técnicas, visto que estas são constituídas para atender imprevisibilidades.

Não é possível ao administrador público precisar o montante de créditos que o licitante ou a contratada terá direito ao longo do prazo do contrato. Portanto, o estudo da Receita Federal, que previu que os créditos obtidos pelo regime do lucro real equalizavam os valores devidos aos cofres públicos nos dois regimes de apuração, comprova que não há motivação para dar tratamento diferenciado aos custos destes tributos na composição de preço das empresas licitantes ou contratadas.

Enquanto não for possível determinar com precisão o montante dos créditos com os quais a pessoa jurídica se beneficiará no decorrer da vigência do contrato, a estimativa que faz com que os dois regimes de apuração se equiparem, apresenta-se como solução para o cumprimento dos princípios da economicidade e da isonomia. Este segundo quando observado pela ótica do direito tributário, o qual define que “os tributos são pagos por todos de forma uniforme e proporcional a riqueza gerada, evitando o tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente”, como informa Souza, Marcus Vinícius Saavedra Guimarães *apud* <http://www.advogado.adv.br/artigos/2005>; contribui também para o cumprimento do princípio da julgamento objetivo, como estabelecido na lei das licitações.

Como a intenção do governo ao instituir a não-cumulatividade não foi o aumento da arrecadação, e sim a manutenção da equalização da base de incidência já existente no regime da cumulatividade, é esperado que todas as propostas de preços praticadas por pessoas jurídicas contribuintes do PIS e da COFINS sejam avaliadas pelo índice da cumulatividade, a fim de fazer prevalecer a possibilidade de isonomia no julgamento das propostas, pois dessa

forma estará se mantendo uma estimativa de incidência condizente com as expectativas da contribuição devida.

7. Referências

BRASIL, *Código Tributário Nacional*: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm>. Acesso em 29 de jun. 2009.

BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 05 de outubro de 1988, Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao>. Acesso em 19 de jun. 2009.

BRASIL, *Gastos Diretos por Tipo de Despesa*, 2008. Brasília. Disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/PortalComprasDiretasEDDespesas.asp?Ano=2008&Valor=93112214467370&Pagina=2>>. Acesso em 06 de jul. 2009.

BRASIL, *Lei das Licitações*: Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Brasília. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L8666cons.htm>>. Acesso em 30 de jun. 2009.
CARVALHO, Márcia. *Aplicação de Alíquotas de Contribuições Sociais (PIS/COFINS). Solução de Consulta nº 003/2004*. Superior Tribunal de Justiça, 2004. Texto digitado.

COSTA, Leonardo de Andrade. *Legislação do ICMS*. Rio de Janeiro, Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2008. Texto digitado.

FILHO, Rodolfo de Castro Sousa. *Legislação do PIS e da COFINS*. Rio de Janeiro, Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2009. Texto digitado.

MACHADO, Fernando Bicca. *A sistemática da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS*, 2005 Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7513>>. Acesso em 09 de jun. 2009.

OLIVEIRA, Cláudio Brandão de. *Licitações e Contratos da Administração Pública*. Rio de Janeiro: Roma Victor Editora, 2003.

PADUAN, Roberta. Um Mergulho no Labirinto Tributário. *Revista Exame*, São Paulo, p. 48-50, set 2008.

PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de Contabilidade Tributária: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2004.

ROCHA, João Marcelo. *Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2007.

SANTANA, Jair Eduardo; ANDRADE, Fernanda. *Legislação, Licitações, Pregão Presencial e Eletrônico, Leis Complementares*. Curitiba: Negócios Públicos Editora, 2008.