



INFORMAÇÕES DO PROCESSO - 013295 / 2023

0202313295



350889 - FIDELITY MANUTENÇÃO PREDIAL E SERVIÇO:

CPF/CNPJ: 03.872.129/0001-88 TELEFONE:
ENDERECO.....: RUA GENERAL ANDRADE NEVES, 9
SÃO DOMINGOS, 24210000 NITERÓI - RJ
EMAIL:
PROCESSO Nº.....: 013295 / 2023
Nº ALTERNATIVO...:
DATA ABERTURA....: 17/03/2023
PREVISÃO TÉRMINO.: 16/04/2023
PROCEDÊNCIA.....: INTERNA
ENCERRAMENTO.....: NÃO ENCERRADO

SITUAÇÃO ATUAL: EM ANDAMENTO

SETOR CADASTRO.....: 003 - CADASTRO ECONÔMICO
USUÁRIO CADASTRO...: ANTONIO ZAMBONI DA SILVA
DATA CADASTRO.....: 17/03/2023 14:24:17
SETOR INICIAL.....: 027 - GABINETE
INTERESSE.....: Particular
SETOR ATUAL.....: 003 - CADASTRO ECONÔMICO

Informações Referentes a Solicitação do Processo

TIPO DE SOLICITAÇÃO

ATENDER PEDIDO EM ANEXO

21 3628 0889

Observações Sobre a Solicitação

REF. EDITAL Nº 022/2023
PREGAO ELETRONICO Nº 015/2023
PROCESSO LICITATORIO Nº 025/2023

Documentos Associados

Setores de Tramitação do Processo

SETOR: 27 - GABINETE

Enviado em: 17/03/2023 14:28:05
ANTONIO ZAMBONI DA SILVA

Recebido em: 0

Situações do Processo

03/2023 - EM ANDAMENTO

615 - ANTONIO ZAMBONI DA SILVA

Angela da Silva Zamboni Lata

FIDELITY MANUTENÇÃO PREDIAL E SERVIÇOS
Requerente do Processo

ANTONIO ZAMBONI DA SILVA
Usuário de Cadastro

**REF.: EDITAL Nº 022/2023
PREGÃO ELETRÔNICO Nº 015/2023
PROCESSO LICITATÓRIO Nº 025/2023**

URGENTE

REPRESENTAÇÃO ADMINISTRATIVA

REF.: EDITAL Nº 022/2023
PREGÃO ELETRÔNICO Nº 015/2023
PROCESSO LICITATÓRIO Nº 025/2023

URGENTE

REPRESENTAÇÃO ADMINISTRATIVA

EXCELENTÍSSIMO SR. DR. PREFEITO MUNICIPAL DE MURIAÉ
ILUSTRÍSSIMA SRA. SECRETÁRIA MUNICIPAL DE ADMINISTRAÇÃO DE
MURIAÉ

REF.: EDITAL Nº 022/2023
PREGÃO ELETRÔNICO Nº 015/2023
PROCESSO LICITATÓRIO Nº 025/2023

URGENTE

REPRESENTAÇÃO ADMINISTRATIVA

FIDELITY MANUTENÇÃO PREDIAL E SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob o nº 03.872.129/0001-88, com sede na Rua Murilo Portugal, no 112, Bairro Charitas, Niterói/RJ, representada neste ato por seu representante legal infra assinado apresentar

REPRESENTAÇÃO ADMINISTRATIVA C/C PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO
(Contra Decisão da Pregoeira)

em face da decisão da h. Pregoeira que julgou improcedente o Recurso Administrativo ajuizado por essa empresa no qual se pretendeu a desclassificação da proposta econômica e inabilitação da empresa ESPAÇO SERVIÇOS ESPECIALIZADOS LTDA nos Lotes 01 e 02 do certame e a habilitação da FIDELITY MANUTENÇÃO PREDIAL E SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA no Lote 03 do processo licitatório, revendo integralmente a decisão da Pregoeira ao julgar o certame.

DO OBJETO DA LICITAÇÃO E A FASE DO PROCEDIMENTO

O Pregão em referência tem por objeto o *“registro de preços para futura e eventual contratação de pessoa jurídica para prestação de serviços de locação de mão de obra para apoio e manutenção predial, limpeza, conservação e higienização de bens móveis e imóveis (compreendidas vias e logradouros públicos, urbanos e rurais) e serviços administrativos, reparos, reformas e obras de execução direta pelo município, nas dependências das secretarias*

municipais que compõem a administração direta do município de Muriaé e administração indireta – FUNDARTE.”

O procedimento encontra-se já em fase de homologação, tendo a Pregoeira negado provimento aos recursos administrativos aviados e mantido sua decisão de classificação e habilitação da licitante ESPAÇO SERVIÇOS ESPECIALIZADOS LTDA nos Lotes 01 e 02 do certame e a inabilitação da FIDELITY MANUTENÇÃO PREDIAL E SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA no lote 03.

Ultrapassada a fase de Recursos Administrativos tipicamente previstos na Lei 10.520/2002, o que esgota para a modalidade licitatória de Pregão a possibilidade de recurso hierárquico, enseja a possibilidade de Representação contra o ato da Administração, por aplicação subsidiária da Lei 8.666/1993, art. 109, II.

DOS FATOS E FUNDAMENTOS

No julgamento do Recurso aviado por esta Representante, desafortunadamente, careceu a Sra. Pregoeira de conhecimentos técnicos específicos da matéria vergastada, que causou erro de juízo, também, na assessoria técnica de licitações, levando-os a formar e esposar entendimento absolutamente equivocado.

Para evitar enfadonha tautologia, fazemos juntar à presente Representação Administrativa as razões recursais dessa empresa, as quais passam a integrar a presente representação como mérito de discussão dela.

Entretanto, verificada a necessidade de se explicar melhor a matéria em discussão, visivelmente desconhecida dos órgãos ligados ao Departamento de Licitações do Município de Muriaé, passaremos a tecer apontamentos que irão guarnecer a municipalidade de maior e mais aprofundado argumento técnico.

Pois bem, a desoneração sobre a folha de pagamento foi instituída pela Medida Provisória nº 540/2011, posteriormente convertida na Lei nº 12.546/2011, a qual prevê a substituição da Contribuição Previdenciária Patronal – CPP, prevista no art. 22, I e III, da Lei

8.212/91 (Lei Orgânica da Seguridade Social), por um novo tributo, qual seja, a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB.

Na prática, isso significa que as empresas ou indústrias, que exercem determinadas atividades ou fabricam determinados produtos, deixam de recolher 20% (vinte por cento) sobre a folha de pagamento e passam a contribuir com uma alíquota, prevista em lei de acordo com a respectiva atividade/produto, sobre o seu faturamento total (receita bruta).

As empresas beneficiadas pela desoneração podem ser extraídas das atividades e produtos elencados nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011. Para o presente caso, importa transcrever as seguintes disposições legais:

Art. 7º Até 31 de dezembro de 2023, poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

I - as empresas que prestam os serviços referidos nos [§§ 4º e 5º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008](#);

III - as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual e internacional enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0

IV - as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0;

VII - as empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0.

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2023, poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

VI - as empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens de que trata a [Lei nº 10.610, de 20 de dezembro de 2002](#), enquadradas nas classes 1811-3, 5811-5, 5812-3, 5813-1, 5822-1, 5823-9, 6010-1, 6021-7 e 6319-4 da CNAE 2.0

IX - as empresas de transporte rodoviário de cargas, enquadradas na classe 4930-2 da CNAE 2.0;

Conforme consta no Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral da licitante ESPAÇO SERVIÇOS ESPECIALIZADOS LTDA, anexado por ela em seus documentos de habilitação, o CNAE principal da representante é classificado como “78.30-2-00 - *Fornecimento*

e gestão de recursos humanos para terceiros”, isto é, **NÃO** é atividade e CNAE elencado nos arts. 7º e 8º supracitados.

Comprovando o alegado, eis o *print* do CNPJ juntado pela licitante (obs.: as atividades secundárias **TAMBÉM NÃO** são atividades ou CNAEs elencados nos arts. 7 e 8 da Lei 12.546/2011)

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL			
CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA			
<small>NUMERO DE INSCRIÇÃO</small> 06.159.080/0001-09 <small>MATRIZ</small>	<small>COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL</small>		<small>DATA DE ABERTURA</small> 18/03/2004
<small>NOME EMPRESARIAL</small> ESPAÇO SERVIÇOS ESPECIALIZADOS LTDA			
<small>TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA)</small> *****			<small>PORTE</small> DEMAIS
<small>CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL</small> 78.30-2-00 - Fornecimento e gestão de recursos humanos para terceiros			
<small>CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS</small> 81.21-4-00 - Limpeza em prédios e em domicílios 81.22-2-00 - Imunização e controle de pragas urbanas 81.29-0-00 - Atividades de limpeza não especificadas anteriormente 81.30-3-00 - Atividades paisagísticas			
<small>CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA</small> 206-2 - Sociedade Empresária Limitada			
<small>LOGRADOURO</small> R VIEIRA FERREIRA	<small>NUMERO</small> 125	<small>COMPLEMENTO</small> *****	
<small>CEP</small> 21.040-290	<small>BARRO/DISTRITO</small> BONSUCESSO	<small>MUNICÍPIO</small> RIO DE JANEIRO	<small>UF</small> RJ
<small>ENDEREÇO ELETRÔNICO</small>		<small>TELEFONE</small> (21) 2454-0114/ (21) 2454-0114	
<small>ENTE FEDERATIVO RESPONSÁVEL (EFR)</small> *****			
<small>SITUAÇÃO CADASTRAL</small> ATIVA		<small>DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL</small> 18/03/2004	
<small>MOTIVO DE SITUAÇÃO CADASTRAL</small>			
<small>SITUAÇÃO ESPECIAL</small> *****		<small>DATA DA SITUAÇÃO ESPECIAL</small> *****	

Approved pela Instrução Normativa RFB nº 1.863, de 27 de dezembro de 2018.

Emitido no dia **06/02/2023** às **08:49:46** (data e hora de Brasília).

Página: 1/1

Entretanto, afirmou a empresa ESPAÇO SERVIÇOS ESPECIALIZADOS LTDA (sem, contudo, comprovar por qualquer meio que fosse) que é enquadrada na lei de desoneração da folha de pagamento, sendo relevante anotar que a lei prevê tratamento diferenciado a depender da forma em que se dá tal enquadramento.

Partindo-se do preceito de que a ESPAÇO SERVIÇOS ESPECIALIZADOS LTDA realmente seja beneficiada com a desoneração sobre a folha de pagamento, com efeito, o enquadramento das empresas na Lei nº 12.546/2011 pode se dar em razão de

suas **atividades** (v.g. serviços de tecnologia da informação e de tecnologia da informação e comunicação, previstos no art. 14 da Lei nº 11.774/2008), do seu **CNAE** (incisos III a VII do art. 7º e incisos VI e IX do art. 8º) ou, ainda, da **fabricação de determinados produtos** (inciso VIII do art. 8º).

Quando essa mesma empresa, beneficiada de forma comprovada ao sistema de desoneração da folha de pagamento, atuar em atividades não abrangidas pelo benefício, em regra, quando a empresa exerce atividades ou fabrica produtos diversos daqueles que lhe garantem o benefício da substituição da CPP pela CPRB, a pessoa jurídica deverá observar a **contribuição proporcional ou mista**, prevista no art. 9º, §1º, do diploma legal:

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

(...)

§ 1º No caso de empresas que **se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º**, o cálculo da contribuição obedecerá:

I – ao disposto no caput desses artigos quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas; e

II – ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do caput do referido artigo ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de **atividades não relacionadas aos serviços** de que tratam o caput do art. 7º desta Lei ou à **fabricação dos produtos** de que tratam os incisos VII e VIII do caput do art. 8º desta Lei e a receita bruta total. *(Grifou-se)*

A norma institui uma contribuição mista, na qual a empresa recolherá a contribuição sobre a receita bruta da atividade desonerada (v.g. faturamento decorrente dos serviços de tecnologia da informação), recaindo sobre as outras atividades a CPP (20% sobre a folha de pagamento), reduzida no percentual resultante da razão entre a receita bruta dessas atividades diversas e a receita bruta total, ou seja, decorrente de todas as atividades da empresa.

No regime de contribuição mista, a rubrica de INSS **JAMAIS** poderia ser zerado pela empresa ESPAÇOSERVIÇOS ESPECIALIZADOS LTDA. ocorre que a empresa ZEROU tais valores em suas propostas, o que fere frontalmente a legislação de regência.

Nada obstante, conforme disposição dos §§ 9º e 10 do art. 9º da Lei nº 12.546/2011, as empresas que fazem jus à desoneração da folha de pagamento em virtude da previsão expressa na lei, de seu **CNAE relacionado à sua atividade principal**, não precisam observar a regra de

contribuição mista, mas a incidência da CPRB sobre a receita bruta relativa a **todas as suas atividades**. Vejamos:

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

(...)

§ 9º As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta **estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE** deverão **considerar apenas o CNAE relativo a sua atividade principal**, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, **não lhes sendo aplicado o disposto no § 1º**.

§ 10 Para fins do disposto no § 9º, a base de cálculo da contribuição a que se referem o caput do art. 7º e o caput do art. 8º **será a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades**. *(Grifou-se)*

Registre-se que tal conclusão também está contida no Manual “*Desoneração da Folha de Pagamento – Estimativa de Renúncia e Metodologia de Cálculo*”, páginas 3 e 4, da Receita Federal do Brasil, onde se lê:

A implementação da incidência sobre a receita bruta se deu, em termos práticos, por meio da criação de um novo tributo, a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), que consiste na aplicação de uma alíquota ad valorem, 1% ou 2%, a depender da atividade, do setor econômico (CNAE) e do produto fabricado (NCM), sobre a receita bruta mensal. A medida tem caráter obrigatório, e **abrange os seguintes contribuintes:**

- (i) que auferiram receita bruta decorrente do **exercício de determinadas atividades** elencadas na Lei nº 12.546/2011;
- (ii) que auferiram receita bruta decorrente da **fabricação de determinados produtos** listados por NCM na Lei nº 12.546/2011;
- (iii) que estão **enquadrados em determinados códigos CNAE** previstos na Lei nº 12.546/2011.

Os contribuintes que se **encontram nas situações (i) e (ii) descritas acima**, que auferirem receitas decorrente de outras atividades e/ou de outros produtos não elencados na Lei nº 12.546/2011, deverão continuar a apurar a contribuição previdenciária patronal com base na folha de salários, e **realizar o recolhimento proporcionalmente ao montante de sua receita total (§ 1º do art. 9º)**. *(Grifou-se)*

Na contramão disso, a empresa ESPAÇO SERVIÇOS ESPECIALIZADOS LTDA juntou CNPJ e Contrato Social no qual se verifica sem a menor sombra de dúvidas que sua

atividade principal (a também as secundárias) **NÃO SÃO ABRANGIDAS PELA LEI DE DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO.**

Inacreditavelmente, nem a Pregoeira e tampouco a assessoria técnica avaliaram tal fato, e ainda NEGARAM APLICAÇÃO À PRÓPRIA LEGISLAÇÃO, QUE INSTITUI REGIME MISTO DE RECOLHIMENTO PARA AQUELAS EMPRESAS QUE, BENEFICIADAS COM A DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO, PRESTAREM SERVIÇOS NÃO COMPATÍVEIS COM TAL BENESSE.

Pior, aceitaram a alegação da empresa licitante, ESPAÇO SERVIÇOS ESPECIALIZADOS LTDA, como uma verdade ABSOLUTA, sendo que, na realidade, a empresa NÃO SE DEDICOU A JUNTAR QUALQUER COMPROVAÇÃO QUE SEJA DE SUA CONDIÇÃO.

É GRAVÍSSIMA a conduta praticada pela Administração e, inclusive, trás elementos que questionam a impessoalidade dos agentes no trato do presente certame.

Ora, não seria novidade para essa Representante ser tratada de forma impessoal para atribuir-lhe tratamento prejudicial ou sendo alvo de discriminação detrimetosa, característica que SEMPRE marcou sua relação com a Administração Municipal de Muriaé.

Voltando ao cerne da questão, à vista da disciplina da Lei nº 12.546/2011, entendemos que a documentação apresentada pela ESPAÇO SERVIÇOS ESPECIALIZADOS LTDA, a princípio, NÃO demonstra a incidência da CPRB sobre a receita bruta relacionada às suas atividades, uma vez que o enquadramento é vinculado ao CNAE principal, nos termos dos §§ 9º e 10 do art. 9º do aludido diploma legal.

E mesmo que se admitisse que a ESPAÇO SERVIÇOS ESPECIALIZADOS LTDA fizesse uma alteração contratual para mudar sua atividade principal com a finalidade precípua de se enquadrar na lei de desoneração da folha de pagamento, o que ainda seria PATENTE FRAUDE contra o sistema previdenciário e tributário, tal alteração, por si só, não teria o condão de torna-la beneficiária.

É que o art. 8º, § 1º, II, da Lei nº 12.546/2011 o qual, em resumo, estabelece que a incidência da CPRB sobre a receita bruta não se aplica *“a empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas no caput, cuja receita bruta decorrente dessas outras atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total”*, evidentemente excluiria a possibilidade da empresa ser beneficiada com a desoneração da folha de pagamento.

Conforme se extrai do dispositivo legal, as empresas que exerçam outras atividades, além daquelas indicadas no art. 8º, como é o caso da ESPAÇO SERVIÇOS ESPECIALIZADOS LTDA, não poderão ser beneficiadas pela desoneração da folha de pagamento, caso tais atividades secundárias representem percentual igual ou superior a 95% de sua receita bruta total.

Para esse fim, basta verificar que a empresa NÃO possuía qualquer atividade elencada na Lei nº 12.546/2011 para se comprovar a inaplicabilidade do benefício, pois que, no plano fático, ela não tem como atividade principal serviços de engenharia.

Admitir que a ESPAÇO SERVIÇOS ESPECIALIZADOS LTDA contrate valendo-se do benefício da desoneração da folha de pagamento seria uma gravíssima renúncia de receita perpetrada pelos Gestores Públicos do Município de Muriaé.

Corroborando esse entendimento, Andrea Rocha Belo de Oliveira publicou trabalho junto ao TCU e ao Instituto Serzedello Corrêa, cujo título é “**CONTROLE EXTERNO SOBRE RENÚNCIAS DE RECEITAS: UMA ANÁLISE DAS ABORDAGENS DO U.S. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE PARA AVALIAÇÃO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS**”, que fazemos anexar, onde explicita com clareza solar a renúncia de receitas que atos como este causam.

Em que pesem as alegações expendidas pela licitante ESPAÇO SERVIÇOS ESPECIALIZADOS LTDA bem como pela Pregoeira e pela assessoria técnica de licitações, com base no exame superficial da documentação acostada aos autos, verifica-se que não são capazes de afastar a plausibilidade da alegação de irregularidade no ato de classificação e habilitação da ESPAÇO SERVIÇOS ESPECIALIZADOS LTDA.

Ilustrando o aqui alegado, anexamos a publicação Pontos Polêmicos sobre Tributos na Formação dos preços e Análise de Planilhas de Custos dos Contratos de Serviços Contínuos, disponível em

http://www.portais.pe.gov.br/c/document_library/get_file?p_l_id=41210347&folderId=41210359&name=DLFE-250909.pdf, no PARECER Nº 011/2016/CPLC/DEPCONSU/PGF/AGU, da Procuradoria-Geral Federal, <https://www.gov.br/agu/pt-br/composicao/procuradoria-geral-federal-1/arquivos/PARECERN112016CPLCDEPCONSUPGFAGU.pdf>.

Já em relação à inabilitação desta Representante, temos que nem o Parecer Jurídico da Assessoria de Licitações e tampouco a decisão da Sra. Pregoeira enfrentaram a questão de forma adequada, tendo se limitado a tecer o seguinte comentário:

Com relação ao Balanço Patrimonial apresentado também por esta recorrente, percebe-se que a empresa apresentou Balanço Patrimonial referente ao período de 01 de junho de 2021 a 31 de dezembro de 2021, o que gera dúvida pois a empresa está apta desde o dia 02 de junho de 2000, inclusive, recebeu valores desta própria Municipalidade durante os meses omitidos em seu balanço. Logo, deveria a empresa ter apresentado Balanço Patrimonial INTEGRAL do exercício de 2021 e não apenas de alguns meses.

Veja, Excelentíssimo julgador, que mais uma vez essa empresa recebeu tratamento detrimtoso, sendo que sequer foi questionado diretamente a Representante o motivo do Balanço ser referente ao período de 01/06/2021 a 31/12/2021.

É que, naquela ocasião, essa empresa foi desenquadrada do SIMPLES Nacional, exatamente em função do Pregão Eletrônico 07/2021 lançado pelo Município de Muriaé e que deu ensejo a nossa primeira contratação.

Em referido edital, a municipalidade proibiu a participação de empresas optantes pelo SIMPLES Nacional, o que se justificou em razão do objeto licitado ser incompatível com o sistema simplificado de recolhimento de tributos.

A despeito das empresas optantes pelo SIMPLES serem desobrigadas a fazer seu Balanço Patrimonial, essa licitante cumpriu regularmente sua obrigação e sempre registrou seus Balanços Patrimoniais.

O Balanço Patrimonial, a partir de então, sofreu alteração na forma como era feito e registrado pela JUCERJA, não possibilitando a integração de um com o outro, valendo o registro de que, com o desenquadramento, os meses de janeiro a maio/2021 tiveram que ser refeitos, para que a tributação já apurada fosse adequada ao sistema de Lucro Presumido.

Ocorre que o Balanço Patrimonial é cumulativo, exprime a realidade da empresa de forma continuada no tempo, sendo certo que os resultados dos meses 01/21 a 05/21 já haviam produzido efeitos contábeis no período juntado.

Beira o absurdo a inabilitação dessa Representante com base em tal argumentação, até porque essa empresa presta exemplarmente serviços de idêntico objeto ao Município, mantendo incólume sua condição de habilitação do primeiro certame (o que se comprova mensalmente, junto das medições), motivo pelo qual a decisão deve ser imediatamente revista.

CONCLUSÃO

Face de todo o exposto, requer:

- 1) O recebimento da presente Representação Administrativa, sem prejuízo de Representações junto ao TCEMG e ao MPMG;
- 2) Seja dado efeito suspensivo à presente Representação Administrativa, como forma de se acautelar a Administração Pública Municipal e os próprios Gestores Públicos de problemas e prejuízos incalculáveis;
- 3) Seja oportunizado o juízo de reconsideração da h. Sra. Pregoeira;
- 4) Acaso não seja reconsiderada a decisão pela Sra. Pregoeira, possa essa Autoridade Administrativa reformar a decisão, DESCLASSIFICANDO e INABILITANDO a licitante ESPAÇO SERVIÇOS ESPECIALIZADOS LTDA nos Lotes 01 e 02 do certame e habilitando a FIDELITY MANUTENÇÃO PREDIAL E SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA no Lote 03 do processo licitatório.

Termos em que, respeitosamente,
Pede e Espera Deferimento.

Niterói-RJ, 16 de março de 2023.

Anderson Cezar Martins Fragozo
Representante Legal

**REF.: EDITAL Nº 022/2023
PREGÃO ELETRÔNICO Nº 015/2023
PROCESSO LICITATÓRIO Nº 025/2023**

URGENTE

PARECER Nº011/2016/CPLC/DEPCONSU/PGF/AGU

<https://www.gov.br/agu/pt-br/composicao/procuradoria-geral-federal-1/arquivos/PARECERN112016CPLCDEPCONSUPGFAGU.pdf>



ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO
PROCURADORIA-GERAL FEDERAL
DEPARTAMENTO DE CONSULTORIA
CÂMARA PERMANENTE DE LICITAÇÕES E CONTRATOS ADMINISTRATIVOS

PARECER Nº 011 /2016/CPLC/DEPCONSU/PGF/AGU

INTERESSADO: PROCURADORIA-GERAL FEDERAL

PROCESSO (NUP): 33902.471876/2012-74

ASSUNTO: Temas relacionados à licitação e contratos administrativos tratados no âmbito da Câmara Permanente de Licitações e Contratos Administrativos, consoante Portaria nº 338/PGF/AGU, de 12 de maio de 2016.

EMENTA: LICITAÇÕES E CONTRATOS ADMINISTRATIVOS. OPÇÃO DO LICITANTE OU DO CONTRATADO PELO REGIME TRIBUTÁRIO CONHECIDO COMO "DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTOS", ISTO É, PELO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A RECEITA BRUTA, QUANDO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO (LEI Nº 12.546/2011). EXPLORAÇÃO, POR ESTE MESMO LICITANTE OU CONTRATADO, DE ATIVIDADES QUE PODEM SUJEITAR-SE À DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTOS, CONCOMITANTEMENTE A ATIVIDADES QUE NÃO PODEM SUJEITAR-SE A ESTE REGIME TRIBUTÁRIO (ARTIGO 9º, § 1º, DA LEI Nº 12.546/2011). PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS QUE ESTARIAM ENTRE AS ATIVIDADES SUJEITAS AO REGIME TRIBUTÁRIO EM QUESTÃO. PREENCHIMENTO DA PLANILHA DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS QUE ACOMPANHA A PROPOSTA FORMULADA NA LICITAÇÃO, O PEDIDO DE REVISÃO (§ 5º DO ARTIGO 65 DA LEI Nº 8.666/1993) E O PEDIDO DE REPACTUAÇÃO DE PREÇOS. ORIENTAÇÕES.

Sr. Diretor do Departamento de Consultoria,

I - RELATÓRIO:

1. Cuida-se de manifestação da Câmara Permanente de Licitações e Contratos Administrativos (CPLC), órgão integrante do Departamento de Consultoria da Procuradoria-Geral Federal, cujos objetivos e competências são definidos pelo artigo 36, § 1º, da Portaria nº 338/PGF/AGU, de 12 de maio de 2016:

Art. 36 (...)

§ 1º As Câmaras Permanentes têm o objetivo de aperfeiçoar as teses jurídicas relacionadas às atividades de consultoria e assessoramento jurídico das autarquias e fundações públicas federais, bem como discutir questões jurídicas relevantes afetas à referidas atividades, competindo-lhes, no âmbito de sua atuação temática, devendo para tanto:

D. Demarques



I - identificar questões jurídicas relevantes que são comuns aos órgãos de execução da Procuradoria-Geral Federal, nas atividades de consultoria e assessoramento jurídicos às autarquias e fundações públicas federais;

II - promover a discussão das questões jurídicas identificadas, buscando solucioná-las e uniformizar o entendimento a ser seguido pelos órgãos de execução da Procuradoria-Geral Federal; e

III - submeter à consideração do Diretor do Departamento de Consultoria a conclusão dos trabalhos, para posterior aprovação pelo Procurador-Geral Federal.

2. Após identificados os temas controversos e relevantes, foram realizados estudos e debates em reuniões mensais. Passou-se, então, à etapa de elaboração de pareceres, cujo objetivo é o esclarecimento das controvérsias identificadas, de forma a orientar a atuação de Procuradores Federais por todo o país, reduzindo a insegurança jurídica.

3. No presente parecer, analisar-se-á a possibilidade ou não de inclusão de valor maior do que zero, na rubrica relativa à contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remuneração do empregado, constante das planilhas de custos e formação de preços que acompanham as propostas dos licitantes ou que instruem os pedidos de revisão (§ 5º do artigo 65 da Lei nº 8.666/1993) ou os pedidos de repactuação de preços formulados pelos contratados, sempre que tais licitantes ou contratados em questão que houverem optado pelo regime tributário conhecido como "*desoneração da folha de pagamentos*" exercerem atividades que poderão sujeitar-se a este regime tributário concomitantemente a atividades que a ele não podem sujeitar-se, e as obras ou os serviços contratados pela Administração (tais como os de *call center*) puderem sujeitar-se a ele.

4. Vale registrar que a questão sob análise foi submetida à apreciação da CPLC pela Procuradoria Federal junto à Agência Nacional de Saúde Suplementar (PF-ANS), conforme se depreende dos Pareceres nºs 00052/2015 e 00089/2015, emitidos nos autos do Processo nº 33902.471876/2012-74 (sequência 7). Neste segundo parecer, a PF/ANS chegou a analisar a questão de forma aprofundada e conclusiva, porém, ainda assim, em virtude da complexidade da questão e de sua potencial repercussão sobre outras entidades da Administração Pública Federal, achou por bem consultar o Departamento de Consultoria da Procuradoria-Geral Federal.

5. É também importante registrar que, nos autos do Processo nº 33902.471876/2012-74, há uma manifestação técnica da atualmente extinta Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (SLTI). Trata-se da Nota Técnica SEI nº 4959/2015 – MP (sequência 18).

6. Por outro lado, a Coordenação-Geral Jurídica de Licitação, Contratos e Convênios da Consultoria Jurídica (CGJLC) do Ministério do Planejamento,

10 Demandas



Orçamento e Gestão (Conjur-MP), por meio da Nota nº 02170/2015 (sequência 21), entendeu não ser competente para manifestar-se sobre a questão, por ter sido a consulta formulada em favor da ANS.

7. De modo similar, a Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), por meio da Nota nº 42/2016 (sequência 23), posicionou-se no sentido de que a consulta careceria de elementos para sua apreciação, recomendando que o Departamento de Consultoria da Procuradoria-Geral Federal explicitasse melhor sua dúvida quanto a matéria de Direito Tributário, mas pontuou, desde logo, que *"a possibilidade ou não de lançamento de valores referentes ao ajuste da cota patronal em planilha de formação e preço é matéria de Licitações e Contratos devendo ser dirimida pela Consultoria própria do órgão de origem"*.

8. No mesmo sentido que a CGJLC/Conjur-MP e a CAT/PGFN, o Departamento de Coordenação e Orientação de Órgãos Jurídicos (Decor) da Consultoria-Geral da União (CGU), por meio da Nota nº 00013/2016 (sequência 24), entendeu não ser competente para se manifestar, uma vez que o caso teria ocorrido no seio da ANS, entidade assessorada pela Procuradoria-Geral Federal, não tendo sido caracterizada controvérsia entre a PF-ANS e a Conjur-MP ou a CAT/PGFN.

9. Feitos estes registros, passa-se à apreciação da questão.

II - FUNDAMENTAÇÃO:

10. A mencionada *"desoneração da folha de pagamentos"* consistiu basicamente na instituição de contribuição previdenciária patronal incidente sobre a receita bruta do empregador ou do tomador de serviços (que se dedica a certos ramos de atividade econômica), em substituição à contribuição previdenciária patronal que incidia sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a empregados (inciso I do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991) ou a contribuintes individuais que lhe prestem serviços (inciso III do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991).

11. Como a contribuição previdenciária patronal passou a incidir sobre a receita bruta, o ônus ou encargo tributário deixou de recair sobre a *"folha de pagamentos"* (isto é, o total de remunerações pagas, devidas ou creditadas pelo empregador ou tomador de serviços) — que era, até então, a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal. Daí o nome pelo qual o regime tributário ficou conhecido.

12. Este regime tributário benéfico foi instituído pela Medida Provisória nº 540/2011 (convertida na Lei nº 12.546/2011) e concebido no âmbito do chamado *"Plano Brasil Maior"*, originalmente apenas para os setores de tecnologia da

R. Senador



informação e comunicação, confecções, calçados e móveis, até 31 de dezembro de 2014. Posteriormente, com o advento de outras medidas provisórias e leis, o regime tributário benéfico foi sendo gradativamente estendido para outros segmentos econômicos e prorrogado por prazo indeterminado. É importante destacar que, em sua concepção inicial, era um regime tributário **obrigatório**.

13. Em 2015, no bojo do que foi denominado "*ajuste fiscal*", a Lei nº 13.161/2015 alterou a anteriormente referida Lei nº 12.546/2011 para tornar **facultativa** a desoneração da folha de pagamentos e para majorar as alíquotas *ad valorem*.

14. Com efeito, desde a entrada da Lei nº 13.161/2015 em vigor (01º de dezembro de 2015), o *caput* do artigo 7º da Lei nº 12.546/2011 passou a ter a seguinte redação:

Art. 7º **Poderão contribuir** sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991: (...)

15. De igual modo, o *caput* do artigo 8º da mesma lei passou a ter a seguinte redação:

Art. 8º **Poderão contribuir** sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I.

16. Visto que o *caput* do artigo 7º, em sua atual redação, não mais faz menção à alíquota (ao contrário do que ocorria na redação anterior), a Lei nº 13.161/2015 incluiu, na Lei nº 12.546/2011, o artigo 7º-A — que possui a redação abaixo transcrita, desde a entrada da Lei nº 13.202/2015 em vigor (igualmente em 01º de dezembro de 2015):

Art. 7º-A. A alíquota da contribuição sobre a receita bruta prevista no art. 7º será de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento), exceto para as empresas de *call center* referidas no inciso I, que contribuirão à alíquota de 3% (três por cento), e para as empresas identificadas nos incisos III, V e VI, todos do *caput* do art. 7º, que contribuirão à alíquota de 2% (dois por cento).

17. Da mesma forma, já que o *caput* do artigo 8º, em sua atual redação, também deixou de aludir à alíquota (ao contrário do que ocorria na redação anterior), a Lei nº 13.161/2015 incluiu, na Lei nº 12.546/2011, o artigo 8º-A, com o seguinte teor:

Demandas



Art. 8º-A. A alíquota da contribuição sobre a receita bruta prevista no art. 8º será de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento), exceto para as empresas constantes dos incisos II a IX e XIII a XVI do § 3º do art. 8º e para as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi nos códigos 6309.00, 64.01 a 64.06 e 87.02, exceto 8702.90.10, que contribuirão à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), e para as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09, 02.10.1, 0210.99.00, 03.03, 03.04, 0504.00, 05.05, 1601.00.00, 16.02, 1901.20.00 Ex 01, 1905.90.90 Ex 01 e 03.02, exceto 0302.90.00, que contribuirão à alíquota de 1% (um por cento).

18. Por sua vez, os §§ 13 a 16 do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011 (introduzidos pela Lei nº 13.161/2015) explicam como é feita a opção pelo regime de desoneração da folha de pagamentos:

Art. 9º (...)

§ 13. A opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irrevogável para todo o ano calendário.

§ 14. Excepcionalmente, para o ano de 2015, a opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a novembro de 2015, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irrevogável para o restante do ano.

§ 15. A opção de que tratam os §§ 13 e 14, no caso de empresas que contribuem simultaneamente com as contribuições previstas nos arts. 7º e 8º, valerá para ambas as contribuições, e não será permitido à empresa fazer a opção apenas com relação a uma delas.

§ 16. Para as empresas relacionadas no inciso IV do *caput* do art. 7º, a opção dar-se-á por obra de construção civil e será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa à competência de cadastro no CEI ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada para a obra, e será irrevogável até o seu encerramento.

19. Os dispositivos legais acima transcritos estabelecem que, em regra, a empresa¹, caso queira sujeitar-se ao regime de desoneração da folha de pagamentos, terá de recolher as contribuições previdenciárias calculadas com base na receita bruta, a partir de 01º de novembro de 2015 (em relação a este ano) ou a partir do início do mês subsequente à primeira apuração da receita bruta (em relação ao ano de 2016 e aos subsequentes), sendo irrevogável esta opção para o restante do ano-calendário.

20. As sucessivas alterações empreendidas na Lei nº 12.546/2011 (para estender a desoneração da folha de pagamentos para outros setores econômicos,

¹ De acordo com o inciso VII do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011, "empresa", para os fins da contribuição prevista pelos artigos 7º e 8º da mesma lei, seria o empresário individual, a empresa individual de responsabilidade limitada, a sociedade empresária, a sociedade simples, a sociedade cooperativa, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso.

D. Mendes G.



para não mais limitar o regime a 31 de dezembro de 2014, para torná-lo opcional e para aumentar as alíquotas), assim como as datas diferenciadas de início de vigência e de produção dos efeitos de tais alterações, em parte explicam por que não se revela simples a matéria.

21. Como se não bastasse, diversas empresas contempladas com a desoneração da folha de pagamentos, ao participarem de licitações promovidas por órgãos e entidades da Administração Pública, não elaboraram as planilhas de custos e formação de preços que acompanhavam suas propostas com base no novo regime tributário a que estavam — de início, obrigatoriamente — sujeitas. Em consequência, repassaram aos contratantes custos tributários maiores do que aqueles com que efetivamente deveriam arcar, tornando desnecessariamente mais onerosas as contratações públicas.

22. Não é à toa que, ao se deparar com esta situação, o Colendo Tribunal de Contas da União (TCU) começou a determinar a realização de providências no sentido de revisar as contratações, para adequar os respectivos custos ao novo regime tributário, bem como no sentido de obter o ressarcimento dos valores a maior que, antes das revisões contratuais, foram indevidamente repassados à Administração, a título de despesas com contribuições previdenciárias.

23. No Acórdão nº 2.618/2013, o Plenário da Egrégia Corte de Contas fez a seguinte determinação à Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (Infraero):

9.1. determinar à Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária - Infraero que, caso a empresa executora do contrato decorrente do Edital 001/DALC/SBAR/2013 seja alcançada pelas disposições constantes dos arts. 7º da Lei 12.546/2011 c/c 13 e 49 da Lei 12.844/2013, realize os necessários ajustes à avença, notadamente em relação à planilha orçamentária, adequando o contrato aos ditames dos citados diplomas legais;

24. Posteriormente, no Acórdão nº 2.293/2013, o Plenário do Colendo TCU chamou, mais uma vez, a atenção da Infraero para a desoneração da folha de pagamentos:

9.2. notificar a Infraero, com base no art. 179, § 6º, do Regimento Interno do TCU, que foram encontradas as seguintes impropriedades na análise da documentação referente à Concorrência 006/DALC/SBPA/2013:

9.2.1. inobservância, à época da elaboração do orçamento da obra, da Lei 12.844/2013, que alterou o art. 7º da Lei 12.546/2011 — a impactar nos custos das empresas da construção civil nas áreas de construção de edifícios; instalações elétricas, hidráulicas e outras instalações em construções; obras de acabamento e outros serviços especializados de construção — especificamente quanto à desoneração do INSS nos encargos sociais sobre a mão de obra e quanto à criação da Contribuição Previdenciária sobre a Renda Bruta (CPRB), a onerar o BDI em 2%;

Demanda 9



25. Ainda no ano de 2013, ao examinar uma representação que dizia respeito a diversos contratos celebrados por toda a Administração Pública Federal (autuada sob o nº 013.515/2013-6), o Plenário do Colendo TCU, ancorado em um voto do Exmo. Sr. Ministro José Múcio Monteiro (relator), proferiu o célebre Acórdão nº 2.859/2013, que contém as seguintes determinações:

9.2. determinar ao Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais, à Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, ao Conselho Nacional de Justiça e ao Conselho Nacional do Ministério Público que:

9.2.1 nos termos do art. 65, § 5º, da Lei 8.666/1993, orientem os órgãos e entidades que lhes estão vinculados a adotarem as medidas necessárias à revisão dos contratos de prestação de serviços ainda vigentes, firmados com empresas beneficiadas pela desoneração da folha de pagamento, propiciada pelo art. 7º da Lei 12.546/2011 e pelo art. 2º do Decreto 7.828/2012, mediante alteração das planilhas de custo, atentando para os efeitos retroativos às datas de início da desoneração, mencionadas na legislação;

9.2.2 orientem os referidos órgãos e entidades a obterem administrativamente o ressarcimento dos valores pagos a maior (elisão do dano) em relação aos contratos de prestação de serviços já encerrados, que foram firmados com empresas beneficiadas pela desoneração da folha de pagamento, propiciada pelo art. 7º da Lei 12.546/2011 e pelo art. 2º do Decreto 7.828/2012, mediante alteração das planilhas de custo;

9.2.3 no prazo de 60 (sessenta) dias a contar da ciência da notificação, informem a este Tribunal sobre as medidas adotadas por seus respectivos órgãos e entidades vinculados para cumprimento das determinações acima, incluindo detalhamento específico sobre a quantidade de contratos revisados e a economia (redução de valor contratual) obtida por cada unidade;

9.3. determinar à Diretoria-Geral do Senado Federal, à Diretoria-Geral da Câmara dos Deputados e à Secretaria-Geral de Administração do Tribunal de Contas da União que adotem, no âmbito de seus contratos, a medidas indicadas nos subitens 9.2.1 e 9.2.2, acima, e que, no prazo de 60 (sessenta) dias, a contar da ciência da notificação, informem a este Tribunal sobre as providências adotadas, incluindo detalhamento específico sobre a quantidade de contratos revisados e a economia (redução de valor contratual) obtida;

26. Por sua importância, pede-se licença para transcrever os seguintes excertos do voto emitido pelo Exmo. Sr. Ministro José Múcio Monteiro:

Trata-se de representação formulada pela Secretaria de Controle Externo de Aquisições Logísticas - Selog sobre possível irregularidade em diversos contratos no âmbito da Administração Pública Federal, decorrente da não revisão dos preços praticados pelas empresas beneficiadas pelo Plano Brasil Maior, que estabeleceu a desoneração da folha de pagamento para alguns setores da economia (mudança da base de cálculo para a contribuição previdenciária), nos termos do art. 7º da Lei 12.546/2011 e do art. 2º do Decreto 7.828/2012.

2. O mencionado plano definiu, a partir de agosto/2011, uma política industrial, tecnológica e de comércio exterior, coordenada pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior - MDIC, com o objetivo de desonerar a folha de pagamento para alguns setores da economia.

3. Nos normativos citados, foi determinado cálculo diferenciado da contribuição previdenciária, que, até 31/12/2014, em vez de corresponder a 20% da remuneração paga, incidirá em percentuais que variam de 1% a 2,5% da receita bruta dos setores beneficiados.

Demanda 9



4. Em função disso, a Selog, na representação, defende que o TCU atue para corrigir eventuais pagamentos indevidos por conta da não redução dos valores contratados pela Administração Pública Federal em virtude da supracitada desoneração, que pode resultar em benefícios de elevado montante. (...)

6. A proposta da unidade técnica é pertinente.

7. Com efeito, a desoneração da folha de pagamento para alguns setores da economia, mediante a mudança da base de cálculo para a contribuição previdenciária, deve refletir no valor dos encargos sociais estabelecidos para o custo da mão de obra nos contratos administrativos firmados. Portanto, é premente a necessidade de revisão dos termos das avenças para que seja considerado o impacto das medidas desoneradoras.

8. Igualmente, devem ser tomadas providências para que se obtenha o ressarcimento dos valores pagos a maior em relação aos contratos de prestação de serviços já encerrados. (...)

11. Deve-se, ainda, ser rememorado o que dispõe o § 5º do art. 65 da Lei de Licitações e Contratos: "Quaisquer tributos ou encargos legais criados, alterados ou extintos, bem como a superveniência de disposições legais, quando ocorridas após a data da apresentação da proposta, de comprovada repercussão nos preços contratados, implicarão a revisão destes para mais ou para menos, conforme o caso." (grifei)

12. Como se vê, esse dispositivo é taxativo ao prever a necessidade de revisão dos preços contratados na hipótese da ocorrência de medidas neles impactantes, decorrentes, por exemplo, da alteração de tributos. Além disso, o parágrafo único do art. 2º da LLC considera o contrato como "todo e qualquer ajuste entre órgãos ou entidades da Administração Pública e particulares em que haja um acordo de vontades para a formação de vínculo e a estipulação de obrigações recíprocas, seja qual for a denominação utilizada." (grifado)

13. Conclui-se, então, que as partes têm assegurado o equilíbrio econômico-financeiro, que pode ser traduzido no fato de que os encargos do contratado devem estar equilibrados com a remuneração devida pela Administração Pública. As expressões grifadas desses preceitos, por seu turno, reforçam a lógica de que a revisão de preços é uma via de mão dupla, ou seja, que também pode ser invocada em benefício do contratante.

14. Também há que ser destacada a natureza distinta do pacto que o particular faz com a Administração, no qual são explicitadas as margens de lucro com as quais ele pretende trabalhar para satisfazer os termos da avença. Nessa seara, note-se que a Lei de Licitações e Contratos, no art. 7º, § 2º, inciso II, impõe que haja orçamento detalhado em planilhas que expressem a composição de todos os custos unitários, no caso de prestação de serviços.

15. Deve ficar explicitado, ademais, que a desoneração não ocorre para aumentar lucro, mas sim para diminuir o preço dos produtos e serviços. Assim, caso não se reduza a remuneração, o lucro, no contrato administrativo, acaba se elevando. Ora, a Administração Pública deve se beneficiar do barateamento dos preços e serviços da mesma forma que ocorreria nas relações privadas.

16. Por fim, ressalte-se que os efeitos da desoneração podem ser diversos, mas decerto levarão a uma posição de vantagem competitiva das empresas que atuam nos setores contemplados, mediante, por exemplo, uma formação diferenciada dos preços dos seus serviços, que ocorrerá em razão de uma composição de custos igualmente profícua. O contrato administrativo não pode ficar indiferente a isso.

17. Conclui-se, pois, que há supedâneo legal e econômico para a renegociação alvitrada pela Selog.

27. Sem embargo, a despeito de ter publicado, em cumprimento à determinação feita pelo Plenário do Colendo TCU no Acórdão nº 2.859/2013, um



roteiro com várias orientações no Portal de Compras Governamentais², a SLTI noticiou, no dia 01º de abril de 2015, no mesmo portal, que o Exmo. Sr. Ministro Raimundo Carreiro teria proferido um despacho no Processo nº 013.515/2013-6, por meio do qual conheceu um pedido de reexame dos itens 9.2 e 9.3 do referido acórdão e lhe atribuiu efeito suspensivo³.

28. Em face desta notícia, efetuou-se uma consulta ao andamento do processo no portal do Colendo TCU⁴, porém não se conseguiu acesso ao teor dos despachos proferidos pelo Exmo. Sr. Ministro Raimundo Carreiro em 03 de março de 2015, em 05 de outubro de 2015 e em 22 de setembro de 2016.

29. De qualquer maneira, ao que tudo indica, o efeito suspensivo que foi conferido ao pedido de reexame formulado pela SLTI provavelmente afetaria a revisão retroativa dos contratos já firmados, com conseqüente ressarcimento ao erário dos valores pagos a maior no passado. Isso não obsta esta CPLC a emitir orientações a serem aplicadas, pelo menos, doravante.

30. Pois bem! Quando os licitantes ou contratados exploram somente atividades que se podem sujeitar à desoneração da folha de pagamentos e comprovadamente optaram por este regime tributário (na forma prescrita pelos §§ 13 a 16 do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011), o correto é que, nas planilhas de custos e formação de preços que acompanham as propostas ou que instruem os pedidos de revisão (§ 5º do artigo 65 da Lei nº 8.666/1993) ou de repactuação de preços, excluam do Módulo 4 (relativo a encargos sociais ou trabalhistas) ou, pelo menos, zerem a rubrica relativa à contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remuneração devida ao empregado (denominada de "INSS" no Anexo III-A da Instrução Normativa nº 02/2008 da SLTI), ao tempo em que acresçam ao Módulo 5 (relativo aos custos indiretos, tributos e lucro) uma rubrica relativa à contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta.

31. Afinal, conforme se explicou de início, a desoneração da folha de pagamentos é exatamente a substituição da contribuição previdenciária patronal que incidia sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a empregados (inciso I do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991) ou a contribuintes individuais que lhe prestem serviços (inciso III do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991) por uma contribuição

² Estas orientações poderão ser consultadas no seguinte endereço (acessado em 04 de novembro de 2016): <https://www.comprasgovernamentais.gov.br/paginas/roteiro-das-orientacoes-a-serem-expedidas-pela-slti>

³ Esta notícia se encontra disponível no seguinte endereço (acessado em 04 de novembro de 2016): <http://www.comprasgovernamentais.gov.br/noticias/01-04-2015-2013-suspensao-dos-itens-9-2-e-9-3-do-acordao-no-2859-2013-tcu-plenario-desoneracao-da-folha-de-pagamento>

⁴ A tramitação do Processo nº 013.515/2013-6 pode ser acompanhada no seguinte endereço (acessado em 04 de novembro de 2016): <https://contas.tcu.gov.br/etcu/AcompanharProcesso?p1=13515&p2=2013&p3=6>

R. Demanda 9



previdenciária patronal incidente sobre a receita bruta do empregador ou do tomador de serviços.

32. Não há, pois, dúvidas de que, nos casos em que o licitante ou o contratado explore somente atividades que se podem sujeitar à desoneração da folha de pagamentos e **comprovadamente** haja optado por este regime tributário, a planilha de custos e formação de preços não deverá conter, no Módulo 4, a rubrica “/INSS” (ou, se contiver, ela deverá estar zerada) e, por outro lado, deverá conter, no módulo 5, uma rubrica relativa à contribuição previdenciária patronal incidente sobre a receita bruta.

33. A questão ora examinada diz respeito, no entanto, a casos mais complexos, nos quais uma mesma empresa explora atividades que se podem sujeitar a este regime tributário, concomitantemente a atividades que a ele não se podem sujeitar.

34. Quando a sujeição ao regime de desoneração da folha de pagamentos estiver atrelada ao enquadramento da atividade econômica na Classificação Nacional de Atividades Econômicas 2.0 (CNAE 2.0), deverá ser considerada apenas a **atividade principal** e, nestas hipóteses, a base de cálculo da contribuição previdenciária será a receita bruta de **todas** as atividades desempenhadas pela empresa (pouco importando se as atividades secundárias são ou não contempladas pela desoneração da folha de pagamentos). É o que deixam claro os §§ 9º e 10 do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011 (introduzidos pela Lei nº 12.844/2013):

Art. 9º (...)

§ 9º As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE relativo a sua atividade principal, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, não lhes sendo aplicado o disposto no § 1º.

§ 10. Para fins do disposto no § 9º, a base de cálculo da contribuição a que se referem o *caput* do art. 7º e o *caput* do art. 8º será a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades.

35. Nada custa ressaltar que o Plenário do Colendo TCU, ao proferir o Acórdão nº 480/2015, entendeu que não ofenderia o tratamento isonômico dos licitantes a participação de uma empresa cuja sujeição ao regime de desoneração da folha de pagamentos esteja atrelada ao enquadramento da atividade econômica principal dela na CNAE 2.0, em uma licitação destinada à contratação de obra ou serviço que não se enquadraria nas atividades que podem sujeitar-se a este regime. A propósito, citem-se os seguintes fragmentos do voto do Exmo. Sr. Ministro Augusto Nardes:

Augusto Nardes



Aprecia-se representação formulada com amparo no art. 113, § 1º, da Lei 8.666/1993, nos termos do art. 237, inciso VII, do Regimento Interno do TCU, em que se noticiam irregularidades na condução do Pregão Eletrônico 56/2014 (tipo menor preço), cujo objeto foi a contratação de serviços continuados de apoio administrativo, para o atendimento das necessidades acessórias e instrumentais do Laboratório Nacional Agropecuário em São Paulo (Lanagro/SP).

2. A representante, Fundação de Desenvolvimento da Pesquisa do Agronegócio (Fundepag), alega, em síntese, que os atos de adjudicação do objeto (grupo 3 do edital) e homologação da licitação à sociedade empresária Beltis Comércio e Prestação de Serviços em Informática Ltda. teriam violado os princípios da legalidade, isonomia e moralidade pelo fato de essa licitante ter-se valido, de forma indevida, do mecanismo de desoneração da folha de pagamentos, instituído pela Lei 12.546/2011 – substituição da contribuição patronal (20% sobre a folha de pagamentos) por uma contribuição sobre a receita bruta (1% ou 2%), denominada Contribuição Previdência sobre a Receita Bruta (CPRB).

3. A tese objeto deste questionamento é a de que a Beltis enquadrou-se como beneficiária do regime de desoneração da folha de pagamentos na condição de empresa do ramo de TI (Tecnologia da Informação), em atenção ao art. 14 da Lei 11.774/2008 – mencionado no art. 7º, inciso I, da Lei 12.546/2011 –, que estabelece, em seu § 4º, rol taxativo dos serviços de TI e de TIC (Tecnologia da Informação e Comunicação), e, portanto, não poderia se utilizar desse regime em licitação cujo objeto é incompatível com os serviços listados pela lei, por caracterizar vantagem indevida em descompasso com o princípio da isonomia. (...)

5. A representação merece ser conhecida porquanto atendidos os requisitos aplicáveis à espécie.

6. Quanto ao mérito, considero-a improcedente.

7. A Beltis encontra-se apta a prestar os serviços objeto do certame uma vez cadastrada no CNAE (Código e Descrição das Atividades) secundário 78.10-8-00 (Seleção e agenciamento de mão-de-obra), conforme atesta o documento inserto à peça 4, p. 103.

8. Também não vislumbro irregularidade em seu enquadramento no regime de desoneração da folha de pagamentos, tampouco como isso possa ter violado a isonomia na licitação.

9. Figura a citada empresa como sujeito passivo da obrigação tributária relativa à CPRB por força do disposto no art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei 12.546/2011: (...)

10. O Anexo II da lei contempla a atividade principal da licitante vencedora (CNAE 47.51-2-01), constante de seu cadastro nacional como pessoa jurídica (documento à peça 4, p. 103).

11. Não há impeditivo legal – como seria lógico supor – a que determinada pessoa jurídica, enquadrada no regimento desta lei de desoneração tributária, exerça outras atividades econômicas. Nesses casos, a Lei 12.546/2011, em seu art. 9º, § 9º, regulou uma forma diferenciada de cálculo da CPRB, incidente apenas sobre a receita proveniente da atividade principal da empresa: (...)

12. Como se nota, relação não há com a hipótese do art. 7º, inciso I, da Lei 12.546/2011, sujeita ao rol de serviços de TI e TIC previsto no art. 14, § 4º, da Lei 11.774/2008. Ademais, ainda que aquela empresa estivesse vinculada ao aludido regime de tributação com fundamento nessa situação, não haveria prejuízo à sua participação no certame pelo fato de exercer atividade secundária compatível com o objeto licitado, conforme esclarecido acima.

36. De igual modo, a empresa que explora tanto atividades que se podem sujeitar à desoneração da folha de pagamentos, quanto atividades que não se podem sujeitar a este regime, mas que aufera 5% ou menos de sua receita bruta

Quimandes G.

total nestas últimas atividades recolherá apenas a contribuição previdenciária sobre a receita bruta, como se todas as suas atividades se pudessem sujeitar ao regime de desoneração da folha de pagamentos. É o que preveem o §§ 5º e 6º do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011 (introduzidos pela Lei nº 12.715/2012):

Art. 9º (...)

§ 5º O disposto no § 1º aplica-se às empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 7º e 8º, somente se a receita bruta decorrente de outras atividades for superior a 5% (cinco por cento) da receita bruta total.

§ 6º Não ultrapassado o limite previsto no § 5º, a contribuição a que se refere o *caput* dos arts. 7º e 8º será calculada sobre a receita bruta total auferida no mês.

37. Excetuadas, porém, estas duas hipóteses (em que a sujeição ao regime tributário em questão for motivada pelo enquadramento da atividade econômica na CNAE 2.0 ou em que a receita bruta das atividades que não se podem sujeitar a tal regime tributário for igual ou menor do que 5% da receita bruta total), uma empresa que explora atividades que se podem sujeitar à desoneração da folha de pagamentos, concomitantemente a atividades que não se podem sujeitar a este regime, se **comprovadamente** optar por este regime em relação às primeiras, terá de recolher as contribuições previdenciárias patronais nos moldes previstos pelos §§ 1º e 4º do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011 (introduzidos pela Lei nº 12.715/2012, tendo o § 1º sido posteriormente alterado pelas Leis nºs 12.794/2013 e 13.043/2014):

Art. 9º (...)

§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º, o cálculo da contribuição obedecerá:

I - ao disposto no *caput* desses artigos quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas; e

II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do *caput* do referido artigo ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que tratam o *caput* do art. 7º e o § 3º do art. 8º ou à fabricação dos produtos de que trata o *caput* do art. 8º e a receita bruta total. (...)

§ 4º Para fins de cálculo da razão a que se refere o inciso II do § 1º, aplicada ao 13º (décimo terceiro) salário, será considerada a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao mês de dezembro de cada ano-calendário.

38. A depender das circunstâncias, as regras constantes dos §§ 1º e 4º do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011 também serão aplicáveis às empresas que se dedicam precipuamente à construção civil. É que, embora o enquadramento desta atividade econômica na CNAE 2.0 lhes permita optar pelo regime tributário em apreço, o § 16 do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011 (introduzido pela Lei



nº 13.161/2015) expressamente prevê que a opção pode ser feita em relação a cada obra, dando a entender que eles poderiam não optar em relação a algumas obras ou atividades.

39. Conquanto não haja dúvidas de que os §§ 1º e 4º do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011 disciplinem a aplicação do regime de desoneração da folha de pagamentos a empresas que exploram, concomitantemente, atividades que podem sujeitar-se e atividades que não podem sujeitar-se a este regime, a exegese do inciso II do § 1º não é, todavia, das mais fáceis.

40. O intérprete não pode sequer socorrer-se da legislação que regulamenta o último dispositivo legal referido. Com efeito, o inciso II do artigo 6º do Decreto nº 7.828/2012 possui redação similar à do inciso II do § 1º do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011:

Art. 6º No caso de empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 2º e 3º, até 31 de dezembro de 2014, o cálculo da contribuição obedecerá:

I - ao disposto nos arts. 2º e 3º, em relação às receitas referidas nesses artigos; e

II - quanto à parcela da receita bruta relativa a atividades cuja contribuição não se sujeita às substituições previstas nos arts. 2º e 3º, ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, reduzindo-se o valor das contribuições referidas nos incisos I e III do *caput* do mencionado art. 22 ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que trata o *caput* do art. 2º ou à fabricação dos produtos de que trata o *caput* do art. 3º e a receita bruta total.

§ 1º Nos meses em que não auferirem receita relativa às atividades previstas nos arts. 2º e 3º, as empresas a que se refere o *caput* deverão recolher as contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, sobre a totalidade da folha de pagamentos, não sendo aplicada a proporcionalização de que trata o inciso II do *caput*.

§ 2º Nos meses em que não auferirem receita relativa a atividades não abrangidas pelos arts. 2º e 3º, as empresas deverão recolher a contribuição neles prevista, não sendo aplicada a proporcionalização de que trata o inciso II do *caput*.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se às empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 2º e 3º, somente se a receita bruta decorrente dessas outras atividades for superior a cinco por cento da receita bruta total.

§ 4º Não ultrapassado o limite previsto no § 3º, as contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º serão calculadas sobre a receita bruta total auferida no mês.

41. O mesmo se pode afirmar do inciso II do artigo 8º da Instrução Normativa nº 1.436/2013 da Secretaria da Receita Federal do Brasil:

Art. 8º Observado o disposto no § 4º deste artigo e no *caput* do art. 6º, no caso de empresas que se dedicam a outras atividades, além das relacionadas no Anexo I ou que produzam outros itens além dos listados no Anexo II, o cálculo da CPRB será realizado observando-se:

Demanda



I - em relação às receitas decorrentes das atividades relacionadas no Anexo I e da produção dos itens listados no Anexo II, ao previsto no art. 1º; e

II - quanto à parcela da receita bruta relativa a atividades não sujeitas à CPRB, ao prescrito no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, reduzindo-se o valor das contribuições referidas nos incisos I e III do *caput* do mencionado art. 22 ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas no Anexo I, ou da produção de itens não listados no Anexo II e a receita bruta total.

§ 1º O valor da receita bruta decorrente de exportações será computado no cálculo da proporcionalidade a que se refere o inciso II do *caput*, tanto na receita bruta de atividades não relacionadas no Anexo I ou na produção de itens que não estejam listados no Anexo II, quanto na receita bruta total.

§ 2º As empresas referidas no *caput*, nos meses em que auferirem apenas receita relativa às atividades ou produção de itens:

I - listados, respectivamente, nos Anexos I e II, deverão recolher a CPRB sobre a receita bruta total, não sendo aplicada a proporcionalização de que trata o inciso II do *caput* deste artigo.

II - não relacionados nos Anexos I e II, deverão recolher as contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, sobre a totalidade da folha de pagamentos;

§ 3º A partir de 1º de agosto de 2012, a regra de proporcionalização de que trata este artigo aplica-se somente às empresas que se dediquem às atividades relacionadas no Anexo I, ou produzam os itens listados no Anexo II, se a receita bruta decorrente dessas atividades ou produção de itens for inferior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total.

§ 4º Caso ultrapassado o limite previsto no § 3º, a CPRB será calculada sobre a receita bruta total auferida no mês.

§ 5º As empresas que se dedicam exclusivamente às atividades relacionadas no Anexo I ou à produção de itens listados no Anexo II não estão obrigadas a recolher as contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, nos meses em que não auferirem receita.

42. A interpretação do inciso II do § 1º do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011 acabou sendo objeto de consulta à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

43. No dia 27 de julho de 2012, a Divisão de Tributação da Superintendência-Regional da Receita Federal da 1ª Região (Disit/SRRF01) expediu a Solução de Consulta nº 38, que acabou tornando-se célebre. Esta solução de consulta foi assim ementada:

Na hipótese de empresas que se dediquem a outras atividades cumulativamente com a prestação de serviços de TI e de TIC, a base de cálculo da contribuição previdenciária de que trata o inciso II do § 1º do art. 9º da Lei nº 12.546/2011 será o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais pela prestação de serviços em todas as atividades da empresa, observada a proporcionalidade entre a receita bruta relativa às outras atividades e a receita total.

44. De acordo com a Solução de Consulta nº 38/2012 da Disit/SRRF01, a contribuição previdenciária patronal das empresas que exploram, concomitantemente, atividades que podem sujeitar-se e atividades que não podem

Demanda G.



sujeitar-se à desoneração da folha de pagamentos será calculada da seguinte maneira:

- a) em relação às atividades que podem sujeitar-se à desoneração da folha de pagamentos, mediante aplicação da alíquota prevista pela Lei nº 12.546/2011 sobre a receita bruta destas atividades;
- b) em relação às atividades que não podem sujeitar-se à desoneração da folha de pagamentos, mediante aplicação de alíquota específica sobre o total de remunerações pagas, devidas ou creditadas aos empregados ou prestadores de serviços que exercem todas as atividades exploradas por estas empresas, suscetíveis ou não de aplicação do regime de desoneração da folha de pagamentos;
- c) a alíquota específica mencionada na letra 'b' é o produto que resulta da multiplicação da alíquota prevista pela Lei nº 8.212/1991 pelo quociente entre a receita bruta das atividades que não podem sujeitar-se à desoneração da folha de pagamentos (de um lado) e a receita bruta total (de outro).

45. Embora se tenha tornado célebre, a Solução de Consulta nº 38/2012 foi expedida pela Disit/SRRF01, órgão que integra uma superintendência-regional com competência restrita ao Distrito Federal e aos Estados de Goiás, Tocantins, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul.

46. Não obstante, esta exegese do inciso II do § 1º do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011 acabou sendo a adotada pela Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Cosit).

47. Com efeito, em 04 de novembro de 2013, a Cosit expediu a Solução de Consulta nº 20, em cuja fundamentação se pode ler o seguinte:

23. A empresa submetida ao regime misto, para fins de apuração da contribuição previdenciária devida sobre a folha de pagamento, deverá aplicar a regra descrita no inciso II do §1º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, utilizando como base de cálculo o valor total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, durante o mês, a todos os seus segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, independentemente de estarem relacionados ou não com as atividades substituídas ou não.

48. Fundamentação idêntica foi adotada pela Cosit, ao expedir a Solução de Consulta nº 78, em 28 de março de 2014:

31. A empresa submetida ao regime misto, para fins de apuração da contribuição previdenciária devida sobre a folha de pagamento, deverá aplicar a regra descrita no inciso II do § 1º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, utilizando como base de cálculo o valor total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, durante o mês, a todos os seus segurados empregados, trabalhadores

D. Mendes G.



avulsos e contribuintes individuais, independentemente de estarem relacionados ou não com as atividades substituídas ou não.

49. Mais recentemente, em 17 de junho de 2015, a Cosit expediu a Solução de Consulta nº 154, que possui a seguinte conclusão:

11. Diante do exposto, conclui-se que, se uma empresa estiver sujeita ao cálculo da contribuição previdenciária na forma do § 1º do art. 9º da Lei no 12.546, de 2011, as contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redução prevista no inciso II do citado § 1º, incidem sobre toda sua folha de pagamento, inclusive sobre a referente a obra de construção civil particular destinada a uso próprio executada com mão de obra própria.

50. Na fundamentação da Solução de Consulta nº 154/2015, a Cosit foi ainda mais enfática:

8. Importante observar que a redução proporcional prevista no inciso II do § 1º deve ser aplicada sobre o valor da contribuição dos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, referente a toda folha de pagamento da empresa, compreendendo todos os seus setores, atividades e estabelecimentos.

51. Logo é certo que, para a Secretaria da Receita Federal do Brasil (órgão encarregado da arrecadação da contribuição previdenciária patronal), a base de cálculo de tal tributo, em relação às atividades que não podem sujeitar-se à desoneração da folha de pagamentos, seria o total de remunerações pagas, devidas ou creditadas aos empregados (ou prestadores de serviços) que exercem todas as atividades exploradas por estas empresas, pouco importando se tais atividades poderão sujeitar-se ou não à desoneração da folha de pagamentos.

52. Este posicionamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil é de extrema relevância, uma vez que repercute sobre o preenchimento das planilhas de custos e formação de preços que acompanham as propostas dos licitantes ou que instruem os pedidos de revisão (§ 5º do artigo 65 da Lei nº 8.666/1993) ou os pedidos de repactuação de preços formulados pelos contratados, nos casos em que tais licitantes ou contratados comprovadamente hajam optado pelo regime tributário conhecido como "*desoneração da folha de pagamentos*", exerçam concomitantemente atividades sujeitas e não sujeitas a este regime tributário, e as obras ou serviços contratados pela Administração estejam sujeitos a ele.

53. É que, nestes casos, não bastará ao licitante ou contratado, nas planilhas de custos e formação de preços, zerar (ou mesmo eliminar do Módulo 4) a rubrica relativa à contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remuneração devida ao empregado (denominada de "*INSS*" no Anexo III-A da Instrução Normativa nº 02/2008 da SLTI) e, em contrapartida, incluir no Módulo 5 uma rubrica relativa à contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta.

10. Quimando 9



Não se pode perder de vista que sobre as remunerações dos empregados colocados à disposição da Administração, ainda que não exerçam atividades sujeitas à desoneração da folha de pagamentos, continua a incidir a contribuição previdenciária patronal de que trata o artigo 22 da Lei nº 8.212/1991.

54. É bem verdade que a alíquota desta contribuição previdenciária não será de 20%. Consoante se explicou, dividir-se-á a receita bruta das atividades que não podem sujeitar-se à desoneração da folha de pagamentos pela receita bruta total e, em seguida, multiplicar-se-á este quociente pela alíquota prevista pela Lei nº 8.212/1991, de modo a reduzi-la.

55. De toda sorte, nas planilhas de custos e formação de preços confeccionadas por licitante ou contratado que exerça atividades que podem sujeitar-se à desoneração da folha de pagamentos, concomitantemente a atividades que não podem sujeitar-se a este regime, e que comprovadamente haja optado pela desoneração em relação às primeiras atividades, a rubrica denominada "INSS" terá valor maior do que zero, sem prejuízo da inserção, no Módulo 5, de uma rubrica relativa à contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta.

56. Isso significa que, em licitações destinadas à contratação de obras ou serviços que podem sujeitar-se à desoneração da folha de pagamentos, os instrumentos convocatórios não podem prever que a rubrica denominada "INSS" necessariamente terá de ser igual a zero. Afinal, isso acabaria prejudicando ou colocando em dificuldade os potenciais licitantes que exerçam atividades sujeitas à desoneração da folha de pagamentos, concomitantemente a atividades que não podem sujeitar-se a este regime.

57. Convém ressaltar que esta questão não havia passado despercebida pelo Colendo TCU. Quando do julgamento do Processo nº 013.515/2013-6 pelo Plenário da Egrégia Corte de Contas (o qual redundou na prolação do anteriormente citado Acórdão nº 2.859/2013), o Exmo. Sr. Ministro José Jorge (revisor) tratou especificamente da questão ora analisada, conforme se depreende dos fragmentos a seguir transcritos de seu voto:

2. Nesse contexto, justifica-se sim a revisão dos contratos de prestação de serviços ainda vigentes firmados com empresas beneficiadas pela desoneração da folha de pagamento, mediante alteração das planilhas de custo e de formação de preços, atentando-se para os efeitos retroativos às datas de início da aludida desoneração. Da mesma forma, também se justificam providências no sentido de obter administrativamente o ressarcimento dos valores pagos a maior em relação aos contratos de prestação de serviços já encerrados firmados com empresas beneficiadas pela desoneração.

3. Apenas a título de complementação ao que restou consignado no voto apresentado pelo Ministro José Múcio, impende ressaltar que a revisão mediante aplicação direta da alíquota sobre a receita bruta ("faturamento") pode ser considerada inapropriada, em face da possibilidade de realização, pela empresa, de outras atividades não desoneradas, a ensejar o cálculo ponderado da

Demanda



contribuição previdenciária, conforme esclarece a Solução de Consulta nº 38 – SRRF01/Disit (Receita Federal do Brasil), cuja ementa julgo oportuno transcrever:

"Solução de Consulta 38 RFB:

EMENTA: Na hipótese de empresas que se dediquem a outras atividades cumulativamente com a prestação de serviços de TI e de TIC, a base de cálculo da contribuição previdenciária de que trata o inciso II do §1º do art. 9º da Lei nº 12.546/2011 será o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais pela prestação de serviços em todas as atividades da empresa, observada a proporcionalidade entre a receita bruta relativa às outras atividades e a receita total.
(<http://decisoes.fazenda.gov.br/netathtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm> - acesso em 1.10.2013)"

(...) 6. Em apertada síntese, não se pode concluir simplesmente que, em substituição às contribuições destinadas à seguridade social a cargo das empresas beneficiadas – de 20% sobre a remuneração dos segurados –, as novas contribuições incidirão em alíquotas que variam entre 1% e 2,5% sobre o valor da receita bruta daquelas empresas. Deve-se atentar também para o fato de a empresa contratada realizar outras atividades não desoneradas, situação em que se fará necessário efetuar o cálculo ponderado da contribuição previdenciária.

58. Observe-se que o Exmo. Sr. Ministro José Jorge citou, inclusive, a Solução de Consulta nº 38/2012 da Disit/SRRF01.

59. No já referido roteiro que publicou, em cumprimento à determinação feita pelo Plenário do Colendo TCU no Acórdão nº 2.859/2013, no Portal de Compras Governamentais, a SLTI também incluiu orientações específicas sobre a questão ora analisada:

A orientação a seguir abrange somente a alínea "c".

Nesse caso, deve ser observada a disposição do subitem 6.7.1 do Acórdão nº 1212/2014-TCU – Plenário, *in verbis*:

"6.7.1. A preocupação com os contratos que envolvem atividades desoneradas e outras atividades não desoneradas constitui a tônica do voto revisor, cuja solução pode ser assim descrita: efetuar o cálculo ponderado da contribuição previdenciária, no caso da contratada realizar outras atividades não desoneradas; conforme a Solução de Consulta SRRF01/Disit 38/2012, deve-se reduzir o valor da contribuição a recolher ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não desoneradas e a receita bruta total."

Assim, para melhor entendimento da solução proposta no subitem 6.7.1 do Acórdão nº 1212/2014-TCU – Plenário, sugerimos sua adoção associada, no que couber, com os procedimentos de que trata o item 3, adiante.

A seguir, transcrevemos a orientação expedida pela Receita Federal do Brasil no *link*:
<http://www1.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2012/cartilhadesoneracao.pdf>.

1º) Vide a solução de consulta nº 38 – Receita Federal do Brasil - RFB:

"Pergunta: O que deve fazer uma empresa que possui apenas parcela da sua receita vinculada aos serviços e produtos elencados na Medida Provisória?

10 Demandas

33
9

Resposta: Se uma empresa produzir tipos diferentes de produtos ou prestar diferentes tipos de serviços, sendo apenas alguns deles elencados na Medida Provisória, então ela deverá proporcionalizar sua receita de acordo com os serviços/produtos enquadrados e não-enquadrados na Medida Provisória e recolher a contribuição previdenciária em duas guias: uma parcela sobre a receita e outra parcela sobre a folha.

Pergunta: Como isso funciona na prática? É possível exemplificar?

Resposta: Se, por exemplo, uma empresa tiver 70% de sua receita derivada de produtos enquadrados na Medida Provisória e 30% de fora, então ela deverá recolher a alíquota de 1% sobre 70% de sua receita e aplicar a alíquota previdenciária normal, de 20%, sobre 30% de sua folha salarial.

Digamos que a receita de uma empresa nesta situação seja de 1000 e sua folha de salários de 200. Atualmente, essa empresa recolhe 20% de 200, pagando 40 de contribuição previdenciária. Pela nova sistemática, ela pagará 19 ($1\% \times 70\% \times 1000 + 20\% \times 30\% \times 200$).

Dessa forma, a revisão dos contratos firmados com empresas beneficiadas pelo plano "Brasil Maior", nos casos das empresas de atividade mista em todos os seus itens (2.1 a 2.3), incluindo a ressalva de que, para essas empresas, deve-se observar ainda a aplicação da contribuição previdenciária patronal proporcional sobre a folha de pagamentos, calculadas mês a mês, além da própria contribuição previdenciária sobre a receita bruta.

Para fins de comprovantes do enquadramento das empresas como de atividade mista, devem ser solicitados das empresas os seguintes documentos abaixo elencados:

- a) Contrato social (Objeto Social deve indicar a existência de atividades não substituídas);
- b) Balanço e Demonstrativo de Resultados do último exercício social exigido em Lei; e
- c) Planilhas mensais demonstrativas de cálculo da proporção entre as receitas desoneradas e a bruta.

Além dos documentos acima elencados, poderão ser solicitados documentos adicionais, tais como DIPJ, DAICON, DCTF ou Livros Fiscais, para evidenciar as receitas das atividades desoneradas/substituídas e a bruta. Ressalve-se que a partir de 2014, o DAICON e DCTF foram substituídas pelo SPED, a ser enviado à Receita Federal apenas anualmente.

60. Por conseguinte, nas planilhas de custos e formação de preços confeccionadas por licitante ou contratado que exerça atividades sujeitas à desoneração da folha de pagamentos, concomitantemente a atividades que não podem sujeitar-se a este regime, e que comprovadamente haja optado pela desoneração em relação às primeiras atividades, tem-se que a rubrica denominada "INSS" terá valor maior do que zero, sem prejuízo da inserção, no Módulo 5, de uma rubrica relativa à contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta.

61. Antes de encerrar, convém esclarecer que, na fase preparatória do certame, ao fazer uma estimativa do valor da futura contratação, a Administração não deverá efetuar mais de um orçamento de referência (um voltado às empresas que optaram pelo regime da desoneração da folha de pagamentos e outro voltado

Demandas



para as empresas que não optaram ou não foram contempladas por este regime). A Administração deverá fazer um único orçamento de referência, no qual considerará o regime tributário que lhe for mais vantajoso — sem que isso desobrigue os licitantes a retratarem, nas planilhas de custos e formação de preços que acompanham suas propostas, o regime tributário a que se sujeitam.

62. É o que elucidou o Exmo. Ministro Augusto Nardes no voto que fundamenta o Acórdão nº 6.013/2015 da 2ª Câmara do Colendo TCU:

3. Segundo o embargante, a deliberação seria “omissa e obscura no que se refere ao modo como esta Casa deve proceder nas licitações em que houver a necessidade de contratar os serviços referidos pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011”.

4. Aduz, ainda, o embargante que “na hipótese, não ficou suficientemente claro qual orçamento deve constar como valor global anual estimado da contratação, se é o que leva ou aquele que não leva em consideração o regime diferenciado de tributação”.

5. Ainda segundo o embargante, a adoção de orçamento que não considera os benefícios da Lei 12.546/2011 pode gerar contratações superfaturadas, pois a Administração fica sem parâmetros para julgar se as licitantes repassaram ou não eventuais benefícios advindos da desoneração da folha de pagamento; a opção por orçamento específico que contemple o regime tributário diferenciado pode ser prejudicial àquelas licitantes não incluídas na mencionada política governamental; e, “neste último caso, é preciso esclarecer qual medida a Administração deve tomar na pouco provável, mas possível, hipótese em que não participem licitantes não incluídas na desoneração”.

6. Por oportuno, esclareço que os serviços a que se referem o embargante são aqueles em que as empresas usufruem do benefício da desoneração da folha salarial, nos termos da Lei nº 12.546/2011.

7. Quanto ao mérito, verifico, pelas razões que a seguir passo a expor, que não assiste razão ao embargante.

8. Em primeiro lugar, o referido Acórdão cuidou adequadamente da matéria, porquanto, na parte dispositiva, apenas orientou os gestores da Câmara de Deputados, ao dar ciência, portanto, sem qualquer efeito cogente, da seguinte impropriedade no pregão em referência:

“1.6.1.1. ausência de amparo legal para a adoção de dois orçamentos diferentes, a serem utilizados como critério de aceitabilidade de preços máximos, a depender de a licitante recolher a contribuição previdenciária incidente sobre o valor da receita bruta ou recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento, considerando-se, ainda, que o ordenamento legal pátrio prevê o tratamento diferenciado, sem que haja afronta à isonomia, nos termos da Lei 12.546/2011”.

9. Em segundo lugar, não caberia, como não cabe, ao Tribunal dizer ao gestor o como fazer ou o exato modo de proceder nas licitações em que houver necessidade de contratar os serviços referenciados, senão apontar, como o fez, a ausência de amparo legal para determinado procedimento.

10. Em terceiro lugar, parecem-me claros os termos da impropriedade apontada pelo Tribunal e que acima reproduzi, ao dizer da ausência de amparo legal para adoção de dois orçamentos diferenciados no caso em questão, uma vez que a peça instrutiva esclarece os exatos contornos da proposição e que o embargante, conquanto tenha manejado alguns dos itens da instrução técnica, absteve-se de registrar em sua peça recursal, senão vejamos:

“43. Quanto à alegação de ser indevida a inclusão de critérios de aceitabilidade distintos no pregão 94/2015, aduz-se razão à

Demanda



representante, ante a ausência de amparo legal para a adoção da medida, considerando-se que o ordenamento legal pátrio permite o tratamento diferenciado entre as empresas e, ainda, tendo em vista que, na prática, tal medida é inócua em função do exposto na presente análise (itens 40 e 41).

44. Todavia, considerando-se que a previsão de diferentes critérios de aceitabilidade de preços máximos não impactará o critério de julgamento do certame (menor preço) e que, apenas na situação improvável de não participação de empresa beneficiada pela Lei 12.546/2011 o preço máximo para empresas que recolhem a contribuição pela folha de pagamentos seria aplicado, considera-se medida suficiente dar ciência ao órgão acerca da impropriedade, não se demonstrando oportuno determinar a anulação do certame pleiteada pela representante".

11. Em reforço e por esclarecedores, reproduzo, igualmente, o item 39 bem como os supra referenciados itens 40 e 41 da instrução:

"39. Tendo em vista que o critério de julgamento do pregão é o menor preço, para que uma determinada empresa se sagre vencedora do pregão deverá ofertar a proposta de menor valor, independentemente do regime de contribuição previdenciária em que se enquadre.

40. Além disso, na hipótese de qualquer empresa beneficiada pela desoneração ofertar proposta válida, necessariamente, toda proposta apta a vencer o certame (seja para licitante desonerada ou não) já se situaria em patamar inferior ao máximo fixado para a Administração para empresas incluídas na Lei 12.546/2011, o que tornaria inócua a dupla previsão.

41. A única possibilidade de aplicação do valor máximo aceitável para empresas que recolhem as contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento (não desoneradas) ocorreria na hipótese de não participação, na disputa de lances, de qualquer empresa que conte com a desoneração, situação improvável, uma vez que esse grupo inclui a maioria das licitantes, conforme informado pela própria representante".

12. Conquanto considere pertinentes as preocupações externadas pelo embargante, seja em relação aos licitantes ou em relação à Administração, verifico que o exame técnico examina adequadamente tais questões, ao concluir pela ausência de ofensa ao princípio da isonomia, tendo-se em conta o princípio do interesse público, ao mencionar a proposta de menor valor.

13. Portanto, de todo o exposto é possível aferir qual o orçamento que permitiria à Administração Pública, no presente caso, a seleção da proposta mais vantajosa, um dos princípios basilares da licitação.

63. No mesmo sentido pronunciou-se a Exma. Sr.^a Ministra Ana Arraes em decisão monocrática proferida na Tomada de Contas nº 035.988/2015-0 (e citada no Acórdão nº 1.238/2016 do Plenário do Colendo TCU):

12. Considerei desnecessária, ademais, a oitiva da Universidade no que se refere ao possível equívoco na estimativa dos custos da previdência social. Em primeiro lugar, a administração não está obrigada a fixar preços com base na incidência da alíquota sobre a folha de pagamento, e sim a utilizar o critério mais vantajoso, que, no caso presente, seria a incidência da alíquota prevista na Lei 12.846/2006. Isso não impede que um concorrente que tenha custos da previdência social incidentes sobre o valor da folha de pagamento participe da licitação.

13. Em segundo lugar, possíveis equívocos nas estimativas da Universidade não interferem nas propostas dos licitantes. Isto é, apesar de a instituição ter fixado a contribuição patronal em 2% sobre o valor do faturamento do material, os licitantes estarão obrigados a apresentarem propostas com base na alíquota de 4,5% sobre o valor da receita bruta, como previsto pela Lei 13.161/2015, e não poderão posteriormente alegar fato do príncipe para reequilibrar o contrato, uma

Demandas



vez que já eram de amplo conhecimento o percentual e os critérios de incidência da alíquota.

64. Destes precedentes infere-se que, na fase preparatória da licitação, ao fazer uma estimativa do valor do futuro contrato, a Administração deverá confeccionar um único orçamento de referência, no qual considerará o regime tributário que lhe for mais vantajoso, porém os licitantes deverão elaborar as planilhas de custos e formação de preços que acompanham suas propostas com observância do regime tributário a que se sujeitam, não podendo utilizar os critérios constantes do orçamento de referência (se estes não lhe foram aplicáveis) e depois, em caso de adjudicação e contratação, pleitear uma indevida revisão contratual.

III - CONCLUSÃO:

65. Pelo exposto, adere-se ao posicionamento adotado pela Procuradoria Federal junto à Agência Nacional de Saúde Suplementar (PF/ANS) no Parecer nº 00089/2015, emitido nos autos do Processo nº 33902.471876/2012-74 (sequência 7), e opina-se que, nos casos em que exercer atividades sujeitas à desoneração da folha de pagamentos, em concomitância com atividades que não podem sujeitar-se a este regime, e que comprovadamente haja optado pela desoneração em relação às primeiras atividades, o licitante ou o contratado — ao confeccionar a planilha de custos e formação de preços que acompanha sua proposta ou que instrui seu pedido de revisão (§ 5º do artigo 65 da Lei nº 8.666/1993) ou seu pedido de repactuação de preços — não deverá zerar (ou mesmo eliminar do Módulo 4) a rubrica relativa à contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remuneração devida ao empregado (denominada de “INSS” no Anexo III-A da Instrução Normativa nº 02/2008 da SLTI), sem prejuízo da inserção, no Módulo 5, de uma rubrica relativa à contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta.

À consideração superior.

Brasília, 09 de novembro de 2016.

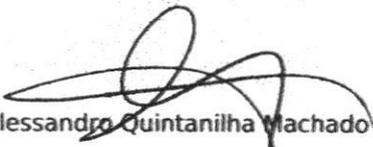

Leonardo Sousa de Andrade

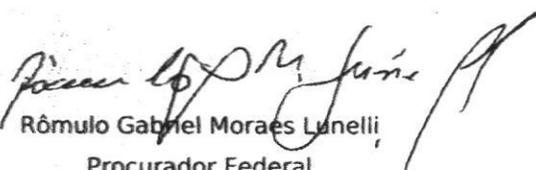
Procurador Federal



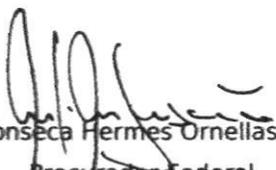
Continuação do **PARECER Nº 01 /2016/CPLC/DEPCONSU/PGF/AGU**

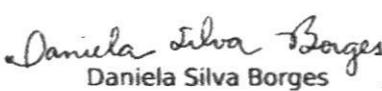
De acordo, na forma da unanimidade consolidada no decorrer dos trabalhos (Portaria nº 338/PGF/AGU, de 12 de maio de 2016).

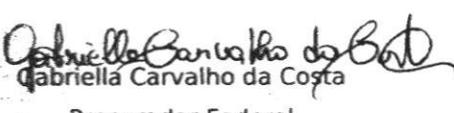

Alessandro Quintanilha Machado
Procurador Federal


Rômulo Gabriel Moraes Lunelli
Procurador Federal


Ingrid Pequeno Sá Girão
Procuradora Federal


Diego da Fonseca Hermes Ornellas de Gusmão
Procurador Federal


Daniela Silva Borges
Procuradora Federal

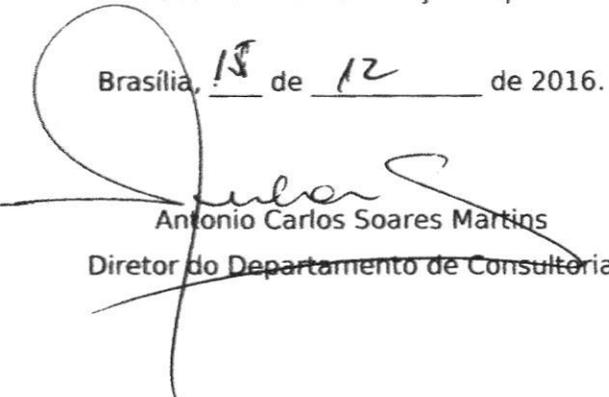

Gabriella Carvalho da Costa
Procurador Federal


Caroline Marinho Boaventura Santos
Procuradora Federal


Renata Cedraz Ramos Felzemburg
Procuradora Federal

De acordo. À consideração Superior.

Brasília, 15 de 12 de 2016.


Antonio Carlos Soares Martins
Diretor do Departamento de Consultoria

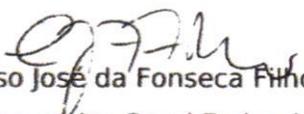


DESPACHO DO PROCURADOR-GERAL FEDERAL

APROVO a PARECER Nº 011 /2016/CPLC/DEPCONSU/PGF/AGU, do qual se extrai a Conclusão que segue.

Encaminhe-se cópia à Consultoria-Geral da União, para conhecimento.

Brasília, 30 de dezembro de 2016.


Cleso José da Fonseca Filho
Procurador-Geral Federal

CONCLUSÕES DEPCONSU/PGF/AGU Nº 127/2016

I – Uma empresa que explora outras atividades além das que se podem sujeitar à desoneração da folha de pagamentos, se comprovadamente optar por este regime em relação a estas, terá de recolher as contribuições previdenciárias patronais nos moldes previstos pelos §§ 1º e 4º do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011, excetuadas as hipóteses em que a sujeição a este regime tributário for motivada pelo enquadramento da atividade econômica principal na CNAE 2.0 (§§ 9º e 10 do mesmo artigo) ou em que a receita bruta das atividades que não se podem sujeitar ao aludido regime tributário for igual ou menor do que 5% da receita bruta total (§§ 5º e 6º do mesmo artigo);

II – Na hipótese do § 1º do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011, conforme entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a base de cálculo das contribuições previdenciárias, em relação às atividades que não podem sujeitar-se à desoneração da folha de pagamentos, é o total de remunerações pagas, devidas ou creditadas aos empregados ou prestadores de serviços que exercem todas as atividades exploradas pela empresa, pouco importando se tais atividades poderão sujeitar-se ou não ao mencionado regime tributário;

III – Na planilha de custos e formação de preços que acompanha sua proposta, seu pedido de revisão (§ 5º do artigo 65 da Lei nº 8.666/1993) ou seu pedido de repactuação de preços, conforme o caso, o licitante ou contratado que exerça atividades sujeitas à desoneração da folha de pagamentos, concomitantemente a atividades que não podem sujeitar-se a este regime, e que comprovadamente haja optado pela desoneração em relação às primeiras atividades, não poderá zerar (ou



mesmo eliminar do Módulo 4) a rubrica relativa à contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remuneração devida ao empregado (denominada de “INSS” no Anexo III-A da Instrução Normativa nº 02/2008 da SLTI). Esta rubrica terá valor maior do que zero, sem prejuízo da inserção, pelo licitante ou contratado, no Módulo 5 da planilha de custos e formação de preços, de uma rubrica relativa à contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta;

IV – Em licitações destinadas à contratação de obras ou serviços que podem sujeitar-se à desoneração da folha de pagamentos, os instrumentos convocatórios não podem prever que a rubrica relativa à contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remuneração devida ao empregado (denominada de “INSS” no Anexo III-A da Instrução Normativa nº 02/2008 da SLTI) necessariamente terá de ser igual a zero;

V – Na fase preparatória da licitação, ao fazer uma estimativa do valor do futuro contrato, a Administração deverá confeccionar um único orçamento de referência, no qual considerará o regime tributário que lhe for mais vantajoso, porém os licitantes deverão elaborar as planilhas de custos e formação de preços que instruem suas propostas com observância do regime tributário a que se sujeitam, não podendo utilizar os critérios constantes do orçamento de referência (se estes não lhe foram aplicáveis) e depois, em caso de adjudicação e contratação, pleitear uma indevida revisão contratual.

REF.: EDITAL Nº 022/2023
PREGÃO ELETRÔNICO Nº 015/2023
PROCESSO LICITATÓRIO Nº 025/2023

URGENTE

**PONTOS POLÊMICOS SOBRE TRIBUTOS NA
FORMAÇÃO DOS PREÇOS E ANÁLISE DE
PLANILHAS DE CUSTOS DOS CONTRATOS DE
SERVIÇOS CONTÍNUOS**

http://www.portais.pe.gov.br/c/document_library/get_file?p_l_id=41210347&folderId=41210359&name=DLEF-250909.pdf

Pontos Polêmicos sobre Tributos na Formação dos preços e Análise de Planilhas de Custos dos Contratos de Serviços Contínuos

IX WORKSHOP
PARA PREGOEIROS PÚBLICOS
DO ESTADO DE PERNAMBUCO



SECRETARIA DE
ADMINISTRAÇÃO



GOVERNO DO ESTADO
Pernambuco
ESTADO DE PERNAMBUCO



Formação dos Preços

Importância da estimativa de preços para as contratações públicas

- exigência legal
- controle da disponibilidade/limitação orçamentária
- possibilita a formulação da proposta adequada
- análise e julgamento objetivo - exame de exequibilidade
- seleção da proposta mais vantajosa
- execução e acompanhamento do contrato

Formação dos Preços

Lei nº 8.666/93 - Orçamento estimado pela Administração - exigência

Art. 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;

Art. 40. O edital conterà: (....)

X - o critério de aceitabilidade dos preços unitário e global, conforme o caso, permitida a fixação de preços máximos e vedados a fixação de preços mínimos, critérios estatísticos ou faixas de variação em relação a preços de referência, ressalvado o disposto nos parágrafos 1º e 2º do art. 48; [\(Redação dada pela Lei nº 9.648, de 1998\)](#)

(...)

§ 2º Constituem anexos do edital, dele fazendo parte integrante: (..)

II - orçamento estimado em planilhas de quantitativos e preços unitários; [\(Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994\)](#)

Formação dos Preços

A composição do preço - formulação da proposta

O interessado na contratação (licitante) deve apresentar sua proposta de forma clara e precisa, incluindo todos os custos e despesas, encargos trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais, com a discriminação dos tributos conforme seu regime de tributação definidos no ato convocatório, de modo a viabilizar o julgamento .

Fatores que influenciam nos preços: atividade da empresa, custos de produção (mão de obra, equipamentos, materiais, aluguéis), taxa de administração, lucro, tributos (impostos, taxas e contribuições) e Regimes de Tributação.

Formação dos Preços

Julgamento da proposta

Lei nº 8.666/93

Art. 44. No julgamento das propostas, a Comissão levará em consideração os critérios objetivos definidos no edital ou convite, os quais não devem contrariar as normas e princípios estabelecidos por esta Lei.

(...)

§ 3º Não se admitirá proposta que apresente preços global ou unitários simbólicos, irrisórios ou de valor zero, incompatíveis com os preços dos insumos e salários de mercado, acrescidos dos respectivos encargos, ainda que o ato convocatório da licitação não tenha estabelecido limites mínimos, exceto quando se referirem a materiais e instalações de propriedade do próprio licitante, para os quais ele renuncie a parcela ou à totalidade da remuneração. [\(Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994\)](#)

(...)

Formação dos Preços

Tributos nas planilhas de custos e formação de preços dos serviços

Encargos sociais - Tributos sobre a folha de pagamento

- CPP - INSS Patronal
- Salário Educação
- INCRA
- SENAI/SENAC/SENAT/SESI/SESC/SEST/SEBRAE
- Seguro de Acidente de Trabalho-SAT/GILRAT
- FGTS

Tributos sobre receitas - faturamento

- PIS/PASEP
- COFINS
- ISS
- CPRB em substituição à CPP

Tributo sobre o lucro

- IRPJ
- CSLL

I - Regimes de tributação e o reflexo nos preços dos serviços

I - Regimes de tributação

- 1) Lucro Real
- 2) Lucro Presumido
- 3) Lucro Arbitrado
- 4) Simples Nacional

Noções gerais: conceitos, alíquotas, bases de cálculo, formas de cálculos, empresas que podem utilizar;

1. Lucro Real

1) Regime de tributação com base no Lucro Real

Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal. (RIR/99, art. 247)

a) IRPJ, Alíquota = 15%

Base de cálculo: lucro real

Adicional de IR: 10% s/parcela do lucro > R\$60.000,00 trimestral, ou R\$20.000,00 mensal.

Período: ano calendário (janeiro a dezembro)

Apuração: Contábil (Decreto nº 3.000/99 - RIR/99)

- **Anual:** recolhimento mensal (estimativa) ou

- **Trimestral:** recolhimento ao final de cada trimestre

1. Lucro Real

Resultado: pode não haver imposto a recolher

Documento de pagamento: DARF

Obrigatoriedade: Pessoa jurídica; receita total no ano-calendário anterior **superior a R\$78.000.000,00** ou R\$ 6.500.000,00 X nº de meses de atividade no período; e as que atividades obrigatórias (ex. Bancos Comerciais,...)

Exigências Legais: Escrituração contábil e fiscal

b) CSLL, Alíquota = 9%, para as pessoas jurídicas em geral (alíquotas maiores para instituições financeiras).

Base de cálculo: resultado ajustado pelas adições, exclusões, compensações.

1. Lucro Real

PIS e COFINS - regime de apuração Não cumulativo

➤ Na tributação pelo lucro real o PIS e COFINS, são apurados no regime não cumulativo: além das exclusões da receita bruta, a empresa tem direito a descontar créditos do tributo sobre bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços, energia elétrica, aluguéis, máquinas e equipamentos, vale-transporte, vale-refeição, uniformes utilizados na prestação de serviços de limpeza, e outros (PIS-Lei 10.637/2002, art. 3º; COFINS-Lei 10.833/2003, art. 3º).

Reflexos: alíquota efetiva – redução de valor

1. Lucro Real

Tributos federais - regime de tributação pelo lucro real.

Tributo	Alíquota	Base de cálculo
IRPJ	15%	Lucro real
CSLL	9%	Resultado contábil ajustado
PIS	1,65%	Faturamento;
COFINS	7,6%	Faturamento;

2. Lucro Presumido

2) Regime de tributação com base no Lucro Presumido

a) IRPJ, Alíquota = 15%

Base de cálculo: lucro presumido (percentuais fixados legalmente s/ receita bruta)

Adicional de IR: 10% s/parcela do lucro > R\$60.000,00 trimestral, ou R\$20.000,00 mensal

Período: ano calendário (janeiro a dezembro)

Apuração Trimestral: pagamento ao final de cada trimestre

Resultado: o imposto é devido independente do resultado contábil positivo ou negativo

Documento de pagamento: DARF

2. Lucro Presumido

Opção: anual, no pagamento da 1ª ou única quota do IRPJ do 1º (primeiro) período de apuração de cada ano calendário

Quem pode optar pela tributação pelo lucro presumido: pessoas jurídicas, na forma seguinte:

I - com receita total no ano-calendário anterior **igual ou inferior** a R\$ 78.000.000,00 ou a R\$ 6.500.000,00 multiplicado pelo nº de meses em atividade no ano calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses (IN RFB nº1.700/2017);

II - que não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real em função da atividade exercida ou da sua constituição societária ou natureza jurídica.

Alteração: Anual; por opção da empresa; quando atingir o limite da receita; ou exercer atividade obrigada à tributação pelo Lucro Real

2. Lucro Presumido

b) CSLL, Alíquota = 9% para as pessoas jurídicas em geral; (alíquotas maiores para instituições financeiras).

Base de cálculo: resultado presumido (12% ou 32%) conforme percentuais da receita bruta fixados na Lei nº 9.249/95. A apuração da CSLL acompanha o mesmo regime do IRPJ

PIS e COFINS: regime de apuração cumulativo;
Na tributação pelo lucro presumido, as contribuições do PIS e COFINS são apuradas no regime cumulativo; não há direito a créditos do tributo incidente sobre operações anteriores

IRPJ - Lucro Presumido – alíquota – base de cálculo

Atividade da empresa	Alíquota (A)	Base de cálculo IRPJ Lucro resumido % s/ receita bruta (B)	Alíquota Efetiva: % receita bruta (A) X (B)
revenda de combustível derivado de petróleo	15%	1,6%	0,24%
venda de mercadorias, transporte de carga, serviços hospitalares, construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra;	15%	8%	1,20%
serviço de transporte, exceto carga	15%	16%	2,40%
serviços em geral, como limpeza e locação de mão de obra, com ou sem materiais, locação de bens; construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais; serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público	15%	32%	4,80%

IX WORKSHOP
PARA PREGOEIROS PÚBLICOS
DO ESTADO DE PERNAMBUCO



SECRETARIA DE
ADMINISTRAÇÃO



IRPJ - Lucro Presumido – cálculos

Observação.

Lucro Presumido – IRPJ - base de cálculo reduzida - IN RFB N^o 1700/2017, art. 33, §7^o. As pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços em geral, mencionados nas alíneas “b”, “c”, “d”, “f”, “g” e “h” do inciso IV do § 1^o, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), poderão utilizar, na determinação da parcela da base de cálculo do IRPJ pelo lucro presumido o percentual de 16% (dezesesseis por cento).

CSLL - Lucro Presumido – alíquota – base de cálculo

Atividade da empresa	Alíquota (A)	Base de cálculo CSLL % s/ receita bruta (B)	Alíquota efetiva: % receita bruta (A) X (B)
Serviço de transporte de carga, serviços hospitalares, construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra;	9%	12%	1,08%
Serviços em geral, como limpeza, locação de mão de obra, com ou sem materiais, locação de bens móveis e imóveis e outros, serviços de construção, reforma, e outros	9%	32%	2,88%

Importante: Ver IN RFB Nº 1700/2017

IX WORKSHOP
PARA PREGOEIROS PÚBLICOS
DO ESTADO DE PERNAMBUCO



AMUPE



SECRETARIA DE
ADMINISTRAÇÃO



2. Lucro Presumido

Tributos federais - regime de tributação pelo lucro presumido.

Tributos Federais	Alíquota	Alíquota efetiva *	Base de cálculo (exemplo)
IRPJ	15%	4,80%	15% X 32% da RB
CSLL	9%	2,88 %	9% X 32% da RB
PIS	0,65%	0,65%	faturamento
COFINS	3,0%	3,0%	faturamento
Total		11,33%	

*aplicação: na planilha de custos, sobre o preço total

3. Lucro Arbitrado

3) Lucro arbitrado*

“O arbitramento de lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte. É aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso”.

Base de cálculo - IRPJ: lucro arbitrado

Base de cálculo – CSLL: resultado arbitrado

Apuração: aplicação de percentuais:

- a) sobre a receita bruta quando conhecida, segundo a natureza da atividade econômica explorada;
- b) quando desconhecida a receita bruta, sobre valores (bases) expressamente fixados pela legislação fiscal.

*(fonte: RFB - arquivo atualizado até 31/12/2016 - Capítulo XIV - Lucro Arbitrado 2017)

A pessoa jurídica que pagar o IRPJ com base no lucro arbitrado determinará a base de cálculo da CSLL com base no resultado arbitrado. (IN RFB 1.700/2017, Art. 226. Parágrafo único.)

Observação. o regime de tributação pelo lucro arbitrado não é usualmente utilizado para estimativas de custos para os contratos administrativos.

4. Simples Nacional

4) Simples Nacional – LC 123/2006

É um regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pela Microempresa -ME e Empresa de Pequeno Porte-EPP, que façam opção (art.12).

Tributos abrangidos pelo Simples:

- Tributos Federais: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP (exceto serviços relacionados no § 5º-C do art. 18 da LC 123 – Anexo IV, a ser recolhida conforme lei previdenciária)
- Tributo Estadual: ICMS
- Tributo Municipal: ISS.

Não são abrangidos (são devidos): tributos relacionados no §1º do art. 13 (ex. contribuição previdenciária do trabalhador, FGTS...)

4. Simples Nacional

Pagamento dispensado: demais contribuições instituídas pela União (ex. contribuições sindical, e demais entidades de serviço social autônomo. (art.13, §3º)

Quem pode optar: Pessoas jurídicas enquadradas como ME ou EPP, desde que executem atividades permitidas/não vedadas pela LC 123/2006.

Critério de Enquadramento: Limites da receita bruta em cada ano calendário

- ME, até R\$ 360.000,00;
- EPP, superior a R\$ 360.000,00 até R\$ 3.600.000,00 (ano 2017),
Atenção: limite EPP a partir de 01/01/2018 = R\$4.800.000,00

4. Simples Nacional

Período para efeito de enquadramento: Receita bruta do ano-calendário anterior, ou proporcional, no caso de início de atividade no próprio ano calendário.

Receita adicional no mercado externo: até o limite para EPP, receitas decorrentes da exportação de mercadorias e serviços, computada separadamente (art. 3º. §§14 e 15)

Opção: anual, irrevogável para todo o ano-calendário;

Regime: de competência ou de caixa

Mês de opção: janeiro, até o último dia útil (art. 16, §§2º e 3º)

Produção dos efeitos da opção: 1º dia do ano calendário da opção

Período de apuração: mês-calendário

Base de cálculo: Receita bruta mensal

4. Simples Nacional

Determinação da alíquota nominal: receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao do período de apuração – Faixas de Receitas/alíquotas progressivas (Anexos da LC 123)

Pagamento:

- DAS mensal, conjunto
- GPS - INSS anexo IV

Vedações:

- não podem se beneficiar do tratamento diferenciado e favorecido para nenhum efeito: ver empresas vedadas, execução de atividades vedadas (art. 3º, §4º)
- não pode recolher tributos na forma do Simples – atividades vedadas - constituição (art.17)

4. Simples Nacional

Exclusões do Simples Nacional

- a) de ofício: quando a pessoa jurídica descumprir as regras (art. 29),
- b) por comunicação do contribuinte (art. 30)
 - por opção;
 - obrigatoriamente, quando a ME ou EPP incorrer em vedações previstas na LC; ou quando ultrapassar o limite da receita bruta para o ano calendário
- A exclusão deverá ser comunicada pela ME ou EPP à Secretaria da Receita Federal

4. Simples Nacional

Prazos de comunicação da exclusão:

- I – em caso de opção: até o último dia útil do mês de janeiro;
- II – quando incorrer em vedações da LC: até o último dia útil do mês subsequente àquele em que ocorreu a situação de vedação;

III - quando ultrapassar o limite da Receita Bruta-RB no ano calendário de início da atividade:

➤ Excesso do limite da RB proporcional

- a) em mais de 20%: até o último dia útil do mês subsequente ao da ultrapassagem do limite.
- b) até 20%: até o último dia útil do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao de início da atividade;

4. Simples Nacional

Prazos de comunicação da exclusão:

IV – quando ultrapassar o limite da RB para EPP, se não estiver no ano calendário de início de atividade:

➤ Excesso do limite da RB:

- a) em mais de 20%: até o último dia útil do mês subsequente à ultrapassagem
- b) até 20% do limite de receita bruta previsto para EPP: prazo até o último dia útil do mês de janeiro do ano-calendário subsequente

IX WORKSHOP
PARA PREGOEIROS PÚBLICOS
DO ESTADO DE PERNAMBUCO



SECRETARIA DE
ADMINISTRAÇÃO



4. Simples Nacional

Efeitos da exclusão

- **Por opção:** a partir do 1º dia útil do mês de janeiro
- **Se incorrer em vedação:** a partir do mês subsequente à ocorrência da situação impeditiva
- **Quando ultrapassar o limite da Receita Bruta:**
 - em até 20%: exclusão no ano subsequente ao da ultrapassagem do limite
 - em mais de 20%: exclusão no mês subsequente ao da ultrapassagem do limite

Observação. Outras implicações nos casos de punições, etc.

4. Simples Nacional

Questão Polêmica

➤ A exclusão ou inclusão da ME/EPP no Simples Nacional, e alteração no regime tributário que impliquem o aumento ou redução dos custos tributos e encargos legais pode ensejar a revisão dos preços?

Análise: para revisão dos preços, segundo a Lei nº 8.666/93, art. 65, II “d” e §5º devem ocorrer, após apresentação da proposta:

- a) fatos imprevisíveis, ou previsíveis porém de consequências incalculáveis, retardadores ou impeditivos da execução contratual,
- b) criação, alteração ou extinção de tributos ou encargos legais, bem como a superveniência de disposições legais, de comprovada repercussão nos preços contratados.

4. Simples Nacional

Entendimentos divergentes: o aumento ou redução de custos decorrentes de exclusão ou inclusão no Simples Nacional e da alteração do regime tributário não é causa de revisão dos preços contratuais, por não se enquadrar nas situações definidas no art. 65, II, d, da Lei nº 8.666/93. Também não se enquadra como hipótese de reajuste ou repactuação.

Questões polêmicas

Qual o Regime Tributário a ser utilizado pela Administração na estimativa os preços?

- **Depende de estudo.** Na elaboração do orçamento estimado, a escolha do regime tributário deve levar em conta a vantajosidade para a Administração, os princípios da economicidade e da competitividade;
- **Exemplo:** adotar o regime tributário utilizado pelo maior número de empresas, conforme pesquisa no cadastro do órgão, diligências, etc;
- **Atenção:** a adoção do Simples no orçamento não é viável, considerando as diversas faixas e progressividade das alíquotas;
- A Administração Pública deve elaborar único orçamento; como parâmetro para a escolha da contratação;

Questões polêmicas

- As empresas deverão elaborar suas propostas de acordo seus custos, computando os tributos conforme o seu regime tributário, segundo opções dadas pela legislação;
- Na licitação, poderão concorrer empresas optantes por regimes distintos, sem que isso comprometa a isonomia e a competitividade.

Como identificar e comprovar o regime tributário adotado pelo licitante?

- Demonstrar as alíquotas indicadas na planilha de custos anexa à proposta
- Lucro real e Lucro Presumido: DARF, diligência à SRF
- Simples Nacional: Declaração de opção, DAS e Consulta ao site da Receita Federal, Diligencias aos Fiscos Federal, Estadual, Municipal.

5 – os regimes de tributação e a desoneração da folha

Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB

Norma vigente: Lei nº 12.546/2011, alterada pelas leis nºs 13.161/2015 e 13.202/2015.

Desoneração da Folha de Pagamento: a empresa beneficiária pode optar por recolher a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB ao invés de recolher a Contribuição Previdenciária Patronal - CPP de 20% sobre a remuneração.

Abrangência: apenas a contribuição previdenciária patronal; não desobriga as demais contribuições , como Salário Educação, INCRA, Sistema S, SAT/RAT e FGTS

Aplicação da CPRB é facultativa: a partir de 01/12/2015

Quem pode optar pela CPRB: empresas e com atividades relacionados na lei

5 – os regimes de tributação e a desoneração da folha

Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB

Opção: anual

Alíquotas: 1%, 1,5%, 2,5%, 3% e 4,5%, conforme setores abrangidos pela Lei

Base de cálculo: receita bruta conforme definido na lei

Documento de recolhimento: DARF

IX WORKSHOP
PARA PREGOEIROS PÚBLICOS
DO ESTADO DE PERNAMBUCO



SECRETARIA DE
ADMINISTRAÇÃO



II – Análise dos tributos na planilha

IMPACTO DO REGIME TRIBUTÁRIO NOS CUSTOS

1 . Encargos Sociais - Item III da Planilha de Custos – Montante A

Grupo A - Obrigações Sociais	Lucro Real ou Presumido	Simplex Nacional Ex.Anexo IV	Opção pela desoneração
Previdência Social - CPP	20,00%	20,00%	-
Salário-educação	2,50%	-	2,50%
INCRA	0,20%	-	0,20%
SENAI, SENAC, SENAT	1,00%	-	1,00%
SESI, SESC, SEST	1,50%	-	1,50%
SEBRAE	0,60%	-	0,60%
SAT/RAT/ GILRAT = 1%, 2% ou 3% (ajuste: RAT X FAP de 0,5 a 2,0)	*	*	*
FGTS	8,0%	8,0%	8,0%

* SAT/RAT, conforme atividade preponderante/risco leve, médio ou grave ajustado pelo FAP
Ex. Simplex Nacional = conforme Anexo da LC 123/2006, conf. Anexo –faixa de Receita Bruta

1. Encargos Sociais

Análise:

➤ Contribuição Previdenciária da Pessoa Jurídica

Alíquotas e base de cálculo: Lei nº 8.212/91, art.22

I - 20% sobre o total das remunerações - empregados e trabalhadores avulsos

II – SAT, RAT ou GILRAT - grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos das empresas.

Atividade preponderante e Risco de Acidente de Trabalho

- a) 1% - risco leve
- b) 2% - risco médio
- c) 3% - risco grave

1. Encargos Sociais

SAT/RAT- atividades sujeitas à aposentadoria especial: 15, 20 ou 25 anos de contribuição; acréscimo de 12%, 9% ou 6%;

III - 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que prestem serviços;

Contribuição previdenciária pessoa física: recolhem a de 8% a 11% incidentes sobre a remuneração.

➤ **Variação do SAT/RAT/GILRAT**

As Alíquotas do GILLRAT - Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho podem ser reduzidas ou aumentadas pela aplicação do FAP - Fator Acidentário de Prevenção.

IX WORKSHOP
PARA PREGOEIROS PÚBLICOS
DO ESTADO DE PERNAMBUCO



SECRETARIA DE
ADMINISTRAÇÃO



1. Encargos Sociais

FAP: fator multiplicador que varia de 0,5 a 2 pontos, pode reduzir ou aumentar o GILRAT - Portaria do Ministério do Trabalho, considerando o investimento da empresa em equipamentos moderadores do risco.

Definição do grau de risco, alíquota e atividade: conforme a classificação nacional de atividades econômicas – CNAE - Anexo V do RPS - Decreto nº 3.048/99 atualizado pelo Decreto nº 6.957/2009. Adequações ao FAP - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, arts. 202-A, 303, 305 e 307

Importante: conceito legal de atividade econômica preponderante: a que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.(IN RFB 971/2009)

IX WORKSHOP
PARA PREGOEIROS PÚBLICOS
DO ESTADO DE PERNAMBUCO



SECRETARIA DE
ADMINISTRAÇÃO



1. Encargos Sociais

- **Opção pelo Simples Nacional:** redução da contribuição previdenciária, dependendo do Anexo da LC 123, e não recolhimento de Salário Educação e Contribuições de Terceiros (SESC, SESI, SENAC, SEBRAE ...)
- **Opção pela CPRB - Lei nº 12.546/2011** - a opção pela CPRB não deve compor o grupo dos encargos sociais do item III da planilha de custos, deve ser computada nos demais tributos no item próprio da planilha, incidindo sobre a receita bruta.

1. Encargos Sociais

Análise: Encargos do item III - Grupo A da Planilha de custos

- **Contribuição previdenciária**
CPP = 20% (Lei nº 8.212/91) ou
CPRB = alíquotas, base de cálculo, setores (Lei nº 12.546/2011)
- GILRAT: alíquotas conforme atividade preponderante - ajustado pelo FAP
- FAP de 0,5 a 2,00
- **Opção pelo Simples Nacional:** redução da contribuição previdenciária; não recolhimento de Salário educação e contribuições de terceiros

1. Encargos Sociais

Questão polêmica: Comprovação dos dados indicados na planilha anexa à proposta

- Declaração da empresa, conforme exigida no edital de licitação
- DARF - opção pela CPRB
- Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF)
- Consulta ao Site da SRF - opção pelo Simples
- PGDAS – Extrato do Simples
- Anexo V do RPS - atividade da empresa x respectivo SAT/RAT
- Portaria do Min da Fazenda – declaração da empresa – FAP
- Diligência junto aos Fiscos federal, estadual e municipal

1. Encargos Sociais – exemplos

Exemplo 1 - Encargos Sociais - Grupo A da Planilha de Custos

Opções: Lucro Real, Lucro Presumido, Simples Nacional - Anexo IV

CPP - Lei 8.212/91, incide sobre a remuneração

SAT/RAT= 1% e FAP = 1,00

ENCARGOS INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO					
		Lucro Real ou Presumido		Simples Nacional(anexo IV)	
GRUPO A – Contribuições Sociais		%	R\$	%	R\$
Contribuição previdenciária		20,00		20,00	
Salário-educação		2,50		0,00	
INCRA		0,20		0,00	
SENAI, SENAC, SENAT		1,00		0,00	
SESI, SESC, SEST		1,50		0,00	
SEBRAE		0,60		0,00	
RAT	¹ FAP 1,0000	1,00		1,00	
FGTS		8,00		8,00	
Total:		34,80		29,00	

1. Encargos Sociais

Exemplo 2 - Encargos Sociais - Grupo A da Planilha de Custos

Opções: Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional

CPRB - Lei 12.546/2011 - incide sobre Receita Bruta - Desoneração

SAT/RAT = 1%, FAP=1,00

ENCARGOS INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO-OPÇÕES COM DESONERAÇÃO					
OPÇÕES		Lucro Real ou Presumido		Simples Nacional	
		%	R\$	%	R\$
GRUPO A –Contribuições Sociais		%	R\$	%	R\$
Contribuição previdenciária		0,00		0,00	
Salário-educação		2,50		0,00	
INCRA		0,20		0,00	
SENAI, SENAC, SENAT		1,00		0,00	
SESI, SESC, SEST		1,50		0,00	
SEBRAE		0,60		0,00	
RAT	1 FAP	1,0000		1,00	
FGTS		8,00		8,00	
Total:		14,80		9,00	

1. Encargos Sociais - resumo

Exemplo 3 - Encargos Sociais - Grupo A da Planilha de Custos

(RESUMO - Previdência SEM DESONERAÇÃO E COM DESONERAÇÃO)

ENCARGOS INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO					
		SEM DESONERAÇÃO		COM DESONERAÇÃO*	
		Lucro Real ou Presumido %	Simple Nacional Anexo IV %	Lucro Real ou Presumido %	Simple Nacional %
GRUPO A – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS					
Contribuição previdenciária		20,00	20,00	0,00*	0,00*
Salário-educação		2,50	0,00	2,50	0,00
INCRA		0,20	0,00	0,20	0,00
SENAI, SENAC, SENAT		1,00	0,00	1,00	0,00
SESI, SESC, SEST		1,50	0,00	1,50	0,00
SEBRAE		0,60	0,00	0,60	0,00
RAT	1 FAP 1,0000	1,00	1,00	1,00	1,00
FGTS		8,00	8,00	8,00	8,00
Total:		34,80	29,00	14,80	9,00

* **Atenção.** No caso de opção pela desoneração (ver atividade Lei nº 12.546/2011), a contribuição previdenciária – CPRB deve ser adicionada ao valor dos demais tributos, no item próprio da planilha

2. outros tributos

2) Outros tributos

Tributos Federais (especificar)

- IRPJ
- CSLL
- PIS/PASEP
- COFINS

Alíquotas conforme regime de tributação explicitados anteriormente. As planilhas de custos estimados pela administração, normalmente não especificam IRPJ e CSLL , por força de decisões do TCU

2. outros tributos

Tributos Estaduais (especificar)

- ICMS

Regime Não cumulativo = créditos e débitos - o valor do imposto pago em cada operação (compras) é compensado pelo do valor do imposto devido (nas vendas).

Tributos Municipais (especificar)

- ISS –Imposto Serviços de Qualquer Natureza : alíquota máxima = 5%, conforme Lei Complementar 116/2003 e Lei municipal)

Outros tributos, conforme previsão legal

2. outros tributos

Outros tributos - item da planilha de custos

➤ Exemplo: sem destacar o IRPJ e CSLL

Tributos	Alíquotas	
	Lucro real	Lucro presumido
PIS	1,65%	0,65%
COFINS	7,60%	3,00%
ISS	5%	5,0%
TOTAL	14,25%	8,65%

Observação: em caso de apresentação de propostas, sem destaque do IRPJ, na planilha, é importante verificar se estão embutidos no lucro, ou nos demais itens da planilha; devendo solicitar esclarecimentos da empresa, caso apresente lucro zero ou despesas administrativas irrisórias.

2. outros tributos

Outros tributos – item da planilha de custos

➤ **Exemplo destacando IRPJ e CSLL na planilha**

Tributos	Alíquotas	
	Lucro real	Lucro presumido
IRPJ	*	4,80%
CSLL	*	2,88%
PIS	1,65%	0,65%
COFINS	7,60%	3,00%
ISS	5%	5,0%
TOTAL	14,25%	16,33%

* IRPJ e CSLL pelo Lucro Real, estimativa em função do regime de tributação

2. outros tributos

Questão polêmica: podem ser admitidas propostas com lucro zero e despesas administrativas com valores irrisórios?

Análise - Exame da exequibilidade

Lei nº 8.666/93

Art. 44, § 3º. não se admitirá proposta que apresente preços global ou unitários simbólicos, irrisórios ou de valor zero, incompatíveis com os preços de mercado, acrescidos dos respectivos encargos, ainda que o ato convocatório da licitação não tenha estabelecido limites mínimos, exceto quando se referirem a materiais e instalações de propriedade do próprio licitante, para os quais ele renuncie a parcela ou à totalidade da remuneração.

(...)

2. outros tributos

O Art. 48, inciso II, §§1º e 2º considera uma proposta manifestamente inexeqüível, no caso de menor preço, quando os valores se apresentarem inferiores à 70% do menor dos seguintes valores:

- a) média aritmética dos valores das propostas superiores a 50% (cinquenta por cento) do valor orçado pela administração, ou (Incluído pela Lei nº 9.648, de 1998)
- b) valor orçado pela administração. (Incluído pela Lei nº 9.648, de 1998)

Súmula nº 262/2010 – TCU.

“O critério definido no art. 48, inciso II, § 1º, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 8.666/93 conduz a uma presunção relativa de inexequibilidade de preços, devendo a Administração dar à licitante a oportunidade de demonstrar a exequibilidade da sua proposta.”

2. outros tributos

TCU - Acórdão nº 3.092/14, Plenário:

“REPRESENTAÇÃO. DESCCLASSIFICAÇÃO DE PROPOSTA POR CRITÉRIO NÃO PREVISTO NO EDITAL. PROCEDÊNCIA. ASSINATURA DE PRAZO PARA ANULAÇÃO DO ATO. POSSIBILIDADE DE RETOMADA DO CERTAME. CIÊNCIA DE OUTRAS IMPROPRIEDADES. ARQUIVAMENTO.

1. Não há vedação legal à atuação, por parte de empresas contratadas pela Administração Pública Federal, sem margem de lucro ou com margem de lucro mínima, pois tal fato depende da estratégia comercial da empresa e não conduz, necessariamente, à inexecução da proposta (Acórdão 325/2007-TCU-Plenário).

(...)

IX WORKSHOP
PARA PREGOEIROS PÚBLICOS
DO ESTADO DE PERNAMBUCO



2. outros tributos

TCU - Acórdão nº 3.092/14, Plenário:

2. A desclassificação de proposta por inexequibilidade deve ser objetivamente demonstrada, a partir de critérios previamente publicados (Acórdãos 2.528/2012 e 1.092/2013, ambos do Plenário) (...)
VOTO

18. De se destacar, ainda, que não há norma que fixe ou limite o percentual de lucro das empresas. Com isso, infiro que atuar sem margem de lucro ou com margem mínima não encontra vedação legal, depende da estratégia comercial da empresa e não conduz necessariamente, à inexecução da proposta.” (grifos nossos) (...)

IX WORKSHOP
PARA PREGOEIROS PÚBLICOS
DO ESTADO DE PERNAMBUCO



PERNAMBUCO



2. outros tributos – PIS/PASEP - apuração

PIS/PASEP : Regime – Cumulativo e Não Cumulativo

Alíquotas:

- a) **0,65%**, incidência cumulativa; não permite compensar créditos; regime de tributação pelo Lucro Presumido
- b) **1,65%**, incidência não cumulativa; exclusões da base de cálculo e compensações de créditos do valor apurado (Lei nº 10.833/2003, arts. 1º e 3º); regime de tributação pelo Lucro Real.

Observação. Empresas de vigilância e outras excetuadas na lei permanecem com alíquota de 0,65% (art. 8º, Lei nº 10.637/2002), nos regimes - Lucro Real ou Presumido.

Base de cálculo: total das receitas **auferidas no mês** pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (art. 1º, Lei nº 10.637/2002).

2. outros tributos –PIS/PASEP

Tributo	opção: lucro real - regime não cumulativo			opção: lucro presumido - regime cumulativo		
	Base de cálculo	Alíquota	Alíquota Efetiva	Base de cálculo	Alíquota	Alíquota Efetiva
PIS	Receita/faturamento	1,65%	1,65% (-) -Exclusões -Deduções	Receita/faturamento	0,65%	0,65%

PIS/PASEP – apuração

	Não cumulativo R\$	Cumulativo R\$
Faturamento/Receitas auferidas	100.000,00	100.000,00
Alíquota	1,65%	0,65%
PIS devido (s/base de cálculo) = A	1.650,00	650,00
(-) Aluguel equipamentos	10.000,00	10.000,00
(-) Depreciação	10.000,00	10.000,00
(-) Insumos	40.000,00	40.000,00
Crédito = PIS s/despesas (1,65% x 60.000,00) = B	(990,00)	0,00
(=) Base de Cálculo do PIS	40.000,00	100.000,00
Valor devido (PIS a pagar) = (A – B)	660,00	650,00
Alíquota efetiva	0,66%	0,65%

IX WORKSHOP
PARA PREGOEIROS PÚBLICOS
DO ESTADO DE PERNAMBUCO



SECRETARIA DE
ADMINISTRAÇÃO



2. outros tributos - COFINS

COFINS – Regime Cumulativo e Não Cumulativo

Alíquotas:

- **3,0 %**, incidência cumulativa; não permite compensar créditos; regime de tributação pelo Lucro Presumido
- **7,6%**, incidência não cumulativa; exclusões da base de cálculo e compensações de créditos do valor apurado (Lei nº 10.833/2003, arts. 1º e 3º); regime de tributação pelo Lucro Real.

Observação: Empresas de vigilância e outras excetuadas na lei: alíquota de 3% (art. 10, Lei nº 10.833/2003)

- **Base de Cálculo:** total das receitas auferidas no mês, independente de sua denominação ou classificação contábil.

2. outros tributos - COFINS

Tributo	não cumulativo			cumulativo		
	Base de cálculo	Alíquota	Alíquota Efetiva	Base de cálculo	Alíquota	Alíquota Efetiva
COFINS	Receita/faturamento	7,60%	7,6%(-) Exclusões e deduções	Receita/faturamento	3%	3%

COFINS - apuração

	Não cumulativo R\$	Cumulativo R\$
Faturamento/Receitas auferidas	100.000,00	100.000,00
Alíquota	7,60%	3,0%
COFINS devido (s/base de cálculo) = A	7.600,00	3.000,00
(-) Aluguel equipamentos	10.000,00	10.000,00
(-) Depreciação	10.000,00	10.000,00
(-) Insumos	40.000,00	40.000,00
CRÉDITO = COFINS s/despesas (7,60% x 60.000,00) (-) = B	(4.560,00)	0,00
(=) Base de Cálculo da COFINS	40.000,00	100.000,00
Valor devido (COFINS a pagar) (A – B)	3.040,00	3.000,00
Alíquota efetiva	3,04%	3,0%

PIS - COFINS – questões polêmicas

- **Questões polêmicas: PIS - COFINS – Regime NÃO CUMULATIVO**
- **Fase de orçamentação pela Administração:** verificar a possibilidade de efetuar os cálculos do PIS e COFINS, fazendo deduções/compensações de créditos; identificar os valores
- **Fase de análise de proposta:** solicitar da empresa demonstrativo do valor apurado, comprovando os cálculos efetuados
- **Fase de execução contratual:** verificar diferença entre o valor dos tributos cotados e o efetivamente recolhido

PIS - COFINS – questões polêmicas

- **PIS - COFINS – Regime NÃO Cumulativo - nas fases de orçamentação e análise de propostas – devem ser calculados com alíquota efetiva?**
- **TCU - Acórdão nº 1.619/2008 - P**
- (...)
- “9.3. alertar a (...), que nas suas licitações em geral, tanto na fase de orçamentação, quanto na fase de análise das propostas, atente para a possibilidade de que as alíquotas referentes ao PIS e à COFINS, no que se refere às licitantes que sejam tributadas pelo Lucro Real, sejam diferentes do percentual limite previsto em lei, devido às possibilidades de descontos e/ou compensações previstas, devendo exigir, se for o caso, que as alíquotas indicadas, nominais ou efetivas reduzidas, sejam por elas justificadas, em adendo à Planilha de Custo ou Formação de Preços, ou outro instrumento equivalente; “(grifos nossos)

PIS - COFINS – questões polêmicas

- TCU - Acórdão nº 2.622/2013 - P
- (...)
- 9.3.2. oriente os órgãos e entidades da Administração Pública Federal a:
- (...)
- 9.3.2.4. estabelecer, nos editais de licitação, que as empresas sujeitas ao regime de tributação de incidência não cumulativa de PIS e COFINS apresentem demonstrativo de apuração de contribuições sociais comprovando que os percentuais dos referidos tributos adotados na taxa de BDI correspondem à média dos percentuais efetivos recolhidos em virtude do direito de compensação dos créditos previstos no art. 3º das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, de forma a garantir que os preços contratados pela Administração Pública reflitam os benefícios tributários concedidos pela legislação tributária; (grifos nossos)

PIS - COFINS – questões polêmicas

- **PIS - COFINS – Regime NÃO Cumulativo - na fase de execução contratual devem ser verificados o preço proposto x efetivamente praticado?**
- **TCU – Informativo 215/2014**
- **3. Independentemente do regime de execução contratual, na hipótese de a empresa deixar de recolher determinado tributo embutido em seu BDI, ao ser favorecida por regime tributário diferenciado ou qualquer benefício legal, essa desoneração deve ser repassada ao contrato pactuado, de forma a garantir o pagamento apenas por tributos que representam gastos efetivamente incorridos pela contratada.**
- Embargos de Declaração opostos pela Advocacia-Geral da União (AGU) apontaram omissão no Acórdão 2.622/2013-Plenário. (....)

PIS - COFINS – questões polêmicas

- (...) **Informativo 215/2014**(...) Ao analisar o recurso, o relator destacou a ausência de fundamento para a tal restrição, ressaltando que, se a empresa, “*por ser favorecida por regime tributário diferenciado ou qualquer benefício legal, ... deixou de recolher determinado tributo ou uma contribuição específica, essa desoneração deve ser repassada para o contrato pactuado, de forma a se garantir o pagamento apenas por tributos e contribuições que representam gastos efetivamente incorridos pela contratada*”. (...) amparado na doutrina, lembrou que a Lei 12.462/2011 determina que os licitantes comprovem, mediante planilhas, a formação de seus preços, incluindo o detalhamento dos componentes do custo. O Plenário, na linha defendida pela relatoria, manteve os exatos termos das determinações questionadas. **Acórdão 2440/2014-Plenário, TC 036.076/2011-2, relator Ministro-Substituto Marcos Bemquerer Costa, 17.9.2014.**

IX WORKSHOP
PARA PREGOEIROS PÚBLICOS
DO ESTADO DE PERNAMBUCO



GOVERNO DO ESTADO DE
Pernambuco
1961-2014-2014

PIS - COFINS – questões polêmicas

PIS - COFINS – Regime NÃO Cumulativo - proposta sem dedução créditos indica sobrepreço?

TCU – Informativo 169

1. A existência de eventuais créditos tributários não considerados expressamente na proposta da contratada não indica, por si só, a ocorrência de sobrepreço. Para a apuração da economicidade dos preços praticados é necessária a avaliação da contratação de forma global.

(...) o Tribunal expedira, dentre outras medidas, determinação à Petrobras para que apurasse, em relação a um dos contratos examinados, “a diferença entre o valor calculado com alíquota cheia, sem descontos, para os tributos PIS/PASEP e Cofins (forma de cálculo indicada no Demonstrativo de Formação de Preços – DFP) e o valor efetivamente recolhido pela empresa”. (...)

IX WORKSHOP
PARA PREGOEIROS PÚBLICOS
DO ESTADO DE PERNAMBUCO



SEBRAE

AMUPE

Cefospe

SECRETARIA DE
ADMINISTRAÇÃO



GOVERNO DO ESTADO DE
Pernambuco
MARIA LUIZA G. F. FARIAS



PIS - COFINS – questões polêmicas

(..) A medida decorrera da constatação de que a proposta da contratada especificava o recolhimento desses tributos pelo regime não cumulativo – na forma especificada pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 – mediante o qual a empresa contribuinte pode se beneficiar de créditos correspondentes à incidência desses tributos sobre as diversas etapas de sua cadeia produtiva e de comercialização.(..) Em sede de oitiva, a Petrobrás manifestou-se pela impossibilidade de realização da apuração determinada pelo TCU, pelo fato de a escrituração contábil da contratada não discriminar receitas e despesas tributárias para cada contrato. (...) Reconhecendo o argumento da Petrobras, o relator anotou que para apurar a incidência tributária *“ter-se-ia que analisar toda a cadeia de produção ou comercialização da empresa, aferindo-se caso a caso o enquadramento de cada situação na legislação tributária e os seus eventuais efeitos financeiros”*, dificuldade agravada pelos óbices decorrentes do sigilo fiscal. (...)

PIS - COFINS – questões polêmicas

- (...) Noutra ótica, observou que “o cerne da questão, de acordo com o princípio da economicidade, é saber se foram praticados preços de mercado, de forma que a administração não tenha despendido recursos além do necessário para preencher a finalidade pública objeto da contratação”. Em decorrência, “a existência de eventuais créditos tributários não considerados expressamente na proposta da contratada não indica, por si só, a ocorrência de sobrepreço”. Em primeiro lugar, “porque não pode ser descartada a hipótese de que a contratada, de forma a ampliar a competitividade de sua proposta, tenha considerado esses créditos quando da fixação de seus preços unitários”. E, em segundo, “porque a jurisprudência desta Corte indica que a existência de alguns itens com preços unitários superiores aos de mercado não afasta a necessidade de ser avaliada a contratação de forma global para ser analisada a economicidade dos preços praticados”. Nesse sentido, o relator concluiu que “o exame isolado dos tributos praticados pela contratada não permite chegar à conclusão acerca da economicidade dos preços praticados”. O Plenário do TCU, acolhendo a tese do relator, considerou, dentre outras medidas, prejudicada a determinação. [Acórdão 2531/2013-Plenário, TC 011.647/2007-5, relator Ministro Benjamin Zymler, 18.9.2013.](#)

PIS - COFINS – questões polêmicas

- TCU - Informativo 232/2015
- 1. A Administração deve observar, em suas contratações, a prática de preços de mercado, de acordo com o princípio da economicidade, não cabendo questionar os custos tributários efetivamente incorridos pelas contratadas, tampouco remunerá-las ou apontar sobrepreço de acordo com esses custos. A efetiva carga tributária de cada empresa é matéria intrínseca de sua estrutura administrativa e componente de sua estrutura de custos, a qual não deve servir de base para remunerações contratuais.
- (...) Sobre o caso concreto, observou que não se trata de modalidade de execução denominada “administração contratada”, na qual a remuneração contratual depende dos custos efetivamente ocorridos, destacando que, nos contratos administrativos em geral, o que importa é verificar se foram praticados preços de mercado. “Ou seja, depois de fixado o preço de mercado pela administração, considerando-se, no caso, a carga tributária usual de mercado, e, de acordo com esse critério, fixado o valor do item contratado, não cabe à administração perquirir os custos efetivamente incorridos pelas contratadas de forma a remunerá-la de acordo com esses custos”. [Acórdão 332/2015 - Plenário, TC 00.847/2008-5, relator Ministro Benjamin Zymler, 4.3.2015.](#) (grifos nossos)

IX WORKSHOP
PARA PREGOEIROS PÚBLICOS
DO ESTADO DE PERNAMBUCO



SECRETARIA DE
ADMINISTRAÇÃO



2. outros tributos – ISS

Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISS

Legislação básica: CF/88, LC 116/2003; Leis Municipais (CTM Recife - Lei nº15.563/91 e Decreto nº 15.950/92) .

Fato gerador: o ISS tem como fato gerador a prestação dos serviços não compreendidos na competência dos Estados.

Alíquotas: A alíquota **mínima** do ISS é 2% (há exceções), e a **máxima** é 5% (CF/88; LC 116/2003).

Município do Recife, as alíquotas são de 2%, 3%, e 4% e 5%, conforme atividade; (CTM, art. 116).

Base de cálculo: A alíquota do ISS incide sobre o preço do serviço, sem deduções de materiais, exceto em casos previstos na lei. (CTM, arts. 102 e 115).

Contribuinte: o contribuinte do imposto é o prestador de serviço

2. outros tributos – ISS

Local da prestação do serviço :

I – o do estabelecimento prestador ou, na falta deste, o domicílio do prestador do serviço;

II – aquele onde se efetuar a prestação do serviço, nos casos especificados na lei.

Atenção: Verificar fatores que influenciam na composição do custo: hipóteses de incidência/não incidência, isenção/redução de alíquotas, dedução de materiais, incidência no local da prestação do serviço ou domicílio do prestador, e outros benefícios legais.

Exemplo de redução da base de cálculo de ISS (dedução de materiais):

Lei Municipal nº 15.563/91

Art. 102. O ISS tem como fato gerador a prestação dos serviços não compreendidos na competência dos Estados, incidindo sobre as atividades de:

IX WORKSHOP
PARA PREGOEIROS PÚBLICOS
DO ESTADO DE PERNAMBUCO



SECRETARIA DE
ADMINISTRAÇÃO



GOVERNO DO ESTADO
Pernambuco
MARIA LUIZA GOMES DE SAALHA



ISS

(...)

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.

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, terraplenagem, 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).

(..)

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

ISS

Lei nº 15.563/91,

Art. 115, § 6º. “Na prestação dos serviços referidos nos subitens 7.02 e 7.05 do artigo 102 desta Lei, a base de cálculo é o preço dos serviços, reduzidas as parcelas correspondentes:

I – ao valor dos materiais adquiridos de terceiros, efetivamente empregados, que tenham se incorporado à obra ou ao imóvel, quando fornecidos pelo prestador dos serviços.

II – ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.”

(....)

ISS

(...)

Decreto nº 15.950/92 – Regulamenta o Título II do Livro Quinto da Lei 15.563, de 27/12/91.

Obras de Construção Civil - deduções da base de cálculo

Art. 66 - Na hipótese de não comprovação do valor total dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço e das subempreitadas já tributadas pelo imposto, nos termos do parágrafo 6º do artigo 115 da Lei n.º 15.563 de 27 de dezembro de 1991, o prestador do serviço ou a autoridade fiscal aplicará, a título de dedução da base de cálculo do ISS, os seguintes percentuais sobre o preço do serviço:

I - Recapeamento asfáltico e pavimentação – 40%

II - Execução por empreitada ou subempreitada de construção civil, de obras hidráulicas e de outras semelhantes, inclusive os respectivos auxiliares ou complementares – 30%

III - Terraplenagem – 10%

(...)

IX WORKSHOP
PARA PREGOEIROS PÚBLICOS
DO ESTADO DE PERNAMBUCO



SECRETARIA DE
ADMINISTRAÇÃO



ISS

Exemplo de redução da base de cálculo de ISS (dedução de materiais)*:

Tributo: ISS Atividade	Base de cálculo (redução)	Alíquota	Alíquota efetiva
I - Recapeamento asfáltico e pavimentação (- 40%)	$(1,00 - 0,40)=0,60$	5%	3% = 5% (1,0 -0,40)
II - Execução por empreitada ou subempreitada de construção civil, de obras hidráulicas e de outras semelhantes, inclusive os respectivos auxiliares ou complementares (- 30%)	$(1,00 - 0,30)=0,70$	5%	3,5% = 5% (1-0,30)
III - Terraplenagem (- 10%)	$(1,00 - 0,10)=0,90$	5%	4,5% = 5% (1,0 - 0,10)

*Cálculo efetuado considerando a dedução de materiais, sem comprovação, conf. CTM Recife, Lei nº 15.563/91, art. 115, § 6º, e Dec. Municipal nº 15.950/92, art. 66. **Atenção:** na Nota Fiscal, deve destacar o ISS, alíquota legal incidente sobre o valor do serviço

Outros tributos – resumo - exemplo

Resumo tributos: Lucro Real - Lucro Presumido - Simples Nacional - Anexo IV LC 123/2006

- Exemplo: Serviços de conservação e limpeza**

Tributos	Opção Lucro Real	Opção Lucro Presumido = 32%	Simples Nacional Faixa Anexo IV
ISS	5%	5%	5%
PIS*	1,65%	0,65%	0,40%
COFINS*	7,6%	3%	2,27%
IRPJ	**	4,80%	3,12%
CSLL	**	2,88%	2,01%
Total	14,25%	16,33%	12,80%

- * PIS E COFINS: regime não cumulativo/opção pelo lucro real – calcular valor efetivo com dedução de créditos. As alíquotas efetivas podem ser inferiores, havendo compensação de créditos.

** IRPJ e CSLL, alíquota/percentual sobre o lucro real/resultado apurado.

Observação: Para serviços de vigilância, o PIS e COFINS, no regime de tributação pelo lucro real, permanecem os mesmos percentuais da opção pelo do lucro presumido.

IX WORKSHOP
PARA PREGOEIROS PÚBLICOS
DO ESTADO DE PERNAMBUCO



SECRETARIA DE
ADMINISTRAÇÃO



Outros tributos - resumo - exemplos

Exemplo: Opções: CPRB, Lucro Real ou Lucro Presumido ou Simples Nacional
Planilha - em caso de contribuição previdenciária COM DESONERAÇÃO

Tributos	Lucro Real	Lucro Presumido = 32%	Simples Nacional (*)
ISS	5%	5%	
PIS	1,65%	0,65%	
COFINS	7,6%	3,0%	
IRPJ	**	4,80%	
CSLL	**	2,88%	
TOTAL	14,25%	16,33%	
CPRB	(+)	(+)	(+)

- * Simples Nacional – verificar atividade, faixa do anexo da LC 123
- ** IRPJ e CSLL – incidência lucro real/resultado apurado.
- (+) opção CPRB, adicionar alíquota para respectiva atividade, conforme Lei 12.546/2011

3. Questões polêmicas

3) Questões polêmicas

- a) a inclusão dos tributos na estimativa do preço da Administração e a composição da Proposta do licitante
- b) exigências da Lei nº 8.666/93 e decisões do TCU;
- c) opções tributárias e julgamento de propostas

➤ **O Impacto do IRPJ e da CSLL na composição dos preços e entendimentos do do TCU.**

TCU - Acórdão 345/2007 -P

9.1.1. os tributos IRPJ e CSLL não devem integrar o cálculo do LDI, tampouco a planilha de custo direto, por se constituírem em tributos de natureza direta e personalística, que oneram pessoalmente o contratado, não devendo ser repassado à contratante;

3. Questões polêmicas –IRPJ - CSLL

TCU – SÚMULA 254/2010

O IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica - e a CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não se consubstanciam em despesa indireta passível de inclusão na taxa de Bonificações e Despesas Indiretas - BDI do orçamento base da licitação, haja vista a natureza direta e personalística desses tributos, que oneram pessoalmente o contratado.

TCU - Acórdão nº 264/2012 - P

Relatório

24. Assim sendo, caso a inclusão do IRPJ e da CSLL não ocorra destacadamente no BDI, certamente esses tributos estarão incluídos na rubrica destinada ao lucro bruto. Ou seja, o lucro bruto abrange o IRPJ e a CSLL, enquanto o lucro líquido os destaca, o que não influencia o preço oferecido pelo licitante.

3. Questões polêmicas –IRPJ - CSLL

TCU – Acórdão 1214/2013-P

Relatório técnico

- 218. É certo que o Tribunal de Contas da União já fixou orientação no sentido de que o IR e a CSLL não devem constar das planilhas de obra. Contudo, sendo despesas obrigatórias, incidentes inclusive sobre o total da receita, retidas antecipadamente pelo tomador do serviço, não há como se deixar de considerar esses tributos como despesas efetivas incorridas pelos contratados prestadores de serviços continuados e que impactam significativamente o valor do contrato.
- 221. Concluímos, portanto, que os editais deveriam consignar expressamente as condições mínimas para que as propostas sejam consideradas exequíveis, proibindo propostas com lucro e despesas administrativas iguais a zero, entre outros, em razão de esse percentual englobar os impostos e contribuições não repercutíveis (IR, CSLL). Registre-se que o grupo não determinou quais seriam as condições mínimas ideais, de modo que deverá ser realizado estudo para determiná-las e, assim, possibilitar a implementação dessa proposta.

Questões polêmicas –IRPJ - CSLL

TCU – Informativo 279

- 2. A inclusão, na composição do BDI constante das propostas das licitantes, do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) não é vedada nem acarreta, por si só, prejuízos ao erário, pois é legítimo que empresas considerem esses tributos quando do cálculo da equação econômico-financeira de suas propostas, desde que os preços praticados estejam de acordo com os paradigmas de mercado. **O que é vedado é a inclusão do IRPJ e da CSLL no orçamento estimativo da licitação.** Acórdão 648/2016-P. Tomada de Contas Especial, Relator Ministro Benjamin Zymler

III – LC 123 e serviços terceirizados

- **III – noções sobre a Lei Complementar nº 123/2006 com relação à contratação de serviços terceirizados**
- Aspectos da LC 123 sobre a **terceirização** e opção pelo simples nacional.
- **Opção pelo Simples:** Serviços permitidos - Anexos III a VI da LC 123/2006 com LC 147

Atenção: a LC 155/2016 reduziu para 5 anexos

- **Questão Relevante:** a opção pelo simples nacional e cessão de mão de obra
- **Vedações:** Lc 123/2006, art. 17.É vedada expressamente a opção pelo Simples Nacional;
- (...)
- XII - às empresas que realizam **cessão e locação de mão de obra**

III – LC 123 e serviços terceirizados

- §1º. As vedações do art. 17 não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades referidas nos [§§ 5º-B a 5º-E do art. 18 desta Lei Complementar](#), ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no caput do art. 17.

§2º. Também poderá optar pelo Simples Nacional a ME ou EPP que se dedique à prestação de outros serviços que não tenham sido objeto de vedação expressa no art. 17, e não incorra em vedação da LC. Neste caso, as atividades são tributadas na forma do Anexo III, salvo se para algumas dessas atividades houver previsão expressa para tributação na forma dos Anexos IV ou V. (ver Art.18 §5º-F)

III – LC 123 e serviços terceirizados

- **Exceção.** O art. 18,§5º, H, da LC 123/2006 dispõe que a vedação de que trata o inciso XII do caput do art. 17 não se aplica às atividades relacionadas no **art. 18, §5º , C.**
-
- **As atividades do art. 18,§5º, C:**
- a) construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;
- b) serviço de vigilância, limpeza ou conservação
- c) serviços advocatícios.

III – LC 123 e serviços terceirizados

Importante: Conceito de cessão de mão-de-obra :

Lei nº 8.212/91, art. 31, § 3º:

- Considera cessão de mão de obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

Exemplos: I - limpeza, conservação e zeladoria; II - vigilância e segurança; III - empreitada de mão-de-obra; IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (art. 31, §4º)

III – LC 123/2006 e serviços terceirizados

Pergunta: pessoa jurídica enquadrada como ME e EPP que realizem serviços de vigilância, limpeza ou conservação podem optar pelo Simples Nacional?

- **Resposta:** Os serviços de vigilância, limpeza ou conservação, embora se enquadrem no conceito de cessão de mão de obra, pela Lei nº 8.212/91, art. 31, § 3º, podem recolher os tributos na opção pelo Simples, como atividades relacionadas no art. 18, §5º, C, da LC 123/2006, desde que não tenham qualquer outra vedação prevista na Lei.

III – LC 123/2006 e serviços terceirizados

- **Atenção:** terceirização de serviços com atividades genérica, tais como apoio administrativo, assistente administrativo, etc), é **importante diligenciar**/consultar a Secretaria da Receita Federal, quanto à vedação à opção pelo Simples, exercício da atividade/enquadramento do objeto como cessão de mão de obra.
- **Forma de recolhimento:**
- Simples Nacional – tributos Anexo IV da LC 123/2006 - Documento de recolhimento: DAS conjunto
- Contribuição previdenciária, conforme legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis – Documento de recolhimento: GPS

III – LC 123 - Anexo IV - com LC 147

Anexo IV da LC 123/2006 com LC 147/2014 (vigência:01/01/2012 a 31/12/2017) (parcial)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas da prestação de serviços relacionados no § 5º-C do art. 18.

Receita bruta em 12 meses (R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	ISS
1ª FAIXA : Até R\$ 180.000,00	4,5%	0,0%	1,22%	1,28%	0,0%	2%
11ª FAIXA: De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%
20ª FAIXA: De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%

Observação. Contribuição previdenciária não está incluída nesse anexo. Deve ser recolhida de acordo com a legislação previdenciária

Atenção. A LC 123/2006 foi alterada pela LC 155/2016, reduzindo os anexos, as faixas de receita bruta, instituindo parcelas a deduzir, e forma de repartição, dentre outras alterações. (Vigência: 01.01.2018) – Ver anexo IV a seguir

III – LC 123 - Anexo IV conf. LC 155/2016

ANEXO IV DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123 DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006 Produção de efeito

(Vigência: 01/01/2018)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar

1ª Faixa	Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
	Até 180.000,00	De 180.000,01 a 360.000,00		
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00		4,50%	-
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00		9,00%	8.100,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00		10,20%	12.420,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00		14,00%	39.780,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00		22,00%	183.780,00
			33,00%	828.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos						ISS (*)
	IRPJ	C-SLL	Cofins	PIS/Pasep	Cofins	PIS/Pasep	
1ª Faixa	18,80%	15,20%	17,67%	3,83%	17,67%	3,83%	44,50%
2ª Faixa	19,80%	15,20%	20,55%	4,45%	20,55%	4,45%	40,00%
3ª Faixa	20,80%	15,20%	19,73%	4,27%	19,73%	4,27%	40,00%
4ª Faixa	17,80%	19,20%	18,90%	4,10%	18,90%	4,10%	40,00%
5ª Faixa	18,80%	19,20%	18,08%	3,92%	18,08%	3,92%	40,00% (*)
6ª Faixa	53,50%	21,50%	20,55%	4,45%	20,55%	4,45%	-

(*) O percentual efetivo máximo devido ao ISS será de 5%, transferindo-se a diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual. Sendo assim, na 5ª faixa, quando a alíquota efetiva for superior a 12,5%, a repartição será:

5ª Faixa, com alíquota efetiva superior a 12,5%	IRPJ			C-SLL			Cofins			PIS/Pasep			ISS
	Alíquota efetiva – 5%) x 31,33%	Alíquota efetiva – 5%) x 32,00%	Alíquota efetiva – 5%) x 30,13%	Alíquota efetiva – 5%) x 32,00%	Alíquota efetiva – 5%) x 30,13%	Alíquota efetiva – 5%) x 30,13%	Alíquota efetiva – 5%) x 6,54%						

IX WORKSHOP
PARA PREGOEIROS PÚBLICOS
DO ESTADO DE PERNAMBUCO



SEBRAE

AMUPE

Cefospe

SECRETARIA DE ADMINISTRAÇÃO



GOVERNO DO ESTADO
Pernambuco
GOVERNADOR: JACSON ROCHA



IV – Desoneração da Folha de Pagamento

- **IV - Desoneração da folha de pagamento**
- 1) conceito, setores, alíquotas, base de cálculo, aplicação;
- 2) regras específicas sobre a base de cálculo da CPRB e questões polêmicas
- 3) a situação especial dos contratos terceirizados de informática (legislação especial; aplicação da desoneração ou não; benefício em relação ao percentual da contribuição previdenciária);
- 4) a estimativa de custos e julgamento nas planilhas de custos

IV – Desoneração da Folha de Pagamento

- 1) **Conceito:** Desoneração da folha de pagamento = Substituição da contribuição previdenciária patronal –CPP, de 20% (vinte por cento) sobre a folha de pagamento da Lei nº 8.212, pela Contribuição Previdenciária incidente sobre a Receita Bruta – CPRB – Lei nº 12.546/2011, para os setores contemplados

Instrumento legal - CPRB

Medida Provisória nº 540, de 02/08/2011, convertida na Lei nº 12.546, de 14/12/2011

Houve diversas alterações (várias leis e medidas provisórias), passando por aumentos de alíquotas; inclusão de novos setores, etc, ora tornando o regime obrigatório, ora facultando a opção, para as empresas.

O regime que era obrigatório até novembro/2015, passou a ser facultativo (direito à opção) a **partir de 01/12/2015**, com alteração da Lei nº 12.546/2011 pelas Leis nºs 13.161/2015 e 13.202/2015.

Em 30/03/2017, a MP nº 774/2017 alterou a Lei nº 12.546/2011 - redução 06(seis) setores, aplicação a partir de 01/07/2017, até 10/08/2017. Foi revogada pela a MPV 794/2017, voltando à situação anterior.

Regime atual: as empresas contempladas com a desoneração podem optar pela CPRB, conforme a Lei nº 12.546/2011, com alteração pelas Leis nºs 13.161/2015 e 13.202/2015.

IV – Desoneração da Folha de Pagamento

Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB

Lei nº 12.546/2011, alterada pelas Leis nºs 13.161/2015 e 13.202/2015

Aplicação: a partir de 01/12/2015

Lei nº 12.546/2011	Setor	Alíquota
Art. 7º	Empresas que prestam serviços de tecnologia da informação - TI e de tecnologia da informação e comunicação – TIC, referidas no § 4º e § 5º do art. 14, da Lei nº 11.774/2008, exceto call center, cuja alíquota é 3%;	4,5%
Art. 7º -A,	Empresas do setor hoteleiro enquadradas na subclasse 5510-8/01 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 2.0; Empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0;	
	Empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0.	
	Empresas que prestam serviços de call center;	3%

IV – Desoneração da Folha de Pagamento

- **CPRB - Setores e Alíquotas a partir de 01/12/2015 (continuação...)**

Lei nº 12.546/2011	Setor	Alíquota
Art. 7º	Empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual e internacional enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0;	2%
Art. 7º -A,	Empresas de transporte ferroviário de passageiros, enquadradas nas subclasses 4912-4/01 e 4912-4/02 da CNAE 2.0;	
	Empresas de transporte metroferroviário de passageiros, enquadradas na subclasse 4912-4/03 da CNAE 2.0;	
Art. 8º	Empresas que fabricam os produtos classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados-Tipi aprovada pelo decreto no 7.660, de 23/12/2011, nos códigos do anexo I da Lei nº 12.546/2011, exceto as seguintes (.....)	2,5%
Art. 8º - A	Empresas constantes nos incisos II a IX e XIII a XVI do § 3º do art. 8º, e empresas que fabricam produtos classificados na Tipi nos códigos 6309.00, 64.01 a 64.06 e 87.02, exceto 8702.90.10	1,5%
	Empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09, 02.10.1, (.....)	1,0%

IV – Desoneração da Folha de Pagamento - CPRB

Atividades Específicas

Atividades do setor de construção civil abrangidas pela CPRB

EMPRESAS DO SETOR DE CONSTRUÇÃO CIVIL, ENQUADRADAS NOS GRUPOS 412, 432, 433 E 439 - CNAE 2.0;

412 – construção de edifícios

432 – instalações elétricas, hidráulicas e outras instalações em construções

433 – obras de acabamento

439 – outros serviços especializados para construção

EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO DE OBRAS DE INFRAESTRUTURA, ENQUADRADAS NOS GRUPOS 421, 422, 429 E 431 - CNAE 2.0.

421 – construção de rodovias, ferrovias, obras urbanas e obras de arte especiais

422 – obras de infraestrutura para energia elétrica, telecomunicações, água, esgoto e transporte por dutos

429 – construção de outras obras de infraestrutura

431 – demolição e preparação de terreno

Observação. Para identificar a Classificação da Nacional da Atividade Econômica – CNAE: consultar o site <http://www.cnae.ibge.gov.br>

IX WORKSHOP
PARA PREGOEIROS PÚBLICOS
DO ESTADO DE PERNAMBUCO



SECRETARIA DE
ADMINISTRAÇÃO



IV – Desoneração da Folha de Pagamento

Regras de transição (Lei nº 12.546/2011, art. 7º, §9º, com redação do art. 2º da Lei nº 13.161/2015 e IN RFB Nº 1436/2013, art. 13):

Empresas **do setor de construção civil enquadradas** nos grupos 412, 432, 433, e 439 da CNAE 2.0, responsáveis pela matrícula da obra:

I - para obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS (CEI) até o dia 31 de março de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma dos incisos I a III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, até o seu término;

II - a CPRB permanecerá com alíquota de 2% (dois por cento) até o encerramento da obra, nos casos de:

a) obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI no período compreendido entre 1º de abril de 2013 e 31 de maio de 2013;

b) obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI no período compreendido entre 1º de junho de 2013 até o último dia 31 de outubro de 2013, nos casos em que houve opção pelo recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta; e

c) obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS – CEI a partir de 01 de novembro de 2013 até o dia 30 de novembro de 2015.

Observação: de acordo art. 16 da IN RFB nº 1436/2013, as regras de transição não se aplicam às empresas de construção de obras de infraestrutura, (grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0)

IV – Desoneração da Folha de Pagamento

A base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita - CPRB é a receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos (Lei nº 12.546/2011, arts. 7º, 8º e 9º)

Conceito de Receita bruta: é a receita decorrente da venda de bens nas operações de conta própria; a receita decorrente da prestação de serviços em geral; e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Parecer Normativo RFB nº 03 de 21/11/2012)

Exclusões da Receita Bruta:

- (-) Vendas Canceladas e Devoluções
- (-) Descontos Incondicionais
- (-) Receitas de Exportações
- (-) Receitas decorrentes de transporte Internacional de carga
- (-) Reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;
- (-) IPI e ICMS ST sobre Vendas

IV – Desoneração da Folha de Pagamento

Conceito de empresa: Lei nº 12.546/2011, art. 9º, VII: sociedade empresária, a sociedade simples, a cooperativa, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o [art. 966 da Lei no 10.406/2002 - Código Civil](#), devidamente registradas no órgão de registro competente.

Equipara-se a empresa o consórcio constituído nos termos dos [arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), que realizar a contratação e o pagamento, mediante a utilização de CNPJ próprio do consórcio, (Lei nº 12.546/2011, art. 9º, inc. IX)

IV – Desoneração da Folha de Pagamento Regras Específicas sobre a base de cálculo

Regras específicas

a) empresas que exercem atividades mistas (desoneradas e não desoneradas = receita mista)

Regra: **proporcionalidade** (Lei nº 12.546/2011, art. 9º, §1º, §5º e §6º)

Quando a empresa optante pela CPRB executa atividade mista (desonerada e não desonerada), recolhe a CPRB sobre a Receita desonerada e a CPP sobre a parcela da folha de pagamento, proporcionalmente, observando as seguintes regras:

Proporção: Receita bruta das atividades não desoneradas > 5% da RBT

Receita Bruta Total (RBT)

Base de cálculo CPRB: receita bruta das atividades desoneradas

Base de cálculo CPP proporcional: 20% sobre a folha de pagamento, deduzindo a parcela proporcional à receita não desonerada.

IV – Desoneração da Folha de Pagamento Regras Específicas sobre a base de cálculo

Aplica-se a proporcionalidade quando a receita bruta de outras atividades, além das previstas nos arts 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, somente se a receita bruta das atividades não desoneradas for superior a 5% da receita bruta total. Se não ultrapassar 5%, será calculada a CPRB sobre o total da receita bruta do mês. (art. 9º, §5º e §6º)

De acordo com a IN RFB 1436/2013, **as empresas que exercem atividades mistas:**

- a) nos meses em que auferirem apenas receita das atividades desoneradas, deverão recolher a CPRB sobre a receita bruta total, não sendo aplicada a proporcionalização; (IN RFB 1436/2013, art. 8º, §2º, I)
- b) nos meses em que auferirem apenas receitas das atividades não desoneradas, deverão recolher as contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, sobre a totalidade da folha de pagamentos; (IN RFB 1436/2013, art. 8º, §2º, II)

IV – Desoneração da Folha de Pagamento

CPRB - Receita Mista Exemplo de cálculo proporcional

	R\$	CÁLCULOS
Receita de atividade desonerada	700.000,00	CPRB=3%= 21.000,00(a)
Receita de atividade não desonerada	300.000,00	Proporção = 30% da RT
RECEITA TOTAL =RT	1.000.000,00	
Folha de pagamento	200.000,00	CPP= 20% Proporcional= 0,20x0,30x200.000,00 = R\$ 12.000,00 (b)
CPRB	21.000,00	(a)
CPP - Contribuição s/Folha de Pagamento proporcional	12.000,00	(b)
Contribuição Previdenciária a recolher	33.000,00	(a) + (b)

Documentos de Recolhimentos: CPP = Guia GPS; CPRB = DARF

Observação: Na planilha das empresas optantes pela CPRB, pode ocorrer situações em que é devida a CPP de 20% sobre a folha de pagamento, conforme a Lei nº 8.212/91, compondo o Grupo A da planilha de custos, e CPRB no grupo de outros tributos; (exemplo: Lei nº 12.546/2011, art. 9º).

IV – Desoneração da Folha de Pagamento

b) empresas com enquadramento vinculado ao CNAE

Base de cálculo: receita bruta da atividade do CNAE principal, que corresponde a maior receita bruta auferida ou esperada.

Lei nº 12.546/2011, art. 9º, § 9º. As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar **apenas** o CNAE relativo a sua atividade principal, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, não lhes sendo aplicado o disposto no § 1º. ([Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013](#))

§10. Para fins do disposto no § 9º, a base de cálculo da contribuição a que se referem o caput do art. 7º e o caput do art. 8º será a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades. ([Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013](#))

- **Observações.** A atividade principal consta do CNPJ da empresa. Para identificar a Classificação da Nacional da Atividade Econômica – CNAE: consultar o site <http://www.cnae.ibge.gov.br>
- **Auxílio na análise: diligencia à SRF ver soluções de consulta SRF**

IV – Desoneração da Folha de Pagamento

c) atividades de construção civil (art. 7º, caput, inc. IV) - grupos 412, 432, 433 e 439 - CNAE 2.0

Base de cálculo: receita bruta relativa

- à competência de cada CEI, ou
- à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada para a obra.

Opção pela CPRB: a opção dá-se por obra de construção civil

Manifestação da Opção: a opção dar-se-á por obra de construção civil e será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa à competência de cadastro no CEI ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada para a obra, e será irretratável até o seu encerramento. (Lei nº 12.546/2011, art. 9º, §16)

IV – Desoneração da Folha de Pagamento

d) empresas que exercem atividades simultâneas – todas desoneradas

Base de cálculo: receita bruta de cada uma das atividades desoneradas, aplicando a respectiva alíquota correspondente a cada atividade.

Lei nº 12.546/2011, art 9º, § 15. A opção de que tratam os §§ 13 e 14, no caso de empresas que contribuem simultaneamente com as contribuições previstas nos arts. 7º e 8º, valerá para ambas as contribuições, e não será permitido à empresa fazer a opção apenas com relação a uma delas. [\(Incluído pela Lei nº 13.161, de 2015\)](#) [\(Vigência\)](#)

§17. No caso de empresas que se dediquem a atividades ou fabriquem produtos sujeitos a alíquotas sobre a receita bruta diferentes, o valor da contribuição será calculado mediante aplicação da respectiva alíquota sobre a receita bruta correspondente a cada atividade ou produto. [\(Incluído pela Lei nº 13.161, de 2015\)](#) [\(Vigência\)](#)

IV – Desoneração da Folha de Pagamento

e) empresas optantes pelo Simples Nacional e a aplicação da CPRB

- **condições para aplicação** (IN RFB 1436/2013, art. 19)

Às empresas optantes pelo Simples, aplica-se a desoneração da folha de pagamento a que se estiver sujeita, desde que sua atividade principal, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada:

I - esteja entre as atividades previstas no § 5º-C do art. 18 da LC nº 123, de 14 de dezembro de 2006; e

II - esteja enquadrada nos grupos 412, 421, 422, 429, 431, 432, 433 ou 439 da CNAE 2.0.

IV – Desoneração da Folha de Pagamento

- **forma de recolhimento** (IN RFB 1436/2013, art. 19, §1º)

As empresas optantes pelo Simples, que estejam enquadradas no art. 19, e exercerem concomitantemente atividade tributada conforme Anexo IV da LC 123/2006 e outra atividade enquadrada nos demais anexos da referida LC, obedecem ao seguinte:

- recolhem a CPRB sobre a receita bruta auferida nas atividades tributadas na forma do Anexo IV da LC 123/2006;
- recolhem a CPP, na forma prevista na LC 123/2006, com relação às demais parcelas da receita bruta previstas nos demais anexos.

IV – Desoneração da Folha de Pagamento

3) a situação especial dos contratos terceirizados de informática (legislação especial; aplicação da desoneração ou não; benefício em relação ao percentual da contribuição previdenciária);

EMPRESAS DE TI, TIC E CALL CENTER

Histórico

- Até 31 de março de 2012, as empresas do setor de serviços de Tecnologia da Informação (TI) e de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) somente se sujeitam à CPRB caso **exerçam exclusivamente** as atividades relacionadas no Anexo I da IN 1436/2013
- Com a publicação da Lei nº 12.715/2012, as empresas de TI e TIC prestadoras dos serviços do [§§ 4º e 5º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008](#) passaram a ter direito de recolher a contribuição previdenciária na forma do art. 7º da Lei nº 12.546/2011, **mesmo que exerçam outras atividades.**

IV – Desoneração da Folha de Pagamento

Aplicação da CPRB

Poderão contribuir, na forma da Lei nº 12.546/2011, as empresas que prestam de serviços de Tecnologia da Informação (TI) e de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) e **Call Center** que prestam os serviços referidos nos [§§ 4º e 5º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008](#) (Lei nº 12.546/2011. Art. 7º, inciso I, [com redação da Lei nº 13.161, de 2015](#))

Não aplicação da CPRB

A CPRB não se aplica às empresas que exerçam as atividades de representante, distribuidor ou revendedor de programas de computador, cuja receita bruta decorrente dessas atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total. (Lei nº 12.546/2011. Art. 7º, § 2º)

IV – Desoneração da Folha de Pagamento

Serviços de TI e TIC - Lei nº 11.774/2008, art. 14, §§ 4º e 5º

§ 4º Para efeito do caput deste artigo, consideram-se serviços de TI e TIC:

- I - análise e desenvolvimento de sistemas;
- II - programação;
- III - processamento de dados e congêneres;
- IV - elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos;
- V - licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;
- VI - assessoria e consultoria em informática;
- VII - suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados, bem como serviços de suporte técnico em equipamentos de informática em geral; e [\(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#) [\(Vigência\)](#)
- VIII - planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.
- IX - execução continuada de procedimentos de preparação ou processamento de dados de gestão empresarial, pública ou privada, e gerenciamento de processos de clientes, com o uso combinado de mão de obra e sistemas computacionais. [\(Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014\)](#) [Vigência](#)

§ 5º O disposto neste artigo aplica-se também a empresas que prestam serviços de call center e àquelas que exercem atividades de concepção, desenvolvimento ou projeto de circuitos integrados. [\(Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012\)](#)

IV – Desoneração da Folha de Pagamento

- **QUESTÃO: empresas de TI, TIC e Call Center - possível benefício com a opção**

Considerando que a opção pela CPRB (Lei nº 12.546/2011) substitui a Contribuição Previdenciária Patronal – CPP de 20% (vinte por cento) incidente sobre as remunerações (Lei nº 8.212/91);

Serviço	Alíquota - CPRB Lei nº 12.546/2011	Alíquota - CPP Lei nº 8.212/91
TI e TIC	4,5%	20%
Call Center	3,0%	20%
	Incidência: receita bruta	Incidência: remuneração

IV – Desoneração da Folha de Pagamento

➤ **Empresas de TI, TIC e Call Center - possível benefício com a opção Avaliação da opção pela CPRB (Lei nº 12.546/2011) ou Contribuição Previdenciária Patronal – CPP de 20% incidente sobre as remunerações (Lei nº 8.212/91).**

Serviço TI e TIC	CPRB Lei nº 12.546/2011	CPP Lei nº 8.212/91
Receita	R\$ 100.000,00	R\$ 100.000,00
Folha Pagamento	R\$ 22.500,00	R\$ 22.500,00
Alíquota	4,5% sobre receita bruta	20% sobre a folha
Contrib. Previdência	R\$ 4.500,00	R\$ 4.500,00

IV – Desoneração da Folha de Pagamento

➤ Empresas de TI, TIC e Call Center - possível benefício com a opção

Avaliação da opção: CPRB serviços de TIC e TIC. A escolha do regime depende da alíquota, da previsão da receita e do valor da folha de pagamento. O exemplo mostra que, para uma alíquota de 4,5% sobre a receita, as contribuições CPRB e CPP se igualam se a folha de pagamento representa 22,5% da receita. O benefício da opção pela CPRB ocorre se a folha de pagamento for superior a 22,5% da receita.

(ver tabela pg anterior)

Com relação ao serviço de Call Center, alíquota 3%, a opção pela CPRB é vantagem se a folha de pagamento for superior a 15% da receita bruta.
($3/20=0,15$)

IV – Desoneração da Folha de Pagamento

Questão polêmica: desoneração da folha de pagamento e revisão dos contratos administrativos

Base legal: Lei nº 8.666/93

Art. 65. Os contratos regidos por esta Lei poderão ser alterados, com as devidas justificativas, nos seguintes casos: (..)

II - por acordo das partes: (...)

d) para restabelecer a relação que as partes pactuaram inicialmente entre os encargos do contratado e a retribuição da administração para a justa remuneração da obra, serviço ou fornecimento, objetivando a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato, na hipótese de sobrevirem fatos imprevisíveis, ou previsíveis porém de conseqüências incalculáveis, retardadores ou impeditivos da execução do ajustado, ou, ainda, em caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe, configurando álea econômica extraordinária e extracontratual. [\(Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994\)](#)

(...)

§ 5º Quaisquer tributos ou encargos legais criados, alterados ou extintos, bem como a superveniência de disposições legais, quando ocorridas após a data da apresentação da proposta, de comprovada repercussão nos preços contratados, implicarão a revisão destes para mais ou para menos, conforme o caso. (grifos nossos)

IV – Desoneração da Folha de Pagamento

Decisões do TCU

O TCU determinou a revisão dos preços para menos, dos contratos administrativos atingidos pela redução da contribuição previdenciária em face da Lei nº 12.546/2011. (Ac. 2859/2013– P , Ac. 1212/2014– P)

Justificativa:

Ficando demonstrado que a desoneração da folha de pagamento instituída pela Lei nº 12.546/2011 causou repercussão nos preços contratados administrativos, diante da substituição da contribuição previdenciária de 20% sobre a folha de pagamento por uma contribuição de 1,5% a 4,5%, incidente sobre a receita bruta dos setores beneficiados, cabe a alteração em favor da Administração.

IV – Desoneração da Folha de Pagamento

4 - Análise da planilha anexa à proposta no processo de contratação

Além das exigências estabelecidas no edital de licitação e nas leis que regem a matéria (ex. Leis nºs 8.666/93, 10.520/2002, LC 123/2006) na análise da proposta do licitante, deve-se verificar:

- a) a atividade principal da empresa (contrato social, CNPJ, CNAE principal);
- b) a opção pela desoneração, conforme a Lei nº 12.546/2011, **declaração Anexo III da IN 1436/2013** ou outro documento oficial (ex. DARF, DCTF); ver atividades desoneradas; regras de incidência; situações específicas, por exemplo: casos de recolhimento da CPP e CPRB; (art. 9º da Lei);
- c) as alíquotas dos tributos de acordo com o regime de tributação da empresa (lucro real, presumido ou Simples Nacional).
- d) a opção pelo Simples Nacional, no sítio da Receita Federal;
- e) se a empresa optante pelo Simples está exercendo atividade que não dá direito à opção (vedações do art. 17 da LC 123/2006);

4. Desoneração da Folha de Pagamento

f) enquadramento no Anexo IV da LC 123/2006 e forma de recolhimento da contribuição previdenciária; ver incidência da contribuição na prestação de serviços relacionados no § 5º- C do art. 18 da LC 123/2006:

I - construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;

II - serviço de vigilância, limpeza ou conservação

III - serviços advocatícios

g) verificar exercício de atividades simultâneas (IN 1436/2013, art. 19)

h) checar as informações referentes ao SAT/RAT, conforme atividade preponderante da empresa (Decreto 3048/99, Anexo V)

i) verificar a exequibilidade da proposta – inclusão do IRPJ - CSLL no lucro – oportunizar comprovação da empresa

Relembrando: A proposta do licitante pode incluir IRPJ, CSLL ([Acórdão TCU 648/2016 Plenário](#))

IX WORKSHOP
PARA PREGOEIROS PÚBLICOS
DO ESTADO DE PERNAMBUCO



SECRETARIA DE
ADMINISTRAÇÃO



Muito obrigada a todos

josina Bezerra

Email.

Josinabezerra@recife.pe.gov.br

IX WORKSHOP
PARA PREGOEIROS PÚBLICOS
DO ESTADO DE PERNAMBUCO



SECRETARIA DE
ADMINISTRAÇÃO



Pernambuco
GOVERNO DO ESTADO
HABILITANDO A TRANSIÇÃO



REF.: EDITAL Nº 022/2023
PREGÃO ELETRÔNICO Nº 015/2023
PROCESSO LICITATÓRIO Nº 025/2023

URGENTE

TCU
INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA

**“CONTROLE EXTERNO SOBRE RENÚNCIAS DE
RECEITAS: UMA ANÁLISE DAS ABORDAGENS DO
U.S. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE
PARA AVALIAÇÃO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS”**

ANDREA ROCHA BELO DE OLIVEIRA

CONTROLE EXTERNO SOBRE RENÚNCIAS DE RECEITAS: UMA ANÁLISE DAS ABORDAGENS DO U.S. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE PARA AVALIAÇÃO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS

Andreia Rocha Bello de Oliveira

Prof. Me. Marcos Araújo Mortoni Silva

Coletânea de Pós-Graduação, v.5, n.1
Políticas Públicas



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL
TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

MINISTROS

José Mucio Monteiro (Presidente)
Ana Arraes (Vice-presidente)
Walton Alencar Rodrigues
Benjamin Zymler
Augusto Nardes
Aroldo Cedraz de Oliveira
Raimundo Carreiro
Bruno Dantas
Vital do Rêgo

MINISTROS-SUBSTITUTOS

Augusto Sherman Cavalcanti
Marcos Bemquerer Costa
André Luís de Carvalho
Weder de Oliveira

MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU

Cristina Machado da Costa e Silva (Procuradora-Geral)
Lucas Rocha Furtado (Subprocurador-geral)
Paulo Soares Bugarin (Subprocurador-geral)
Marinus Eduardo de Vries Marsico (Procurador)
Júlio Marcelo de Oliveira (Procurador)
Sérgio Ricardo Costa Caribé (Procurador)
Rodrigo Medeiros de Lima (Procurador)



 **Instituto Serzedello Corrêa**
Escola Superior do Tribunal de Contas da União

DIRETOR GERAL

Fábio Henrique Granja e Barros

**DIRETORA DE RELAÇÕES INSTITUCIONAIS,
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**

Flávia Lacerda Franco Melo Oliveira

**CHEFE DO DEPARTAMENTO DE
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**

Clémens Soares dos Santos

CONSELHO ACADÊMICO

Maria Camila de Ávila Dourado
Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra
Marcelo da Silva Sousa
Rafael Silveira e Silva
Pedro Paulo de Moraes

COORDENADORA ACADÊMICA

Renata Miranda Passos Camargo

COORDENADOR EXECUTIVO

Pedro Paulo de Moraes

PROJETO GRÁFICO E CAPA

Núcleo de Comunicação - NCOM/ISC

CONTROLE EXTERNO SOBRE RENÚNCIAS DE RECEITAS: UMA ANÁLISE DAS ABORDAGENS DO U.S. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE PARA AVALIAÇÃO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS

ANDREIA ROCHA BELLO DE OLIVEIRA

Trabalho de conclusão do curso de pós-graduação lato sensu em Avaliação de Políticas Públicas realizado pela Escola Superior do Tribunal de Contas da União como requisito para a obtenção do título de especialista.

Orientador(a):

Prof. Me. Marcos Araújo Mortoni Silva

Banca examinadora:

Prof^a. Me. Renata Miranda Passos
Camargo



REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

OLIVEIRA, Andreia Rocha Bello de. Controle externo sobre renúncias de receitas: uma análise das abordagens do U.S. Government Accountability Office para avaliação de gastos tributários. 2020. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Avaliação de Políticas Públicas) – Escola Superior do Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedello Corrêa, Bra-sília DF.

CESSÃO DE DIREITOS

NOME DO AUTOR: Andreia Rocha Bello de Oliveira

TÍTULO: Controle externo sobre renúncias de receitas: uma análise das abordagens do U.S. Government Accountability Office para avaliação de gastos tributários.

GRAU/ANO: Especialista/2020

É concedido ao Instituto Serzedello Corrêa (ISC) permissão para reproduzir cópias deste Trabalho de Conclusão de Curso e emprestar ou vender tais cópias somente para propósitos acadêmicos e científicos. Do mesmo modo, o ISC tem permissão para divulgar este documento em biblioteca virtual, em formato que permita o acesso via redes de comunicação e a reprodução de cópias, desde que protegida a integridade do conteúdo dessas cópias e proibido o acesso a partes isoladas desse conteúdo. O autor reserva outros direitos de publicação e nenhuma parte deste documento pode ser reproduzida sem a autorização por escrito do autor.

Andreia Rocha Bello de Oliveira
rochabello@gmail.com

FICHA CATALOGRÁFICA

Rocha Bello de Oliveira, Andreia

Controle externo sobre renúncias de receitas: uma análise das abordagens do U.S. Government Accountability Office para avaliação de gastos tributários / Andreia Rocha Bello de Oliveira; orientador, Marcos Araujo Mortoni Silva, 2020. 79 p.

Monografia (especialização) - Escola Superior do Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedello Corrêa, Curso de Pós-graduação lato sensu em Avaliação de Políticas Públicas, Brasília, 2020.

Inclui referências

1. Avaliação de Políticas Públicas. 2. Renúncias de Receitas Tributárias. 3. Gastos Tributários. I. Araujo Mortoni Silva, Marcos. II. Instituto Serzedello Corrêa. Pós-graduação lato sensu em Avaliação de Políticas Públicas. III. Título

CONTROLE EXTERNO SOBRE RENÚNCIAS DE RECEITAS: UMA ANÁLISE DAS ABORDAGENS DO U.S. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE PARA AVALIAÇÃO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS

ANDREIA ROCHA BELLO DE OLIVEIRA

Trabalho de conclusão do curso de pós-graduação lato sensu em Avaliação de Políticas Públicas realizado pela Escola Superior do Tribunal de Contas da União como requisito para a obtenção do título de especialista.

Brasília, 11 de maio de 2020.

Banca Examinadora:

Prof. Marcos Araujo Morton Silva, Me.

Orientador

Profª. Renata Miranda Passos Camargo, Me.



Dedico esse trabalho às minhas filhas, Rebeca, Laís e Talita, que são minha alegria e inspiração.



Resumo

As renúncias de receitas tributárias são mecanismos de financiamento de políticas públicas alternativos aos gastos realizados por meio do orçamento público. Observa-se um crescimento substancial do volume de renúncias tributárias ao longo dos anos na esfera federal, além de uma série de especificidades desses instrumentos que fragilizam a transparência e a gestão, com possíveis impactos nos resultados das políticas públicas. Embora o Tribunal de Contas da União tenha uma vasta experiência na fiscalização de renúncias de receitas, verifica-se a ausência de um modelo estruturado para a realização de auditorias operacionais com foco na avaliação das políticas públicas operacionalizadas por meio desses mecanismos. Assim, o objetivo geral deste trabalho foi identificar as características das estratégias adotadas pelo *Government Accountability Office* (GAO), entidade fiscalizadora superior dos Estados Unidos da América, para avaliação de gastos tributários. Como resultado, obteve-se uma descrição dos principais conceitos e elementos contidos no referencial utilizado pelo GAO para orientar sua atuação nessa área, denominado "*Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions*". Além disso, produziu-se uma análise do conteúdo desse guia, a qual permitiu identificar que os questionamentos sugeridos para avaliação de gastos tributários são abrangentes, com foco no desenho e nos resultados dessas políticas. Com isso, a aplicação do guia demanda uma complementação com metodologias e técnicas específicas para que seja possível obter uma resposta para cada uma das questões apresentadas pelo GAO. Nesse sentido, entende-se que seria útil aprofundar este estudo em trabalhos futuros com uma análise da aplicação do guia pelo GAO em mecanismos específicos de gastos tributários. Por fim, entende-se que as análises empreendidas neste trabalho podem subsidiar a elaboração de referencial específico para a realização de auditorias operacionais com foco em avaliação de políticas públicas financiadas por renúncias tributárias, contribuindo, assim, para o aperfeiçoamento da atuação do controle externo brasileiro neste tema.

Palavras-chave: benefícios tributários; renúncias de receitas; renúncias tributárias; gasto tributário; avaliação de políticas públicas; controle externo.



Abstract

Tax expenditures are mechanisms for financing public policies that are alternative to spending programs included in public budget. There is a substantial growth in the amount of tax expenditures over the years at the federal level, in addition to a series of specificities of these instruments that weaken its transparency and management, with possible impacts on the results of these public policies. Although the Federal Court of Accounts (TCU) has extensive experience in the auditing tax expenditures, there is a lack of a structured model for carrying out performance audits with a focus on the evaluation of public policies implemented through tax expenditures. Thus, the general objective of this work was to identify the characteristics of the strategies adopted by the Government Accountability Office (GAO), the supreme audit institution for the United States of America, to assess tax expenditures. As a result, we obtained a description of the main concepts and elements contained in the framework used by GAO to guide its activities in this area, called "Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions". In addition, an analysis of the content of this guide was carried out, which allowed us to identify that the questions suggested for assessing tax expenditures are comprehensive, focusing on the design and results of these policies. Thus, the application of the guide requires a complementation with specific methodologies and techniques in order to answer each question suggested by GAO. In this sense, it would be useful to deepen this study in future works with an analysis of the application of the guide by GAO in a specific tax expenditure. Finally, it is understood that the analyzes undertaken in this work can support the development of a specific framework for conducting performance audits with a focus on the evaluation of tax expenditures, thus contributing to the improvement of Brazilian external control on this topic.

Keywords: tax expenditure; tax relief; evaluation; public policies.



Sumário

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 OBJETIVOS	22
1.1.1 Objetivo Geral	22
1.1.2 Objetivos Específicos	22
1.2 METODOLOGIA.....	22
2 REFERENCIAL TEÓRICO	24
2.1 POLÍTICAS PÚBLICAS: CONCEITOS E TIPOS DE AVALIAÇÃO	24
2.2 CONCEITOS E CARACTERÍSTICAS DAS RENÚNCIAS TRIBUTÁRIAS.....	29
3 ATUAÇÃO DO GAO NA AVALIAÇÃO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS	37
4 ANÁLISE	60
4.1 ASPECTOS GERAIS.....	62
4.2 QUANTO AO CICLO DE POLÍTICAS PÚBLICAS.....	63
4.3 QUANTO AO MOMENTO DE AVALIAÇÃO.....	63
4.4 QUANTO À NATUREZA DA AVALIAÇÃO.....	63
4.5 QUANTO À GOVERNANÇA DE POLÍTICAS PÚBLICAS.....	63
4.6 ABORDAGENS DO GAO À LUZ DE ESPECIFICIDADES DO CONTEXTO INSTITUCIONAL BRASILEIRO QUANTO ÀS POLÍTICAS PÚBLICAS E AOS GASTOS TRIBUTÁRIOS.....	64
5 CONCLUSÃO	71
REFERÊNCIAS	75



1. Introdução

As renúncias de receitas tributárias são um instrumento por meio do qual as intervenções governamentais são financiadas de forma alternativa à utilização de recursos do orçamento público. Embora tais intervenções se enquadrem no conceito de políticas públicas, o seu desenho apresenta especificidades em decorrência do mecanismo de financiamento aplicado, via sistema tributário.

O ordenamento jurídico brasileiro contém várias regras gerais associadas aos benefícios tributários, tais como: arts. 150, § 6º, e 165, § 6º, da Constituição Federal; art. 14 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal); e vários artigos das Leis de Diretrizes Orçamentárias, com modificação de conteúdo ao longo dos anos. Além disso, cada política via renúncia é criada por lei, em atenção ao disposto no art. 150, § 6º, da Constituição Federal, que exige que qualquer subsídio tributário seja concedido mediante lei específica, que regule exclusivamente a matéria ou o respectivo tributo.

Na União, a Receita Federal do Brasil (RFB) é o órgão responsável por estimar os valores de renúncia de receitas por ela administradas e avaliar os efeitos decorrentes dos benefícios tributários¹. Assim, aquela secretaria publica o documento “Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários)”, doravante denominado DGT, que é encaminhado anualmente ao Congresso Nacional juntamente com o Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA), em atenção ao parágrafo 6º do art. 165 da Constituição Federal.

A construção do referido documento se baseia no conceito de “gasto tributário”, desenvolvido pela RFB com base em referências internacionais. A RFB evoluiu nessa conceituação, a partir do estudo dos critérios adotados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e pelo Centro Interamericano de Administração Tributária (CIAT), alcançando a seguinte definição:

gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência – STR², reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Assim, pode-se dizer que os gastos tributários podem ter caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população quanto aos serviços de sua responsabilidade, ou caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região. (BRASIL, 2019c, p. 6-7)

Assim, segundo a RFB, os gastos tributários buscam: “compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo; compensar

¹ Conforme inciso XI do art. 1º da Portaria MF 430/2017, que aprovou o Regimento Interno da RFB.

² Nos termos da RFB, o STR é a “estrutura de referência a qual os desvios são identificados e classificados como Gastos Tributários” (BRASIL, 2019b, p. 5).



ações complementares às funções típicas de estado desenvolvidas por entidades civis; promover a equalização das rendas entre regiões; e incentivar determinado setor da economia” (BRASIL, 2019a, p. 6).

No contexto brasileiro, há diversos mecanismos de gastos tributários. Considerando apenas a esfera da União, em 2020, há 120 itens de gastos tributários em vigor (BRASIL, 2019b). Como exemplo dessas políticas, pode-se mencionar: o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac), objeto da Lei 8.313/1991, conhecida como Lei Rouanet; o incentivo à pesquisa, desenvolvimento e inovação, criado pela Lei 8.248/1991, conhecida como Lei de Informática; a certificação de entidades beneficentes de assistência social (Cebas), regulamentada por meio da Lei 12.101/2009; e o Programa Universidade para Todos (Prouni), criado pela Lei 11.096/2005.

De um modo geral, as políticas públicas financiadas por meio de renúncias tributárias visam atender objetivos econômicos, sociais ou de desenvolvimento regional. Os objetivos do Pronac (Lei Rouanet), por exemplo, têm natureza social e de desenvolvimento regional, conforme se extrai do art. 1º da referida lei: “contribuir para facilitar, a todos, os meios para o livre acesso às fontes de cultura e o pleno exercício dos direitos culturais” e “promover e estimular a regionalização da produção cultural e artística brasileira, com valorização de recursos humanos e conteúdos locais”. A política pública consubstanciada nos benefícios tributários constantes da Lei de Informática, por sua vez, está associada principalmente a objetivos econômicos, por meio do estímulo aos investimentos em P&D no setor produtivo, conforme item 74 do relatório de fiscalização realizada pelo TCU que embasou o Acórdão 458/2014-TCU-Plenário.

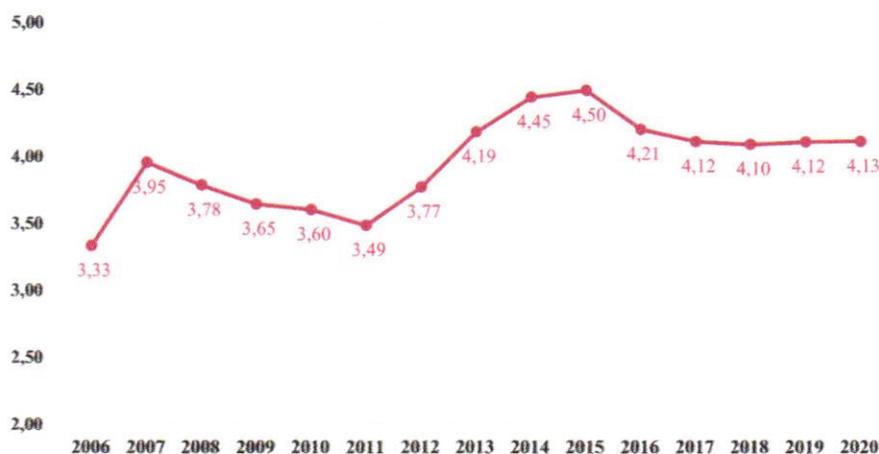
Com relação aos aspectos de gestão, a implementação das políticas baseadas em renúncias apresenta particularidades, inclusive com modelos diferentes para cada mecanismo. Por exemplo, a operacionalização do Pronac demanda a participação de quatro atores: Secretaria Especial da Cultura do Ministério da Cidadania (analisa e aprova os projetos culturais e avalia a prestação de contas), Secretaria Especial da Receita Federal do Ministério da Economia (concede a redução do imposto de renda ao patrocinador do projeto cultural), produtor cultural (capta os recursos e executa o projeto) e patrocinador (pessoa física ou jurídica que aporta recursos nos projetos culturais selecionados pelo Ministério). Por outro lado, os gastos tributários “dedução no imposto de renda pessoa física de despesas com educação e saúde” demandam a atuação de apenas dois atores: Receita Federal e contribuinte. Dito de outra forma, há gastos tributários que exigem uma gestão administrativa na área finalística e outros que funcionam somente por meio da interação entre contribuinte e Fisco. Em cada um desses subgrupos, ainda se observam diferenças significativas na forma de operacionalização de cada mecanismo de gasto tributário.

Assim, como se vê, na esfera federal, tais políticas envolvem a atuação de diversos órgãos setoriais, conforme o tema ou área de incidência do benefício tributário associado, o que atualmente está disciplinado no Decreto 9.834/2019, que, em seu

artigo 9º e anexo I, estabelece os órgãos gestores e corresponsáveis pelas políticas públicas financiadas por renúncias de receitas tributárias³.

Em termos de materialidade, observa-se que, ao longo dos anos, o montante de renúncias tributárias federais tem crescido significativamente. Em 2006, o total de gastos tributários foi de cerca de R\$ 77,7 bilhões (em valores nominais), representando 3,3% do Produto Interno Bruto (cerca de 15,3% da arrecadação federal). A projeção para 2019, por sua vez, totalizou R\$ 307,1 bilhões (em valores nominais), o que representa 4,2% do PIB (cerca de 21,4% da arrecadação federal) (BRASIL, 2020a).

Gastos Tributários em % do PIB



Fonte: elaboração própria a partir de dados da RFB.

Além da materialidade e da variedade de instrumentos específicos e de estruturas de gestão adotadas, vale acrescentar que o custo das políticas baseadas em renúncia fiscal é sempre uma estimativa⁴, ao passo que no caso das políticas via orçamento tem-se uma dotação fixada na peça orçamentária. Além disso, há casos em que não é possível apurar nem sequer uma estimativa de valores renunciados, ou seja, não se sabe o custo dessas políticas para o Estado⁵.

Em paralelo, deve-se ressaltar o caráter permanente da maior parte dos benefícios tributários. Conforme constatado no Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário,

³ Cabe destacar que essa atribuição de órgãos gestores para as políticas públicas financiadas por renúncias tributárias foi uma evolução decorrente da atuação do Tribunal de Contas da União, notadamente por meio do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, item 9.2.1, e dos monitoramentos dessa decisão.

⁴ Isso porque esse custo é calculado com base numa estimativa da perda de arrecadação decorrente do benefício tributário, ou seja, se baseia na comparação entre a estimativa de arrecadação se não existisse aquela desoneração (tributação normal) e a arrecadação considerando a desoneração (para maiores detalhes a respeito desse ponto, sugere-se a leitura da seção 5 do relatório que embasou o Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário).

⁵ Por exemplo, constam no DGT PLOA 2019 os seguintes gastos tributários sem valor associado: "Academia Brasileira de Letras", "Associação Brasileira de Imprensa", "Embarcações", Renuclear, Reporto, entre outros (BRASIL, 2019b, p. 42-44).

“dos gastos tributários que possuem órgão gestor associado, apenas 52% tem prazo de vigência definido em lei. Dos gastos tributários sem órgão gestor, por sua vez, somente 23% possuem prazo de vigência”. Aquela fiscalização destacou, ainda, que, mesmo no caso dos benefícios com prazo de vigência estabelecido na norma instituidora, é muito frequente a prorrogação dessa vigência, como ocorreu com a política da Zona Franca de Manaus (prorrogada por dez anos em 2003, pela Emenda Constitucional 42/2003, e por cinquenta anos em 2014, pela Emenda Constitucional 83/2014).

Além disso, no Brasil, as renúncias não estão sujeitas ao escrutínio anual do Parlamento, como ocorre com as despesas orçamentárias. O demonstrativo da estimativa de renúncias tributárias apenas acompanha o PLOA, não havendo margem para alteração ou exclusão de qualquer mecanismo que resulta em renúncia de receitas no âmbito da discussão orçamentária no Congresso Nacional. Com isso, resta prejudicada uma eventual reavaliação por parte do Parlamento sobre a pertinência da continuidade dessas políticas públicas considerando os seus custos em comparação com as despesas associadas aos programas incluídos na lei orçamentária.

A esse respeito, sabe-se que um dos requisitos básicos para efetuar uma análise sobre o desempenho de determinada política pública é a identificação de seus objetivos (JANNUZZI, 2016). Entretanto, entre os gastos tributários condicionados no âmbito do governo federal brasileiro, ou seja, os que exigem contrapartida por parte do beneficiário, poucos se inserem em políticas públicas que possuem objetivos, metas e indicadores bem definidos de forma a possibilitar a avaliação do seu desempenho. Em alguns casos, o objetivo da política está declarado na norma instituidora do benefício tributário ou nas exposições de motivos dos projetos que lhes deram origem. Em outros, não há uma definição formal de objetivos, sendo necessário obter junto ao órgão responsável pela política uma indicação sobre qual seria o seu propósito. Por fim, em outras políticas, o órgão responsável não compreende os benefícios tributários como meio de financiamento de políticas públicas, sendo assim, não lhe atribui qualquer objetivo (Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário).

Outra questão a se destacar, conforme verificado no Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, é a ausência de avaliação prévia quando da criação ou prorrogação de benefícios tributários, com o objetivo de analisar qual o melhor formato para a política pública, considerando os objetivos definidos, a estrutura administrativa e normativa disponível e o custo para a sociedade. Ou seja, em geral, não é realizada avaliação *ex ante* para verificar se seria mais adequado promover a intervenção pública por meio do orçamento público ou via renúncias tributárias.

Sabe-se que a avaliação de políticas públicas envolve várias áreas de conhecimento e diferentes metodologias. Quando se trata de renúncias fiscais, há que se considerar, ainda, as especificidades no desenho dessas políticas. Com isso, a avaliação dos gastos tributários exige adaptação dos conceitos, critérios e metodologias de avaliação existentes para as particularidades desses instrumentos.

No que tange à atuação do controle externo, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 70, incluiu as renúncias de receitas entre os objetos da fiscalização exercida pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU). O § 1º do art. 1º da Lei 8.443/1992, por sua vez, estabelece que o TCU decidirá sobre a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas.

Assim, no exercício dessas competências, o TCU já realizou diversas fiscalizações na temática visando avaliar a estrutura de governança e verificar a conformidade da instituição de renúncias tributárias perante as normas de gestão fiscal aplicáveis. Na fiscalização que deu origem ao Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, por exemplo, detectou-se a ausência de avaliação de resultados por parte dos órgãos gestores na maioria das políticas públicas financiadas por intermédio de renúncias tributárias. Após as recomendações do Tribunal constantes daquela decisão, os órgãos centrais do Poder Executivo adotaram uma série de providências para aprimorar os mecanismos de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários⁶.

No entanto, o TCU continua a buscar o aperfeiçoamento de sua atuação nessa área, e nesse sentido, pode se destacar que entre os objetivos estratégicos do Plano Estratégico do TCU para o período de 2019 a 2025, encontra-se “induzir a elevação da eficiência alocativa por meio de planos, orçamentos e renúncias fiscais”, por meio do qual o Tribunal busca:

promover a eficiência alocativa dos recursos financeiros federais, entendida como a escolha sistemática das melhores alternativas para destinação de recursos públicos, sobretudo nas decisões sobre prioridades orçamentárias e sobre instituição e manutenção de renúncias fiscais. No cenário de realismo orçamentário introduzido pelo Novo Regime Fiscal (EC 95), que expressa a escassez relativa de recursos, torna-se crucial que as escolhas públicas em planos, orçamentos, desonerações fiscais e outros subsídios sejam realizadas e revisadas periodicamente em bases comparativas, considerando tanto o meio de alocação mais adequado a cada caso quanto os resultados alcançados para a sociedade, assegurando a melhor relação entre custos e benefícios econômicos e sociais. (BRASIL, 2020b)

Não obstante todo este contexto, no âmbito do controle externo federal ainda não existem orientações para a realização de auditorias operacionais com foco em avaliação de políticas públicas considerando as especificidades desses mecanismos de intervenção via renúncia tributária. No entanto, verifica-se que entidades fiscalizadoras superiores (EFS) de outros países, como o *Government Accountability Office* (GAO), entidade de fiscalização superior dos Estados Unidos da América, e o

⁶ Para mais detalhes, vide monitoramento da referida deliberação, que resultou no Acórdão 2.756/2018-TCU-Plenário.



National Audit Office (NAO), EFS do Reino Unido, possuem documentos técnicos tratando da análise de políticas públicas baseadas em renúncias de receitas tributárias.

Em especial o GAO, que é uma EFS com atuação destacada no universo das entidades superiores de controle⁷, possui diversos trabalhos na área⁸, tendo, inclusive, produzido e adotado um referencial para subsidiar suas avaliações de gastos tributários, denominado "*Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions*" ("Gastos tributários: antecedentes e critérios e questões para avaliação").

Em suma, observa-se um montante elevado de recursos públicos federais aplicados em políticas públicas via renúncia fiscal, falhas de transparência nesses mecanismos, deficiências no tratamento do tema no processo orçamentário no âmbito do Congresso Nacional, ausência de um modelo estruturado para a avaliação de políticas públicas adaptado às especificidades dos gastos tributários no âmbito do controle externo, e a existência de um referencial técnico para fiscalizações no tema que é utilizado por uma EFS que goza de alta reputação entre as entidades superiores de controle.

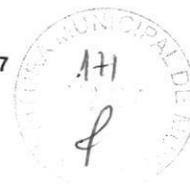
Assim, dada a janela de oportunidade percebida no contexto apresentado, bem assim, a compreensão de que a avaliação dessas intervenções públicas, notadamente quanto aos seus resultados, poderia subsidiar com elementos técnicos as decisões políticas relativas à manutenção, reformulação ou, até mesmo, extinção das políticas públicas financiadas por meio de benefícios tributários (RAMOS e SCHABBACH, 2012), o presente trabalho pretende fornecer uma análise sistematizada das estratégias adotadas pelo GAO para avaliação de renúncias tributárias, identificando conceitos e questões utilizadas.

O resultado desse trabalho poderá ser utilizado pelo TCU para subsidiar a elaboração de referencial específico para a realização de auditorias operacionais com foco em avaliação de políticas públicas financiadas por renúncias tributárias, contribuindo, assim, para o aperfeiçoamento da atuação do controle externo brasileiro com foco na avaliação dos gastos tributários.

Dessa forma, pode-se sintetizar o problema de pesquisa com o seguinte questionamento: quais as características das estratégias adotadas pelo *Government Accountability Office* (GAO) na avaliação de políticas públicas baseadas em renúncias tributárias?

⁷ Pode-se mencionar como exemplo da relevância da atuação do GAO para outras EFS, o programa internacional de treinamento para auditores de EFS de outros países oferecido por essa entidade anualmente, por meio do qual já atendeu mais de 600 auditores de 106 países, conforme informações obtidas em <https://www.gao.gov/about/what-gao-does/audit-role/fellows/>

⁸ Conforme se verifica a partir do volume de relatórios produzidos e publicados no website da EFS sobre o assunto: https://www.gao.gov/key_issues/tax_expenditures/issue_summary?from=topics#t=0.



1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivo geral

A partir de manuais e documentos produzidos pelo GAO, pretende-se realizar levantamento estruturado dos conceitos e abordagens adotadas por essa EFS na avaliação de políticas públicas implementadas por meio de gastos tributários.

1.1.2 Objetivos específicos

Como objetivos específicos, mencionam-se:

- Identificar modelos/referenciais para análise/avaliação de políticas públicas baseadas em renúncias tributárias publicados pelo *Government Accountability Office* (GAO); e
- identificar quais conceitos e questões são utilizadas por essa EFS para avaliação de políticas públicas financiadas por renúncias tributárias.

1.2 Metodologia

Quanto à metodologia, o trabalho consistiu em pesquisa qualitativa, efetuada por meio dos seguintes métodos para coleta de dados: revisão de literatura e pesquisa documental.

Primeiramente, selecionou-se como objeto de análise a atuação de uma entidade fiscalizadora superior que possui reconhecimento internacional por sua atuação na fiscalização de políticas públicas: o *Government Accountability Office* (GAO), entidade de fiscalização superior dos Estados Unidos da América, conforme explanado ao fim da seção Introdução.

A pesquisa contemplou os seguintes pontos: verificação da existência de modelos/referenciais para análise/avaliação de gastos tributários publicados pelo GAO; e identificação de conceitos, diretrizes ou itens de verificação utilizados, além da forma como tais informações são produzidas e tratadas. Para isso, realizou-se pesquisa documental no website do GAO, visando coletar manuais ou referenciais aplicados para avaliação de políticas públicas baseadas em gastos tributários e documentos técnicos produzidos, como resultados de trabalhos de avaliação de políticas públicas via renúncias tributárias.

A construção do referencial teórico foi realizada visando contextualizar a pesquisa por meio da identificação de conceitos sobre renúncias tributárias e, também, sobre políticas públicas e avaliação de políticas públicas de um modo geral, utilizando-se a literatura disponibilizada ao longo do curso de especialização. Além disso, efetuou-se pesquisa visando identificar conceitos e abordagens sobre renúncias tributárias (considerando todos os termos comumente utilizados) nos sites das seguintes instituições: Oasisbr, Portal de Periódicos Capes, Google Acadêmico, GAO, NAO, Ipea e Ministério da Economia.

Com base no material coletado, empreendeu-se uma análise para identificar as principais características do modelo de análise adotado pelo GAO na avaliação de políticas públicas implementadas por meio de gastos tributários.



2 Referencial Teórico

2.1 POLÍTICAS PÚBLICAS: CONCEITOS E TIPOS DE AVALIAÇÃO

Considerando que o objeto deste trabalho é um mecanismo de intervenção governamental visando o alcance de certos objetivos econômicos e sociais, importa contextualizar a pesquisa sob o ponto de vista teórico no âmbito dos conceitos e tipologias associadas às políticas públicas.

Há muito debate no meio acadêmico sobre o conceito de política pública, conforme sintetiza Souza (2006, p. 5 e 6):

Não existe uma única, nem melhor, definição sobre o que seja política pública. Mead (1995) a define como um campo dentro do estudo da política que analisa o governo à luz de grandes questões públicas e Lynn (1980), como um conjunto de ações do governo que irão produzir efeitos específicos. Peters (1986) segue o mesmo veio: política pública é a soma das atividades dos governos, que agem diretamente ou através de delegação, e que influenciam a vida dos cidadãos. Dye (1984) sintetiza a definição de política pública como “o que o governo escolhe fazer ou não fazer”. A definição mais conhecida continua sendo a de Laswell, ou seja, decisões e análises sobre política pública implicam responder às seguintes questões: quem ganha o quê, por quê e que diferença faz.

(...)

Pode-se, então, resumir política pública como o campo do conhecimento que busca, ao mesmo tempo, “colocar o governo em ação” e/ou analisar essa ação (variável independente) e, quando necessário, propor mudanças no rumo ou curso dessas ações (variável dependente). A formulação de políticas públicas constitui-se no estágio em que os governos democráticos traduzem seus propósitos e plataformas eleitorais em programas e ações que produzirão resultados ou mudanças no mundo real.

Com um teor mais objetivo, destaca-se a conceituação de Secchi (2013, p. 2):

Uma política pública é uma diretriz elaborada para enfrentar um problema público. (...) possui dois elementos fundamentais: intencionalidade pública e resposta a um problema público; em outras palavras, a razão para o estabelecimento de uma política pública é o tratamento ou a resolução de um problema entendido coletivamente relevante.

Do conceito multidisciplinar demonstrado, se extrai outra definição teórica importante, que é a do ciclo de políticas públicas, que se configura em um esquema que apresenta os estágios das políticas públicas de uma forma sintética. Segundo Souza, o ciclo é composto por definição de agenda, identificação de alternativas,



avaliação das opções, seleção das opções, implementação e avaliação (SOUZA, 2006). Secchi acrescenta que esses estágios ou fases do ciclo de políticas públicas são sequenciais e interdependentes (SECCHI, 2013). O modelo deste último autor inclui, antes da formação da agenda, uma fase inicial relativa à identificação do problema e uma última etapa que seria a extinção da política pública.

A avaliação de políticas públicas, por sua vez (RAMOS E SHABBACH, 2012, p. 2):

é um instrumento importante para a melhoria da eficiência do gasto público, da qualidade da gestão, do controle social sobre a efetividade da ação do Estado.

(...)

Para Costa e Castanhar (2003), trata-se do exame sistemático e objetivo de um projeto ou programa, finalizado ou em curso, que contemple seu desempenho, implementação e resultados, tendo em vista a determinação de sua eficiência, efetividade, impacto, sustentabilidade e relevância de seus objetivos. É uma atividade permanente e não restrita à etapa final do ciclo da política pública (que inclui as fases: definição da agenda, formulação, implementação e avaliação), que informa sobre seus avanços e limites.

Assim, a avaliação de políticas públicas é uma etapa essencial do ciclo, contribuindo, em suma, para a melhoria dessas políticas, seja quanto à formulação, implementação ou alcance de resultados e, ainda, para o *accountability* governamental.

Há diversos tipos de avaliação de políticas públicas, com diferentes enfoques, naturezas e objetivos. Para os fins desse trabalho, cabe mencionar as classificações a seguir.

Conforme a natureza ou finalidade, a avaliação pode ser formativa ou somativa. Formativa é a aquela que visa produzir elementos para subsidiar o ajuste de procedimentos relacionados à implementação da política. Enquanto que as avaliações somativas:

referem-se à análise e à produção de informações sobre a implementação e etapas posteriores, sendo efetuadas quando o programa está sendo executado há algum tempo ou após, no sentido de verificar se alcançou as metas previstas e julgar seu valor geral. Elas contemplam as relações entre o processo, os resultados e o impacto, podendo incluir comparações entre diferentes programas. (RAMOS E SHABBACH, 2012, p. 6)

Quanto ao momento da execução, as avaliações podem ser: *ex ante*, são aquelas realizadas antes da instituição da política com o objetivo de fundamentar a

tomada de decisão quanto à sua criação e ao seu formato; ou *ex post*, são as avaliações realizadas durante ou após a intervenção pública visando oferecer elementos sobre a pertinência de manter, reformular ou extinguir a política (RAMOS E SHABBACH, 2012).

Outra classificação importante é a que trata do tipo de perguntas que a avaliação pretende responder, podendo ser avaliação de processos ou avaliação de resultados, sendo que neste último tipo inclui-se a avaliação de impacto (RAMOS E SHABBACH, 2012).

Segundo Viana (1996), a avaliação de processos visa examinar a fase de implementação da política. Em mais detalhe:

A avaliação de processo distingue-se da avaliação de impacto pelo objeto e objetivo de estudo. Seu objeto é a aferição da adequação entre meios e fins, considerando no contexto em que a política está sendo implementada os aspectos organizacional e institucional, social, econômico e político.

O objetivo de estudo é permitir a correção do modelo de causalidade e, conseqüentemente, da implementação, visando reorientá-la em função dos objetivos propostos. Com isso, pode-se escolher racionalmente entre alternativas que aumentem a eficiência das políticas. (Viana, 1996, p. 31)

A avaliação de resultados, por sua vez, pretende responder se a política alcançou seus objetivos e quais as conseqüências em termos de alteração do problema que motivou a sua criação. A avaliação de impacto investiga se há nexos causais entre os resultados da política e as alterações verificadas no contexto social (RAMOS E SHABBACH, 2012). Para Viana (1996, p. 35), “a avaliação de impacto tem como objetivo medir os resultados dos efeitos de uma política”, e:

A avaliação de impacto tem como objetivo determinar se houve modificação; a magnitude dessa modificação; quais segmentos afetou e em que medida; e quais foram as contribuições dos distintos componentes da política na realização de seus objetivos. (VIANA, 1996, p. 32)

Destaca-se, também, síntese de Xun Wu *et alli* (2014, p. 118) que consolida aspectos da avaliação de processos e de resultados, destacando o possível aproveitamento das conclusões das avaliações:

A avaliação de políticas públicas refere-se amplamente a todas as atividades realizadas por uma gama de atores estatais e sociais com o intuito de determinar como uma política pública se saiu na prática, bem como estimar o provável desempenho dela no futuro. A avaliação **examina tanto os meios utilizados, como os objetivos alcançados** por uma política pública na prática. **Os resultados e as recomendações da avaliação são então**



enviados de volta para novas rodadas de criação de políticas, e podem levar ao **aprimoramento do desenho e da implementação** de uma política pública, ou, raramente, à sua completa reforma ou revogação. (grifo nosso)

Há, ainda, a abordagem de avaliação de governança da política pública, cujo foco recai sobre as condições estruturais associadas à intervenção. Segundo o Referencial de Avaliação de Governança de Políticas Públicas do Tribunal de Contas da União:

Governança em políticas públicas se refere aos arranjos institucionais que condicionam a forma pela qual as políticas são formuladas, implementadas e avaliadas, em benefício da sociedade.

Nesse contexto, os arranjos institucionais dizem respeito, entre outros aspectos, a estruturas, processos, mecanismos, princípios, regras, normas que influenciam a governança em política pública. Os arranjos podem ser formais ou informais, e devem ser considerados sempre que tiverem influência na política. (...)

O enfoque da análise, conforme será destacado ao longo deste documento, não se concentra de forma prioritária no desempenho da gestão das políticas públicas em si, tendo em vista que focaliza a qualidade dos fatores estruturais que aumentam a probabilidade de que os resultados previstos sejam alcançados, ao mesmo tempo em que fomenta a criação de um melhor ambiente para o uso dos recursos públicos. (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2014, p. 32 e 40)

Segundo o Referencial (p. 45), “a política pública orienta-se por uma formulação geral que defina sua lógica de intervenção e por planos que permitam operacionalizar ações necessárias, delineadas em função das diretrizes, objetivos e metas propostas”. Assim, é necessário que a política possua objetivos, metas e indicadores bem definidos para que o seu desempenho seja mensurável e passível de monitoramento e avaliação.

O documento apresenta um modelo de análise de políticas públicas, no que concerne à governança, contendo oito componentes: institucionalização; planos e objetivos; participação; capacidade organizacional e recursos; coordenação e coerência; monitoramento e avaliação; gestão de riscos e controle interno; e *accountability*.

Em apertada síntese, de acordo com o Referencial uma análise acerca da institucionalização de uma política pública deve responder se a referida política foi instituída, de forma adequada, em instrumento normativo. Já a avaliação do componente “planos e objetivos” atenta para a lógica da intervenção, visando concluir sobre a sua consistência interna, associando com os resultados almejados, além de considerar possíveis efeitos indesejados decorrentes da política (TCU, 2014). Nesse componente, sugere-se também uma investigação acerca das diretrizes, objetivos,

metas e orientação estratégica associada à intervenção em análise. Vale destacar as seguintes possíveis questões (TCU, 2014):

- há diretrizes estratégicas de governo que norteiam a política?
- a definição dos objetivos é precisa?
- os esforços e os resultados são passíveis de mensuração?
- os objetivos da política são coerentes entre si?
- a política é coerente com as diretrizes governamentais mais amplas?

O componente “participação” trata da inclusão de partes interessadas na discussão sobre a política pública. No item “capacidade organizacional e recursos”, por sua vez, indaga-se sobre a estrutura em termos de recursos materiais e humanos para o desenvolvimento da política pública. A integração e articulação entre os diversos atores envolvidos, inclusive diferentes esferas de governo, na execução da política pública são abordados no componente “coordenação e coerência”. O Referencial traz também questão específica sobre o item “monitoramento e avaliação”, que aborda a adequação e a estruturação do sistema de monitoramento e avaliação da política visando retroalimentar o processo decisório e alcançar os resultados. Por fim, propõe a avaliação da capacidade dos controles internos para responder aos principais riscos associados à política pública e dos mecanismos para promoção da *accountability* (TCU, 2014).

Por fim, o documento “Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise *ex post*” (Brasil, 2018), produzido pela Casa Civil da Presidência da República, apresenta em seu capítulo 3 o tipo de avaliação de políticas públicas denominada de “avaliação executiva”, que se configura num relatório informativo contendo um panorama geral acerca de uma política ou programa do governo visando identificar pontos de aprimoramento na política ou aspectos que devem ser investigados de forma mais aprofundada. Assim:

O objetivo primeiro da avaliação executiva é dispor de informações que apoiem a gestão da política pública. Espera-se que, por meio dessa avaliação, seja possível identificar fragilidades relacionadas, especialmente, ao seu desenho, à sua gestão e implementação.

(...)

Além de ser um instrumento de avaliação rápida que gera recomendações de aprimoramento para a política, a avaliação executiva permite recomendar avaliação aprofundada de abordagem focada em analisar o componente do modelo lógico que apresenta maior fragilidade. Não é possível avaliar uma mesma política pública nas mais distintas abordagens apresentadas neste guia, ou, se possível, isso pode ser ineficiente e desperdiçar recursos públicos (como os recursos humanos) analisando algo que não é relevante para a gestão da política. Assim, é por meio do panorama geral estabelecido pela avaliação executiva que se pode selecionar a abordagem de análise aprofundada mais adequada e pertinente à situação corrente da política pública.



Observam-se, assim, diversas abordagens conceituais sobre políticas públicas, incluindo os seus estágios, e sobre as classificações relativas à avaliação de políticas públicas. Embora existam diferentes visões sobre esses temas, os conceitos e categorias de análise apresentados, de um modo geral, podem ser aplicados às renúncias tributárias, cujas características principais são apresentadas a seguir.

2.2 CONCEITOS E CARACTERÍSTICAS DAS RENÚNCIAS TRIBUTÁRIAS

Segundo Pureza (2011, p. 1), “o conceito de renúncia de receita fiscal é algo que envolve elevado grau de subjetividade”. Um dos reflexos dessa ausência de consenso a respeito do conceito de “renúncia de receita” é a diversidade de termos utilizados como sinônimos.

Nesse sentido, conforme apontado no relatório que fundamentou o Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário: “na temática em tela, verifica-se o emprego nem sempre criterioso de expressões com significado correlacionado, mas não coincidente: renúncias de receita, renúncias fiscais, gastos tributários, benefícios fiscais, benefícios tributários, incentivos fiscais etc”.

Sob o ponto de vista normativo, destaca-se que a legislação brasileira não estabelece um conceito para benefício fiscal ou renúncia de receita. A norma que chegou mais perto disso foi a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), que apresenta no § 1º do art. 14 um rol exemplificativo de itens que são considerados como renúncia de receita para fins de aplicação daquela lei:

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

No relatório que embasou o Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, o Tribunal fez uso da conceituação proposta por Henriques (2009), que distingue os termos sinônimos “benefício fiscal”, “benefício tributário” e “incentivo fiscal” de um outro conjunto de termos equivalentes entre si, quais sejam, “renúncia de receita”, “renúncia fiscal” e “gasto tributário”. O primeiro grupo de expressões se refere à vertente jurídica do mecanismo, ou seja, representa a alteração normativa no sistema tributário que reduz o encargo tributário para uma parcela dos contribuintes. Já o segundo grupo de expressões (renúncias de receita, renúncias fiscais ou gastos tributários) remetem ao aspecto financeiro do mecanismo, representando a perda intencional de arrecadação pelo Estado. Nesse ponto, convém mencionar trecho daquele relatório:



48. Isso posto, a doutrina convencionou tratar dos benefícios tributários como alterações normativas favoráveis a grupos de contribuintes, mas "externas" à estrutura legislativa normal de incidência dos tributos. Nessa esteira, pode haver dificuldades em se classificar, caso a caso, alterações normativas como benefícios ou como simples modificações da estrutura de incidência tributária.

Observa-se, assim, que as controvérsias não se encerram na nomenclatura do mecanismo em análise e, na seara, pode se falar, ainda, que a definição relativa a outros termos também não se encontra pacificada, como, por exemplo, quanto à definição do sistema tributário de referência, às modalidades de desonerações, ao modelo de apuração do impacto fiscal decorrente da desoneração, entre outras⁹.

No âmbito internacional, também se observa um debate acerca da conceituação do que seria uma desoneração ou um tratamento tributário diferenciado para certos contribuintes. Conforme descrito no relatório que embasou o Acórdão 747/2010-TCU-Plenário:

Internacionalmente, utiliza-se o termo *tax expenditure*, literalmente traduzido como 'gasto tributário'. A expressão foi cunhada pelo professor e então Secretário-Assistente de Política Fiscal do Departamento do Tesouro dos Estados Unidos, Stanley S. Surrey, que em seu livro '*Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*', publicado em 1973, definiu os gastos tributários como 'programas de assistência financiados pelo governo por meio de provisões tributárias especiais e não de gastos diretos do governo'.

O Fundo Monetário Internacional (FMI, 2019) sintetiza o conceito de gasto tributário por meio de uma comparação com uma intervenção via orçamento. Menciona-se que, enquanto na Dinamarca o governo optou por fazer pagamentos diretos às famílias com crianças (inserindo tais despesas no orçamento público), nos Estados Unidos essa política foi desenhada do lado da receita pública, ou seja, o governo oferece uma redução do imposto de renda para as famílias com filhos. Em ambos os casos, o efeito é a redução de disponibilidade financeira do governo para aplicar em outras prioridades. Por essa razão, o Fundo recomenda que os governos dediquem a mesma atenção verificada no controle de despesas orçamentárias ao controle de gastos tributários. Assim:

Os gastos tributários devem ser gerenciados tão cuidadosamente quanto despesas orçamentárias, se os governos quiserem fazer uso eficiente de seus recursos financeiros limitados. Isso significa que o custo dos gastos tributários deve ser identificado, medido e relatado de forma a permitir comparação do seu valor monetário com o das despesas orçamentárias. (FMI, 2019, p. 4)

⁹ Exemplos dessas controvérsias constam do relatório que embasou o Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário (parágrafos 73 a 80) e também em Pellegrini (2016, p. 9-11).



O Banco Mundial (2006) conceitua gasto tributário como um mecanismo que se configura em um desvio ao sistema tributário de referência, podendo assumir diferentes formatos, como exclusões, isenções, subsídios, deduções, créditos, alíquotas preferenciais ou adiamentos do pagamento de impostos. Assim, uma etapa anterior no processo de identificação de gastos tributários seria definir qual é a estrutura tributária normativa ou de referência.

A RFB também ressalta a importância dessa definição do “sistema tributário de referência” (STR), pois é a partir dela “que os desvios são identificados e classificados como gastos tributários” (BRASIL, 2019a, p. 9-10). Em seguida, a Receita apresenta três enfoques para a conceituação desse sistema:

conceitual, segundo o qual tributa-se o que se enquadra num conceito teórico da base de incidência; legal, no qual a lei é que define a base imponible; e do subsídio análogo, similar ao enfoque legal, mas que considera gasto tributário somente as concessões tributárias que são análogas a um subsídio direto.

Cada país possui um modelo específico de sistema tributário de referência que geralmente é composto por: estrutura legal, convenções contábeis, deduções de pagamentos compulsórios, provisões para facilitar a administração e provisões relacionadas a obrigações fiscais internacionais.

Aquela Secretaria registra que o modelo adotado pelo Brasil é o enfoque legal, que considera a legislação tributária vigente, as normas contábeis, os princípios econômicos e tributários e a doutrina especializada (BRASIL, 2019a). Assim, embora utilize a lei como referência principal, a RFB destaca que ela não pode ser a única fonte para a identificação do STR, pois há princípios e regras que não aparecem expressamente nas leis tributárias, mas devem ser considerados “para auxiliar na interpretação e compreensão do tributo e para traçar as suas principais características” (BRASIL, 2019a, p. 10).

Ainda sobre esse ponto, o FMI (2019) destaca que o sistema tributário de referência deve ser simples e fundamentado de forma sólida nos princípios da neutralidade, eficiência e equidade. No entanto, para o FMI, cada país possui sua própria visão sobre esses princípios, o que faz com que a definição de “sistema tributário de referência” seja distinta entre os países, tornando difícil a comparação das concepções e estimativas de gastos tributários entre os países.

O NAO, entidade fiscalizadora superior do Reino Unido, utiliza o termo “*tax relief*”, o que no Brasil é conhecido como “desoneração tributária”, e acrescenta que alguns desses mecanismos são desenhados para alcançar objetivos políticos específicos por meio do incentivo a determinados comportamentos. Esses subtipos de

“*tax relief*” são conhecidos como gastos tributários, pois, em geral, são uma alternativa ao gasto público orçamentário (NAO, 2014).

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) afirma que a maioria dos especialistas neste tema considera que elementos que fazem parte do sistema tributário de referência não devem ser registrados como “gasto tributário”, mas somente as medidas tributárias diferenciadas que possuem características “programáticas”, ou seja, que potencialmente poderiam ser substituídas por um programa orçamentário (“*Tax Expenditures in OECD Countries*”, 2010).

Sobre esse ponto, a RFB considera que, em geral, o sistema tributário possui várias desonerações (entendidas como qualquer situação que promova presunção creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, etc) com diversas finalidades, e que somente serão consideradas como “gastos tributários” aquelas desonerações que possuem objetivos similares aos das despesas públicas (ou seja, que possuem “uma lógica orçamentária associada”). Além disso, tais desonerações devem configurar um desvio da “estrutura normal de tributação”, sendo sempre de caráter não geral (BRASIL, 2019a). Assim, segundo a RFB:

Alguns princípios, porém, são comumente identificados em um sistema tributário e são considerados parte integrante dessa estrutura:

1. Contribuintes em situações equivalentes devem estar sujeitos a obrigações similares (equidade);
2. Contribuintes com maior renda podem estar sujeitos a obrigações mais que proporcionais que os de menor renda (progressividade); e
3. A tributação não deve alterar a alocação dos recursos na economia (neutralidade).

Toda desoneração que promovesse desvios em relação às características colocadas acima e, ao mesmo tempo, tivesse a intenção de promover alguma ação de governo seria considerada um gasto tributário. Por outro lado, a alteração que promovesse uma aproximação das regras tributárias com aquelas características expostas anteriormente deveria ser considerada como parte da própria estrutura tributária, a que denominamos Sistema Tributário de Referência¹⁰. (RFB, 2019, p. 8) (grifo nosso)

Avançando em outras ponderações acerca das renúncias tributárias, destacam-se algumas questões apontadas pelo BID como desvantagens associadas a esse tipo de política em comparação com as despesas orçamentárias, e que, por essa razão, deveriam ser consideradas antes da adoção de determinada política baseada em renúncia fiscal (2009), tais como:

¹⁰ Um exemplo de desoneração que a RFB considera como parte do STR são as alíquotas progressivas e a faixa de isenção do imposto de renda da pessoa física. Isso porque são técnicas visando a observância do princípio da progressividade: “Decorre tanto dos princípios econômicos que regem a tributação da renda, quanto da escolha expressa do legislador constituinte, que determinou que o imposto de renda deve ser graduado conforme a capacidade econômica dos contribuintes” (BRASIL, 2019a, p. 15).



- Considerando os impostos progressivos, as desonerações incidentes sobre esses tributos beneficiam apenas os cidadãos mais ricos, que são obrigados a pagar o imposto. Assim, os mais pobres não estão incluídos no público-alvo da política, o que a torna injusta.
- Em alguns casos, os gastos tributários incentivam atividades que as pessoas desenvolveriam de qualquer forma, mesmo sem o incentivo fiscal. Deste modo, vários contribuintes assumem o custo de um incentivo desnecessário que alcança poucos contribuintes.
- Os gastos tributários são mais difíceis de administrar e controlar, tanto para a administração tributária (pois a renúncia aumenta as exceções existentes no sistema tributário), quanto para os órgãos públicos responsáveis pela supervisão da política pública.
- Os incentivos tributários distorcem as decisões dos mercados, pois promovem um desvio de recursos para o setor econômico favorecido.
- Os gastos tributários podem promover aumento da carga tributária, pois a perda de arrecadação decorrente desses incentivos deve ser coberta por meio do aumento de outros tributos.
- Em geral, por terem uma operacionalização relativamente automática, as políticas de incentivos fiscais são menos focalizadas do que os programas orçamentários. Isso porque beneficiam tanto o seu público-alvo quanto outros contribuintes que cumpram a norma instituidora.
- A criação de gastos tributários torna a estrutura tributária mais complexa, podendo facilitar a evasão e a elisão fiscal.
- Os incentivos tributários aumentam os custos financeiros e o tempo para os contribuintes cumprirem suas obrigações tributárias.

Adentrando na temática da avaliação dos gastos tributários, o Banco Interamericano de Desenvolvimento afirma que (BID, 2009):

Gastos tributários constituem um instrumento adicional entre as diferentes ferramentas de política pública de que os governos dispõem, tais como a ação orçamentária direta ou a ação regulatória em determinadas atividades. Nesse sentido, deveriam ser constantemente sujeitos a avaliação, tanto no que diz respeito a justificação de uma intervenção estatal determinada, quanto com relação à sua eficiência relativa, em comparação com outras ferramentas disponíveis. Depois de ter verificada a necessidade de implementar uma política pública em determinado campo, deve-se avaliar qual é o melhor instrumento para realizar a intervenção. (livre tradução)

Aquele banco segue destacando a importância da avaliação sistemática dos gastos tributários e sugere algumas questões que podem nortear as avaliações (BID, 2009, p. 57):

Tão ou mais importante do que fornecer informações suficientes sobre os gastos tributários na documentação orçamentária, é **estabelecer procedimentos para sua avaliação sistemática**. Nesse sentido, as diretrizes da OCDE sobre melhores práticas sugerem que **os gastos tributários devem ser revisados da mesma maneira que as despesas diretas** no processo orçamentário anual e sujeito a procedimentos especiais de avaliação, incluindo revisão do programa, que geralmente se aplica a eles. Seguindo o raciocínio de Tokman et al. (2006), a avaliação de um gasto tributário implica responder às quatro perguntas sequenciais a seguir:

- (i) **Existe justificativa para a intervenção do Estado**, seja de eficiência econômica, distributivo ou outro?
- (ii) Se uma justificativa para intervenção estatal foi comprovada, **há evidências empíricas da eficácia do gasto tributário para atingir o objetivo?**
- (iii) **O gasto tributário é eficiente** para atingir o objetivo, no sentido de produzir benefícios superiores aos seus custos?
- (iv) **Existem instrumentos alternativos para alcançar o objetivo almejado de maneira mais eficiente do que o gasto tributário?**

A avaliação dos gastos tributários deve ser feita caso a caso e de maneira periódica, uma vez que as condições do ambiente estão mudando, intervenção justificável em algum momento pode deixar de ser mais tarde, ou podem mudar as condições de efetividade e eficiência. (grifo nosso)

Já o FMI, ao tratar da avaliação de gastos de tributários, destaca a importância de efetuar avaliações de custo-benefício das políticas tributárias, em comparação às políticas via orçamento público. Além disso, a produção de relatórios sobre os gastos tributários é fundamental para a transparência na gestão fiscal e para a boa governança ao tornar claro que os gastos tributários são tão importantes para o resultado fiscal do governo quanto as despesas orçamentárias. Para o FMI, a ausência de transparência sobre os gastos tributários, por outro lado, incentiva a opção dos órgãos públicos por políticas de desoneração tributária ao invés de programas orçamentários, já que as primeiras estão menos sujeitas ao escrutínio político (2019).

A OCDE (2010, p. 35) também destaca que os gastos tributários não são submetidos a uma revisão crítica e sistemática. Acrescenta que:

A prática comum é que a lei tributária seja permanente e não sujeita a re-autorização ou revisão legislativa regular. Em contraste com os gastos orçamentários, que devem ser legitimados anualmente (...). Para ser justo, é claro, analistas de orçamento rotineiramente criticam a qualidade da revisão dos gastos orçamentários também - particularmente dos programas obrigatórios (...).

Da mesma forma, os gastos tributários tendem a ser menos transparentes do que as despesas orçamentárias. Os gastos tributários normalmente não são exibidos lado a lado com programas orçamentários com objetivos semelhantes. Essa fraqueza de apresentação falha em chamar a atenção para as inevitáveis comparações entre gastos tributários e programas orçamentários, reduzindo a



probabilidade de que gastos tributários possam ser reformados, reduzidos ou eliminados visando promover os mesmos objetivos de maneiras alternativas.

Segundo Hemels (2011), o governo holandês tem por prática a realização de avaliações anuais da legislação tributária desde o final do século passado, incluindo vários mecanismos de gastos tributários. Tais avaliações são realizadas por pesquisadores externos e, também, por servidores públicos. O autor destaca as desvantagens dos gastos tributários em comparação com os subsídios diretos (gastos orçamentários), como a menor disponibilidade de informações e o menor controle democrático sobre os gastos tributários, já que não são incluídos no orçamento público anual. Tendo isso em conta, a Holanda adotou várias medidas para melhorar a transparência e a prestação de contas dos gastos tributários, como, por exemplo, desde 2001, há uma exigência de resposta a uma série de questionamentos antes da introdução de um novo gasto tributário (2011, p. 1):

(1) O problema está claro?; (2) O objeto está declarado de forma clara e inequívoca?; (3) É possível provar por que a intervenção financeira é necessária?; (4) Pode-se provar por que um subsídio é preferível a um imposto?; (5) Pode-se provar por que um incentivo fiscal é preferível a um subsídio direto?; e (6) A avaliação do gasto tributário é suficientemente garantida?

Uma avaliação de um gasto tributário proposto, portanto, deve ser garantida antes da criação do gasto tributário.

Embora afirme a importância da avaliação de gastos tributários naquele país, Hemels afirma que essas avaliações nem sempre resultam em tomada de decisões sobre os rumos da política pública que guardam alinhamento com as conclusões das avaliações, ou seja, tais decisões ainda seguem critérios altamente políticos. Com isso, em geral, as decisões sobre manter ou extinguir um gasto tributário não se baseiam em critérios técnicos e a tendência é que os gastos tributários sejam mantidos e ampliem a perda de receita. O autor explicita uma alternativa para tratar esse problema, conhecido como “*sunset legislation*”, seria a previsão de prazo de vigência na norma instituidora, após o qual o gasto tributário expiraria automaticamente, a menos que fosse explicitamente prolongado (HEMELS, 2011).

Por fim, com relação a requisitos mínimos da política que possibilitem uma avaliação de gastos tributários, identificou-se uma boa prática no relatório de gastos tributários do governo do Canadá (*Report on federal tax expenditures: concepts and evaluations*, 2019, p. 44), que é a especificação dos objetivos de cada item de gasto tributário existente em seção específica do relatório, que:

Indica o (s) objetivo (s) perseguido (s) pelo gasto tributário, conforme declarado oficialmente pelo Governo quando o gasto tributário foi introduzido ou posteriormente. Quando nenhuma declaração oficial foi encontrada, os objetivos atualmente perseguidos pelos gastos tributários são indicados,

conforme pode ser determinado a partir do desenho e dos efeitos dos gastos tributários.

Conforme demonstrado nesta seção, há variadas nuances conceituais associadas às renúncias tributárias que devem ser consideradas para melhor compreensão do tema. No entanto, uma vez que o conceito predominante em nível internacional¹¹ e, por essa razão, adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é o de “gasto tributário”, adota-se tal conceito para fins de referência teórica deste trabalho, a saber:

são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte (RFB, 2019, p. 8).

Com relação às considerações dos organismos internacionais sobre a avaliação de gastos tributários relatadas nesta seção, observa-se uma complementariedade nas preocupações externadas acerca das características desses instrumentos, notadamente no que se refere à transparência e à necessidade de empreender regularmente avaliações *ex ante* e *ex post* das políticas públicas financiadas por meio desses mecanismos. Assim, tais contribuições são consideradas na análise empreendida no capítulo 3, especialmente as questões orientativas para nortear a avaliação de gastos tributários sugeridas por essas instituições.

¹¹ Ressalta-se, conforme mencionado na introdução deste trabalho, que esse conceito nasceu nos Estados Unidos da América e é utilizado pelo GAO.

3 Atuação do GAO na Avaliação de Políticas Públicas Baseadas em Gastos Tributários

Este capítulo apresenta o resultado da pesquisa documental de manuais ou referenciais aplicados pelo Government Accountability Office (GAO) para avaliação de políticas públicas baseadas em gastos tributários e documentos técnicos produzidos como resultados de trabalhos de avaliação de políticas públicas via renúncias tributárias.

O GAO é a entidade de fiscalização superior do governo dos Estados Unidos da América. Conforme descrição em seu website, o GAO:

é uma agência independente e apartidária que trabalha para o Congresso. Frequentemente chamado de 'cão de guarda do congresso', o GAO examina como os recursos dos contribuintes são gastos e fornece ao Congresso e às agências federais informações objetivas e confiáveis para ajudar o governo a economizar dinheiro e trabalhar com mais eficiência (livre tradução).

Uma das áreas de atuação do GAO, conforme destacado em sua página na internet¹², é política e administração tributária, sendo que um dos subtópicos associados são os gastos tributários (*tax expenditures*). Segundo o GAO¹³:

gastos tributários - créditos tributários especiais, deduções, exclusões, isenções, diferimentos e alíquotas preferenciais - reduzem substancialmente a receita que o governo cobra dos impostos federais, mas pode ajudar a alcançar as metas sociais e econômicas nacionais. No entanto, nem sempre é fácil determinar o quão bem-sucedidos os gastos tributários são na consecução dos objetivos políticos pretendidos (livre tradução).

Em pesquisa no website do GAO, foram identificados diversos trabalhos sobre gastos tributários, abordando tanto questões gerais a eles associadas quanto análises de mecanismos específicos. Além disso, identifica-se uma atuação com foco na verificação da conformidade da concessão e gestão dos benefícios tributários¹⁴, assim como avaliações voltadas aos resultados das políticas públicas nas quais os benefícios se inserem¹⁵.

Em contato por mensagem eletrônica, a área responsável pela fiscalização dos gastos tributários daquela EFS destacou a relevância do documento "*Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions*" ("Gastos tributários: antecedentes

¹² <https://www.gao.gov/topics>

¹³ <https://www.gao.gov/tax-expenditures>

¹⁴ Como exemplo dessa abordagem, menciona-se o trabalho "*Improper payments: Improvements Needed in CMS and IRS Controls over Health Insurance Premium Tax Credit*", no qual o GAO examinou se havia pagamentos indevidos no âmbito do programa de crédito tributário relativo a despesas com saúde (*premium tax credit*).

¹⁵ Cita-se, como exemplo, o trabalho "*Tax Policy: The Research Tax Credit's Design and Administration Can Be Improved*".

e critérios e questões para avaliação”¹⁶. A instituição destacou que esse guia se baseia nos critérios para uma boa política tributária estabelecidos no documento “*Understanding the Tax Reform Debate: Background, Criteria, & Questions*” (“Entendendo o debate sobre a reforma tributária: antecedentes, critérios e perguntas”).

Considerando que esses documentos norteiam a atuação do GAO na avaliação de gastos tributários, serão explicitados os seus principais conceitos e elementos utilizando-se como fio condutor o teor e a ordem de apresentação contida no guia específico para avaliação de gastos tributários (“Gastos tributários: antecedentes e critérios e questões para avaliação”).

O primeiro elemento do Guia do GAO que cabe registrar é o entendimento daquela instituição acerca do que vem a ser “gasto tributário”. O documento introduz o tema com a seguinte conceituação:

são provisões, como créditos especiais e deduções, que reduzem a responsabilidade tributária dos contribuintes. Se bem desenhados e implementados, os gastos tributários podem fornecer incentivos para que os contribuintes se envolvam em atividades específicas ou ajustem sua capacidade de pagar impostos. (GAO, 2012, p. 2)

Em seguida, apresenta-se outra ótica do conceito: “gastos tributários são disposições tributárias que são exceções à ‘estrutura normal’ do imposto de renda individual e corporativo necessário para a arrecadação federal. Esses benefícios podem ter os mesmos efeitos de programas orçamentários; daí o nome gasto tributário”. Afirma-se que o conceito de gasto tributário não se aplica apenas ao imposto de renda, mas também engloba outros tipos de tributos. Esclarece-se que, por meio de uma lei de 1974, foram identificados seis tipos de regras tributárias que constituem gastos tributários se forem, caracterizadas como exceções à estrutura normal de tributação, são elas: exclusões, isenções, deduções, crédito, taxa de imposto preferencial, adiamentos (GAO, 2012, tradução livre).

Comparando-se com o tratamento dado ao tema no Brasil, observa-se uma semelhança com o conceito adotado pela Receita Federal do Brasil para a elaboração do Demonstrativo de Gastos Tributários. Isso decorre do fato de que o termo “gasto tributário” nasceu nos Estados Unidos, conforme mencionado na introdução deste trabalho.

¹⁶ O GAO mencionou como exemplo de trabalho realizado com base nesse referencial uma avaliação sobre alguns gastos tributários voltados para empresas (“Corporate Tax Expenditures: Evaluations of Tax Deferrals and Graduated Tax Rates”, disponível em <https://www.gao.gov/products/GAO-13-789>). Outro exemplo citado foi uma análise sobre a disponibilidade de dados tributários para realizar avaliações de gastos tributários (“Tax Expenditures: IRS Data Available for Evaluations Are Limited”, disponível em <https://www.gao.gov/products/GAO-13-479>).



Observa-se, também, uma semelhança com a definição contida no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000):

A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo **que implique redução discriminada de tributos** ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a **tratamento diferenciado**” (grifou-se).

Em ambas as definições, há um destaque para o efeito da desoneração sobre as obrigações tributárias dos agentes, ou seja, a desoneração acarreta redução dessas obrigações, se caracterizando em um tratamento diferenciado para certos contribuintes. No entanto, o conceito do GAO agrega o aspecto finalístico ao afirmar que os gastos tributários podem incentivar determinadas atividades econômicas, aspecto que no Brasil foi contemplado na definição utilizada pela RFB.

Outro ponto de similaridade é o método de cálculo das estimativas dos gastos tributários. Ambos os países utilizam o critério de “perda de arrecadação” (*revenue loss*). Segundo a RFB (BRASIL, 2019d), esse método de cálculo, que é amplamente utilizado entre os países da OCDE, consiste na apuração da perda de arrecadação decorrente da imposição de uma regra de desoneração. Assim, simula-se “uma tributação normal sobre o volume das operações desoneradas que efetivamente ocorreram, ou esperadas para o futuro, mantendo os demais fatores constantes. Por definição, não leva em consideração as alterações de comportamento dos contribuintes”. Esse método auxilia o Parlamento no processo orçamentário, ao traçar um paralelo entre os gastos diretos (orçamento público) e os indiretos (gastos tributários), permitindo uma visão mais abrangente sobre a alocação dos recursos públicos nas diversas áreas de atuação do Estado.

Destaca-se que nos EUA duas instituições calculam estimativas dos gastos tributários de maneira independente (o departamento do Tesouro e a comissão mista de tributação), enquanto que no Brasil apenas a RFB realiza esse cálculo. No entanto, ambas as notas metodológicas alertam que a estimativa de perda de arrecadação não representa o montante de receita que poderia ser obtido se um item específico de gasto tributário fosse eliminado, pois essa eliminação provavelmente alteraria o comportamento do contribuinte de forma que afetaria a arrecadação (GAO, 2012, e BRASIL, 2019d). Esse alerta é importante porque, na análise de gastos tributários específicos, eventualmente, pode-se concluir que a política é ineficaz ou ineficiente e que, por essa razão, deve ser eliminada para que o montante respectivo de renúncia fiscal possa ser alocado em outra política pública via orçamento público. No entanto, essa conclusão pode estar equivocada porque a eliminação de determinado gasto tributário não asseguraria que o respectivo montante seria efetivamente arrecadado, conforme explicação contida nos documentos do GAO e da RFB (GAO, 2012, e BRASIL, 2019d).



O guia foi elaborado com base em conceitos e exemplos de diversas fontes, notadamente trabalhos prévios do GAO e do próprio governo americano em avaliação de gastos tributários, reforma tributária e avaliação de programas. Utilizaram-se, também, experiências de alguns entes federados daquele país e dos governos do Canadá e da Alemanha¹⁷, que desenvolveram iniciativas para avaliação dos gastos tributários existentes em seus países.

O guia descreve critérios e questões analíticas que podem ser úteis para a avaliação de gastos tributários, tanto por parte dos próprios formuladores das políticas quanto pelo Parlamento, auxiliando na ponderação de prioridades e na avaliação dos méritos de um mecanismo de gasto tributário específico. O conteúdo do guia visa, também, ajudar na identificação de possíveis duplicações, sobreposições ou fragmentações em áreas e políticas públicas, permitindo uma abordagem de avaliação de desempenho mais transversal e integrada.

Além disso, o guia pode oferecer subsídios para discussões sobre reforma tributária e sobre eventual ampliação da base tributária, por meio da eliminação ou redução de alguns gastos tributários. No entanto, o GAO alerta que não há uma estrutura única para avaliar gastos tributários, sendo necessária uma adaptação das questões e conceitos gerais para aplicar na avaliação de um mecanismo específico de gasto tributário.

O documento foi estruturado em cinco grandes questionamentos, relacionados, de um modo geral, aos resultados da política pública. São eles:

1. Qual é o propósito do gasto tributário? Ele está sendo alcançado?
2. Mesmo que o propósito esteja sendo alcançado, o gasto tributário é uma boa política?
3. Como o gasto tributário se relaciona com outros programas federais?
4. Quais são as consequências dos gastos tributários para o orçamento federal?
5. Como a avaliação de gasto tributário deve ser gerenciada?

A seguir são apresentadas as questões que orientam a fiscalização do GAO no tema contidas no guia, bem como as subquestões associadas, seguindo a numeração das seções conforme registrado no Guia do GAO.

SEÇÃO 1: QUAL É O OBJETIVO DO GASTO TRIBUTÁRIO? ELE ESTÁ SENDO ALCANÇADO?

Em 1993, foi promulgada uma lei nos Estados Unidos da América para promover a melhoria de desempenho e a efetividade das políticas públicas. Trata-se do

¹⁷ Tais experiências foram obtidas por meio do documento da OCDE: "Tax Expenditures in OECD Countries" (OECD, 2010).

“*Government Performance and Results Act – GPRA*”, que foi atualizada por meio do “*GPRA Modernization Act of 2010 - GPRAMA*”.

Segundo o GAO, essa norma fornece uma estrutura para avaliação quanto ao alcance dos objetivos das políticas públicas ao exigir das agências federais que tais objetivos pretendidos sejam explicitamente declarados e, posteriormente, os resultados sejam medidos e divulgados.

No entanto, não há exigência legal com estrutura similar para os gastos tributários. Apesar disso, o GAO afirma que a aplicação de requisitos semelhantes para os gastos tributários poderia auxiliar os formuladores de políticas públicas no processo de avaliação de desempenho desses gastos em comparação com programas orçamentários a eles relacionados.

Qual é o objetivo pretendido do gasto tributário?

Segundo o GAO, o primeiro passo para medir o desempenho é estabelecer objetivos estratégicos relacionados aos programas desenvolvidos pelas agências governamentais e os resultados que pretendem alcançar, conforme a estrutura prevista no GPRA. Traçando um paralelo com os gastos tributários, a EFS argumenta que a identificação dos objetivos desses gastos é uma etapa inicial necessária para que seja possível definir como o desempenho das políticas via gasto tributário será avaliado. Ocorre que nem sempre os propósitos pretendidos são claramente definidos ou passíveis de inferência por meio da análise do processo legislativo de criação de tal gasto tributário.

Foram estabelecidas medidas de desempenho para monitorar o sucesso na consecução do objetivo pretendido do gasto tributário?

Segundo o GAO, o acompanhamento de um programa demanda a definição de medidas de desempenho que sejam mensuráveis, podendo abordar: o processo (atividades realizadas no âmbito do programa), os produtos (produtos e serviços entregues pelo programa) ou os resultados (decorrentes desses produtos e serviços). Nesse contexto, entende-se como programa “qualquer atividade, projeto, função ou política que tenha uma finalidade ou um conjunto de objetivos que sejam identificáveis, incluindo gastos tributários” (p. 11). Destaca-se, ainda, que as medidas de desempenho



devem ser capazes de englobar todos os objetivos do gasto tributário, nos casos em que há múltiplos objetivos.

Sobre a condução da medição do desempenho, o GAO entende que cabe ao gerente da agência de governo ou do programa. No entanto, no caso dos gastos tributários, nem sempre está clara qual é a agência responsável. Há responsabilidades atribuídas à Receita Federal norte-americana, enquanto órgão incumbido da administração tributária. Porém, essa agência não é responsável pelas diversas políticas públicas setoriais para as quais os gastos tributários podem contribuir.

O gasto tributário consegue atingir o objetivo pretendido?

Com base nas medidas de desempenho estabelecidas, pode-se acompanhar de forma contínua o desempenho do programa considerando os seus objetivos. Tal acompanhamento pode fornecer alertas tempestivos para o gerenciamento e a melhoria do desempenho do programa, além de fornecer informações relevantes para a prestação de contas à sociedade. O GAO acrescenta que as informações sobre o nível de alcance dos objetivos pretendidos podem contribuir para avaliações mais amplas visando verificar, por exemplo, a efetividade da política.

SEÇÃO 2: MESMO QUE O PROPÓSITO ESTEJA SENDO ALCANÇADO, O GASTO TRIBUTÁRIO É UMA BOA POLÍTICA?

O GAO destaca que questões mais amplas podem ser levantadas sobre os efeitos de uma política de gasto tributário que extrapolam seus propósitos, ainda que os objetivos pretendidos pela referida política estejam sendo alcançados.

Nesse sentido, destaca-se que podem ser utilizados vários critérios como eficiência econômica, equidade, simplicidade e transparência para avaliar gastos tributários, conforme sugerido por aquela EFS no documento "*Understanding the Tax Reform Debate*" (GAO, 2005), que propõe critérios e questões para subsidiar uma análise sobre proposições de reforma tributária.

De fato, há critérios em comum para a avaliação dessas duas estruturas (sistema tributário e gastos tributários). Por exemplo, sabe-se que tanto a decisão do Estado de tributar quanto a sua renúncia de arrecadar promovem efeitos no comportamento dos indivíduos e, por consequência, na economia como um todo. O GAO resume esses efeitos como uma alteração nos "incentivos para trabalhar, consumir, economizar e investir" (GAO, 2005, p. 6), o que ao final pode afetar o crescimento econômico e a arrecadação tributária.

Com relação aos custos para a sociedade associados à tributação, em um raciocínio também aplicável aos gastos tributários, o GAO esclarece que:

De uma perspectiva nacional, a arrecadação tributária não é um custo. A receita tributária não é perdida para o país - é transferida dos bolsos dos contribuintes para o Tesouro, a fim de pagar pelos programas e serviços que o governo fornece. Por outro lado, os custos de eficiência e a carga de conformidade são custos de uma perspectiva nacional, porque, por exemplo, eles podem acarretar a perda de oportunidades de produção e consumo, bem como perda do tempo gasto pelos contribuintes no cumprimento. (GAO, 2005, p. 41)

Ainda com relação à abordagem de análise de eficiência econômica, o GAO entende que, em certos casos, os gastos tributários podem compensar ineficiências existentes no mercado, que são as chamadas "falhas de mercado", tal como as externalidades (tanto positivas quanto negativas) de uma atividade econômica que não são capturadas pelos indivíduos ou empresas que executam tal atividade. Cita-se como exemplo as externalidades positivas para a sociedade em geral proporcionadas pela atividade de pesquisa e desenvolvimento, cujo conhecimento gerado é disponibilizado gratuitamente para todos os usuários. Por exemplo:

algumas inovações médicas, como técnicas cirúrgicas, não podem ser patenteadas. Na medida em que os benefícios não podem ser vendidos no mercado, as empresas privadas que inovam não colherão todos os benefícios financeiros da inovação e, portanto, investirão muito pouco em pesquisa. Os incentivos fiscais à pesquisa podem ser uma maneira de resolver o problema, mas outras ferramentas governamentais, como doações, empréstimos ou regulamentos, também podem ser consideradas. (GAO, 2005, p. 44)

Outro ponto em comum entre os dois objetos de análise é a discussão sobre equidade ou justiça, ou seja, sobre quem deveria pagar tributos (ou obter benefícios tributários) e quanto deveria pagar. Ademais, com relação ao debate sobre a complexidade do sistema tributário, sabe-se que a criação de gastos tributários pode reduzir a transparência, ampliar os custos de administração e tornar o sistema mais complexo. Nesse sentido, o GAO (2005, p. 6) destaca que:

Alguns consideram as taxas de imposto muito altas - desencorajando trabalho, economia e investimento e conseqüentemente desacelerando o crescimento econômico. Ao mesmo tempo, a miríade de deduções, créditos, tarifas especiais e assim por diante fazem com que os contribuintes duvidem da justiça do sistema tributário porque eles não sabem se aqueles com a mesma capacidade de pagar realmente pagam a mesma quantia de tributo. Além disso, os gastos tributários, também chamados de preferências tributárias, assim como as despesas orçamentárias, podem levar a taxas de imposto mais altas ao longo do tempo. A complexidade e a falta de transparência que pode criar exacerbam dúvidas sobre a justiça do sistema tributário atual. Confiança do público nas leis e na administração tributária é crítica porque dependemos fortemente de um sistema de conformidade voluntária. Se os contribuintes não acreditam que o sistema tributário é credível, fácil de entender e trata todos de

maneira justa, é provável que a conformidade voluntária diminua. (livre tradução)

O gasto tributário gera benefícios líquidos na forma de ganhos de eficiência para a sociedade como um todo?

Segundo o GAO, “uma economia é eficiente se seus recursos, incluindo o tempo das pessoas, bens de capital e recursos naturais, são usados para produzir a combinação de lazer, bens de consumo, saúde, qualidade ambiental, e assim por diante, que dê o maior benefício à sociedade” (GAO, 2012, p. 13). No entanto, em certas circunstâncias, as escolhas alocativas do mercado privado podem produzir resultados ineficientes. Nesses casos, uma mudança na alocação dos recursos pode melhorar a eficiência econômica, ampliando os benefícios líquidos para a sociedade como um todo. Assim, o GAO apresenta algumas subquestões para nortear essa análise, conforme descrito a seguir.

Qual é o benefício para a sociedade decorrente da atividade que o gasto tributário incentiva?

Segundo o GAO, os incentivos tributários (gastos tributários que geram incentivos para determinadas atividades econômicas) podem produzir benefícios econômicos se reduzirem as ineficiências existentes na ausência de tais incentivos, como as externalidades. Assim, um gasto tributário pode produzir ganhos de eficiência ao gerar incentivos que reduzem externalidades negativas ou ampliam externalidades positivas sob o ponto de vista da sociedade. Cita-se como exemplo os gastos tributários que incentivam a alocação de recursos em atividades produtivas não poluidoras, o que gera um ganho líquido para a sociedade. Outro exemplo são subsídios para pesquisas básicas, que podem gerar retornos para a sociedade superiores aos retornos privados que os investidores recebem (em situações onde a pesquisa e o desenvolvimento produzem conhecimento disponibilizado para todos gratuitamente).

Alguma medida de desempenho foi estabelecida para medir esses benefícios do gasto tributário para a sociedade?

O GAO destaca que esses benefícios para a sociedade decorrentes do gasto tributário podem ser de difícil mensuração, como, por exemplo, no caso dos benefícios de transbordo causados pelo aumento de investimento em pesquisa. A estimativa de

tais benefícios pode exigir uma gama mais ampla de informações. Outro desafio é medir se o gasto tributário realmente altera o comportamento do contribuinte, pois em alguns casos a atividade que se espera em contrapartida ao benefício tributário seria executada pelo contribuinte de qualquer forma, ou seja, ainda que não o referido benefício não existisse. Assim, o benefício tributário não gera nenhum ganho de eficiência para a sociedade, mas apenas uma “poupança” para o contribuinte equivalente ao montante de tributo que ele deixou de pagar.

Quais são os custos dos recursos utilizados para gerar os benefícios dos gastos tributários?

Além do custo relativo aos recursos aplicados nas atividades subsidiadas por causa do gasto tributário, deve-se considerar também os custos administrativos e de conformidade associados à operacionalização da política pública. O primeiro custo pode ser definido como custo de oportunidade já que representa a perda de produto que decorre da mudança de destinação dos recursos.

O GAO aponta que (GAO, 2005, p. 10) a tributação gera custos de eficiência ao alterar o comportamento dos contribuintes:

induzindo-os a mudar recursos de usos mais valorizados para usos menos valorizados, em um esforço para reduzir sua obrigação tributária. Essa mudança de comportamento pode causar uma redução no bem-estar dos contribuintes que, por exemplo, pode incluir perda de produção (ou renda) e oportunidades de consumo. Custos de eficiência, juntamente com o passivo tributário pago ao governo e os custos do cumprimento da legislação tributária fazem parte do custo total dos impostos para os contribuintes. Um dos objetivos da política tributária, mas não o único, é minimizar a conformidade e custos de eficiência. Até que ponto os custos de eficiência podem ser reduzidos através da reforma do sistema tributário depende dos recursos de design do novo sistema tributário, como a natureza e a quantidade de gastos tributários. (livre tradução)

Os benefícios gerados pelos gastos tributários excedem seus custos?

Em termos de eficiência, um gasto tributário é positivo para a sociedade se os benefícios gerados superam os custos, sendo que o levantamento de tais custos deve ser amplo, incluindo custos administrativos, de eficiência, de oportunidade e de conformidade. Deve-se considerar, também, alternativas de intervenção possíveis para avaliar se o gasto tributário é a melhor solução. Outra questão destacada pela EFS é o efeito econômico de uma elevação de alíquotas de tributos para compensar o gasto tributário e garantir o mesmo nível de arrecadação, o que resulta em custos de eficiência.

O gasto tributário é justo ou equitativo?

Embora equidade seja um critério subjetivo, especialmente quando se trata de sistema tributário, o GAO aponta algumas questões que podem auxiliar na emissão de opinião quanto à equidade ou justiça de um gasto tributário.

Os gastos tributários resultam em benefícios diferentes para contribuintes com características similares?

O princípio da equidade horizontal estabelece que os contribuintes com capacidades econômicas semelhantes devem ser tratados de forma similar sob o ponto de vista tributário. Nesse contexto, os gastos tributários podem comprometer a equidade do sistema tributário ao incentivar certos comportamentos ou atividades econômicas em detrimento de outras para contribuintes em situações econômicas similares (GAO, 2005).

Os contribuintes com diferentes capacidades de pagamento recebem diferentes benefícios dos gastos tributários?

Outro princípio tributário importante é o da progressividade, segundo o qual quanto maior a capacidade econômica do contribuinte, maior deve ser a taxa ou porcentagem de sua renda a ser tributada. No entanto, alguns gastos tributários podem afetar a progressividade, em virtude do seu relacionamento com a renda, tanto positivamente (ampliando a progressividade) quanto negativamente (reduzindo a progressividade). Cita-se como exemplo as deduções no imposto de renda, dependendo do seu desenho:

deduções podem ser mais valiosas, em termos de valor em dólar da redução da obrigação tributária, para contribuintes em faixas de renda mais altas. No entanto, o impacto na progressividade é incerto, porque o efeito nas alíquotas efetivas depende da representatividade da dedução na renda do contribuinte em termos percentuais. Se a dedução representar uma parcela maior da renda dos contribuintes de menor renda, a redução da alíquota pode ser maior para esses contribuintes do que para os contribuintes de renda mais alta. Nesse caso, a dedução pode aumentar a progressividade. (GAO, 2012, p. 17, livre tradução)

Para auxiliar a avaliação tendo como critério a equidade, o GAO sugere a utilização de ferramentas analíticas como a análise distributiva, que apresenta a carga tributária para os diferentes grupos de renda, para medir como o gasto tributário afeta os contribuintes com diferentes capacidades econômicas, de forma a subsidiar uma conclusão acerca da justiça ou equidade de tal gasto tributário.

Quem realmente se beneficia com os gastos tributários?

Embora, inicialmente, um gasto tributário vise beneficiar uma determinada atividade, setor econômico ou classe de contribuintes, podem ocorrer efeitos para outros contribuintes não previstos no desenho da política pública por meio da alteração dos preços e rendas. O GAO cita como exemplo disso a dedução de juros hipotecários, que visa incentivar a propriedade de imóveis. No entanto, se a política for efetiva, ocorrerá uma ampliação da demanda por moradias, que, por sua vez, implicará na elevação do preço de imóveis. Nesse caso, são beneficiários indiretos da política as construtoras, financiadores de hipotecas e agentes imobiliários.

O gasto tributário é simples, transparente e administrável?

O GAO destaca que são características desejáveis do sistema tributário e dos gastos tributários: equidade, eficiência, simplicidade, transparência e capacidade de ser administrado.

Quais são os custos de planejamento, manutenção de registros, elaboração de relatórios e outros custos de conformidade para os contribuintes usarem os gastos tributários?

Quanto menor for a carga para os contribuintes associada às exigências de conformidade para usufruto do benefício tributário, mais simples será o gasto tributário. O foco aqui é no nível de aprendizagem e no esforço exigido do contribuinte para preencher todos os requisitos do gasto tributário. Essa carga de conformidade (*compliance burden*) ou complexidade do gasto tributário se configura em um custo para a sociedade, pois os recursos alocados nas atividades exigidas para cumprir as regras tributárias poderiam ser aplicados em outros propósitos. Por outro lado, a complexidade das regras de conformidade pode inibir a adesão do público-alvo ao gasto tributário.

Para esse aspecto, o GAO menciona um trabalho realizado pela EFS sobre o gasto tributário "*Small Employer Health Tax Credit*", o qual concluiu que a complexidade das regras e o tempo necessário para solicitar o crédito tributário relativo ao seguro de saúde para pequenas empresas nos EUA pode ter desencorajado seu uso.

Os contribuintes podem entender como os gastos tributários funcionam?

Com relação à transparência do gasto tributário, o GAO destaca a facilidade para os contribuintes calcularem como suas obrigações tributárias serão afetadas, contribuindo para a confiança no sistema tributário. A falta de transparência pode comprometer as decisões dos contribuintes por desconhecimento acerca das regras de elegibilidade.

Além disso, para o GAO, as políticas públicas via gastos tributários tendem a não ser transparentes, pois não fica claro o tamanho do gasto público e não são sujeitas a avaliações de desempenho de forma sistemática.

Quais são os custos para a Receita Federal e terceiros na administração de gastos tributários?

A gestão dos gastos tributários gera custos para o *Internal Revenue Service* (IRS)¹⁸ relativos ao processamento de uma forma geral e ao controle, para que apenas os contribuintes que preenchem os requisitos usufruam do benefício. Além disso, em alguns casos, outras agências governamentais também incorrem em custos relacionados à gestão dessas políticas. O GAO acrescenta, ainda, os custos assumidos por terceiros, como bancos e empregadores, relacionados ao fornecimento de informações sobre os contribuintes para o IRS. Por outro lado, deve-se ponderar que, em alguns casos, os custos administrativos de políticas de gasto tributário podem ser inferiores aos custos das alternativas via orçamento público.

SEÇÃO 3: COMO O GASTO TRIBUTÁRIO SE RELACIONA COM OUTROS PROGRAMAS FEDERAIS?

Nesta seção do Guia, o GAO apresenta questões relacionadas à existência de gastos tributários e programas orçamentários com objetivos similares.

O gasto tributário contribui para um objetivo prioritário transversal (*cross-agency*)?

Nos EUA, o GPRAMA exige que a agência responsável pela gestão e orçamento do Poder Executivo ("*Office of Management and Budget* – OMB") selecione uma

¹⁸ O IRS é o órgão de administração tributária do governo americano (equivalente à Secretaria da Receita Federal do Brasil).

quantidade limitada de metas prioritárias de longo prazo, que sejam transversais e orientadas para resultados, em coordenação com as demais agências do governo federal. Esses objetivos são chamados de “metas prioritárias entre agências” (p. 21). Anualmente, o OMB deve identificar as agências e intervenções (programas orçamentários, gastos tributários, regulação etc) que contribuem para cada um dos objetivos selecionados, além de medidas de desempenho transversais com metas trimestrais. Assim, o OMB desenvolve um plano de desempenho do governo federal, contendo o nível de desempenho a ser alcançado considerando as metas transversais. Nesse contexto, os gastos tributários podem compor o rol de intervenções que contribuem para o alcance dos objetivos prioritários de longo prazo.

O gasto tributário duplica ou se sobrepõe com outro esforço do governo federal?

Embora os gastos tributários possam contribuir para o alcance dos objetivos do governo, quando bem desenhados e implementados, há risco de fragmentação, sobreposição ou duplicação de iniciativas entre gastos tributários e programas orçamentários¹⁹. O GAO exemplifica com um trabalho realizado sobre intervenções voltadas para assistência ao ensino superior nos EUA, no qual foram identificados sete grandes programas orçamentários e oito gastos tributários com essa mesma finalidade. Em outro trabalho, ao identificar a duplicação de iniciativas relativas ao incentivo à produção de etanol, o GAO concluiu que o gasto tributário não era mais necessário para alcançar esse objetivo e recomendou ao Congresso que revisasse ou eliminasse o benefício, o que de fato ocorreu.

Dessa forma, a EFS sugere como boa prática a análise ou revisão coordenada de gastos tributários com programas orçamentários correlacionados, de forma a auxiliar os formuladores de políticas públicas na redução de sobreposições ou inconsistências, o que possibilitará a aplicação dos recursos públicos nas intervenções que sejam mais efetivas ou menos dispendiosas.

¹⁹ Cabe mencionar que o GAO possui um referencial específico para avaliação de políticas públicas de uma forma geral com esse enfoque, denominado “Fragmentation, overlap and duplication: an evaluation and management guide”.

O gasto tributário está sendo coordenado com outras atividades do governo federal?

O GAO destaca que a obtenção de resultados exige cada vez mais que os órgãos públicos trabalhem de forma coordenada para identificação de intervenções mais eficientes, considerando as limitações orçamentárias. A avaliação dos resultados de gastos tributários também exige uma atuação coordenada entre as agências de governo para que seja possível identificar o custo efetivo dos mecanismos para coletar, analisar e relatar os dados necessários para medir e avaliar os seus resultados. Segundo o GAO:

O GPRAMA estabeleceu uma estrutura para adotar uma abordagem mais transversal e integrada com foco nos resultados e na melhoria do desempenho do governo. Da mesma forma, para tratar o potencial de sobreposição e fragmentação entre programas federais, anteriormente identificamos práticas de colaboração que as agências devem considerar para maximizar o desempenho e os resultados de programas federais que compartilham resultados comuns.

Essas práticas de colaboração incluem a definição de: resultados comuns, papéis e responsabilidades para o esforço colaborativo, políticas e procedimentos, e mecanismos para monitorar, avaliar e relatar o desempenho. O GAO cita como exemplo dessa atuação coordenada, após recomendação dessa instituição, a cooperação entre o IRS e o Departamento de Educação com relação aos gastos tributários relativos ao ensino superior, visando auxiliar e orientar os indivíduos que são elegíveis ao usufruto do benefício, de forma que haja transparência sobre essa elegibilidade e sobre os benefícios que eles podem receber.

Uma alternativa ao gasto tributário alcançaria o seu objetivo pretendido mais efetivamente?

Nesta seção, o GAO aborda as possibilidades de desenho alternativo para a intervenção visando alcançar o objetivo pretendido, podendo englobar tanto modelos de gasto tributário como programas orçamentários. Nesse sentido, a EFS afirma que (GAO, 2005, p. 24):

os gastos tributários, que o governo usa para incentivar objetivos sociais e econômicos específicos, reduzem o tamanho da base tributária. Os gastos tributários podem ser justificados porque, em alguns casos, pode ser menos oneroso atingir essas metas através de reduções na base tributária do que através de programas orçamentários. A escolha de usar gastos tributários ou

despesas orçamentárias depende de qual abordagem melhor atinja e atenda aos objetivos do programa com o custo mais baixo. Embora os programas apareçam no orçamento federal e os gastos tributários não sejam incluídos, os contribuintes estão pagando pelo programa em ambos os casos. Ambos devem ser transparentes e sujeitos a supervisão periódica sobre fatores como: se eles atendem aos objetivos do programa, se há conflitos com outros programas, subsídios ou regulamentos governamentais que tenham objetivos semelhantes.

É preferível um desenho diferente de gasto tributário?

Para o GAO, os diversos tipos de benefícios tributários, como créditos tributários especiais, deduções, exclusões, isenções, diferimentos e alíquotas preferenciais, podem ter efeitos diferentes sobre a arrecadação, a eficiência econômica e a equidade. De acordo com o GAO, é importante que os formuladores de políticas compreendam essas diferenças de desenhos e respectivos efeitos para que selecionem um modelo de gasto tributário mais apropriado para ao alcance dos objetivos pretendidos.

Uma política de gasto orçamentário ou outra ferramenta de política não tributária é preferível ao gasto tributário?

Segundo o GAO, frequentemente os gastos tributários possuem objetivos semelhantes aos de certos programas orçamentários, o que remete ao questionamento sobre se uma política orçamentária poderia ser mais apropriada. Em alguns casos, os gastos tributários podem não ser a maneira mais econômica para o alcance desses objetivos, enquanto que em outras situações o modelo de intervenção via sistema tributário pode ser mais eficaz e eficiente (com custos administrativos para o governo mais baixos do que um programa orçamentário equivalente, por exemplo). No documento sobre reforma tributária (GAO, 2005, p. 28), a EFS sintetiza essa reflexão com a seguinte questão “considerando os gastos totais de um programa, seria menos oneroso implementá-lo como gasto tributário ou como programa orçamentário?”.

Assim, é uma boa prática refletir sobre as vantagens e desvantagens dessas diferentes formas de intervenção, notadamente: gasto tributário, programas orçamentários e regulação. Nos EUA, o OMB analisa as diferenças na capacidade dessas ferramentas para segmentar benefícios (focalização da política), custos administrativos para o governo e a carga de conformidade para terceiros fora do governo, conforme detalhado no quadro transcrito a seguir.

Quadro 1 – Vantagens e desvantagens potenciais dos gastos tributários em comparação com ferramentas alternativas de políticas públicas

Ferramenta de política	Vantagens potenciais	Desvantagens potenciais
Gasto Tributário	<ul style="list-style-type: none"> Os benefícios estão amplamente disponíveis. Um benefício ou incentivo vinculado à renda pode ser administrado pelo IRS a um nível relativamente baixo de custo. Pode simplificar a operação do sistema tributário (por exemplo, um limite para ganhos de capital com a venda de uma residência abaixo da qual os impostos não são calculados). A variedade de tipos de gastos tributários permite flexibilidade. 	<ul style="list-style-type: none"> Dificuldade para atingir pessoas sem obrigação tributária relativa ao imposto de renda ou com baixa obrigação. Pode aumentar a complexidade do sistema tributário. Geralmente não habilitam o mesmo grau de critério da agência responsável como ocorre com programas orçamentários.
Programa Orçamentário	<ul style="list-style-type: none"> Pode ser projetado especificamente para famílias de baixa renda que não estão sujeitas a imposto de renda. Mais adequado para financiar programas quando gastos diretos do governo são justificados, como as forças armadas e o sistema de justiça. Pode receber mais supervisão ano a ano. Oferece flexibilidade para o desenho de políticas. 	<ul style="list-style-type: none"> Pode depender menos de incentivos econômicos e provisões do mercado privado, reduzindo a eficiência para alguns objetivos. Pode responder menos rapidamente às mudanças nas condições econômicas.
Regulação	<ul style="list-style-type: none"> Aplica-se direta e imediatamente às partes reguladas. Os custos administrativos públicos podem ser baixos porque eles dependem amplamente de "compliance" voluntária. Os regulamentos podem ser ajustados com precisão pelo Poder Executivo sem legislação. 	<ul style="list-style-type: none"> Historicamente, dependem de medidas prescritivas em vez de incentivos econômicos, que podem diminuir a eficiência econômica. Pode impor custos substanciais de conformidade às entidades reguladas. Como eles geralmente não afetam diretamente despesas ou recibos, pode não receber tanto supervisão como programas de gastos.

Fonte: Guia do GAO, p. 25, livre tradução.

SEÇÃO 4: QUAIS SÃO AS CONSEQUÊNCIAS DO GASTO TRIBUTÁRIO PARA O ORÇAMENTO FEDERAL?

Nesta seção, o GAO argumenta que, embora o Departamento do Tesouro e a comissão mista calculem uma estimativa de perda de arrecadação para cada item de gasto tributário, conforme explicitado na introdução, há efeitos no orçamento público decorrentes da criação ou eliminação de gastos tributários que não são captados por essas estimativas. Assim, propõe-se questões para avaliar uma variedade de possíveis respostas dos contribuintes e formuladores de políticas que devem ser consideradas para uma melhor compreensão acerca de todas as consequências orçamentárias.

Existem efeitos orçamentários não capturados pelo Tesouro ou pela comissão mista de tributação decorrentes das estimativas de gasto tributário?

As estimativas de perda de arrecadação acima mencionadas são elaboradas com base na comparação entre a receita que seria arrecadada sem o gasto tributário (sistema tributário de referência) e a arrecadação após a imposição de uma regra de desoneração, considerando os demais fatores inalterados, como o comportamento dos contribuintes. Porém, conforme mencionado anteriormente, a revogação de um gasto tributário pode alterar o comportamento dos contribuintes, de forma que as estimativas do referido gasto tributário não representam exatamente o valor que poderia ser arrecadado com a extinção do benefício.

Para analisar esses efeitos, o GAO apresenta algumas quatro subquestões, conforme descrito a seguir.

Eliminar ou criar o gasto tributário afetaria a estimativa de perda de receita para outros gastos tributários?

O GAO sustenta que a eliminação ou criação de um mecanismo de gasto tributário pode afetar a arrecadação tributária associada a outro gasto tributário. Essas possíveis interseções entre os mecanismos devem ser consideradas ao avaliar as consequências do gasto tributário para o orçamento federal.

No caso brasileiro, pode-se exemplificar essa situação no contexto de uma discussão acerca de eventual extinção do Simples Nacional. Provavelmente, ao extinguir esse regime especial, as micro e pequenas empresas anteriormente nele enquadradas passariam a reivindicar a elegibilidade para uma série de outros benefícios tributários voltados para o setor industrial, por exemplo. Com isso, a revogação do Simples afetaria, necessariamente, as estimativas de perda de arrecadação associadas a vários outros gastos tributários.

Eliminar ou criar o gasto tributário afetaria outros tributos federais, como o imposto sobre a folha de pagamento?

Outro possível efeito a ser considerado é o impacto decorrente da criação ou da eliminação de um mecanismo de gasto tributário no montante da arrecadação de outros tributos federais.



No Brasil, um exemplo disso seria uma possível redução da arrecadação relativa à contribuição previdenciária após a eliminação do gasto tributário “incentivo à formalização do emprego doméstico” (que se configura numa dedução do imposto de renda devido por pessoas físicas da contribuição patronal paga à previdência social relativa a seus empregados domésticos). Isso porque a extinção do benefício associado ao imposto de renda poderia desencorajar a formalização do emprego e, assim, causar uma redução da arrecadação de outro tributo, qual seja, a contribuição previdenciária.

Eliminar ou criar o gasto tributário altera o comportamento do contribuinte de maneira a afetar a arrecadação?

O GAO alerta, ainda, para uma possível alteração do comportamento do contribuinte para compensar o aumento de sua obrigação tributária após a eliminação de certo benefício tributário que ele usufruía.

Eliminar ou criar o gasto tributário afetaria o montante que o governo gasta em outros programas?

Nesta subquestão, o GAO parte do pressuposto de que gastos tributários são similares a programas orçamentários, podendo ser substitutos entre si. Com isso, se um gasto tributário for substituído, ou substituir, uma despesa orçamentária de natureza obrigatória, pode não haver efeito líquido sobre o orçamento federal. Se a substituição ocorrer com uma despesa discricionária, o efeito líquido dependerá do tamanho relativo da perda de receita associada ao gasto tributário e as dotações orçamentárias.

No caso brasileiro, pode-se exemplificar esses efeitos com uma hipótese de extinção do Programa Universidade para Todos (Prouni), que é um benefício tributário associado ao imposto de renda de pessoas jurídicas destinado às instituições privadas de ensino superior que ofertam bolsas de estudos. Se esse gasto tributário fosse extinto, poderia ocorrer uma migração de beneficiários do programa para uma outra política pública similar executada via orçamento público, como o Fies (financiamento estudantil a estudantes em cursos superiores não gratuitos, política pública que envolve tanto recursos orçamentários quanto subsídios creditícios).

Existem opções para limitar a perda de receita decorrente do gasto tributário?



Para o GAO, há uma similaridade entre os gastos tributários e as despesas orçamentárias de natureza obrigatória, já que em ambos os casos o volume de despesa não é controlado diretamente pelo Congresso ou pelo Presidente da República. Em geral, todos os contribuintes elegíveis ao benefício tributário podem obtê-lo, independentemente da quantidade de contribuintes que solicitem ou do impacto disso na arrecadação. Em outros termos, não há um teto para os gastos tributários, o que também ocorre no universo de mecanismos de desoneração tributária existentes no nível federal no Brasil. O montante de renúncia de receita resulta dos critérios de elegibilidade, ou seja, do desenho da política. Para alterar o montante total renunciado, o único caminho é a alteração das regras pelo Parlamento.

O valor agregado que os contribuintes pedem referente ao gasto tributário poderia ser limitado?

O GAO sugere como opção para limitar o impacto dos gastos tributários nas contas públicas o estabelecimento de um montante máximo que pode ser solicitado por todos os contribuintes para um benefício tributário. Porém, essa alternativa poderá acarretar uma elevação da complexidade administrativa para garantir que o limite seja respeitado e, conseqüentemente, do custo para o governo e os contribuintes. Ademais, a limitação pode reduzir o incentivo para que os contribuintes empreendam certas atividades.

A elegibilidade dos contribuintes para usufruto dos gastos tributários pode ser restringida?

O GAO entende que restringir a elegibilidade para os gastos tributários não fornece o mesmo efeito sobre a renúncia de receita em comparação com uma limitação do montante agregado total que os beneficiários podem usufruir, pois a quantidade de beneficiários e o montante que eles irão usufruir de um gasto tributário podem ser incertos. Além disso, eventuais restrições à elegibilidade podem ampliar a complexidade do gasto tributário para os contribuintes.

Para os contribuintes elegíveis, o valor do gasto tributário pode ser reduzido?

A possibilidade aventada aqui seria a redução do valor disponível para os contribuintes elegíveis para determinado gasto tributário. Ao reduzir o montante máximo



que o contribuinte pode utilizar como crédito tributário, por exemplo, seria possível diminuir o valor total da perda da arrecadação relativa a esse gasto tributário. Porém, essa redução do benefício poderá desincentivar o desenvolvimento de certas atividades pelos contribuintes.

SEÇÃO 5: COMO A AVALIAÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS DEVE SER GERENCIADA?

O GAO ressalta a falta de transparência e *accountability* associada aos gastos tributários em comparação com as despesas orçamentárias e sugere a utilização do GPRAMA para auxiliar na avaliação sistemática dos gastos tributários.

Qual agência ou agências devem avaliar os gastos tributários?

Nos EUA, os gastos tributários devem ser considerados pelas agências na medição e comunicação sobre o alcance de suas missões e objetivos, conforme sugerido pelo GPRAMA. Se o gasto tributário é parte de uma política que visa atingir uma “meta prioritária entre agências”, a avaliação desse gasto tributário deve ser efetuada pelas agências identificadas no plano de *performance* que embasa a referida meta.

Para os gastos tributários que não são parte de uma política que visa atingir uma “meta prioritária entre agências”, sugere-se a utilização de uma conexão lógica (temática) com as agências. Ou seja, segundo orientação do OMB, as agências devem identificar os gastos tributários que contribuem para o alcance dos seus objetivos.

Nos dois casos, o GPRAMA requer a identificação de um líder para cada objetivo, que é o indivíduo responsável por coordenar os esforços visando alcançar os resultados pretendidos.

Nesse contexto, considera-se que o IRS não é responsável pelas áreas temáticas relacionadas aos diversos mecanismos de gastos tributários. Esse órgão atua apenas na administração das leis tributárias. No entanto, há gastos tributários sem conexão lógica com o programa de agências específicas. Nesses casos, o Departamento do Tesouro seria a agência mais apropriada para efetuar a avaliação do gasto tributário. De todo modo, em geral, as avaliações de gastos tributários podem exigir uma atuação colaborativa entre agências.

Quando os gastos tributários devem ser avaliados?

O GPRAMA apresenta orientações sobre quando as agências podem avaliar a contribuição dos gastos tributários para o alcance das “metas prioritárias entre agências”. Para os demais gastos tributários (sem associação com metas prioritárias), pode-se realizar avaliações:

- Com base em julgamento discricionário: o GAO cita o exemplo do Departamento de Finanças do Canadá, que seleciona para avaliação um ou dois gastos tributários por ano (ou, alternativamente, avalia um problema de política tributária).
- Com base em critérios estabelecidos: por exemplo, priorizar a avaliação de gastos tributários mais antigos; agrupar avaliações por enfoque político ou por setor; e focar na avaliação dos maiores gastos tributários em termos de montante renunciado.
- *Ex ante*: conduzir a avaliação antes da instituição de um novo gasto tributário ou antes da prorrogação de um gasto tributário com prazo de vigência definido. Em ambos os casos, a solicitação de avaliação deve ser realizada com antecedência razoável para permitir tempo suficiente para efetuar a avaliação.

Quais dados são necessários para avaliar os gastos tributários?

Para o GAO, as agências responsáveis pela política devem indicar quais dados devem ser coletados para realizar a avaliação do gasto tributário que é relevante para os seus objetivos. Esses dados dependem também das perguntas sobre o gasto tributário que se pretende responder por meio da avaliação. Por exemplo, os dados necessários para concluir se o gasto tributário alcança o objetivo pretendido podem ser diferentes das informações necessárias para avaliar se o gasto tributário gera benefícios líquidos para a sociedade.

O GAO alerta que nem sempre os dados de que o IRS dispõe serão suficientes, pois, em geral, as informações fiscais dos contribuintes exigidas e coletadas por meio dos sistemas do IRS visam apenas à conferência do valor de imposto devido. Assim, tais dados podem não ser suficientes para avaliar a eficiência, a equidade e outros efeitos decorrentes dos gastos tributários. Com isso, sugere-se que o IRS poderia ser demandado a coletar mais dados para subsidiar a avaliação de determinados gastos



tributários, embora esse esforço amplie os custos para a administração tributária e para os contribuintes.



4 Análise

Neste capítulo, apresentam-se, inicialmente, as principais características da estratégia do GAO para avaliação de gastos tributários expressa em seu guia, conforme as categorias analíticas apresentadas no referencial teórico deste trabalho (capítulo 2). Em seguida, algumas abordagens do GAO são analisadas à luz de especificidades do contexto institucional brasileiro no que tange às políticas públicas e aos gastos tributários.

Para facilitar a compreensão das análises apresentadas neste capítulo, reproduz-se no quadro a seguir as questões contidas no Guia do GAO:

Quadro 2 - Questões e subquestões contidas no Guia do GAO para avaliação de gastos tributários

1. Qual é o objetivo do gasto tributário? Ele está sendo alcançado?	1.1. Qual é o objetivo pretendido do GT?	
	1.2. Foram estabelecidas medidas de desempenho para monitorar o sucesso na consecução do objetivo pretendido do GT?	
	1.3. O GT consegue atingir o objetivo pretendido?	2.1.1. Qual é o benefício para a sociedade decorrente da atividade que o GT incentiva? 2.1.2. Alguma medida de desempenho foi estabelecida para medir esses benefícios do GT para a sociedade? 2.1.3. Quais são os custos dos recursos utilizados para gerar os benefícios dos GT? 2.1.4. Os benefícios gerados pelos GT excedem seus custos?
2. Mesmo que o propósito esteja sendo alcançado, o gasto tributário é uma boa política?	2.1. O gasto tributário gera benefícios líquidos na forma de ganhos de eficiência para a sociedade como um todo?	2.2.1. Os GT resultam em benefícios diferentes para contribuintes com características similares? 2.2.2. Os contribuintes com diferentes capacidades de pagamento recebem diferentes benefícios dos GT? 2.2.3. Quem realmente se beneficia com os GT?
	2.2. O gasto tributário é justo ou equitativo?	2.3.1. Quais são os custos de planejamento, manutenção de registros, elaboração de relatórios e outros custos de conformidade para os contribuintes usarem os GT? 2.3.2. Os contribuintes podem entender como os gastos tributários funcionam? 2.3.3. Quais são os custos para a Receita Federal e terceiros na administração de GT?
	2.3. O gasto tributário é simples, transparente e administrável?	
3. Como o gasto tributário se relaciona com outros programas federais?	3.1. O gasto tributário contribui para um objetivo prioritário transversal (<i>cross-agency</i>)?	
	3.2. O gasto tributário duplica ou se sobrepõem com outro esforço do governo federal?	
	3.3. O gasto tributário está sendo coordenado com outras atividades do governo federal?	
4. Quais são as consequências do gasto tributário para o orçamento federal?	3.4. Uma alternativa ao GT alcançaria o seu objetivo pretendido mais efetivamente?	3.4.1. É preferível um desenho diferente de GT? 3.4.2. Uma política de GT ou outra ferramenta de política não tributária é preferível ao GT?
	4.1. Existem efeitos orçamentários não capturados pelo Tesouro ou pela comissão mista de tributação decorrentes das estimativas de GT?	4.1.1. Eliminar ou criar o GT afetaria a estimativa de perda de receita para outros GT? 4.1.2. Eliminar ou criar o GT afetaria outros tributos federais, como o imposto sobre a folha de pagamento? 4.1.3. Eliminar ou criar o GT altera o comportamento do contribuinte de maneira a afetar a arrecadação? 4.1.4. Eliminar ou criar o GT afetaria o montante que o governo gasta em outros programas?
	4.2. Existem opções para limitar a perda de receita decorrente do GT?	4.2.1. O valor agregado que os contribuintes pedem referente ao GT poderia ser limitado? 4.2.2. A elegibilidade dos contribuintes para usufruto dos GT pode ser restringida? 4.2.3. Para os contribuintes elegíveis, o valor do GT pode ser reduzido?
5. Como a avaliação dos gastos tributários deve ser gerenciada?	5.1. Qual agência ou agências devem avaliar os gastos tributários?	
	5.2. Quando os gastos tributários devem ser avaliados?	
	5.3. Quais dados são necessários para avaliar os gastos tributários?	

Fonte: elaboração própria.

4.1 Aspectos Gerais

Em uma análise consolidada do guia, observa-se que a sua estrutura e teor sugere ao avaliador a realização de uma espécie de avaliação executiva, com foco no desenho e, sobretudo, na avaliação de resultados.

Assim, não há uma descrição de metodologias que podem ser utilizadas para responder aos questionamentos, ou seja, o guia apresenta apenas aspectos gerais, ou diretrizes, que devem ser consideradas numa avaliação de gastos tributários, sem adentrar na operacionalização dessas diretrizes, ou seja, no “como fazer”. Diante disso, para sua aplicação, o teor do guia necessariamente deverá ser complementado com metodologias e técnicas específicas para cada subquestão sugerida pelo GAO. Para iniciar esse processo, pode ser útil o estudo aprofundado das avaliações realizadas pela EFS em mecanismos específicos de gastos tributários com base nesse guia.

Além disso, das questões acima, depreende-se que estas trazem abordagens de certa forma independentes, ou seja, para aplicar a questão 5, por exemplo, não é necessário realizar as avaliações sugeridas nas indagações anteriores. De fato, quando se adentra nos subitens de cada questão, percebe-se que seria muito custosa a realização de uma avaliação de uma política de gasto tributário contemplando todos esses aspectos. Ademais, nem todas as perguntas são aplicáveis para todos os mecanismos de gastos tributários. Essa aplicação depende significativamente do desenho e da materialidade de cada gasto tributário.

4.2 Quanto ao ciclo de políticas públicas

Com relação ao ciclo de políticas públicas, as questões e subquestões levantadas pelo GAO englobam principalmente análises das etapas de formulação (inclusive considerando alternativas) e avaliação. Por exemplo, a questão 1 e seus desdobramentos focam nos requisitos para subsidiar uma avaliação de resultados da política e nessa avaliação propriamente dita (“O gasto tributário consegue atingir o objetivo pretendido”), o que remonta à etapa de avaliação do ciclo de políticas públicas. A questão 5, por sua vez, trata exclusivamente da gestão da avaliação do gasto tributário (quem avalia, quando avalia e com quais dados). Com relação à etapa de formulação, destaca-se a subquestão 3.4 e seus subitens, que abordam a análise de alternativas para o alcance do objetivo pretendido pelo gasto tributário.

4.3 Quanto ao momento da avaliação



Quanto ao momento de realização da avaliação, o guia apresenta enfoques que podem ser considerados tanto numa avaliação *ex ante* quanto *ex post*. Na primeira categoria, pode-se enquadrar, por exemplo, a mesma subquestão 3.4, bem como os itens 1.1 (qual é o objetivo pretendido?) e 1.2 (há medidas de desempenho para monitorar os resultados?). Com relação à avaliação *ex post*, o guia é bastante rico, pois praticamente todas as questões são apropriadas ou podem ser adaptadas para esse tipo de avaliação.

4.4 Quanto à natureza da avaliação

Quanto à tipologia conforme a natureza da avaliação, percebe-se uma abordagem com ênfase em avaliações somativas, pois a maior parte dos questionamentos se concentra em aspectos de resultados para um programa em andamento visando produzir informações para etapas posteriores (eventual revisão dos benefícios tributários).

No que se refere à classificação quanto ao tipo de perguntas que a avaliação pretende responder, verifica-se que o guia apresenta diretrizes predominantemente concentradas em resultados (questões 1 e 2). Entretanto, a indagação que trata do relacionamento do gasto tributário com outras políticas públicas (questão 3) e a que aborda os gastos tributários segundo os critérios transparência, simplicidade e capacidade de ser administrável (questão 2.3) podem ser aproveitadas numa avaliação com foco em processos.

4.5 Quanto à governança de políticas públicas

Com relação aos aspectos de governança, observa-se que algumas questões orientadoras do guia do GAO tangenciam elementos que devem ser considerados numa avaliação de alguns dos componentes de governança contidos no Referencial para Avaliação de Governança de Políticas Públicas (TCU, 2014). São eles: “planos e objetivos”; “coordenação e coerência”, “monitoramento e avaliação” e “*accountability*”. No entanto, a perspectiva do documento do GAO é mais concentrada no mérito da política, com destaque para a análise de eficiência econômica e de equidade do gasto tributário (questão 2). Observa-se, ainda, que esses dois documentos, produzidos por entidades de fiscalização superiores, podem se complementar visando subsidiar uma avaliação mais abrangente dos gastos tributários.

4.6 Abordagens do GAO à luz de especificidades do contexto institucional brasileiro quanto às políticas públicas e aos gastos tributários

Adentrando em observações específicas sobre o modelo do GAO, cabem comentários sobre a aplicabilidade de algumas questões ou subquestões considerando o contexto normativo brasileiro.

Primeiramente, é de se ressaltar a subquestão relativa aos benefícios líquidos na forma de ganhos de eficiência para a sociedade como um todo (subquestão 2.1). O questionamento aparece logo em seguida à abordagem acerca dos objetivos do gasto tributário (questão 1), trazendo uma proposta de verificação com foco na eficiência econômica de uma forma geral (para toda a sociedade), o que permite uma análise abrangente, tirando o foco setorial comumente observado em discussões sobre benefícios tributários.

No entanto, observa-se que a estrutura de análise proposta no referido item 2.1 se aplica com mais clareza aos gastos tributários com caráter incentivador, que são aqueles por meio dos quais o governo pretende desenvolver determinado setor da economia ou região (RFB, 2019, p. 8). Por exemplo, a subquestão 2.1.1 é explícita com relação a esse recorte de gastos tributários ao questionar o benefício para a sociedade **decorrente da atividade** que o gasto tributário **incentiva**. Quanto aos gastos tributários com finalidades sociais, ou seja, que possuem caráter compensatório segundo conceituação da RFB²⁰, deve-se analisar preliminarmente se seria aplicável uma avaliação quanto aos benefícios gerados para a sociedade como um todo nos moldes sugeridos pelo GAO.

No item seguinte (2.2), o GAO sugere uma reflexão acerca da justiça ou equidade do gasto tributário, considerando como um dos princípios norteadores dessa análise a progressividade que se espera do sistema tributário. Assim, questiona-se se os contribuintes com diferentes capacidades de pagamento recebem diferentes benefícios dos gastos tributários. Nesse sentido, o GAO afirma que o estabelecimento de limites para os benefícios fiscais para contribuintes com renda alta pode afetar a progressividade do sistema. Um exemplo dessa hipótese no caso brasileiro seria a proibição da dedução despesas com saúde ou educação na apuração do imposto de renda para contribuintes cuja renda supere determinado nível estabelecido previamente ou o estabelecimento de limite inferior de dedução.

Com relação a esse critério de análise, é importante pontuar um certo conflito com o conceito de gasto tributário utilizado pela RFB. Isso porque, conforme descrito na seção 2.2 deste trabalho, a RFB considera que uma alteração normativa que promova uma aproximação dos princípios da equidade, progressividade e neutralidade se constitui como parte do STR, não sendo assim considerado gasto tributário (pois não é um desvio ao STR). Dessa forma, algumas aplicações dessa discussão acerca da justiça ou equidade do gasto tributário podem restar prejudicadas no caso brasileiro,

²⁰ *In verbis*, “quando o governo não atende adequadamente a população quanto aos serviços de sua responsabilidade”, RFB, 2019, p. 8.



pois, em geral, se o mecanismo desonerativo visa melhorar a progressividade do sistema tributário, sequer será classificado como gasto tributário pela RFB.

Avançando nas categorias de análise apresentadas no Guia do GAO, destaca-se que no arcabouço normativo brasileiro ainda não há dispositivo com conteúdo similar ao GPRAMA dos EUA, norma que foca na gestão governamental por resultados. Segundo o GAO, a lei, em vigor desde 2010, fornece ferramentas de planejamento, gerenciamento e prestação de contas sobre o desempenho visando auxiliar na tomada de decisões quanto aos desafios enfrentados pelo país, como, por exemplo, a exigência direcionada às agências governamentais para a elaboração de planos estratégicos, objetivos prioritários, planos de performance, revisões periódicas, além de relatórios de prestação de contas sobre os resultados. Assim, a norma favorece a avaliação quanto ao alcance dos objetivos das políticas públicas ao exigir das agências federais que tais objetivos pretendidos sejam explicitamente declarados e, posteriormente, os resultados sejam medidos e divulgados.

O GAO afirma que, apesar de a referida lei não exigir estrutura similar para os gastos tributários, a aplicação de requisitos semelhantes para os esses mecanismos poderia auxiliar os formuladores de políticas públicas no processo de avaliação de desempenho desses gastos em comparação com programas orçamentários a eles relacionados.

Ocorre que, no Brasil, ainda não se verifica um amadurecimento institucional desse nível acerca das políticas públicas, sejam políticas orçamentárias, sejam gastos tributários. No relatório que embasou o Acórdão 2.513/2019-TCU-Plenário demonstraram-se diversas fragilidades no ciclo de políticas públicas que decorrem da ausência de uma estrutura exigida em lei que possibilite a avaliação de políticas públicas de forma sistemática. Conforme registrado no relatório do referido acórdão:

No que se refere à estratégia do Estado brasileiro, foram identificadas como falhas que comprometem de forma significativa o resultado de políticas e programas públicos para o cidadão: a ausência de planejamento nacional de longo prazo, a ausência de planos estratégicos institucionais dos órgãos da Administração Pública Federal e a falta de padronização dos planos nacionais.

Além disso, também não se verifica uma definição de objetivos prioritários transversais no governo federal, como ocorre nos EUA. E, ainda, a cultura de avaliação de políticas públicas e sua utilização para realimentação do processo decisório no ciclo de políticas públicas ainda não está devidamente amadurecida no Brasil, seja qual for o formato da intervenção (programa orçamentário, gasto tributário ou regulação). Na decisão retromencionada, o TCU apontou que:

Acerca desse tema, o conjunto de ações de controle empreendidas pelo TCU, no contexto dos Acórdão 2.127/2017 e 2.608/2018-TCU-Plenário (RePP 2017 e 2018), alertou acerca da existência de deficiências no monitoramento e avaliação governamental que dificultam o acompanhamento e aferição de resultados.

Tais deficiências ainda persistem, a despeito das respostas dadas pelo executivo e explicitadas em monitoramento realizado em 2018, objeto do Acórdão 2.608/2018-TCU-Plenário (RePP/2018).

(...)

Observando-se a situação das políticas públicas em estudo, constatou-se que 59% delas apresentam falhas no monitoramento e avaliação, muitas das quais decorrentes da falta de um modelo de monitoramento e avaliação, da insuficiência de dados e de sua baixa qualidade.

Trata-se de deficiências institucionais que dificultam sobremaneira a avaliação de políticas públicas na forma proposta pelo GAO, especialmente nas questões 1, 3 e 5 constantes do Quadro 2.

No entanto, nos últimos anos, o governo federal adotou algumas iniciativas que podem contribuir para a melhoria da cultura institucional no que se refere à avaliação de políticas públicas, como, por exemplo, a criação do Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP), por meio do Decreto 9.834/2019, e a publicação de guias para avaliação de políticas públicas (Guias Práticos de Análise Ex Ante e Ex Post).

Cabe mencionar, ainda, que tramita no Senado Federal a PEC 26/2017, que propõe a criação de um sistema integrado de avaliação de políticas públicas, visando o aperfeiçoamento da gestão pública. Cita-se, também, o PLP 494/2018, em tramitação na Câmara dos Deputados (já aprovado pelo Senado Federal sob o número PLS 488/2017), que propõe o estabelecimento de diretrizes para o encaminhamento de propostas de criação de políticas públicas.

No que tange especificamente às políticas públicas via gastos tributários, no entanto, identifica-se uma semelhança entre o contexto brasileiro e o arcabouço normativo americano, pois nos EUA nem sempre os objetivos dos gastos tributários são claramente definidos ou passíveis de inferência por meio da análise do processo legislativo de criação de tal gasto. Essa é uma dificuldade enfrentada no Brasil também, conforme apontado no relatório que embasou o Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário:

141. Ademais, as normas instituidoras de benefícios fiscais, por sua vez, não estipulam claramente os objetivos, metas e indicadores da política pública relacionada ao benefício fiscal. Nem mesmo as exposições de motivos dessas normas trazem esse arcabouço da referida política.

(...)

325. Em complemento à análise do tópico anterior, questionou-se aos órgãos gestores selecionados se há avaliação dos resultados alcançados pelas políticas públicas financiadas por renúncias tributárias e, caso positivo, como essa avaliação ocorre.

326. Com base nas respostas enviadas, detectou-se que poucos órgãos efetuam algum tipo de avaliação de resultado dessas políticas. Na verdade, a

maioria das políticas não possui os requisitos mínimos de um desenho de política pública, tais como objetivos, indicadores e metas. (grifo nosso)

Com relação aos órgãos responsáveis pela realização da avaliação das políticas públicas operacionalizadas por meio de renúncias tributárias, até 2018 também se verificava no Brasil um quadro similar ao relatado pelo GAO, pois não havia clareza quanto aos responsáveis por avaliar as políticas públicas via renúncia tributária, conforme registrado no relatório que fundamentou o Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário. No entanto, o Decreto 9.834/2019, que instituiu o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, trouxe avanços nessa temática, atribuindo ao referido conselho a competência para avaliar políticas baseadas em subsídios da União e estabelecendo órgãos gestores para todas essas políticas.

Deve-se pontuar, também, a relevância da subquestão 3.3, que trata da coordenação entre o gasto tributário e outras atividades do governo federal. Esta questão se alinha com a proposta de análise de um dos componentes do modelo do TCU (TCU, 2015) para avaliação de governança de políticas públicas, que é o componente “coordenação e coerência”, conforme registrado no referencial teórico deste trabalho. Um desdobramento dessa abordagem seria a identificação de fragmentação, duplicidade e sobreposição entre os diferentes tipos de intervenção pública (via orçamento ou via gasto tributário cujo objetivo ou público-alvo seja o mesmo).

No questionamento relatado no item seguinte, o GAO aborda a análise de alternativas ao gasto tributário visando alcançar o objetivo pretendido. Com relação a esse ponto, o Guia Prático de Análise *Ex Ante* do governo federal apresenta diretriz similar: “explicar o motivo pelo qual o gasto pretendido se justifica, bem como esclarecer se não haveria formas alternativas de resolver o problema com menor custo para o erário”. E: “No processo de decisão, é importante o gestor comparar as diferentes alternativas à disposição, listando-as, pois, um determinado objetivo pode ser atingido a partir de variados desenhos, os quais podem ter distintas implicações com relação a custos e benefícios” (BRASIL, 2018, p. 123 e 175).

No que se refere às consequências do gasto tributário para o orçamento federal, no contexto brasileiro, embora a Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) estabeleça condições para a criação ou ampliação de benefícios tributários visando garantir o equilíbrio fiscal, conforme registrado no relatório que embasou o Acórdão 1.270/2018-TCU-Plenário:



13. Assim, na prática, **a concessão ou ampliação de benefícios tributários não está sujeita a qualquer espécie de limite**, desde que observada a regra acima mencionada (consideração dos seus impactos na estimativa de receita do projeto de lei orçamentária). Significa dizer que, ao longo dos anos, **a tendência continuará no sentido de crescimento dos montantes renunciados, caso não haja extinção de benefícios tributários** pelo Congresso Nacional.

14. Nessa esteira, convém recordar que a EC 95/2016 previu limites para as despesas primárias da União por vinte exercícios financeiros, numa tentativa de conter o crescimento continuado dessas despesas em um contexto de queda significativa da arrecadação federal e, assim, buscar a retomada do equilíbrio fiscal. Todavia, **ainda não foi estabelecido mecanismo equivalente para conter o crescimento desmedido das renúncias de receitas**. Dessa forma, ainda há essa fragilidade no arcabouço normativo relativo às finanças públicas, que dificulta o alcance de uma política fiscal eficaz no sentido de equilibrar as contas públicas e, assim, buscar uma trajetória sustentável da dívida pública. (grifo nosso)

Com relação à análise de opções para limitar a perda de receita decorrente do gasto tributário sugerida na subquestão 4.2, cabe comentar que, no caso brasileiro, observa-se uma dificuldade para implementar um teto de renúncia tributária, que se vincula aos princípios da legalidade e da equidade. Ora, uma vez que determinada lei cria certo benefício para um universo de contribuintes²¹, pode-se entender que tal benefício se configura em um direito de todos os que preenchem os requisitos para o seu usufruto, conforme definido na referida lei. Assim, uma limitação do usufruto do benefício por meio de norma infralegal poderia ser questionada quanto a sua legalidade. Ainda que esse problema seja superado, seria um desafio limitar o montante de renúncia tributária de forma equitativa entre todos os beneficiários.

Por essa razão, considera-se imprescindível fomentar a aplicação da avaliação *ex ante* de políticas públicas financiadas por meio de gastos tributários, pois, uma vez instituídas, o espaço para eventual redução do seu impacto ou de sua aplicação por parte dos órgãos gestores é praticamente inexistente, restando apenas a possibilidade de o Congresso Nacional revogar ou alterar a norma instituidora.

A questão 5 do Guia do GAO aborda o gerenciamento da avaliação dos gastos tributários, recomendando que se o gasto tributário visa atingir alguma “meta prioritária entre agências”, a responsabilidade por sua avaliação deve recair sobre as agências identificadas no plano de performance que embasa a referida meta, segundo a estrutura

²¹ No Brasil, os benefícios tributários só podem ser instituídos por meio de lei, conforme art. 150, § 6º, da Constituição Federal de 1988.

do GPRAMA. Traçando um paralelo com o Brasil, guardadas as diferenças estruturais no arcabouço normativo dos dois países relatadas anteriormente, essa recomendação seria como associar o gasto tributário ao programa temático no âmbito do plano plurianual que possui objetivos similares e atribuir o papel de avaliação desse gasto tributário aos órgãos públicos responsáveis pelo referido programa temático. No entanto, na fiscalização que resultou no Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, detectou-se que alguns programas temáticos do PPA então vigente não contemplavam adequadamente os gastos tributários associados ao tema.

Na mesma fiscalização, o TCU constatou que diversos gastos tributários sequer possuíam um órgão responsável por sua gestão. Assim, expediu-se recomendação ao Poder Executivo para que criasse mecanismos de acompanhamento e avaliação e que atribuísse a algum órgão o papel de supervisão desses gastos tributários (item 9.2.1 do referido acórdão). Após alguns anos, por meio do Decreto 9.834/2019, art. 9º, o Poder Executivo atendeu à recomendação ao estabelecer órgãos gestores para cada uma das políticas de gasto tributário.

Ainda nessa esteira, o GAO destaca a importância de uma atuação colaborativa entre agências para viabilizar a realização de avaliações dos gastos tributários. Observa-se que no caso brasileiro também se faz necessária essa cooperação, notadamente entre os órgãos responsáveis pela gestão da política pública financiada por renúncia tributária (especificados no Decreto 9.834/2019) e a Receita Federal, visando à avaliação dessas políticas. Isso porque a RFB detém várias informações importantes para a avaliação, como os dados relativos ao usufruto dos benefícios fiscais.

Porém, uma dificuldade relevante para essa cooperação é a interpretação da RFB acerca do sigilo fiscal (art. 198 do Código Tributário Nacional), que impede a divulgação das informações econômicas ou financeiras dos contribuintes em poder do Fisco. Assim, os próprios órgãos gestores das políticas via gasto tributário não tem acesso aos dados necessários para monitorar e avaliar os resultados dessas políticas, conforme constatado na fiscalização que resultou no Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário²².

²² Conforme registrado no relatório da fiscalização:

233. Em resposta às diligências, alguns ministérios alegaram que a falta de informações sobre os beneficiários da renúncia fiscal os impede de acompanhar e avaliar os



Por fim, quanto à periodicidade das avaliações dos gastos tributários (subquestão 5.2), no âmbito do governo federal, merece destaque o art. 2º do Decreto 9.834/2019, segundo o qual compete ao Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas aprovar a lista de políticas públicas a serem avaliadas e o cronograma de avaliação. O Ministério da Economia divulga essas avaliações em seu site da internet.

resultados das políticas. Por outro lado, a RFB afirmou, como se observa no trecho reproduzido, que está impedida de repassar tais dados por causa do sigilo fiscal. 234. A partir da análise dessas respostas, concluiu-se que de fato o sigilo fiscal se configura em um obstáculo para o controle e a avaliação de resultados de algumas políticas financiadas por renúncias tributárias, como o Programa de Alimentação do Trabalhador (sob gestão do MTE).



5 Conclusão

Na esfera federal, o volume de recursos públicos aplicados em políticas públicas via renúncia fiscal tem crescido significativamente ao longo dos anos, alcançando cerca de 4,2% do PIB em 2019. Além da alta materialidade, destacam-se as particularidades desses mecanismos, relacionadas à transparência, gestão, controle e avaliação, que tornam especialmente relevante e desafiadora a tarefa de avaliar tais políticas públicas.

Nesse contexto, compreende-se que a avaliação dessas políticas, principalmente quanto aos seus resultados, pode contribuir para a tomada de decisão política relativa à manutenção, reformulação ou extinção de benefícios tributários. No entanto, verifica-se a ausência de modelo estruturado para a avaliação de políticas públicas adaptado às especificidades dos gastos tributários no âmbito do controle externo brasileiro, ao passo que a entidade fiscalizadora superior dos EUA (GAO) possui documento técnico para orientar as avaliações desses mecanismos, denominado "*Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions*".

Com isso, este trabalho teve por objetivo identificar as características das estratégias adotadas pelo GAO para avaliação de gastos tributários, principalmente quanto aos conceitos, diretrizes e critérios utilizados. Em segundo plano, com base no referencial teórico e na análise sistematizada do guia do GAO para avaliação de gastos tributários, pretendeu-se propor questões para avaliação de políticas públicas operadas por meio de gastos tributários conforme as etapas do ciclo de políticas públicas. Dessa forma, as análises empreendidas neste trabalho podem subsidiar a elaboração de referencial específico para a realização de auditorias operacionais com foco em avaliação de políticas públicas financiadas por renúncias tributárias, contribuindo, assim, para o aperfeiçoamento da atuação do controle externo brasileiro neste tema.

Segundo o Guia do GAO, os gastos tributários são medidas tributárias que destoam da estrutura normal de tributação, reduzindo a responsabilidade tributária dos contribuintes e tendo efeitos similares ao de programas orçamentários. Tal conceituação se assemelha à utilizada pela Receita Federal do Brasil. Do mesmo modo, os dois países adotam o método de cálculo da estimativa dos gastos tributários (também amplamente utilizado entre os países da OCDE), que é o critério de "perda de arrecadação" (*revenue loss*), segundo o qual deve-se apurar a perda de arrecadação decorrente da imposição de uma regra de desoneração, mantendo os demais fatores constantes. Assim, esse método não contempla eventual alteração de comportamento dos contribuintes.

Com relação ao conteúdo, destacou-se que o guia contém cinco questões abrangentes e várias subquestões, que podem ser utilizadas para a avaliação de gastos tributários, inclusive quanto à identificação de possíveis duplicações, sobreposições ou fragmentações em políticas públicas.



A análise do conteúdo do guia permitiu identificar que o GAO sugere questionamentos abrangentes para nortear a avaliação de gastos tributários, configurando-se, na verdade, em diretrizes para essa avaliação com foco no desenho e nos resultados dessas políticas, mas sem adentrar na forma concreta de sua operacionalização. Assim, a aplicação do guia demanda uma complementação com metodologias e técnicas específicas para obter uma resposta para cada uma das questões e subquestões. Outra constatação é que as questões são, de certo modo, independentes entre si e a sua aplicabilidade na avaliação de um mecanismo de gasto tributário específico depende do desenho da política pública.

Nesse sentido, entende-se que seria útil aprofundar este estudo com uma análise da aplicação do guia pelo GAO em mecanismos específicos de gastos tributários, visando coletar informações sobre os critérios e metodologias utilizadas pela EFS para responder as referidas questões.

Com relação ao ciclo de políticas públicas, as questões e subquestões levantadas pelo GAO englobam principalmente análises das etapas de formulação e avaliação da política. Já no que tange ao momento de realização da avaliação, o guia apresenta enfoques que podem ser considerados tanto numa avaliação *ex ante* quanto *ex post*. Além disso, percebeu-se uma abordagem com ênfase em avaliações somativas, pois a maior parte dos questionamentos se concentra em aspectos de resultados para um programa em andamento. No que se refere à classificação quanto ao tipo de perguntas que a avaliação pretende responder, verifica-se que o guia apresenta diretrizes predominantemente concentradas em resultados.

Analisou-se o Guia, também, com relação aos aspectos de governança contidos no Referencial para Avaliação de Governança de Políticas Públicas (TCU, 2014). Observou-se que algumas questões orientadoras do guia do GAO tangenciam elementos que devem ser considerados numa avaliação dos componentes de governança “planos e objetivos”, “coordenação e coerência”, “monitoramento e avaliação” e “*accountability*”. No entanto, destacou-se que o documento do GAO se concentra mais no mérito da política, especialmente nos aspectos de eficiência econômica e equidade, do que na estrutura de governança da política pública.

Com relação à eficiência econômica, destacou-se a relevância da questão sugerida pelo GAO visando verificar se o gasto tributário gera benefícios líquidos na forma de ganhos de eficiência para a sociedade como um todo, em virtude da sua abrangência que, certamente, qualifica o debate sobre esses mecanismos ao indagar quanto ao impacto deles decorrentes para toda a sociedade, não apenas para o setor específico que usufrui do benefício tributário.

Outra reflexão interessante sugerida pelo GAO refere-se à justiça ou equidade do gasto tributário, considerando como um dos princípios norteadores dessa análise o princípio da progressividade tributária. Assim, questiona-se se os contribuintes com diferentes capacidades de pagamento recebem diferentes benefícios dos gastos tributários. Com relação a esse critério de análise, verificou-se um possível conflito com



o conceito de gasto tributário utilizado pela RFB, segundo o qual uma norma que promova uma aproximação dos princípios da equidade, progressividade e neutralidade não deve ser considerada como gasto tributário.

No que diz respeito à avaliação com foco em resultados, destacou-se que no arcabouço normativo brasileiro ainda não há dispositivo com conteúdo similar ao GPRAMA dos EUA, norma que exige das agências federais a definição de objetivos para as políticas públicas e, posteriormente, a medição e divulgação dos resultados, independentemente de elas serem processadas por meio de despesas orçamentárias ou de gastos tributários. No Brasil, ainda há um caminho a ser trilhado em termos de amadurecimento institucional nessa seara da avaliação de políticas públicas (seja via orçamento, seja por meio de gasto tributário). No relatório que embasou o Acórdão 2.513/2019-TCU-Plenário demonstraram-se diversas fragilidades no ciclo de políticas públicas que decorrem da ausência de uma estrutura exigida em lei que possibilite a avaliação de políticas públicas de forma sistemática. Assim, concluiu-se que tais deficiências institucionais dificultam a avaliação de políticas públicas na forma proposta pelo GAO no Guia.

Destacou-se, ainda, a relevância da análise proposta pelo GAO sobre a coordenação entre o gasto tributário e outras atividades do governo federal, que se alinha com a proposta de análise do componente “coordenação e coerência” do referencial do TCU para avaliação de governança de políticas públicas. Sugeriu-se como um desdobramento dessa abordagem, a identificação de fragmentação, duplicidade e sobreposição entre os diferentes tipos de intervenção pública (via orçamento ou via gasto tributário), cujo objetivo ou público-alvo seja o mesmo.

Quanto às propostas de análise do GAO relacionadas às consequências do gasto tributário para o orçamento federal, registrou-se que, no contexto brasileiro, a Lei Complementar 101/2000 estabelece condições para a criação ou ampliação de benefícios tributários visando garantir o equilíbrio fiscal. Porém, não há um teto para o volume total de gastos tributários e nem mecanismos para limitar a perda de receita decorrente desses mecanismos. Com isso, entendeu-se que é imprescindível fomentar a avaliação *ex ante* das políticas públicas financiadas por meio de gastos tributários, pois, uma vez instituídas, o espaço para eventual redução do seu impacto ou de sua aplicação por parte dos órgãos gestores é praticamente inexistente.

Ressaltou-se, ainda, a importância atribuída pelo GAO para a colaboração entre agências para viabilizar a realização de avaliações dos gastos tributários, o que é relevante também no caso brasileiro, principalmente entre os órgãos responsáveis pela gestão da política pública financiada por renúncia tributária e a Receita Federal. Porém, salientou-se que a interpretação da RFB acerca do sigilo fiscal (art. 198 do Código Tributário Nacional) constitui em um obstáculo para essa cooperação e, assim, para a avaliação de gastos tributários.

Como trabalhos futuros sobre este tema, sugere-se um aprofundamento do estudo da atuação do GAO na avaliação de gastos tributários com base em casos

concretos, ou seja, em trabalhos nos quais aquela EFS avaliou mecanismos específicos de gasto tributário, visando identificar critérios e metodologias aplicadas pelo GAO para desenvolver suas avaliações e, assim, alcançar uma resposta para as questões estabelecidos no Guia. Deste modo, a análise detalhada da aplicação do guia pelo GAO tornará possível complementar a descrição das questões e subquestões realizada neste trabalho com as técnicas empregadas pela EFS para realizar suas avaliações.

Uma sugestão adicional é o estudo da atuação de outras EFS de referência em nível internacional, como a EFS do Reino Unido (NAO), por exemplo, de forma similar ao que foi realizado neste trabalho, com o objetivo de enriquecer o levantamento de questões e critérios a serem considerados a partir da experiência desse outro órgão de controle.

Esses estudos podem ser etapas importantes para a elaboração pelo TCU de um referencial específico para a realização de auditorias operacionais com foco em avaliação de políticas públicas via gasto tributário, contribuindo, assim, para o aperfeiçoamento da atuação do controle externo brasileiro.

Referências bibliográficas

BRASIL. Casa Civil da Presidência da República [et al.]. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex ante**, volume 1. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018a. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=32688. Acesso em: 15 de março de 2020.

BRASIL. Casa Civil da Presidência da República [et al.]. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex post**, volume 2. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018b. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34504. Acesso em: 8 de março de 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 2016. 496 p. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf. Acesso em: 1 jun. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 9.834/2019**. Brasília, DF: Senado Federal, 2016. 496 p. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2019-2022/2019/Decreto/D9834.htm. Acesso em: 1 jun. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 1 de junho de 2020.

BRASIL. **Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8248.htm. Acesso em: 1 de junho de 2020.

BRASIL. **Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8313compilada.htm. Acesso em: 1 de junho de 2020.



BRASIL. **Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm. Acesso em: 1 de junho de 2020.

BRASIL. **Lei nº 11.096/2005, de 13 de janeiro de 2005.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11096.htm. Acesso em: 1 de junho de 2020.

BRASIL. **Lei nº 12.101/2009, de 27 de novembro de 2009.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm. Acesso em: 1 de junho de 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. **Conceito de Gasto Tributário.** 2019a. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/conceito-de-gasto-tributario-1.pdf/view>. Acesso em: 14 de abril de 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2020.** 2019b. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa>. Acesso em: 1 de junho de 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. **Evolução dos Gastos Tributários.** Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/gastos-tributarios-bases-efetivas>. Acesso em: 1 de junho de 2020a.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. **Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação.** 2019c. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-01.pdf>. Acesso em: 1 de junho de 2020.



BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. **Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários**. 2019d. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/anexo-metodologico-versao-1-1.pdf>. Acesso em: 14 de abril de 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 747/2010. Plenário. Relator: Ministro Augusto Nardes. Processo TC 015.052/2009-7. Ata 12/2010. Brasília, DF, Sessão 14/4/2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 458/2014. Plenário. Relator: Ministro André de Carvalho. Processo TC 013.747/2013-4. Ata 6/2014. Brasília, DF, Sessão 26/2/2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1.205/2014. Plenário. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Processo TC 018.259/2013-8. Ata 16/2014. Brasília, DF, Sessão 14/5/2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1.270/2018. Plenário. Relator: Ministro José Múcio Monteiro. Processo TC 015.940/2017-9. Ata 20/2018. Brasília, DF, Sessão 6/6/2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 2.513/2019. Plenário. Relator: Ministro Vital do Rêgo. Processo TC 020.750/2019-6. Ata 40/2019. Brasília, DF, Sessão 16/10/2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial para avaliação de governança de políticas públicas**. 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/referencial-para-avaliacao-de-governanca-em-politicas-publicas.htm>. Acesso em: 29 de abril de 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Planejamento Estratégico – Construindo o Brasil de amanhã**. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/2025/index.html#objetivos-estrategicos>. Acesso em: 1 de junho de 2020b.



DEPARTMENT OF FINANCE CANADA. **Report on Federal Tax Expenditures: concepts, estimates and evaluations.** 2019. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2019.html>. Acesso em 14 de março de 2020.

HEMELS, S.J.C. **Ex post evaluation of tax legislation in the Netherlands.** 2011. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/228124335_Ex-Post_Evaluation_of_Tax_Legislation_in_the_Netherlands. Acesso em: 14 de março de 2020.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **O gasto tributário no direito brasileiro.** Secretaria do Tesouro Nacional: XIV Concurso STN de Monografias. Brasília: 2009. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio_TN/XIVPremio/financas/1tefpXIVPTN/monografia_Tema2_Elcio_Fiori_Henriques.pdf. Acesso em: 3 dez. 2011.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Tax Expenditure Reporting and its use in fiscal management: a guide for developing economies.** 2019. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-Guide-for-Developing-Economies-46676>. Acesso em: 12 de março de 2020.

JANNUZZI, Paulo de Martino. **Monitoramento e avaliação de programas sociais.** Campinas, SP: Editora Alínea, 2016.

OECD. **Tax Expenditures in OECD Countries.** 2010. Disponível em: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/taxexpendituresinoecdcountries-oecdpublication.htm>. Acesso em 15 de março de 2020.

PELLEGRINI, Josué Alfredo. **Gasto Tributário: aspectos conceituais, experiência internacional e o caso do Brasil.** XXI Prêmio Tesouro Nacional, 2016.

PUREZA, Maria Emilia Miranda. **Disciplinamento das renúncias de receitas federais: inconsistências no controle dos gastos tributários.** Cadernos Aslegis, v.



8, n. 29, 2006. Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/11013>. Acesso em: em 15 de março de 2020.

RAMOS, M.P.; SCHABBACH, L. M. O estado da arte da avaliação de políticas públicas: conceituação e exemplos de avaliação no Brasil. **Revista de Administração Pública**. v. 46, n. 5 (2012). Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7140>.

SOUZA, CELINA. **Políticas Públicas: uma revisão da literatura**. Sociologias, Porto Alegre, ano 8, nº 16, jul/dez 2006, p. 20-45.

SOUZA, Y.H.; SECCHI, L. Extinção de políticas públicas: síntese teórica sobre a fase esquecida do policy cycle. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, São Paulo, v. 20, n. 66, jan/jun. (2015). Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cgpc/article/view/39619>.

U. S. GOVERNMENT AUDIT OFFICE. **Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions**. 2012. Disponível em: <https://www.gao.gov/products/GAO-13-167SP>. Acesso em: 8 de março de 2020.

U. S. GOVERNMENT AUDIT OFFICE. **Understanding the Tax Reform Debate: Background, Criteria, & Questions**. 2005. Disponível em: <https://www.gao.gov/products/GAO-05-1009SP>. Acesso em: 8 de março de 2020.

VIANA, Ana L. Abordagens metodológicas em políticas públicas. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 30, n. 2, p 5-43, abr. 1996.

VILLELA, L., LEMGRUBER, A., & JORRATT, M. **Los presupuestos de gastos tributários: Conceptos y desafíos de implementación**. BID. 2009.

WORLD BANK. **Managing the effects of tax expenditures on national budgets**. 2006. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/602361468341100836/Managing-the-effects-of-tax-expenditures-on-national-budgets>. Acesso em: 8 de março de 2020.



WU, Xun et alli. (2014). **Guia de Políticas Públicas: gerenciando processos**. Brasília: ENAP.



PREFEITURA MUNICIPAL DE MURIAÉ

ESTADO DE MINAS GERAIS

CNPJ – 17.947.581/0001-76

SECRETARIA MUNICIPAL DE ADMINISTRAÇÃO



P.A. nº 013295/2023

**REQUERENTE: FIDELITY MANUTENÇÃO PREDIAL E SERVIÇOS TÉCNICOS
LTDA**

DESPACHO

Trata-se de processo administrativo inaugurado por Fidelity Manutenção Predial e Serviços Técnicos LTDA, tratando-se de representação administrativa e pedido de reconsideração, referente ao edital nº 022/2023, pregão eletrônico nº 015/2023, processo licitatório nº 025/2023.

Eis o breve relatório dos autos.

Considerando todo o contido nos autos, determino a remessa ao Setor de Licitações e Contratos para conhecimento e tomada das medidas cabíveis.

Muriaé-MG, 21 de março de 2023.


LEONARDO DIAS ALONSO SILVEIRA

Secretário Municipal de Administração



Memorando

Trata-se de representação administrativa impetrado pela requerente Fidelity Manutenção Predial e Serviços Técnicos Ltda, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ N° 03.872.129/0001-88 em decorrência de habilitação e inabilitação no Pregão Eletrônico nº 015/2023.

Com tudo, entendemos que após a fase de homologação do processo não cabe ao setor de licitação a defesa administrativa, o que neste ato, faço remessa a Procuradoria do Município para as medidas cabíveis.

Muriaé, 24 de março de 2023.



JERONIMO ANTONIO DE ALMEIDA
Advogado – OAB/MG nº 103495



PARECER JURÍDICO

PROCESSO LICITATÓRIO nº 022/2023
PREGÃO ELETRÔNICO Nº 015/023
CONSULENTE: MUNICÍPIO DE MURIAÉ

EMENTA: PROCESSO LICITATÓRIO - PREGÃO ELETRÔNICO- REPRESENTAÇÃO- MANUTENÇÃO DA DECISÃO DA PREGOEIRA.

I – RELATÓRIO

Cuida-se de recurso administrativo interposto pela licitante **Fidelity Manutenção Predial e Serviços Técnicos LTDA** no qual alegou, em apertada síntese, que a decisão da Pregoeira de classificar a proposta ofertada pela empresa **Espaço Serviços Especializados LTDA** nos Lotes 01 e 02 merece reforma, bem como requereu habilitação de sua proposta no Lote 03 do mesmo certame.

O procedimento encontra-se em fase de homologação, haja vista decisão da Pregoeira em que negou o provimento ao recurso administrativo aviado, mantendo a decisão. Nesse sentido, após a fase de Recursos Administrativos previstos na Lei 10.520/2002, a empresa Fidelity, nos termos do art. 109, inciso II da Lei nº 8.666/93, interpôs representação contra tal negativa.

Dissertou que a licitante não poderia valer-se do benefício denominado "desoneração sobre a folha de pagamento", também chamado de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB). Afirmou, nesse sentido, que conforme Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral da recorrida, consta como atividade principal o "78.30-2.00- Fornecimento e gestão de recursos humanos para terceiros".

Dessa forma, expôs que a Lei nº 12.546/2011 elenca quais são as atividades que caracterizam a empresa como beneficiária de tal desoneração, sendo elas narradas nos incisos dos arts. 7º e 8º e que, portanto, a atividade principal descrita pela empresa, bem como as secundárias constantes no seu CNPJ não se enquadram nas listadas em lei.

Ademais, contrapôs o justificado pela recorrida, já que, segundo a recorrente, esta também não se enquadraria na contribuição proporcional da CPRB, instituída nos termos do art. 9º, § 1º da Lei 12.545/2011.



Ressaltou, ainda, que nos termos do art. 8º, §1º, inciso II, da citada Lei, não poderia ser beneficiadas as empresas que exerçam atividades diversas, caso as secundárias representem percentual igual ou superior a 95% de sua receita bruta total.

Já em relação à inabilitação da requerente no Lote 03, afirmou que apresentou o balanço patrimonial dos períodos entre 01/06/2021 a 31/12/2021, pois interrompeu o SIMPLES Nacional.

Portanto, relatou que, a despeito das empresas optantes por esta tributação serem desobrigadas de realizarem tal balanço, a Fidelity sempre o fez. Entretanto, justificou não o ter apresentado, pois não vislumbrou possibilidade de integração de um com outro.

Em síntese, é o relatório.

II – FUNDAMENTAÇÃO

O objeto que constitui o presente processo licitatório é o registro de preços para futura e eventual contratação de pessoa jurídica para prestação de serviços de locação de mão de obra para apoio e manutenção predial, limpeza, conservação e higienização de bens móveis e imóveis (compreendidas vias e logradouros públicos, urbanos e rurais) e serviços administrativos, reparos, reformas e obras de execução direta pelo município, nas dependências das secretarias municipais que compõem a administração direta do município de Muriaé e administração indireta – FUNDARTE.

Dessa forma, ante o alegado pela empresa **Fidelity Manutenção Predial e Serviços Técnicos LTDA** em sede de recurso e, posteriormente, representação, a empresa **Espaço Serviços Especializados LTDA**, vencedora nos Lotes 01 e 02, não teria apresentado o menor preço global por lote, tendo em vista não se enquadrar como beneficiária da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

Nesse diapasão, observa-se os arts. 7 e 8 da Lei 12.545/2011:

Art. 7º Até 31 de dezembro de 2023, poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991: (Redação dada pela Lei nº 14.288, de 2021)

I - as empresas que prestam os serviços referidos nos §§ 4º e 5º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito e vigência)

III - as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual e internacional enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0



IV - as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.

V - as empresas de transporte ferroviário de passageiros, enquadradas nas subclasses 4912-4/01 e 4912-4/02 da CNAE 2.0;

VI - as empresas de transporte metroferroviário de passageiros, enquadradas na subclasse 4912-4/03 da CNAE 2.0;

VII - as empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0.

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2023, poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do **caput** do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991: (Redação dada pela Lei nº 14.288, de 2021)

VI - as empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens de que trata a Lei nº 10.610, de 20 de dezembro de 2002, enquadradas nas classes 1811-3, 5811-5, 5812-3, 5813-1, 5822-1, 5823-9, 6010-1, 6021-7 e 6319-4 da CNAE 2.0; (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018) (Vigência)

VIII - as empresas que fabriquem os produtos classificados na Tipi nos códigos: (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018) (Vigência)

a) 3926.20.00, 40.15, 42.03, 43.03, 4818.50.00, 6505.00, 6812.91.00, 8804.00.00, e nos capítulos 61 a 63; (Incluída pela Lei nº 13.670, de 2018) (Vigência)

b)

c) g) 4016.93.00; 7303.00.00; 7304.11.00; 7304.19.00; 7304.22.00; 7304.23.10; 7304.23.90; 7304.24.00; 7304.29.10; 7304.29.31; 7304.29.39; 7304.29.90; 7305.11.00; 7305.12.00; 7305.19.00; 7305.20.00; 7306.11.00; 7306.19.00; 7306.21.00; 7306.29.00; 7308.20.00; 7308.40.00; 7309.00.10; 7309.00.90; 7311.00.00; 7315.11.00; 7315.12.10; 7315.12.90; 7315.19.00; 7315.20.00; 7315.81.00; 7315.82.00; 7315.89.00; 7315.90.00; 8307.10.10; 8401; 8402; 8403; 8404; 8405; 8406; 8407; 8408; 8410; 8439; 8454; 8412 (exceto 8412.2, 8412.30.00, 8412.40, 8412.50, 8418.69.30, 8418.69.40); 8413; 8414; 8415; 8416; 8417; 8418; 8419; 8420; 8421; 8422 (exceto 8422.11.90 e 8422.19.00); 8423; 8424; 8425; 8426; 8427; 8428; 8429; 8430; 8431; 8432; 8433; 8434; 8435; 8436; 8437; 8438; 8439; 8440; 8441; 8442; 8443; 8444; 8445; 8446; 8447; 8448; 8449; 8452; 8453; 8454; 8455; 8456; 8457; 8458; 8459; 8460; 8461; 8462; 8463; 8464; 8465; 8466; 8467; 8468; 8470.50.90; 8470.90.10; 8470.90.90; 8472; 8474; 8475; 8476; 8477; 8478; 8479; 8480; 8481; 8482; 8483; 8484; 8485; 8486; 8487; 8501; 8502; 8503; 8505; 8514; 8515; 8543; 8701.10.00; 8701.30.00; 8701.94.10; 8701.95.10; 8704.10.10; 8704.10.90; 8705.10.10; 8705.10.90; 8705.20.00; 8705.30.00; 8705.40.00; 8705.90.10; 8705.90.90; 8706.00.20; 8707.90.10; 8708.29.11; 8708.29.12; 8708.29.13; 8708.29.14; 8708.29.19; 8708.30.11; 8708.40.11; 8708.40.19; 8708.50.11; 8708.50.12; 8708.50.19; 8708.50.91; 8708.70.10; 8708.94.11; 8708.94.12; 8708.94.13; 8709.11.00; 8709.19.00; 8709.90.00; 8716.20.00; 8716.31.00; 8716.39.00; 9015; 9016; 9017; 9022; 9024; 9025; 9026; 9027; 9028; 9029; 9031; 9032; 9506.91.00; e 9620.00.00; (Incluída pela Lei nº 13.670, de 2018) (Vigência)

b) 64.01 a 64.06; (Incluída pela Lei nº 13.670, de 2018) (Vigência)

c) 41.04, 41.05, 41.06, 41.07 e 41.14; (Incluída pela Lei nº 13.670, de 2018) (Vigência)

d) 8308.10.00, 8308.20.00, 96.06 e 96.07; (Incluída pela Lei nº 13.670, de 2018) (Vigência)



e) 87.02, exceto 8702.90.10, e 87.07; (Incluída pela Lei nº 13.670, de 2018) (Vigência)

j) 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09, 0210.1, 0210.99.00, 1601.00.00, 1602.3, 1602.4, 03.03, 03.04 e 03.02, exceto 03.02.90.00; (Incluída pela Lei nº 13.670, de 2018) (Vigência)

k) 5004.00.00, 5005.00.00, 5006.00.00, 50.07, 5104.00.00, 51.05, 51.06, 51.07, 51.08, 51.09, 5110.00.00, 51.11, 51.12, 5113.00, 5203.00.00, 52.04, 52.05, 52.06, 52.07, 52.08, 52.09, 52.10, 52.11, 52.12, 53.06, 53.07, 53.08, 53.09, 53.10, 5311.00.00, no capítulo 54, exceto os códigos 5402.46.00, 5402.47.00 e 5402.33.10, e nos capítulos 55 a 60; (Incluída pela Lei nº 13.670, de 2018) (Vigência)

IX - as empresas de transporte rodoviário de cargas, enquadradas na classe 4930-2 da CNAE 2.0;

Todavia, observa-se que o Edital do processo licitatório em questão informa, em seu item 9, "DA HABILITAÇÃO", a documentação que será analisada pela Pregoeira. Nesse sentido, em casos que envolvam a regularidade fiscal e trabalhista, serão analisadas:

9.5.2 Regularidade fiscal e trabalhista:

a) Prova de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas;

b) Prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional, mediante apresentação de certidão expedida conjuntamente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e pela Procuradora-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), referente a todos os créditos tributários federais e à Dívida Ativa da União (DAU) por elas administrados, inclusive aqueles relativos à Seguridade Social, nos termos da Portaria Conjunta nº 1.751, de 02/10/2014, do Secretário da Receita Federal do Brasil e da Procuradora-Geral da Fazenda Nacional.

c) Prova de regularidade com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS);

d) Prova de inexistência de débitos inadimplidos perante a justiça do trabalho, mediante a apresentação de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa, nos termos do Título VII-A da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943;

e) Prova de regularidade com a Fazenda Estadual do domicílio ou sede do licitante;

f) Prova de regularidade com a Fazenda Municipal do domicílio ou sede do licitante;

Dessa forma, uma vez observado pela Pregoeira os documentos acima elencados, tem-se que a proposta é apta em relação ao âmbito fiscal e trabalhista. Ora, se não cumprido com a apresentação destas provas, a proposta será desclassificada, haja vista que as citadas documentações são obrigatórias, conforme a Lei nº 8.666/93:

Art. 27. Para a habilitação nas licitações exigir-se-á dos interessados, exclusivamente, documentação relativa a:

I - habilitação jurídica;



II - qualificação técnica;

III - qualificação econômico-financeira;

IV - regularidade fiscal;

IV – regularidade fiscal e trabalhista;

(Redação dada pela Lei nº

12.440, de 2011) (Vigência)

V – cumprimento do disposto no inciso XXXIII do art. 7º da Constituição Federal. (Incluído pela Lei nº 9.854, de 1999)

Portanto, uma vez que a empresa **Espaço Serviços Especializados LTDA** foi declarada vencedora nos Lotes 01 e 02 do Pregão Eletrônico nº 015/2023, sustenta-se que a Pregoeira realizou a devida conferência relacionada à regularidade fiscal e trabalhista no que concerne à desoneração sobre a folha de pagamento.

Superada a questão, no que tange à inabilitação da empresa representante no Lote 03 do Pregão em referência, observa-se o disposto em sede do Edital, item 9.5.3 “Qualificação Econômico-Financeira”:

b) balanço patrimonial e demonstrações contábeis do último exercício social (sendo aceito do exercício 2021 ou 2022), já exigíveis e apresentados na forma da lei, que comprovem a boa situação financeira da empresa, vedada a sua substituição por balancetes ou balanços provisórios, podendo ser atualizados por índices oficiais quando encerrado há mais de 3 (três) meses da data de apresentação da proposta;

Entretanto, em que pese a alegação da recorrente para a apresentação do balanço patrimonial do período entre 01/06/2021 a 31/12/2021 pautada em “[...] essa empresa foi desenquadrada do SIMPLES Nacional [...] o balanço patrimonial, a partir de então, sofreu alteração na forma como era feito e registrado pela JURCERJA, não possibilitando a integração com o outro [...].”, entende-se, pelo próprio certame, de que esta poderia apresentar o balanço patrimonial do ano de 2022, de forma integral.

Portanto, ante o princípio da vinculação ao edital, em que restringe a Administração Pública às regras do certame, opina-se pela manutenção da decisão proferida pela Pregoeira em sede de recurso administrativo, para a continuidade da empresa **Espaço Serviços Especializados LTDA** como vencedora nos Lotes 01 e 02 do Processo Licitatório 022/2023, bem como para a inabilitação da proposta da recorrente no Lote 03.

III - CONCLUSÃO

Opina-se pela manutenção da decisão da Pregoeira em que assegurou como proposta vencedora nos Lotes 01 e 02 a apresentada pela empresa **Espaço Serviços Especializados LTDA**, bem como a inabilitação da proposta realizada pela recorrente em referência ao Lote 03, ambos do Pregão Presencial nº 015/2023 da Prefeitura de Muriaé/MG.



SPENCER & VASCONCELOS
MORAES PRADO | ADVOGADOS



É o parecer.

Belo Horizonte, 10 de abril de 2023.

LUIS ANDRE DE ARAUJO Assinado de forma digital por LUIS
VASCONCELOS ANDRE DE ARAUJO VASCONCELOS

Luís André de Araújo Vasconcelos
OAB-MG 118.484



DECISÃO ADMINISTRATIVA

Os Secretários Municipais do Município de Muriaé, abaixo indicados, no uso de suas atribuições legais e na forma da lei, considerando o recurso administrativo interposto no Pregão Eletrônico nº 015/2023 pelo licitante FIDELITY MANUTENÇÃO PREDIAL E SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA. e, principalmente, considerando o Parecer Jurídico exarado pelo Dr. Luís André de Araújo Vasconcelos, Advogado do escritório Spencer & Vasconcelos, que presta serviços à esta Municipalidade, DECIDEM manter INTEGRALMENTE as decisões proferidas pela pregoeira na sessão de licitação.

Desta forma, RECEBEMOS o recurso interposto, para no mérito NEGAR PROVIMENTO INTEGRALMENTE.

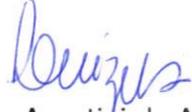
Muriaé, 17 de abril de 2023.


Maria Cristina Navarro de Aquino Ribeiro
Secretária de Municipal de Educação


Vanderléia Aparecida de Castro Souza
Secretária de Municipal de Governo


Leonardo Dias Alonso Silveira
Secretário de Municipal de Administração


Francisco de Assis Souza Júnior
Secretário Municipal de Fazenda


Luiza Agostini de Andrade
Secretária Municipal de Saúde


Jorge Feres Filho
Secretário Municipal de Obras Públicas



MUNICÍPIO DE MURIAÉ
SECRETARIA DE ADMINISTRAÇÃO
SETOR DE LICITAÇÕES

Vanessa Magalhães Azeredo
Secretária Municipal de Desenvolvimento
Social

Fernando Trota Levati
Secretário Municipal de Agricultura

Silvio Márcio Bousada Salvato
Secretário Municipal de Planejamento e
Controle

Mauro Francisco de Aquino
Secretário Municipal de Urbanismo e Meio
Ambiente

Cezar Augusto Bianchi Botaro
Secretário Municipal de Desenvolvimento
Econômico