

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em
Direito Tributário e Finanças Públicas

Jonas Cecílio

**A SÚMULA Nº 254 DO TRIBUNAL DE CONTAS
DA UNIÃO (TCU) E O LUCRO PRESUMIDO**

Brasília – DF

2011

Jonas Cecílio

A SÚMULA Nº 254 DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU) E O LUCRO PRESUMIDO

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Professor Weder de Oliveira

Brasília – DF

2011

Jonas Cecílio

A SÚMULA Nº 254 DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU) E O LUCRO PRESUMIDO

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Professor Weder de Oliveira

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção ____ (_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

RESUMO

O objeto deste trabalho é demonstrar que, na hipótese de um contrato administrativo firmado com uma empresa que apura seus tributos com base no lucro presumido, a aplicação da súmula 254 do Tribunal de Contas da União (TCU), que determina a supressão do IRPJ e da CSLL da composição de custos indiretos das empresas, é uma medida inapropriada. O IRPJ e a CSLL, quando apurados com base no lucro presumido, passam a se comportar como se fossem tributos incidentes sobre o faturamento, logo, estes são itens que deveriam constar do BDI dos contratos dessas empresas; são apresentados neste estudo os seguintes pontos: (a) a súmula 254 do TCU, seus precedentes e seus fundamentos jurídicos; (b) as posições doutrinárias sobre a classificação dos tributos em diretos e indiretos e as críticas a este tipo de classificação; (c) os fundamentos e as características legais da apuração do IRPJ e da CSLL, com base no lucro presumido, e, por fim, (d) a conclusão e uma proposta de solução à crítica apresentada.

PALAVRAS-CHAVE: Lucro presumido; apuração do IRPJ e da CSLL; súmula 254 do TCU; contratos administrativos; composição de custos; BDI.

ABSTRACT

The subject of this study is to demonstrate that, in the event of an administrative contract signed with a company that calculates their taxes based on estimated profit, the application of the summula 254 of the Federal Court of Accounts (TCU), which determines the elimination of income tax and social contribution of the composition of indirect costs companies, is an inappropriate measure. The income tax and social contribution, as calculated based on the estimated profit, start to behave as if they were taxes on the earnings, so these are items that should appear in the "BDI" of the administrative contracts of these companies; are presented in this study the following points: (a) the summula 254 TCU, its precedents and its legal basis, (b) the doctrinal positions on the classification of taxes into direct and indirect and the critics to this kind of classification, (c) the foundations and legal characteristics of the calculation of income and social contribution, based on presumed income, and, finally, (d) the conclusion and a proposal for a solution to the critics made.

KEYWORDS: TCU; Estimated profit; calculation of income tax and social contribution; summula TCU 254, administrative contracts, cost composition; BDI.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 A SÚMULA Nº 254 DO TCU E SEUS PRECEDENTES.....	10
2.1 O acórdão nº 325/2007 – Plenário do TCU	22
2.2 O artigo Um aspecto polêmico dos orçamentos de obras públicas: Benefícios e Despesas Indiretas (BDI).....	30
2.3 Conclusões do capítulo	33
3 CONSIDERAÇÕES DOUTRINÁRIAS	34
3.1 Conclusões do capítulo	41
4 O REGIME DE APURAÇÃO DE TRIBUTOS: LUCRO REAL E LUCRO PRESUMIDO	42
4.1 Conclusões do capítulo	51
5 CONCLUSÃO	52
REFERÊNCIAS.....	56

1 INTRODUÇÃO

A súmula 254 do Tribunal de Contas da União (TCU) foi aprovada pelo seu Plenário na sessão do dia 31 de março de 2010. Tal súmula traz o seguinte enunciado:

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.

O objeto deste trabalho é demonstrar que, na hipótese de um contrato administrativo para execução de obras ou prestação de serviços, caso a pessoa jurídica contratada pela Administração apure e recolha o seu Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a sua Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) **com base no lucro presumido** a aplicação da súmula 254 pode se tornar uma medida inapropriada. Isto porque, como se observa da súmula, o Tribunal entende que IRPJ e CSLL são tributos de “natureza direta e personalística” e que, por isso, não deveriam ser computados como despesas indiretas dos contratos. Porém, o IRPJ e a CSLL, quando apurados com base no lucro presumido, comportam-se, na prática, como qualquer tributo de natureza indireta, incidindo sobre a receita bruta da empresa, onerando todas as suas operações de fornecimento de bens e serviços. Esse fato será detalhadamente abordado mais adiante nesta monografia.

De plano, vê-se que o texto da súmula apresenta, resumidamente, o seu fundamento jurídico, ou seja, que o IRPJ e a CSLL, por terem “natureza direta e personalística” e, por onerarem “pessoalmente o contratado”, tais tributos não deveriam ser computados como custo indireto do fornecimento (de bens ou serviços).

Ressalta-se que a edição de súmula pelo Tribunal de Contas da União (TCU), nos termos de seu Regimento Interno, com destaque para o artigo 85¹, segue rito muito específico e somente se justifica após a constatação e existência de diversos precedentes comuns tanto ao Plenário quanto às câmaras do Tribunal, o que nos leva a fazer análise mais extensa de julgados para que se tenha uma visão

¹Art. 85. A súmula da Jurisprudência constituir-se-á de princípios ou enunciados, resumindo teses, soluções, precedentes e entendimentos, adotados reiteradamente pelo Tribunal, ao deliberar sobre assuntos ou matérias de sua jurisdição e competência.

correta dos fundamentos da súmula.

Feita a pesquisa e a análise dos julgados que serviram como precedentes para a edição da Súmula, pode-se constatar que esses julgados tinham como fundamento comum (a) o acórdão nº 325/2007 – Plenário, que apreciou o “Relatório do Grupo de Trabalho constituído por força de determinação do Acórdão 1.566/2005 – Plenário, com o objetivo de propor critérios de aceitabilidade para o Lucro e Despesas Indiretas (LDI), em obras de implantação de linhas de transmissão de energia elétrica” e (b) o artigo de André Luiz Mendes e Patrícia Reis Leitão Barros, intitulado “Um aspecto Polêmico dos Orçamentos de Obras Públicas: Benefícios e Despesas Indiretas (BDI)”, publicado na Revista do TCU, volume 32, número 88, abr/jun 2001.

Tais trabalhos sustentam que o IRPJ e a CSLL, por serem tributos de “natureza direta e personalística” e, por onerarem “pessoalmente o contratado”, ou seja, por não onerarem o fornecimento em si, mas sim a empresa, não poderiam ser computados como custo concreto para aquele fornecimento em especial. No entanto, se a empresa optar por ser tributada pelo lucro presumido, então, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL deixa de ser a renda ou o lucro da empresa e passa a ser a sua receita bruta (faturamento), além das demais receitas da operação da empresa, como explicita a Lei 9430/96, em seu artigo 25².

O que se pretende demonstrar neste estudo é que o IRPJ e a CSLL, ao serem apurados com base numa presunção legal e linear de lucratividade (lucro presumido), passam a se comportar como se tributos incidentes sobre o faturamento fossem e não mais incidentes sobre o lucro da empresa, pois, como em todo faturamento já se tem a presunção da parcela de lucro, então, o tributo já pode ser calculado a priori e sua incidência não mais dependerá do cálculo do lucro ou da “renda real” da empresa, que podem ser, inclusive, negativos e, mesmo nesta hipótese, tais tributos ainda seriam devidos!

Em resumo, a súmula 254 do TCU foi editada com fundamento na perspectiva de os tributos IRPJ e CSLL incidirem sobre o lucro das empresas e não

²Lei 9430/96. Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas: I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, **sobre a receita bruta** definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei; II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as **demais receitas** e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

sobre o faturamento em si, porém, como será demonstrado, a alteração da opção de apuração desses tributos, de lucro real para lucro presumido, esta situação se altera, passando esses tributos a incidirem sobre a receita bruta e não mais sobre o lucro das empresas.

Nos próximos tópicos, serão apresentados, para contextualização e desenvolvimento do presente estudo, os seguintes pontos: (a) a súmula nº 254 do TCU, seus precedentes e seus fundamentos jurídicos; (b) as posições doutrinárias sobre a classificação dos tributos em diretos e indiretos e as críticas a essa classificação; (c) os fundamentos e as características legais da apuração do IRPJ e da CSLL, com base no lucro presumido, e, por fim, (d) a conclusão, com a sugestão de proposta de solução à crítica apresentada.

2 A SÚMULA Nº 254 DO TCU E SEUS PRECEDENTES

A súmula 254 do E. TCU tem o seguinte teor:

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.

O TCU apresenta, como fundamento legal para a súmula nº 254, os artigos 1º e 28 da Lei nº 9.430/1996³, bem como onze julgados do seu Plenário e câmaras⁴.

Em relação à Lei nº 9.430/1996, deve-se destacar que o artigo 1º apenas indica que a base de cálculo do IRPJ será o lucro real, presumido ou arbitrado e apresenta outras disposições sobre o período de apuração, e o artigo 28 indica que as disposições constantes dos artigos 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71 da referida lei também se aplicam à CSLL.

Sobre essa lei, merece destaque o seu artigo 25, assim redigido:

Art.25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas: I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15⁵ da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a

³Lei nº 9.430/96. Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. § 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. § 2º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento. [...]

Art. 28. Aplicam-se a apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71 desta Lei.

⁴(1) acórdão nº 2066/2008, 1ª Câmara, sessão de 15/07/2008, ata nº 24/2008, processo nº 000.267/2008-6, in DOU de 18/07/2008; (2) acórdão nº 2601/2008, 1ª Câmara, sessão de 20/08/2008, ata nº 29/2008, processo nº 023.510/2006-4, in DOU de 22/08/2008; (3) acórdão nº 1471/2008, Plenário, sessão de 30/07/2008, ata nº 30/2008, processo nº 011.457/2008-9, in DOU de 01/08/2008; (4) acórdão nº 608/2008, Plenário, sessão de 09/04/2008, ata nº 11/2008, processo nº 029.772/2007-3, in DOU de 14/04/2008; (5) acórdão nº 546/2008, Plenário, sessão de 02/04/2008, ata nº 10/2008, processo nº 019.771/2006-4, in DOU de 04/04/2008; (6) acórdão nº 525/2008, 2ª Câmara, sessão de 11/03/2008, ata nº 6/2008, processo nº 026.557/2007-2, in DOU de 14/03/2008; (7) acórdão nº 440/2008, Plenário, sessão de 19/03/2008, ata nº 8/2008, processo nº 012.745/2006-2, in DOU de 25/03/2008; (8) acórdão nº 397/2008, Plenário, sessão de 12/03/2008, ata nº 7/2008, processo nº 009.484/2006-2, in DOU de 14/03/2008; (9) acórdão nº 2640/2007, Plenário, sessão de 05/12/2007, ata nº 51/2007, processo nº 015.865/2007-2, in DOU de 1/12/2007; (10) acórdão nº 2288/2007, Plenário, sessão de 31/10/2007, ata nº 46/2007, processo nº 008.581/2007-0, in DOU de 05/11/2007; (11) acórdão nº 950/2007, Plenário, sessão de 23/05/2007, ata nº 21/2007, processo nº 010.641/2006-9, in DOU de 28/05/2007.

⁵Lei nº 9.249/95. Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

receita bruta definida pelo art. 31⁶ da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei; II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (grifo nosso)

Nesse artigo, pode-se observar uma peculiaridade fundamental do regime de apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido, que é a base de cálculo distinta daquela do lucro real.

Em relação aos acórdãos indicados como precedentes, investigando-se os referidos julgados, verifica-se que tais decisões justificavam a tese de exclusão do IRPJ e da CSLL do BDI das planilhas de custos de contratos administrativos, com base na argumentação extensamente desenvolvida no acórdão 325/2007, também do Plenário e da relatoria do Exmo. Min. Guilherme Palmeira, acórdão que é referência para essa matéria, uma vez que examinou a fundo o tema.

Serão observados, a seguir, todos esses acórdãos para demonstrar o que

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.

⁶Lei nº 8.981/95. Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

se afirmou anteriormente.

Os acórdãos nº 2601/2008 – 1ª Câmara e nº 2066/2008 – 2ª Câmara⁷, foram ambos julgados por relação, portanto, sem relatório e voto denso disponíveis para consulta, apenas o dispositivo.

O acórdão nº 2601/2008 – 1ª Câmara, em sua parte dispositiva assim concluiu sobre o tema agora debatido:

1.1. evite, doravante, a inclusão das alíquotas do IRPJ e da CSLL nas planilhas de preços das licitantes, nos editais de processos licitatórios (ou em seus anexos), por contrariar a jurisprudência do TCU pacificada no sentido de que tais impostos não devem integrar o cálculo do LDI (Lucro e Despesas Indiretas), nem tampouco a planilha de custo direto, por representar acréscimo disfarçado na margem de lucro prevista e se **constituírem em tributos de natureza direta e personalística, que oneram pessoalmente o contratado, não devendo ser repassado à contratante** (v.g., AC-950/2007 - Plenário - DOU de 28/5/2007 [acórdão citado na súmula nº 254 e posteriormente analisado]; AC-325/2007 - Plenário - DOU de 16/3/2007). (grifo nosso)

Aqui é feita referência ao fato desses tributos serem de natureza direta e, portanto, onerarem pessoalmente o contratado, bem como se faz referência ao acórdão nº 325/2007 – Plenário, que será objeto de análise posterior.

O acórdão nº 2066/2008 – 2ª Câmara, por seu turno, apenas apresenta a seguinte determinação: “9.2.3. atente para a necessidade de exclusão das parcelas relativas ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL das planilhas de composição de custos dos serviços licitados;” sem, contudo, explicitar os motivos que levaram a essa conclusão, o que não prejudica a análise aqui feita, pois todos os demais acórdãos não são provenientes de julgamento por relação, o que permite amplo acesso aos relatórios e votos e conseqüentemente aos fundamentos das decisões.

No acórdão nº 1471/2008 – Plenário, o relator fundamentou seu voto nas disposições constantes do acórdão nº 325/2007 – Plenário, afirmando na parte dispositiva do acórdão o seguinte:

9.1.1. em futuras licitações, especifique no orçamento básico a composição do item Lucro e Despesas Indiretas (LDI), atentando para o estabelecido, especialmente, nos subitens 9.1.1 a 9.1.3 do **Acórdão 325/2007 - Plenário**, a saber: '9.1.1. os tributos IRPJ e CSLL não devem integrar o cálculo do LDI, nem 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.** (grifo nosso)

⁷ O arquivo disponibilizado pelo TCU, com o conteúdo da súmula nº 254, a referência feita ao acórdão nº 2066/2008 indica que seria da 1ª Câmara, porém, o acórdão que trata dessa matéria é o da 2ª Câmara.

Como se pode observar, aqui também o acórdão nº 325/2007 foi tomado como fundamento para decisão, além do fato de se considerar os tributos em questão como de natureza direta.

Analisando-se o acórdão nº 608/2008 – Plenário, verificou-se a inexistência de tratamento aprofundado sobre o tema, havendo apenas a seguinte referência no relatório apresentado pela unidade técnica e adotado como relatório do acórdão:

IV. Proposta de Encaminhamento. Submetemos os autos à consideração superior, propondo: [...] c) determinar à Prefeitura Municipal de Várzea Grande que, relativamente à Concorrência Pública nº 002/2007: [...] c.2) no caso de nova licitação para a execução das obras em comento: [...] - na elaboração do orçamento, garanta que os tributos **IRPJ e CSLL** não integrem o cálculo da taxa de BDI, nem 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.** (grifo nosso)

Por seu turno, o voto apenas referenda essas considerações de forma geral, e, na parte dispositiva do acórdão, consta o seguinte:

9.3.10. na elaboração do orçamento, garanta que os tributos **IRPJ e CSLL** não integrem o cálculo da taxa de BDI, nem 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.** (grifo nosso)

O que salta aos olhos, portanto, é o argumento de que não se deve incluir nos custos indiretos (BDI) os tributos de natureza direta.

O mesmo aconteceu com o acórdão nº 546/2008 – Plenário. Os fundamentos da decisão constam do relatório, mas não são expressamente debatidos no voto, sendo apenas aprovada a proposta da unidade técnica, que, nesse caso, foi aproveitada como parte do dispositivo do acórdão de forma literal, nos seguintes termos:

9.2.4.3. as parcelas relativas ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) sejam excluídas dos orçamentos, **uma vez que esses tributos têm natureza direta e personalística, onerando pessoalmente o contratado, não devendo, portanto, ser repassados ao contratante.** (grifo nosso)

Mais uma vez, o argumento é a natureza direta destes tributos. Ressalte-se que, nesse mesmo acórdão, há referência à decisão anterior que abordou essa matéria. Tal decisão é o acórdão nº 1595/2006 – Plenário, em que o Tribunal de Contas analisa contratos da Petrobrás, e assim se pronunciou:

9.5.11. exclua dos seus orçamentos parcelas relativas ao IRPJ e à CSLL, bem como oriente as licitantes, em seus editais, que tais tributos não deverão ser incluídos no BDI, **por se constituírem em tributos de natureza direta e personalística, que onera pessoalmente o contrato, não devendo ser repassado ao ofertado [...].**(grifo nosso)

Repetindo novamente a tese da natureza direta do IRPJ e da CSLL.

O acórdão 525/2008 – Plenário não apresenta os fundamentos da exclusão do IRPJ e da CSLL do BDI, como se pode observar da seguinte passagem do seu relatório, que enumera os achados de auditoria para o caso analisado:

3.31 - Estimativa de preços - DFP do orçamento-base – ausência/falhas.
 3.31.1 - Situação encontrada: Nos processos licitatórios analisados, não se constatou a existência de demonstrativo de formação de preços, apenas pesquisa de preços de mercado. [...] **3.31.5 - Critérios: Acórdão 950/2007, item 9.1, TCU, Plenário** [acórdão referenciado na lista de precedentes da súmula nº 254]; Lei 8666/1993, art. 7º, § 2º, inciso II [...] 3.31.8 - Proposta de encaminhamento: Determinação ao órgão que: Em atenção ao disposto na Lei nº 8.666/1993, art. 7º, § 2º, inciso I, instrua seus processos licitatórios com orçamento detalhado em planilhas que expressem a composição de todos os custos unitários do objeto a ser contratado, observando que não devem constar dos orçamentos básicos das licitações, dos formulários para proposta de preços constantes dos editais e das justificativas de preço a que se refere o art. 26, inciso III, da Lei nº 8.666/1993, inclusive para os casos de dispensa e inexigibilidade de licitação de licitação, parcelas relativas a gastos com os tributos IRPJ e CSLL, não podendo ser aceitas propostas de preços contendo custos relativos aos tributos citados, seja na composição do BDI, seja como item específico da planilha ou orçamento. (grifo nosso)

Apesar de não haver justificativa expressa para a exclusão do IRPJ e da CSLL do BDI, existe a referência expressa ao item 9.1⁸ do acórdão nº 950/2007 – Plenário, que será aqui analisado posteriormente.

O acórdão nº 440/2008 – Plenário apresenta referência expressa ao fato de os tributos IRPJ e CSLL serem de natureza direta e ao acórdão 325/2007 – Plenário, em seu relatório, tendo, de forma genérica, recebido o aval pelo voto do relator e aparecendo em seu dispositivo da seguinte forma:

9.2.5. exija de todos os participantes que apresentem propostas de preços com idêntico padrão de itens que compõem o BDI, observando as premissas relativas a esses componentes, nos moldes definidos nos subitens 9.1.1 a 9.1.4 do **Acórdão nº 325/2007 – TCU – Plenário**, a saber:
 9.2.5.1. os tributos IRPJ e CSLL não devem integrar o cálculo do LDI (Lucro e Despesas Indiretas), nem 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;
 9.2.5.2. os itens Administração Local, Instalação de Canteiro e Acampamento e Mobilização e Desmobilização, visando a maior transparência, devem constar na planilha orçamentária e não no BDI. (grifo nosso)

⁸Acórdão nº 950/2007 – Plenário. Item 9.1. determinar ao Ministério do Orçamento, Planejamento e Gestão que instrua os órgãos e entidades integrantes do Sistema de Serviços Gerais da Administração Federal a se absterem, doravante, de fazer constar dos orçamentos básicos das licitações, dos formulários para proposta de preços constantes dos editais e das justificativas de preço a que se refere o art. 26, inciso III, da Lei 8.666/1993, inclusive para os casos de dispensa e inexigibilidade de licitação, parcelas relativas a gastos com os tributos IRPJ e CSLL, não podendo ser aceitas também propostas de preços contendo custos relativos aos tributos citados, seja na composição do BDI, seja como item específico da planilha ou orçamento;

Por seu lado, o acórdão nº 397/2008 – Plenário comportou longa discussão, com apresentação em seu relatório de transcrições do relatório do acórdão nº 325/2007 – Plenário e com diversos votos, acompanhando o entendimento exposto no acórdão nº 325/2007 – Plenário sobre a exclusão do IRPJ e da CSLL da composição do BDI. Merecem destaque os seguintes trechos do voto revisor:

62. Em recente e aprofundado estudo sobre BDI, aprovado pelo Tribunal por intermédio do Acórdão nº 325/2007 - Plenário, a visão da Secob quanto à Administração Local e ao IRPJ e à CSLL foi acolhida, de modo a servir de orientação para as Unidades Técnicas. Conquanto o estudo tenha sido demandado para a auditoria de obras do setor elétrico, muitas conclusões foram genéricas [...] 72. **Consoante o estudo assumido pelo Tribunal como referência para tratamento de BDI, no citado Acórdão nº 325/2007 - Plenário**, a média observada para a Administração Central é de 4,07%, com máximo de 8,03%. É verdade que o estudo é dirigido a obras do setor elétrico, mas não há especialidade suficiente para descartar os percentuais de Administração Central como parâmetro razoável para a construção civil. [...] 78. **Mas o novel entendimento é realmente legítimo e não à toa transformou-se em modelo para as auditorias do Tribunal a partir deste ano, nos termos do Acórdão nº 325/2007 - Plenário**, acima referido. (grifo nosso)

O acórdão nº 325/2007 – Plenário é uma das principais referências quando se trata da matéria relativa à exclusão do IRPJ e da CSLL da composição do BDI, apesar de ter como base fática a análise de dados do setor elétrico.

Uma ótima discussão da matéria ocorreu no acórdão nº 2640/2007 – Plenário, quando o Ministro Relator levou em consideração diversos julgados, dentre eles, o acórdão nº 1595/2006 – Plenário e, principalmente, o acórdão nº 325/2007 – Plenário. O ponto que merece destaque é que dentre todos os acórdãos indicados como precedentes para a súmula nº 254, este é o acórdão em que o relator, em seu voto, apresenta extensos fundamentos sobre a matéria, avançando sobre a questão das peculiaridades da apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real e pelo lucro presumido.

Em relação à discussão sobre lucro real e lucro presumido, no referido acórdão, merece destaque o fato do relator analisar o acórdão nº 1.020/2007 – Plenário, no qual o TCU muito bem avaliou a questão, merecendo destacar os seguintes trechos do voto deste acórdão nº 1.020/2007:

18. Reportando-me ao caso concreto tratado nos presentes autos, verifico que a Secob analisou os itens que compõem o BDI dos Contratos ns. 71/2000 - RAJ e 72/2000 - RAJ e, no que se refere ao IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica e à CSSL - Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, entendeu que esses tributos foram indevidamente incluídos como custos indiretos. [...] 22. No caso da obra de Italuís II **há que se verificar qual a premissa a ser adotada para a tributação, se lucro presumido ou real**. Em se tratando de lucro real, não deve haver inclusão do IRPJ e da

CSSL como itens que compõem o BDI, pois a Administração Pública estaria pagando por um gasto que é imprevisível, podendo coincidir ou não com o valor pactuado, ou ainda não ocorrer, caso o desempenho negativo de outras obras executadas pelas contratadas suplantem o lucro obtido com o empreendimento em tela. 23. **Com a tributação pelo lucro presumido, por outro lado, há como se preverem as despesas incorridas com IRPJ e CSSL, de tal forma a identificá-las como custos indiretos que incidem no faturamento obtido pelas construtoras mediante a execução de cada obra. Nessa hipótese, portanto, é tecnicamente admissível a inclusão desses impostos no BDI, tendo em vista que há liame de causalidade entre os valores recolhidos ao fisco e o montante total percebido para implementação de determinado empreendimento.** 24. **Dessarte, a pertinência da inclusão do IRPJ e da CSSL no BDI do orçamento da obra em questão só pode ser aferida após restar verificado,** mediante consulta à legislação tributária, se é de fato facultado às empresas OAS Ltda. e Gautama Ltda. **a opção pela tributação pelo lucro presumido.** [...] 28. **Portanto, no caso concreto tratado nos presentes autos, as empresas contratadas efetuam tributação pelo lucro real e como os gastos com IRPJ e a CSSL só podem ser aferidos ao final do exercício financeiro, não é adequado, ante a imprevisibilidade da situação, efetuar a inclusão desses tributos como item que compõe a taxa de BDI. (grifo nosso)**

O trecho acima transcrito do acórdão nº 1020/2007 – Plenário, bem inicia a análise da questão relacionada à exclusão ou não do IRPJ e da CSSL da composição do BDI. Apesar de não aprofundar a questão, acertou o acórdão ao entender que o regime de apuração dos tributos pelo lucro presumido implica avaliação diferenciada da questão e indica a possibilidade de se tratar os referidos tributos como despesas indiretas, como será posteriormente demonstrado nesse estudo.

Lança ainda a questão da imprevisibilidade, que é uma característica da apuração de tributos pelo lucro real, mas não pelo lucro presumido, questão que também será abordado posteriormente neste estudo.

Voltando ao acórdão nº 2640/2007 – Plenário (precedente da súmula agora analisada), deve-se afirmar que, com todo o respeito, levou a sua longa análise da questão para o lado mais superficial da matéria, pois, desconsiderando os efeitos práticos dos diferentes regimes de apuração dos tributos, ateve-se apenas à classificação genérica do IRPJ e da CSSL como tributos de natureza direta, tirando dessa classificação dos tributos (em diretos e indiretos) a sua conclusão. Para bem ilustrar essa passagem, colaciona-se a seguir uma longa transcrição do voto do relator:

35. Entretanto, em face desse julgamento [acórdão nº 1020/2007 - Plenário] referir-se tão-somente à apuração com base no lucro real da construtora, poder-se-ia inferir que nas outras formas de tributação se admitiria a inclusão do tributo, conforme se depreende à luz da ementa. **No caso concreto examinado àquele momento, no entanto, foi determinada a**

exclusão das parcelas relativas a IRPJ e CSLL, tendo em vista que a empresa contratada não podia se enquadrar em outras modalidades de tributação, senão a com base no lucro real, conforme inferiu o relator.

36. Para que não se venha alegar futuramente que a determinação ora exarada no presente processo não levou em consideração qualquer consulta a regimes de tributação (real, presumido ou arbitrado) para se determinar a exclusão de IRPJ e CSLL do BDI, **deixo assente que, independentemente da forma de tributação da empresa, se pelo lucro presumido, real ou arbitrado, os impostos e contribuições incidentes diretamente sobre o lucro das empresas não devem ser considerados, em hipótese alguma, na composição de BDI dos contratos, sob pena de se transferir à administração contratante o pagamento de tributos incidentes sobre a parcela de lucro das empresas,** ou seja, em última análise, a administração contratante estaria pagando o imposto ou contribuição que incide sobre o resultado da empresa, seja ele presumido, real ou arbitrado.

37. **A respeito, portanto, colhem-se melhor os entendimentos exarados pela Secob por ocasião do precedente julgado mencionado nesta proposição,** o qual é anterior à celebração do Contrato 033/2006 - Emap, tratado nestes autos, qual seja, no Acórdão 1.595/2006 – Plenário, e, **mais recentemente, consoante o Acórdão 325/2007 – TCU – Plenário** em que o Tribunal deliberou no sentido de orientar as unidades técnicas que, quando dos trabalhos de fiscalização em obras públicas, passem a utilizar como referenciais algumas premissas acerca dos componentes de Lucros e Despesas Indiretas – LDI, dentre as quais, que **“os tributos IRPJ e CSLL não devem integrar o cálculo do LDI, nem 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.** (grifo nosso)

Não é correto afirmar que, independentemente da forma de apuração dos tributos da empresa, se pelo lucro presumido, real ou arbitrado, o IRPJ e a CSLL incidiriam diretamente sobre o lucro da empresa e, portanto, não deveriam ser considerados na composição de BDI dos contratos, sob pena de se transferir à Administração o pagamento de tributos incidentes sobre a parcela de lucro das empresas. A apuração pelo lucro presumido tem sim o efeito de transformar a natureza da base de cálculo destes tributos e esta transformação implica a necessidade de tratamentos diferenciados.

Analisando-se agora o acórdão nº 2288/2007 – Plenário, novamente vemos as teses esposadas no acórdão nº 325/2007 – Plenário prevalecerem como consta do seguinte trecho do voto do relator:

6. Trago excerto do voto condutor do Acórdão nº 2.191/2007 – Plenário em que trato de questões análogas às especificadas nos itens “a” e “b” acima. Na oportunidade concordei com a existência de sobrepreço referente à inclusão do IRPJ e CSSL no cálculo do fator k e do BDI, mas discordo da existência de sobrepreço nos preços dos profissionais de consultoria: “3. No que tange à inclusão do IRPJ e CSLL no cálculo do fator k e do BDI, entendo assistir razão à unidade técnica. Destaco que à época em que o TCU analisou os Editais de Concorrência nos 01/2005 e 02/2005, e prolatou o Acórdão 1523/2005 – Plenário, não havia a convicção acerca da irregularidade da inclusão do IRPJ e CSLL no cálculo do fator k e do BDI. Todavia, esta Corte, em 14.03.2007, deliberou [por meio do acórdão nº 325/2007] sobre Relatório do Grupo de Trabalho constituído por força de

determinação do Acórdão 1.566/2005 – Plenário, com o objetivo de propor critérios de aceitabilidade para o Lucro e Despesas Indiretas (LDI) em obras de implantação de linhas de transmissão de energia elétrica. 4. **Na oportunidade, o Tribunal entendeu que os tributos IRPJ e CSLL não devem integrar o cálculo do BDI, nem 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.** (grifo nosso)

Por fim, cabe agora analisar, de forma mais detida, o último precedente indicado na súmula nº 254 do TCU, que é o acórdão nº 950/2007 – Plenário, pois esta decisão realmente contribui para a um melhor entendimento sobre os fundamentos jurídicos da referida Súmula.

Em seu relatório, o acórdão nº 950/2007 – Plenário cita parte da instrução levada a efeito pela unidade técnica do Tribunal e a referida citação, em seu início, apresenta as seguintes considerações, extremamente relevantes para este estudo, apesar de as conclusões não serem as esperadas:

51. Da leitura conjunta dos trechos das normas acima citadas, decorre que o imposto de renda de pessoa jurídica - IRPJ é um tributo que tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, e como base de cálculo o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração. 52. **Conforme pode ser verificado, existem duas possibilidades principais a que podem se enquadrar as pessoas jurídicas: na primeira se situam as empresas que são obrigatoriamente tributadas pelo lucro real; na segunda, se encontram as empresas que podem optar pela tributação pelo lucro presumido. [...]** 53. **Ocorre que, conforme visto nas normas anteriormente citadas, há diferenças relevantes na forma de tratamento entre tributações por lucro real e por lucro presumido.** No lucro presumido, há estipulação de percentual fixo incidente sobre a receita bruta auferida pela empresa no período de apuração. No lucro real, é necessária a apuração do lucro líquido da empresa no período de apuração, o qual será ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstos no RIR. Ressalte-se que o lucro líquido do período de apuração é obtido pela soma do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações. 54. Entretanto, a diferença mais importante para o caso concreto que ora se discute é a impossibilidade de se estabelecer, isoladamente para um único contrato, qual o valor do lucro líquido auferido no período de apuração pela empresa a ser contratada, que pode vir a ter prejuízos ou lucros em outros contratos. **Ao contrário, a receita bruta pode ser diretamente indicada para cada contrato da empresa.** (grifo nosso)

Até este momento, entre os parágrafos 51 e 54 do relatório da unidade técnica, transcrito no relatório do acórdão agora analisado, nota-se que as considerações estavam perfeitas, e que existia atenção às peculiaridades do IRPJ e da CSLL em cada regime de apuração (real ou presumido).

Porém, a partir do parágrafo 55, a unidade técnica vê-se diante de uma dificuldade relacionada à forma de tratamento dessas peculiaridades no julgamento de um processo licitatório e, simplesmente, conclui ser inviável aprofundar a análise

em virtude de suposta impossibilidade de lidar com esse problema, o que não é verdade, pois, como será sugerido ao final deste trabalho, existem soluções para o impasse apresentado. Voltando-se ao relatório da unidade técnica transcrito no acórdão nº 950/2007 – Plenário:

55. Desse modo, a não ser que todas as empresas licitantes sejam optantes pela tributação por lucro presumido, não há como se estabelecer critério isonômico para comparação de propostas de preços. 56. Não há, sobretudo, como se vedar a participação em licitações de empresas obrigadas à tributação de IRPJ pelo lucro real, ou aquelas que, mesmo desobrigadas, não optarem pela tributação pelo lucro presumido, pois tal vedação representaria desobediência ao princípio da isonomia e restrição ao caráter competitivo do certame. 57. Tendo em vista, ainda, o disposto na Lei nº 7.689/88, verifica-se que à Contribuição Social sobre Lucro Líquido – CSLL aplicam-se as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, tendo como base de cálculo, como o próprio nome sugere, o lucro líquido do período de apuração antes da Provisão do Imposto de Renda, ajustado por adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição.

A questão da dificuldade de se equalizar propostas de licitantes optantes pelo lucro presumido e optantes pelo lucro real é uma situação complexa sim, porém, não é uma situação que leva à impossibilidade de equalização das propostas, e muito menos é uma justificativa para se desconsiderar estes diferenciais. Continua a ser a unidade técnica:

58. Há que se considerar, também, que os citados tributos são personalíssimos e associados ao desempenho financeiro da empresa, representando custos inerentes à condição particular da pessoa jurídica, não diretamente relacionados aos custos do contrato isoladamente, havendo a possibilidade, inclusive, de a contratada não auferir lucro tributável no exercício. Em ocorrendo tal situação, o contrato pode vir a ser onerado desnecessariamente.

Aqui, a unidade técnica resolve a questão aberta anteriormente e deixada suspensa com o argumento de que os tributos são personalíssimos (diretos) e que, por isso, não podem ser computados como custos indiretos do contrato, sem, contudo, analisar os efeitos dos diferentes regimes de apuração anteriormente destacados, como se não fizessem diferença.

A partir do parágrafo 59, a unidade técnica apresenta argumentos usados no “Relatório do Grupo de Trabalho” adotado como relatório do acórdão nº 325/2007 – Plenário, inclusive fazendo referência expressa ao artigo de André Luiz Mendes e Patrícia Reis Leitão Barros, intitulado “Um aspecto Polêmico dos Orçamentos de Obras Públicas: Benefícios e Despesas Indiretas (BDI)”, publicado na Revista do TCU, volume 32, número 88, abr/jun 2001. Esses dois documentos serão adiante analisados.

Passando do relatório para o voto constante do acórdão nº 950/2007 – Plenário, deve-se destacar a concordância do relator com a unidade técnica, apresentando-se os seguintes destaques:

4. A Unidade Técnica chama a atenção, por fim, ao descabimento de apropriar nos orçamentos básicos de licitações os custos a serem incorridos pelas contratadas com os chamados tributos diretos, mais especificamente, o IRPJ e a CSLL. A tendência jurisprudencial desta Corte inclina-se, como demonstrou a 1ª Secex, no sentido de rejeitar o procedimento. O entendimento que vai ganhando forma nesta Corte pode ser sintetizado na determinação constante do subitem 9.5.11 do recente Acórdão 1.595/2006 - Plenário, segundo o qual o cômputo do IRPJ e da CSLL como custo não é possível “por se constituírem em tributos de natureza direta e personalística”. Tal entendimento, aliás, foi mais recentemente reiterado nos mesmos termos pelo Acórdão 325/2007 - Plenário. 5. De fato, a apropriação dos tributos diretos como custo não se justifica sob os mais diversos ângulos de análise. Sob vários aspectos, penso que a Unidade Técnica já demonstrou, inclusive, a natureza indevida da prática, contrária à legislação do imposto de renda, que proíbe a contabilização dos impostos diretos como despesa. Das opiniões coletadas pela Unidade, deve ser devidamente destacada a conclusão de que os impostos diretos estão estreitamente vinculados ao resultado líquido final da empresa, de onde saem os recursos para o pagamento dos tributos. Patenteia-se, a meu ver, a noção de que repassar tais tributos ao consumidor já é cobrar parte da margem de lucro prevista.

Percebe-se que o voto condutor do acórdão apega-se à classificação dos tributos em relação à sua suposta natureza direta, por incidir sobre o lucro da empresa, apesar de a unidade técnica ter abordado de forma breve a questão quanto à incidência do IRPJ e CSLL sobre a receita bruta, quando apurado com base no lucro presumido, e, ter se apegado à classificação desses tributos e sua indevida inclusão como custos indiretos na formação dos preços.

O próximo trecho do voto indica o nível de convicção a que chegou o Tribunal a partir dessa decisão:

14. A proposta de determinação ao Ministério do Planejamento, que é o órgão central do Sistema de Serviços Gerais da União, para que oriente toda a administração pública a abolir a previsão de ressarcimento dos impostos diretos nos editais parece-me adequada ao objetivo de estender para a administração federal o entendimento ora esposado, razão pela qual manifesto concordância com o alvitre da Unidade Técnica.

Para finalizar, merece destaque esse parágrafo do voto condutor do acórdão nº 950/2007 – Plenário, por conter o embrião da sugestão que apresentaremos ao final deste trabalho, como medida de segurança para as próximas edições de súmulas pelo TCU, indo-se ao trecho:

15. Quanto à propositura de que se firme o entendimento sobre o descabimento do ressarcimento dos impostos diretos nos contratos administrativos, possivelmente com efeito normativo, entendo também, data venia, que não é necessário chegar a tanto, até por certa inadequação da

espécie processual. **Embora a convicção seja robusta, o assunto tem amplitude suficiente para comportar aspectos e repercussões que podem não ter sido aqui considerados.** Além do mais, penso que, mesmo como simples precedente, o entendimento aqui esposado, apesar de suscetível a refinamentos, tem condições de contribuir de modo importante e até decisivo para a construção de uma jurisprudência unificada e definitiva sobre o tema, abrangendo inclusive outros tributos, a ser suportada, como é desejável, no maior número de julgados possível. (grifo nosso)

Ao final desse debate teórico, será proposta a instituição de audiências antes da aprovação de súmulas pelo TCU, pois, como se pode perceber no presente caso, uma discussão aberta com os órgãos da Administração e com a sociedade poderiam trazer maiores questionamentos sobre este caso, e, talvez, solução diferente sobre o problema apresentado.

Feitas as análises sobre os onze acórdãos citados como precedentes para a edição da súmula nº 254, verifica-se que todos, de forma direta ou indireta, utilizaram-se da classificação genérica do IRPJ e da CSLL como tributos de natureza direta, e mais, a maioria deles utilizou o acórdão nº 325/2007 – Plenário como fundamento para o seu posicionamento, razão que impõe a análise também deste acórdão, apesar de não ter sido indicado como precedente direto da súmula nº 254 do TCU.

Julgados anteriores a 2007, de forma menos sistemática, já defendiam a exclusão do IRPJ e da CSLL da lista de itens passíveis de inclusão no BDI das planilhas de custos dos contratos administrativos, em especial, dos contratos de obras públicas. Citam-se julgados de 2002, 2003 e 2006 (decisão 1.147/2002 e acórdãos nº 1.542/2003 e 1.595/2006, todos do Plenário), quando já se defendia a tese sumulada em 2010.

Avaliando mais a fundo todos esses julgados, tanto os precedentes explicitamente indicados na súmula nº 254, quanto o relevante acórdão 325/2007, e ainda as decisões anteriores a 2007, verifica-se que as argumentações expostas, de forma explícita ou não, utilizaram conclusões inicialmente lançadas no artigo de André Luiz Mendes e Patrícia Reis Leitão Barros, intitulado “Um aspecto Polêmico dos Orçamentos de Obras Públicas: Benefícios e Despesas Indiretas (BDI)”, publicado na Revista do TCU, volume 32, número 88, abr/jun 2001, que, segundo pesquisa em voga, teve o mérito de primeiro trazer a debate essa matéria de forma efetivamente sistematizada.

Referências anteriores à vedação da inclusão do IRPJ e da CSLL, na lista de itens componentes do BDI, nas planilhas de custos dos contratos administrativos,

foram encontradas, porém, de forma menos sistematizada e, dado os limites deste trabalho, não serão analisadas.

Assim, é importante ir além dos precedentes citados e incluir, em nossa análise, também, a argumentação jurídica constante (a) do acórdão 325/2007, do Plenário, pelo fato de ser o *leading case* para a estruturação dos precedentes que levaram à edição da súmula 254 do TCU, e (b) do artigo de André Luiz Mendes e Patrícia Reis Leitão Barros, por ser, como dito, a primeira apresentação sistemática sobre o assunto.

2.1 O acórdão nº 325/2007 – Plenário do TCU

Cabe destacar, acerca do acórdão nº 325/2007 – Plenário, que este julgado teve como objetivo, conforme citado em seu sumário⁹, apreciar o:

Relatório do Grupo de Trabalho constituído por força de determinação do Acórdão 1.566/2005 – Plenário, com o objetivo de propor critérios de aceitabilidade para o Lucro e Despesas Indiretas (LDI) em obras de implantação de linhas de transmissão de energia elétrica.

Para contextualizar a análise do referido acórdão, que será apresentado adiante, deve-se destacar o trecho inicial de seu relatório (TCU acórdão nº 325/2007, p. 1):

Cuidam os autos do Relatório do Grupo de Trabalho constituído por força de determinação do Acórdão 1.566/2005 – Plenário, com o objetivo de propor critérios de aceitabilidade para o Lucro e Despesas Indiretas (LDI) em obras de implantação de linhas de transmissão de energia elétrica. Adoto como Relatório o trabalho produzido pelo Grupo e referendado pelo Diretor e pelo Titular da Secretaria de Fiscalização de Obras e Patrimônio da União – SECOB.

O Relatório do Grupo de Trabalho tinha como finalidade desenvolver análise da composição do LDI e propor critérios de aceitabilidade para seus itens componentes em “obras de implantação de linhas de transmissão de energia elétrica”, ou seja, obras naturalmente vultosas e que, em regra, seriam executadas por empresas obrigadas a recolher IRPJ e CSLL, apurados com base no lucro real, dado extrapolarem o limite de opção pelo lucro presumido. Mais ainda, deve-se ressaltar que o referido Relatório do Grupo de Trabalho foi adotado em sua

⁹BRASIL.Tribunal de Contas da União (TCU). Acórdão nº 325/2007 – Plenário, 2007, p. 1.

integralidade como relatório do acórdão.

Ainda para contextualizar a presente análise, importa transcrever o seguinte trecho relativo ao Relatório do Grupo de Trabalho que afirma serem LDI e BDI institutos equivalentes (TCU acórdão nº 325/2007, p. 1):

O principal objetivo deste trabalho é propor critérios/parâmetros de aceitabilidade para o **LDI – Lucro e Despesas Indiretas, também denominado BDI – Bonificação e Despesas Indiretas ou Benefícios e Despesas Indiretas** em obras de implantação de linhas de transmissão de energia elétrica. Cabe ressaltar que, além das obras de implantação de linhas de transmissão, o trabalho abrangeu obras de subestações, que também compõem o sistema de transmissão de energia elétrica. (grifo nosso)

Portanto, podemos trabalhar os dois conceitos, tanto o de BDI, como utilizado na súmula nº 254 do TCU, quanto o de LDI, como utilizado no acórdão nº 325/2007 – Plenário, como conceitos equivalentes.

Feitas essas considerações iniciais, é necessário agora destacar o conceito de despesas indiretas, utilizado pelo TCU, para conhecer a sua natureza e, posteriormente, poder criticar a exclusão incondicional do IRPJ e da CSLL da sua composição. O seguinte trecho é parte integrante do Relatório do Grupo de Trabalho (TCU acórdão nº 325/2007, p. 3):

Definidos os custos diretos, necessário se faz apresentar aqueles que não podem ser definidos como tais, e que, associados aos custos diretos e ao lucro, formarão o preço final da obra. A Eletrobrás diz que o custo indireto 'compreende todas as despesas não alocáveis diretamente à execução da obra'. São custos decorrentes, por conseguinte, das necessidades e obrigações do executor e não diretamente do projeto de engenharia. Enquanto os custos diretos são objetivos e vinculados à especificação do projeto da obra e suas quantificações, os indiretos são subjetivos e associados ao executor, às suas necessidades operacionais (administração central, seguros, garantia, caixa), de rentabilidade e obrigações tributárias. A denominação indiretos se dá em razão da sua valoração ser obtida em função de percentuais dos custos diretos, representando o caráter intrínseco ao projeto da obra que tem os custos diretos, diferentemente dos indiretos, que poderiam ser considerados extrínsecos, pois são subseqüentes ao projeto já quantificado. Portanto, consideram-se inadequados aqueles conceitos que definem como indiretos os custos que são associados com objetividade e segurança a uma obra específica e que, para serem apropriados, precisariam ser rateados, isto é, distribuídos entre as diversas obras realizadas pela mesma empresa. A falha deste conceito se torna evidente em uma análise de itens de despesas indiretas, a exemplo dos tributos, cujo valor é resultante de uma obra determinada. São normalmente considerados custos indiretos: despesas financeiras, administração central, tributos federais (PIS/Cofins, CPMF), tributos municipais (ISS), seguros, riscos e garantias.

Como visto, as despesas indiretas incidem sobre a obra, mas não se confundem com a sua estruturação física (despesas diretas), são despesas que decorrem ou derivam da sua execução. São os custos ligados à execução financeira

da obra, os seguros, o custo de administração, os demais custos ligados objetivamente à obra mas não se confundindo com os seus insumos, e os tributos incidentes sobre o faturamento decorrente da obra, como PIS, COFINS e o ISS.

No conceito de despesas indiretas, incluem-se, como visto, tributos que incidem diretamente sobre o faturamento da obra, ou seja, que incidem sobre os pagamentos feitos à empresa contratada reduzindo o valor efetivamente apropriado como receita da empresa. Cabe destacar o que o Relatório do Grupo de Trabalho concluiu sobre a inclusão do PIS e do COFINS como despesas indiretas das obras (TCU acórdão nº 325/2007, p. 7):

Não há como enquadrar o **PIS e a COFINS** como custos de produção, pois não são gastos obtidos no processo de obtenção dos serviços e/ou bens que estão sendo executados. **Trata-se, portanto, de despesas indiretas.** De acordo com o que já foi mencionado para distinção dos custos diretos e indiretos, o cálculo desses tributos, como demonstrado, está relacionado à empresa e às suas receitas, **não sendo consequência direta do projeto e da execução da obra e, sim, da receita dela resultante**, confirmando o caráter de despesa indireta. (grifo nosso)

Vê-se que o mais importante aqui não é a classificação jurídica do tributo, mas sim o fato econômico de incidir o tributo sobre o faturamento decorrente da obra, ou seja, uma despesa indireta da execução de uma obra específica, podendo ser estimada nas planilhas de orçamentação da obra, uma vez que será uma “despesa” necessária (advinda de imposição legal) e plenamente previsível.

Analisando-se, agora, o posicionamento do acórdão nº 325/2007 – Plenário quanto às despesas que não devem ser incluídas no BDI/LDI, o item 5, do Relatório do Grupo de Trabalho, adotado como relatório do referido acórdão, inicia-se com as seguintes considerações (TCU acórdão nº 325/2007, p. 12):

Vistos os principais componentes do LDI e, em razão da sua incidência sobre os custos diretos para formação do preço da obra, é importante evitar a inclusão de itens inadequados, cujas características predominantes determinem sua classificação como custos diretos, ou não se classifiquem como custos diretos ou indiretos, **como os tributos sobre o lucro e a renda**, que não devem ser computados no preço da obra. (grifo nosso)

Observa-se que, já em seu início, consta a afirmação da necessidade de exclusão dos tributos que incidem sobre o lucro e a renda; guardemos, pois, essa primeira colocação. No item 5 do relatório consta a seguinte afirmação (TCU acórdão nº 325/2007, p. 13):

Há também elementos que, por sua natureza, não devem estar embutidos no preço da obra e, portanto, não podem compor o LDI. Entre eles estão o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

O relatório abre o subitem 5.1, especificamente para justificar a exclusão do IRPJ e da CSLL do conceito de custo indireto das obras. O item 5.1 inicia-se com as seguintes considerações (TCU acórdão nº 325/2007, p. 13):

O IRPJ e a CSLL são tributos que têm como fato gerador a obtenção de resultados positivos (lucros) pelas empresas em suas operações industriais, comerciais e de prestação de serviços, além do acréscimo patrimonial decorrente de ganhos de capital (receitas não-operacionais). A base de cálculo do IRPJ e da CSLL é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de incidência, e deve ser determinado observando-se a legislação vigente na data da ocorrência do fato gerador (Lei n.º 9.430/1996, art. 1º, c/c o art. 282).

Nota-se descrição das características legais dos tributos e destaca-se que as bases de cálculo podem ser o lucro real, presumido ou arbitrado.

Segue o relatório e inicia-se a apresentação de uma das diversas possíveis classificações dos tributos: “Quanto à sua natureza, esses tributos são classificados como tributos diretos”. Mais adiante, exemplificando o conceito de tributos diretos cita, dentre outros, Hugo de Brito Machado, nos seguintes termos esclarece que (TCU acórdão nº 325/2007, p. 14):

pode-se dizer que o tributo é direto quando o respectivo ônus financeiro é suportado pelo próprio contribuinte; e indireto quando esse ônus é transferido para terceiros. Em outras palavras, o tributo é direto quando a pessoa legalmente obrigada a seu pagamento suporta efetivamente o ônus. Diz-se que é indireto quando a pessoa legalmente obrigada a seu pagamento transfere o ônus correspondente para terceiros.

Cita também estudo da Receita Federal do Brasil, em que novamente tem-se uma definição sobre o conceito de tributação direta e indireta, merecendo atenção os nossos destaques (TCU acórdão nº 325/2007, p. 14):

A Secretaria da Receita Federal (SRF), a própria administradora desses tributos, utiliza a repercussão econômica em seus estudos e trabalhos, como visto abaixo: “[...] Neste cômputo, limitar-nos-emos, **quanto à tributação direta (sobre os rendimentos), ao imposto de renda e às contribuições para a seguridade social e, quanto à tributação indireta (sobre o consumo), ao ICMS, IPI, COFINS e PIS.** Esta limitação prende-se tanto a questões de ordem prática (falta de dados relativos aos impostos patrimoniais e ao Imposto sobre a Prestação de Serviços - ISS) como à falta de uma análise mais rigorosa quanto ao efeito translação, descrito na Seção 02.2, de alguns tributos indiretos como o IOF. Os conceitos de tributação direta e indireta utilizados de forma recorrente no texto devem ser assim entendidos: **Tributação Direta: refere-se às incidências tributárias que guardam relação direta com a renda do contribuinte. [...] Tributação Indireta: refere-se às incidências tributárias que não visam à fonte de renda do contribuinte, gravando a circulação de mercadorias, a prestação de serviço ou o faturamento das empresas.** No presente contexto equivale à tributação sobre o consumo”. (grifo nosso)

Pode-se perceber, dos últimos excertos transcritos do relatório do acórdão nº 325/2007 – Plenário, que os conceitos de tributação direta e tributação indireta são

largamente referenciados, isto porque, como se verá nas próximas linhas, são conceitos-chave para a tese de exclusão do IRPJ e da CSLL do cálculo do BDI, tanto é que o conceito e tributação direta está inserido expressamente no enunciado da súmula nº 254 do TCU.

Seguindo adiante, o acórdão em questão apresenta outras considerações interessantes sobre os tributos IRPJ e da CSLL e que merecem destaque (TCU acórdão nº 325/2007, p. 15):

Dessa forma, verifica-se que esses tributos (IRPJ e CSLL) apresentam o mesmo fato gerador, obtenção de resultados positivos (lucros), praticamente a mesma base de cálculo e possuem a mesma natureza tributária, quando se trata da repercussão econômica.

Mais uma vez aqui, o acórdão afirma que o fato gerador dos tributos é a “obtenção de resultados positivos (lucros)”, que seria o fato primordial para a caracterização da natureza direta desses tributos.

Outro trecho que merece destaque para se conhecer os fundamentos do acórdão agora analisado é o seguinte (TCU acórdão nº 325/2007, p. 16):

Além disso, se esses tributos fossem repassados, o ‘contribuinte de fato’ seria a própria Administração. Ora, isso seria um forma disfarçada e não prevista em lei de Incentivo Fiscal, ferindo a isonomia entre empresas de diferentes ramos.

Com todo o respeito, no caso dos tributos de natureza indireta, esses são repassados para a Administração sem que isso se configure uma ilegalidade.

Apesar de extenso, mas pela sua relevância, o seguinte trecho merece transcrição, pois traz a debate elementos relevantes para o presente trabalho. O trecho que merece atenção é a citação que o acórdão faz sobre passagem de Marçal Justen Filho (TCU acórdão nº 325/2007, p. 16-17):

Um outro aspecto a ser analisado é a questão da repercussão da alteração da carga tributária do IRPJ e da CSLL para o pleito de recomposição do equilíbrio econômico-financeiro conforme preceitua o art. 65, II, alínea ‘d’ e o § 5º do mesmo artigo da Lei n.º 8.666/1993, **in verbis**: [...] ‘O §5º [do artigo 65 da Lei nº 8.666/93] alude, expressamente, à instituição ou supressão de tributos ou encargos legais como causa de revisão dos valores contratuais. O dispositivo seria desnecessário mas é interessante a expressa determinação legal. O fato causador do rompimento do equilíbrio econômico-financeiro pode ser a instituição de exações fiscais que onerem, de modo específico, o cumprimento da prestação pelo particular. Assim, por exemplo, imagine-se a criação de contribuição previdenciária sobre o preço de comercialização de um certo produto agrícola. O fornecedor da Administração Pública terá que arcar com o pagamento de uma nova contribuição, a qual inexistia no momento da formulação da proposta. É necessário, porém, um vínculo direto entre o encargo e a prestação. Por isso, a lei que aumentar a alíquota do imposto de renda não justificará alteração do valor contratado. O imposto de renda incide sobre o resultado das atividades empresariais, consideradas globalmente (lucro tributável). O

valor percebido pelo particular será sujeito, juntamente com o resultado de suas outras atividades, à incidência tributária. Se a alíquota for elevada, o lucro final poderá ser inferior. Mas não haverá relação direta de causalidade que caracterize rompimento do equilíbrio econômico-financeiro. (e não aumentará o 'custo') A forma prática de avaliar se a modificação da carga tributária propicia desequilíbrio da equação econômico-financeira reside em investigar a etapa do processo econômico sobre o qual recai a incidência. Ou seja, a materialidade da hipótese de incidência tributária consiste em certo fato signo-presuntivo de riqueza. Cabe examinar a situação desse fato signo-presuntivo no processo econômico. Haverá quebra da equação econômico-financeira quando o tributo (instituído ou majorado) recair sobre atividade desenvolvida pelo particular ou por terceiro necessária à execução do objeto da contratação. Mais precisamente, cabe investigar se a incidência tributária configura-se como um 'custo' para o particular executar sua prestação. A resposta positiva a esse exame impõe o reconhecimento da quebra do equilíbrio econômico-financeiro. Diversa é a situação quando a incidência recai sobre a riqueza já apropriada pelo particular, incidindo economicamente sobre os resultados extraídos da exploração. Assim, a elevação do ICMS produz desequilíbrio sobre contratos que imponham ao particular, como requisito de execução de sua prestação, a necessidade de participar de operações relativas à circulação de mercadorias. O mesmo se diga quando se eleva o IPVA se a execução da prestação envolver necessariamente a utilização de veículos automotores. Mas a instituição de imposto sobre a renda apresenta outro contorno, eis que a incidência se dá sobre os resultados obtidos pelo particular na exploração de um empreendimento. (destaques do original)

Como se observa, a tese apresentada por Marçal Justen Filho (2004) é clara ao afirmar que:

[...] cabe investigar se a incidência tributária configura-se como um 'custo' para o particular executar sua prestação. A resposta positiva a esse exame impõe o reconhecimento da quebra do equilíbrio econômico-financeiro.

Ou seja, como o próprio Jurista afirma mais adiante, a elevação do ICMS produziria desequilíbrio na equação econômico-financeira, pois aumentaria, direta e necessariamente, o custo da operação de fornecimento de bens. Vê-se aqui que o critério utilizado para admitir um tributo como impactante na equação econômico-financeira é a sua incidência direta sobre a operação e não sobre o lucro real (ou lucro líquido) da empresa.

Outro argumento apresentado e que merece relevo é o seguinte trecho onde o acórdão cita o trabalho de André Mendes e Patrícia Bastos, também analisado neste trabalho (TCU acórdão nº 325/2007, p. 17):

Além disso, existe a questão da imprevisibilidade de o lucro se realizar, pois como este será determinado em função de um conjunto de obras executadas pela empresa pode acontecer que a empresa tenha prejuízo no exercício financeiro em questão e não tenha IRPJ e CSLL a pagar. André Mendes e Patrícia Bastos ressaltam esse aspecto conforme abaixo: **'Mostra-se bastante lógica essa não-inclusão do imposto de renda no BDI, já que por não ser um imposto que incide especificamente sobre o faturamento, não pode ser classificado como despesa indireta decorrente da execução de determinado serviço.** Se a contratante concordar em pagar determinada taxa percentual do imposto de renda

embutida no LDI, estará pagando um gasto que na verdade é imprevisível, podendo coincidir ou não com o valor pactuado como despesa indireta. Ademais, pode até ser que ao final do exercício o desempenho financeiro negativo de outras obras da contratada suplante o lucro obtido com a obra da contratante, e aquela, de acordo com a atual legislação fiscal, não recolha imposto de renda. Assim, teria sido ressarcido à contratada o valor de uma despesa que, na verdade, não se efetivara. (...) Como a legislação que instituiu a CSLL determina que a incidência seja sobre o lucro líquido do exercício, excluída a provisão para o imposto de renda, não se pode, contabilmente, definir este gasto como sendo despesa indireta resultante da execução de alguma obra. Dessa forma, assim como o IRPJ, não é adequado incluir o CSLL no BDI do orçamento da construção civil, já que ele não está atrelado ao faturamento decorrente da execução de determinado serviço, mas ao desempenho financeiro da empresa como um todo. (grifo nosso)

Como se viu, um dos argumentos é a imprevisibilidade do tributo que, na verdade, não é um empecilho em si mesmo, porque poderia ser estimado o valor do tributo ou da sua bases de cálculo para fins de avaliação média de seu custo, como aliás foi feito pelo acórdão nº 325/2007 – Plenário, na questão do cálculo do PIS/COFINS, no tópico 4.2.3 COFINS/PIS, do Relatório do Grupo de Trabalho, adotado como relatório da decisão agora citada. Assim, com todo o respeito, o simples fato de haver imprevisibilidade não impede de se levar em consideração este custo, bastando realizar estimativas com base em dados estatísticos.

Outro aspecto que faz jus ser destacado do trecho anteriormente transcrito é a parte negritada em que fica assentado que o IRPJ e a CSLL não podem ser consideradas despesas indiretas por não incidirem sobre o faturamento de determinado serviço. Como será demonstrado, esse fato não corresponde necessariamente à realidade econômica dos fornecimentos realizados por empresas optantes pela apuração de tributos com base no lucro presumido.

Por fim, já a título de conclusão sobre a defesa da exclusão do IRPJ e da CSLL do conceito de despesa indireta e, conseqüentemente, da exclusão desses tributos da composição do BDI/LDI, o Relatório do Grupo de Trabalho sustenta o seguinte (TCU acórdão nº 325/2007, p. 18):

Ora, conforme exposto nos parágrafos acima, o IRPJ e a CSLL, por serem tributos diretos, não permitem a transferência do seu encargo financeiro para outra pessoa, ou seja, a pessoal legalmente obrigada ao seu pagamento suportará efetivamente o ônus. Dessa forma, considera-se inadequada a inclusão do IRPJ e da CSLL na composição do LDI.

Cabe agora transcrever o voto do Relator no acórdão nº 325/2007 – Plenário, aprovado por unanimidade, para demonstrar que os fundamentos do acórdão, para a exclusão do IRPJ e da CSLL da composição do BDI/LDI, restringem-se aos constantes do Relatório do Grupo de Trabalho, adotado integralmente como relatório

do referido acórdão, *in verbis* (TCU acórdão nº 325/2007, p. 38-39):

VOTO. Como se pode depreender do Relatório que precede este Voto, os presentes autos tratam dos estudos e das conclusões do Grupo de Trabalho constituído com o objetivo de propor critérios de aceitabilidade para o Lucro e Despesas Indiretas (LDI), em obras de implantação de linhas de transmissão de energia elétrica. Preliminarmente, foi necessário definir com clareza os elementos que deveriam integrar o LDI, de forma a se evitar repercussões indesejadas no preço total contratado. Tal etapa foi de extrema importância, pela sua abrangência, pois levou à elaboração das premissas acerca dos componentes do LDI, a serem observadas pelas unidades técnicas quando da realização de todos os trabalhos de fiscalização em obras públicas a cargo desta Corte. Nesse particular, parece-me necessário dar ciência às unidades jurisdicionadas ao Tribunal de tais procedimentos. Essa questão, há muito tempo, demandava um estudo mais aprofundado, já que tem sido preocupação crescente do Tribunal a possibilidade de distorções nos valores contratados com a administração pública, em decorrência tanto de inclusões indevidas de itens como despesas indiretas como também da falta de discriminação dos componentes de tais despesas. Nesse sentido, podem inclusive ser citadas deliberações do Plenário em que esses problemas foram suscitados: Acórdãos 1125/2005, 1180/2005, 1324/2005, 1595/2006, 1578/2006, 865/2006, 1045/2006, 1387/2006, 1578/2006, 1592/2006, 1622/2006, 2063/2006, 62/2007. Cabe ressaltar, por oportuno, que a não-cumulatividade do PIS/COFINS, prevista inicialmente para ser aplicável às receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil a partir de 01/01/2007, consoante o art. 10, inciso XX, da Lei nº 10.833/2003, somente será aplicável a partir de 01/01/2009, nos termos do art. 7º da Lei nº 11.434, de 28/12/2006. Especificamente sobre as obras de implantação de linhas de transmissão de energia elétrica, objeto do presente processo, o Grupo de Trabalho apresentou uma variação de referência dos componentes do LDI que poderá servir de base às análises de adequação dos critérios de aceitabilidade a serem praticados em cada contrato. Nada obstante, reconhece a equipe que a formação dos critérios de aceitabilidade é uma atribuição do contratante e tem influência própria do projeto de cada obra. Com essas considerações, acolho as conclusões do grupo, parabenizando a SECOB pelo consistente trabalho técnico apresentado, e VOTO no sentido que o Tribunal adote o Acórdão que ora submeto à apreciação deste Plenário.

Para finalizar a apresentação da tese constante do acórdão nº 325/2007 – Plenário, a título de resumo, apresenta-se a determinação constante de seus itens 9.1 e 9.1.1 (TCU acórdão nº 325/2007, p. 39):

9.1. orientar as unidades técnicas do Tribunal que, quando dos trabalhos de fiscalização em obras públicas, passem a utilizar como referenciais as seguintes premissas acerca dos componentes de Lucros e Despesas Indiretas – LDI: 9.1.1. os tributos IRPJ e CSLL não devem integrar o cálculo do LDI, nem 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.** (grifo nosso)

Como se pode ver no destaque, em breve resumo, a exclusão do IRPJ e da CSLL da composição do BDI/LDI dá-se pelo fato (a) desses tributos não incidirem sobre o faturamento da empresa com a obra em si, (b) mas sim serem tributos que incidem sobre o lucro resultante do conjunto de suas operações e não apenas de

determinada obra da empresa, (c) e, portanto, onerariam pessoalmente o contratado, (d) fatos que implicam terem tais tributos natureza direta, conforme classificação doutrinária.

2.2 O artigo Um aspecto polêmico dos orçamentos de obras públicas: Benefícios e Despesas Indiretas (BDI)

O artigo de André Luiz Mendes e Patrícia Reis Leitão Barros, intitulado *Um aspecto polêmico dos orçamentos de obras públicas: Benefícios e Despesas Indiretas (BDI)*, publicado na Revista do TCU, volume 32, número 88, abr/jun 2001, apresenta, em seu início, uma colocação doutrinária sobre a base de cálculo do IRPJ, nos seguintes termos:

Segundo Antônio Roberto Sampaio Dória, ao discorrer sobre o imposto de renda, 'o imposto se torna devido em um dado exercício financeiro sobre a renda líquida percebida no ano civil imediatamente anterior. Por conseguinte, o fato gerador do imposto ocorre a 1º de cada ano (data inaugural do exercício financeiro) e sua base de cálculo é dada pela renda líquida auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro imediatamente anteriores (rendimentos menos deduções e abatimentos verificados no ano civil precedente).

Como se pode observar do referido trecho, a concepção básica adotada é a de que a base de cálculo do imposto de renda seria a “renda líquida”, ou seja, a renda descontada das deduções legais.

O imposto de renda a que se refere o estudo é, claramente, o imposto de renda apurado com base no lucro real, e isso está configurado de forma clara nos dois próximos trechos, merecendo atenção especial os dois destaques:

Conforme a legislação fiscal vigente, **o lucro real é o lucro líquido** ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação; o lucro presumido é uma forma simplificada para determinação da base de cálculo e é obtido mediante aplicação do percentual de 8,00% sobre o valor da receita bruta mensal; e o lucro arbitrado é determinado mediante aplicação, sobre o valor da receita bruta, do percentual do lucro presumido acrescido de 20%. (grifo nosso)

Prossegue o estudo, mais adiante, nos seguintes termos,

Com base no fato de o imposto de renda incidir sobre o lucro líquido, ou seja, após todos os ajustes contábeis, estudo sobre BDI publicado pela Associação Brasiliense de Construtores (ASBRACO) concluiu que o Imposto de Renda não integra o BDI. (grifo nosso)

Percebe-se que o estudo considera, como características do “imposto de renda”, aquelas do “imposto de renda apurado com base no lucro real”.

Cabe ressaltar que o estudo é coerente com o seu contexto, pois foi elaborado visando as obras públicas, mais ainda, às obras públicas de porte e com vultosos orçamentos, o que implica considerar que as empresas construtoras seriam empresas com grande porte e, em regra, não passíveis de opção pela apuração de tributos com base no lucro presumido, dado o valor do faturamento anual dessas empresas ou restrições relacionadas à sua área de atuação ou origem de seu faturamento. Portanto, era bastante razoável, para os fins do estudo, considerar que todas as empresas naquele contexto estariam condicionadas à apuração do imposto de renda pelo lucro real.

Outro trecho do estudo que também merece realce é o seguinte:

Mostra-se bastante lógica essa não-inclusão do imposto de renda no BDI, já **que por não ser um imposto que incide especificamente sobre o faturamento**, não pode ser classificado como despesa indireta decorrente da execução de determinado serviço. **Se a contratante concordar em pagar determinada taxa percentual do imposto de renda embutida no BDI, estará pagando um gasto que, na verdade, é imprevisível**, podendo coincidir ou não com o valor pactuado como despesa indireta. **Ademais, pode até ser que ao final do exercício o desempenho financeiro negativo de outras obras da contratada suplante o lucro obtido com a obra da contratante, e aquela, de acordo com a atual legislação fiscal, não recolha Imposto de Renda.** Assim, teria sido ressarcido à contratada o valor de uma despesa que, na verdade, não se efetivara. (grifo nosso)

Observando-se o primeiro destaque feito na transcrição anterior, pode-se verificar que o estudo afirmou inequivocamente que o imposto de renda não incide sobre o faturamento, porém, esta conclusão apenas se aplica ao imposto de renda apurado com base no lucro real, o que implica que o estudo considera para fins de argumentação o imposto de renda apurado com base no lucro real.

O segundo destaque indica que o estudo reconhece que o imposto de renda pode ou não coincidir com o valor pactuado na planilha de custos do contrato, sendo um gasto imprevisível, o que é verdade para o imposto de renda calculado com base no lucro real; porém, também é certo que reconhece o imposto de renda como um gasto, apenas com a característica da sua apuração, no caso do lucro real, se dar a posteriori.

A nossa colocação sobre o imposto de renda apurado com base no lucro real ser um custo de cada operação, apenas apurável a posteriori, não se apegua à expressão “gasto” utilizada no texto, mas sim à concepção econômica de que todos

os tributos são custos, e não são as suas qualificações jurídico-doutrinárias ou a dificuldade na apuração que alterariam a sua natureza de custo, no entanto, esse é um debate que merece aprofundamento maior, não cabendo, pois, no escopo deste trabalho.

Já o terceiro e último trecho destacado, novamente, confirma a concepção do imposto de renda utilizada no estudo como sendo aquele apurado com base no lucro real, pois, no caso da apuração com base no lucro presumido, em todo o faturamento da empresa existiria, por presunção legal, o lucro, portanto, não caberia cogitar de “desempenho financeiro negativo” a suplantarem o lucro no contrato administrativo.

Inegavelmente, o trabalho agora analisado utiliza a expressão imposto de renda como representação daquele calculado com base no lucro real, que, deve-se ressaltar, é a regra geral do IR, o qual, para as grandes construtoras, é a forma de apuração obrigatória.

O estudo ainda, sem fazer distinção da modalidade de apuração, afirma que a Contribuição Social Sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas (CSSL), tanto quanto o IRPJ, incidiriam sobre o lucro da empresa e, por este motivo, seria também um tributo de “natureza direta e personalística” e oneraria “pessoalmente o contratado” e não o fornecimento em si.

Destaca-se o seguinte trecho do estudo que demonstra este posicionamento:

Como a legislação que instituiu o CSSL determina que a incidência é sobre o lucro líquido do exercício, excluída a provisão para imposto de renda, não se pode, contabilmente, definir este gasto como sendo despesa indireta resultante da execução de alguma obra. **Dessa forma, assim como o IRPJ, não é adequado incluir o CSSL no BDI dos orçamentos da construção civil, já que ele não está atrelado ao faturamento decorrente da execução de determinado serviço, mas ao desempenho financeiro da empresa como um todo.** (grifo nosso)

O trecho que se destaca é a conclusão da parte do trabalho que aborda a questão da exclusão do IRPJ e da CSSL da composição do BDI das obras civis.

Em resumo, pode-se dizer que a tese dos autores fundamenta-se nas seguintes proposições: (a) o IRPJ e a CSSL incidem sobre o lucro de uma empresa, (b) o IRPJ e a CSSL não incidem sobre cada faturamento da empresa, (c) o IRPJ e a CSSL são, portanto, tributos de incidência direta e personalística, (d) o lucro de uma empresa é a diferença entre a renda da empresa (renda tributável, pois existem rendas não tributáveis) e as despesas operacionais (assim classificadas nos termos da lei, pois existem diversas despesas não dedutíveis) como dedutíveis do

faturamento) (e) o lucro de uma empresa, deste modo, somente pode ser conhecida após o término do exercício fiscal, com o balanço entre renda tributável e despesas operacionais, (f) o efetivo valor do IRPJ e da CSLL somente pode ser conhecido após a apuração do lucro efetivo da empresa, logo, somente após o exercício fiscal, (g) mais ainda, como uma empresa, ao final do exercício, pode obter lucro inclusive negativo (basta as despesas operacionais terem superado o valor da renda) então sequer seriam devidos IRPJ e CSLL.

Ocorre que a primeira proposição somente é verdadeira se o IRPJ e a CSLL forem calculados com base no lucro real, pois, se forem calculados com base no lucro presumido, a proposição não seria válida e implicaria a invalidade das demais proposições decorrentes, pois são derivadas da primeira. A base de cálculo dos referidos tributos seria o faturamento, e incidiria de forma linear em todos os faturamentos da empresa durante o exercício.

Assim sendo, pode-se concluir que o estudo agora analisado não considerou o IRPJ e a CSLL pela perspectiva de sua apuração pelo regime do lucro presumido, tendo sido desenvolvido apenas considerando o IRPJ e a CSLL pela perspectiva de sua apuração pelo regime do lucro real. Esse fato implica que as conclusões do estudo não podem ser generalizadas para todo e qualquer fornecedor da Administração, pois os que apuram IRPJ e CSLL com base no lucro presumido terão, sim, esses tributos incidentes sobre o faturamento, os quais, de fato, serão custos para o fornecimento tanto quanto o ISS, PIS ou COFINS.

2.3 Conclusões do capítulo

Como foi visto dessa regressão da súmula aos seus primeiros fundamentos, pode-se resumir os argumentos básicos para a sua edição da seguinte forma: (a) IRPJ e CSLL incidem sobre o lucro líquido das empresas e, portanto, (b) são tributos de natureza direta, (c) sendo tributos de natureza direta, devem ser suportados pessoalmente pelo contribuinte e não repassados para a Administração (o consumidor final).

3 CONSIDERAÇÕES DOUTRINÁRIAS

Como visto nas análises apresentadas sobre os fundamentos da súmula nº 254 do TCU, a base da argumentação utilizada pela Corte de Contas recai sobre o fato do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido serem tributos com “natureza direta”.

Faz-se necessário, então, avançar sobre o conceito de tributos de “natureza direta” ou tributos de “incidência direta” ou ainda “tributos diretos”, apresentando balizados posicionamentos sobre essa classificação jurídico-doutrinária.

Apesar do contexto jurídico agora debatido ser explicitamente o contexto brasileiro, é interessante destacar que a classificação de tributos em diretos e indiretos também é debatida, em outros sistemas jurídicos, como no sistema português, onde essa classificação recebe diversas perspectivas, cabendo citar aqui a perspectiva que leva em consideração o critério da repercussão econômica do tributo, como apresentada por Nabais (2003, p. 41-43):

4.1 Impostos directos e impostos indirectos. Diversos são os critérios económicos e jurídicos que têm servido de base a esta distinção clássica dos impostos. Quanto aos primeiros, podemos apontar os seguintes. [...] 3) O critério da repercussão económica. Este tem em conta se os impostos são repercutíveis ou não no consumidor, ou em termos mais rigorosos, no adquirente final de bens e serviços, sendo indirectos os primeiros e directos os segundos. **Em aplicação deste conceito, tradicionalmente têm-se considerado repercutíveis os impostos sobre o consumo, e irrepercutíveis os impostos sobre o rendimento e sobre o património**, pois enquanto nestes se verifica uma identidade entre contribuinte e o suportador económico do imposto, naqueles o contribuinte não coincide com o suportador económico do imposto. **Todavia, como é fácil de constatar e largamente reconhecido, o fenómeno da repercussão económica é muito mais amplo, abarcando frequentes vezes manifestações da própria tributação do rendimento e do património.** Por isso, a distinção em apreço tende a assentar não na simples susceptibilidade de repercussão económica, mas antes na repercussão económica tida em conta e querida pelo legislador fiscal quando do recorte legal do pressuposto de facto do respectivo imposto (como no IVA – v. O art. 36º do CIVA). O que, convenhamos, exprime mais um critério jurídico do que económico. Em contra partida, **nem sempre nos impostos indirectos hoc sensu, em que é pressuposto haver repercussão económica, esta se verifica, pois as concretas condições do mercado, que fixa os preços dos bens e serviços, podem obstar a que a mesma tenha lugar.** (grifo nosso)

Considera-se que o autor assevera um fato relevante acerca da repercussão econômica, que é a sua possibilidade de existência mesmo nos tributos incidentes

sobre renda e patrimônio, e, por outro lado, também afirma que pode não haver repercussão econômica de tributos indiretos. Esta constatação funciona para lançar dúvida sobre se a classificação jurídico-doutrinária dos tributos em diretos e indiretos possibilitaria descrever a repercussão econômica do “custo tributário”.

Como se verá mais adiante, ilustres juristas brasileiros criticam a classificação dos tributos em diretos ou indiretos afirmando a inviabilidade de se construir uma classificação **jurídica** de tais elementos, com base em fatos **econômicos** decorrentes da incidência concreta, e um dos fundamentos dessa crítica é justamente o fato de que um mesmo tributo pode apresentar-se com “roupagens econômicas” distintas e variáveis.

Um posicionamento interessante sobre a classificação dos tributos em diretos e indiretos, pela sua clareza, é o de Martuscelli (2000, p. 53-55):

A classificação dos impostos em diretos e indiretos, como bem anota Geraldo Ataliba, nada tem de jurídica. Trata-se de análise dos impostos sob o prisma de um fenômeno econômico, chamado de repercussão ou translação. É um dos casos mais ostensivos da maldição de Grizotti: promiscuidade entre o direito tributário e princípios da Ciência das Finanças. Aliomar Baleeiro trata do fenômeno da repercussão ou translação como sendo o “fenômeno pelo qual o contribuinte paga o imposto, mas liberta-se do sacrifício, transferindo-o a terceiros, no todo ou em parte”. É o mesmo mestre, ainda, que ressalva poder ser a repercussão total ou parcial, para frente ou para trás, ou ainda em superfície. Na hipótese de ocorrência da repercussão, o gravame originário suportado pelo contribuinte de direito, ou seja, a repercussão, seria transferido para um terceiro, na formação do preço, que passa a suportar, de fato, o gravame, dito repercutido. Assim, na doutrina tradicional, impostos direto seriam os que inadmitissem a figura da repercussão, e indiretos os que a admitissem. Nos impostos indiretos coexistiriam o sujeito passivo da relação obrigacional tributária, com status definido pelo critério subjetivo da regra-matriz de incidência, dito, por isto mesmo, contribuinte de jure; e um estranho à relação obrigacional tributária que, entretanto, suportaria de fato e economicamente o gravame tributário, por isso dito contribuinte de fato. Vê-se, por conseguinte, que a classificação dos tributos em diretos e indiretos, com base na repercussão econômica, não tem foros de cientificidade. Alfredo Augusto Becker, citando Pantaleoni, Seligman e Gaston Jêze, abona o entendimento sobre a absoluta impraticabilidade de uma classificação dos tributos em diretos e indiretos, com base em critério científico. A verdade é que sob a idêntica nomenclatura de diretos e indiretos, outros parâmetros já foram tomados pela doutrina, que não o critério da repercussão econômica. Assim os critérios da nominalidade ou não do lançamento e da temporalidade da hipótese de incidência. Sempre que o lançamento desse nominativo, o tributo seria direto. Na hipótese contrária, sem lançamento nominativo, o tributo seria indireto. Já pelo critério da temporalidade da hipótese de incidência, o tributo direto seria aquele cuja hipótese contivesse uma situação temporal durável; e indireto seria aquele cuja hipótese contivesse uma situação temporal instantânea e identificável. Cada um desses critérios, formulados sob o prisma exclusivamente econômico ou de pretensas idiosincrasias procedimentais, não atentou para a regra-matriz de incidência tributária, para o regime constitucional tributário ou para a realidade do próprio fenômeno da incidência das normas jurídicas. Embora

no plano individual e fechado de cada uma destas teorias possam as conclusões terem sido razoáveis em face das premissas, a falsidade das premissas viciou tais classificações. Entretanto, a distinção dos impostos em diretos e indiretos, em face da sua repercussão econômica, mesmo sem caráter científico, é repetida, por um vício de compreensão de sua completa desvalia, no plano jurídico. (grifo nosso)

Um dos maiores críticos da classificação dos tributos em diretos e indiretos talvez tenha sido Ataliba (2010, p. 143), quem, de forma simples e objetiva, afirma a invalidade desse tipo de classificação jurídico-doutrinária, nos seguintes termos:

57. Impostos diretos e indiretos. 57.1 É classificação que nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico. Foi elaborada pela ciência das finanças, a partir da observação do fenômeno da translação ou repercussão dos tributos. É critério de relevância jurídica em certos sistemas estrangeiros. **No Brasil, não tem aplicação** (Cleber Giardino). **57.2 Pode inclusive acontecer de um imposto qualificável como direto, numa dada conjuntura econômica, se transformar em indireto e vice-versa, sem que em nada se altere a lei e sem que se modifique o sistema jurídico.** 57.3 Esta classificação tem alguma importância nos sistemas quais há referência a essas características econômicas, e delas se faz decorrerem consequências jurídicas. A literatura de direito comparado deve ser recebida com cautela. 57.4 **No Brasil, para os juristas, essa classificação é irrelevante**, salvo para interpretar certas normas de imunidade ou isenção, pela consideração substancial sobre a carga tributária, em relação à pessoa que a suportara. (grifo nosso)

Vê-se que o autor afirma a irrelevância desse tipo de classificação pelo fato de nada ter de jurídica, mas também, e, principalmente, pelo fato de um tributo “qualificável como direto, numa dada conjuntura econômica, transformar-se em indireto e vice-versa”, pois, como já salientado no trecho de Nabais (2003), eventualmente, um tributo direto pode gerar repercussão econômica e um tributo indireto não, variando segundo as condicionantes de mercado a cada momento.

Esses posicionamentos doutrinários fulminaram a validade da utilização da classificação dos tributos em diretos ou indiretos, pois tal classificação, pela sua falta de cientificidade e, pela sua ineficácia em indicar a existência ou não da repercussão econômica, com base na simples estrutura jurídica do tributo, como se demonstrará mais adiante, levaram ao equívoco de classificar aqueles que permitem e demandam a repercussão econômica, como os de natureza direta que, em tese, não permitiriam a repercussão.

A título de curiosidade, cita-se ainda Machado (2009, p. 67), apenas para demonstrar que, dentre as classificações jurídicas dos tributos que merecem destaque e são efetivamente úteis ao aplicador do direito, não consta a sua classificação em diretos ou indiretos, conforme se pode observar nas considerações do autor:

5. Classificação dos tributos. Do ponto de vista da Ciência das Finanças podem ser feitas diversas classificações para os tributos. Aqui, porém, faremos referência apenas àquelas de relevo no sistema tributário brasileiro. Quanto à espécie, tem os tributos a classificação acima estudada [impostos, taxas, contribuições etc]. Quanto à competência impositiva, os tributos são: federais, estaduais e municipais. Quanto à vinculação com a atividade estatal, os tributos são: a) vinculados – as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições sociais; b) não vinculados – os impostos. Os impostos, por sua vez, estão classificados no Código Tributário Nacional, de acordo com a natureza econômica do fato gerador respectivo, em quatro grupos, a saber: a) sobre o comércio exterior; b) sobre o patrimônio e a renda; c) sobre a produção e a circulação; d) impostos especiais. Quanto à função, os tributos são: fiscais, extrafiscais e parafiscais, conforme será explicado no item seguinte. (grifo nosso)

Como visto, realizar uma classificação dos tributos a partir de análises e dados não jurídicos, tais como os econômicos, comporta riscos. Além do risco da ineficácia, que é um dos principais, cabe principalmente dizer que realizar uma classificação jurídico-doutrinária, com fundamento em dados e circunstâncias não jurídicas é um verdadeiro equívoco científico (conforme reconhece Alfredo Augusto Becker, no trecho de Martuscelli aqui já transcrito), e, segundo objetivamente afirma Ataliba (2010, p. 125), no seguinte trecho:

50. Critérios correntes de classificação. 50.1 Se o desconhecimento das consequências da classificação dos tributos pode levar aos mais graves erros, é decisivamente importante estudar solidamente a questão. Como se trata, neste plano, de um problema exegético (problema de tratamento jurídico de categorias jurídicas constitucionais), de pouco valem os critérios financeiros – pré-legislativos – que informaram o legislador constituinte na elaboração legislativa e que esgotaram sua função quando da edição da Constituição. 50.2 Oportuna é a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello: “Em direito, a operação lógica de classificar, por força há de se ater às características de 'direito', isto é, dos institutos e categorias, cujos ingredientes componentes são sistemas de normas, processos que definem um conjunto de efeitos, imputáveis a determinadas situações e relações (Natureza... cit., p. 361). (grifo nosso)

Avançando mais sobre o assunto, Ataliba (2010, p. 126-127):

51. Proposições metodológicas. 51.1 O conceito jurídico de tributo assim como sua classificação jurídica são resultado de interpretação jurídica da Constituição e não reprodução de conceitos formulados em instância econômica ou financeira. [...] 51.2 O conceito de tributo bem como de suas espécies deve ser construído a partir do sistema positivo, sem nenhuma influência de noções ou formulações estranhas ou impertinentes, como são as econômico-financeiras. Cabe aqui a censura que Celso Antônio Bandeira de Mello aplicou a claudicações semelhantes, que praticam alguns administrativistas: “Sucede, no entanto, que para o estudioso do direito é sumamente importante distinguir o ente jurídico – isto é, a figura que resulta de um sistema de normas – naquele ser diverso, que lhe serviu de engaste, mas cuja realidade é apreensível dora do raciocínio jurídico. Com efeito, a lamentável confusão entre os dois ocasiona procedimentos metodológicos defeituosos, inviáveis para se alcançarem os fins a que se propõem, [...] 51.3 A perplexidade que se nota ainda na nossa incipiente literatura tributária – com raras exceções – no atinente à identificação das espécies tributárias, perplexidade essa que ecoa nos tribunais e só penosamente

encontra solução adequada, se deve precisamente à incompreensível dificuldade que têm revelado os aplicadores em discernir o jurídico do pré-jurídico. Tal dificuldade, no nosso setor, mais se aguça, tornando-se gravíssima, precisamente quando se cuida de reconhecer, num caso concreto, uma espécie tributária. 51.4 O mistifório de dados pré-jurídicos engendra situações fantásticas que bem explicam – embora não possam justificar – a grande quantidade de decisões as mais disparatadas de nossos tribunais, nessa matéria. Ao se pretender deslindar uma questão jurídica, as soluções não são harmônicas, não tem coerência com as premissas, não tem regularidade nem constância, não satisfazem nem a vencidos, nem a vencedores (a observação é de Gilberto de Olhoa Canto) e dão ao contribuinte terrível insegurança kafkiana. (grifo nosso)

De forma extremamente enfática, Ataliba (2010, p. 128) afasta definitivamente a possibilidade do operador do direito valer-se de dados não jurídicos para a sua tarefa de realizar uma classificação jurídico-doutrinária, nos seguintes termos:

51.6 É despropositado, anticientífico e absurdo o jurista recorrer a qualquer critério não jurídico, pré-jurídico ou metajurídico, para estabelecer uma classificação jurídica dos institutos que estuda. Não é lícito ultrapassar os limites de fenômeno que se põe como objeto do nosso estudo: o direito positivo. A realidade jurídica esgota-se no fenômeno jurídico, cansaram de proclamá-lo Pontes de Miranda, Cleber Giardino, Barros Carvalho e Alfredo Becker, reproduzindo as melhores lições dos clássicos da ciência do direito.

Aliás, essa mesma tese, de forma ainda mais severa, aplica-se à tarefa de realizar uma classificação jurídico-doutrinária dos tributos, como Ataliba (2010, p. 128) afirma:

51.11 Talvez seja a propósito do tema classificação dos tributos – que fornece o critério para reconhecimento das espécies tributárias – que se verifique a maior dificuldade dos tributaristas em libertarem-se dos preconceitos financeiros. Incidem aqui na censura de Carnelutti, lembradas por Alfredo Becker, que – com sua proverbial franqueza – vitupera tal contaminação que condena porque “prostitui a atitude mental jurídica”. 51.12 transcrevemos este notável mestre do direito tributário que é o gaúcho A. Becker: “Há juristas – adverte F. Carnelutti – que quase sempre cometem o erro de aceitar e utilizar empiricamente os conceitos das ciências pré-jurídicas”. Sem cuidarem de pesquisar o novo e diferente conteúdo (significado) que elas passam a vestir no momento em que entram no mundo jurídico. Este mau costume – lamenta F. Carnelutti – tem gerado dentro do direito dificuldades numerosas e graves.

Conforme visto, em especial com base na doutrina de Ataliba (2010), não deve o jurista valer-se de critérios não jurídicos para realizar a sua tarefa de análise e classificação dos tributos, devendo o aplicador do direito valer-se apenas de elementos estritamente jurídicos; nesse contexto, cabe, então, investigar quais seriam tais elementos jurídicos suficientes para a realização de uma boa classificação dos tributos.

Analisar-se-á novamente a doutrina de Ataliba (2010, p. 130) para lançar luz

sobre esse tema:

52. O critério jurídico de classificação dos tributos está na consistência do aspecto material da hipótese de incidência. 52.1 Por isso, na própria lei tributária – situado em posição essencial e nuclear – haverá de ser encontrado o elemento decisivo de classificação. Efetivamente, este está na h.i. [hipótese de incidência], mais precisamente, no seu aspecto material. 52.2 É a materialidade do conceito do fato, descrito hipoteticamente pela h.i. que fornece o critério para a classificação das espécies tributárias. 52.3 O principal e decisivo caráter diferencial entre as espécies tributárias está na conformação ou configuração e consistência do aspecto material da hipótese de incidência. [...] 52.4 Quando fazemos repousar a nossa classificação dos tributos na consistência material do fato descrito pela h.i., damos formulação nova a velha indagação de autorizados precursores, como é o caso de Otto Mayer e Dino Jarach. (grifo nosso)

Como visto nesse trecho, é a hipótese de incidência de um determinado tributo que permite a sua melhor análise e correta classificação, devendo, então, o jurista avançar sobre a sua análise para realizar a boa exegese.

Apenas para deixar claro, merece destaque o que Ataliba (2010, p. 58-59) conceitua como hipótese de incidência:

19. Hipótese de incidência como conceito legal. 19.1 A h.i. [hipótese de incidência] é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho). É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera “previsão legal” (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral). [...] 19.4 **A h.i. tributária é a hipótese da lei tributária. É a descrição genérica e abstrata de um fato. É a conceituação (conceito legal) de um fato: mero desenho contido num ato legislativo.** (grifo nosso)

Por seu turno, em virtude da sua inegável conexão com a matéria aqui discutida, merece ser destacado o conceito de fato gerador, ou como prefere o autor (ATALIBA, 2010, p. 68), fato imponível:

23.1 Fato imponível é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i [hipótese de incidência] legal – dá nascimento à obrigação tributária. Cada fato imponível determina o nascimento de uma obrigação tributária. 23.2 A lei (h.i.) descreve hipoteticamente certos fatos, estabelecendo a consistência de sua materialidade. Ocorridos concretamente estes fatos hic et nunc, com a consistência prevista na lei e vestindo a forma prefigurada idealmente na imagem legislativa abstrata, reconhece-se que desses fatos nascem obrigações tributárias concretas. A esses fatos, a cada qual, designamos “fato imponível” (ou fato tributário). No momento em que, segundo o critério legal (aspecto temporal da h.i.), se consuma um fato imponível, nesse momento nasce uma obrigação tributária, que terá a feição e características que a h.i. ditar.

Cabe ainda destacar, acerca dos elementos definidores de um tributo, a posição de Moraes (1996, p. 372):

Na norma jurídica tributária devem estar consignados, de maneira expressa e clara, os elementos básicos: a) a “hipótese de incidência”, refletindo a vontade do Estado (poder fiscal normatizado) de tomar determinada situação de fato (capacidade contributiva) como idônea para lhe carrear receita. A hipótese de incidência, portanto, deve conter a descrição de um pressuposto de fato que denote indícios de capacidade contributiva da pessoa que se acha ligada, de forma direta e pessoal, à aludida situação. Tal hipótese irá condicionar a ocorrência do referido pressuposto de fato à incidência da norma jurídica, criando a relação jurídica tributária (obrigação tributária). Nesse pressuposto de fato, que dará origem à obrigação tributária, a norma jurídica deverá conter os demais elementos indispensáveis do tributo, tais como, a pessoa do contribuinte, a base de cálculo da prestação, a alíquota fiscal, a penalidade, a isenção etc; b) o “mandamento”, definindo uma situação jurídica contributiva. O mandamento deve determinar o nascimento da obrigação tributária, cujo objeto será o tributo (prestação jurídica, compulsória, pecuniária).

Dessa forma, o conceito de hipótese de incidência é o ponto de partida para o jurista analisar um tributo e para avaliar a sua natureza própria e específica e assim proceder à sua análise e classificação.

Porém, como será demonstrado, ainda que se tenha uma clara concepção e conhecimento da hipótese de incidência de um tributo, em determinadas situações de maior complexidade da estrutura funcional de um tributo, é necessário ao aplicador do direito avançar sua análise não só sobre a hipótese de incidência, mas também sobre a base de cálculo do tributo. O presente caso demanda tal prática.

Como salienta Carvalho (2000, p. 27-29), não só a hipótese de incidência permite a melhor avaliação das características de um tributo, como também a análise da base de cálculo também é uma ação válida e necessária:

Não é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário para que conheçamos a planta fundamental do tributo. É preciso que examinemos, antes de mais nada, por imposição hierárquica, a base de cálculo, a fim de que a natureza particular do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal. É o que preceitua o constituinte brasileiro no art. 145, § 2º: “As taxas não poderão ter base de cálculo própria dos impostos”. E, mais adiante, no art. 154: “A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”. É bem verdade que o art. 18, § 5º, da Constituição Federal de 1967, era mais preciso, ao empregar o conjuntor 'e', ao invés do disjuntor 'ou'. Esse dado, contudo, havemos de debitar às imperfeições ínsitas ao trabalho legislativo, principalmente quando se trata do legislador das normas gerais e abstratas. Nem por isso, entretanto, a mensagem constitucional deixa de ser clara: faz-se mister analisarmos a hipótese de incidência e a base de cálculo para que possamos ingressar na intimidade estrutural da figura tributária, não bastando, para tanto, a singela verificação do fato gerador, como ingenuamente supôs o legislador do nosso Código Tributário, ao indicar, no art. 4º, que “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerado da respectiva obrigação...” Por certo, tomada a sentença (CTN, art. 4º) como verdadeira, não encontraríamos método para diferenciar impostos de impostos e desses as taxas, entregando-nos, imbeles, aos desacertos assíduos do político. [...] Finalizemos para dizer que, no direito brasileiro, o tipo tributário se acha

integrado pela associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo. O binômio, adequadamente identificado, com revelar a natureza própria do tributo que investigamos, tem a excelsa virtude de nos proteger da linguagem imprecisa do legislador.

Assim, para se avançar nas análises que serão feitas mais adiante, sobre a real incidência do IRPJ e da CSLL, nos diferentes regimes de apuração destes tributos, faz-se necessário perquirir também acerca das respectivas bases de cálculo.

3.1 Conclusões do capítulo

Em resumo, a classificação dos tributos em diretos ou indiretos comporta sérias críticas, simplesmente porque em ambos os casos pode haver repercussão econômica, o que elimina o critério diferenciador. O fato de não permitir uma conclusão efetiva sobre a repercussão econômica, que seria um dos principais motivos para impedir a inclusão do IRPJ e da CSLL na composição de custos indiretos (vez que não se poderia admitir, em tese, a repercussão desses tributos para a Administração) é o que impõe a invalidade da utilização deste critério.

Além disso, viu-se que o que define um tributo, por óbvio, não é a sua classificação, já que essa é uma ação declaratória e não constitutiva da natureza do tributo; o que bem define um tributo é a sua hipótese de incidência e a sua base de cálculo.

Assim, no próximo tópico, serão apresentadas as características da apuração do IRPJ e da CSLL com base no **lucro presumido**, suas hipóteses de incidência e, detalhadamente, as suas bases de cálculo, para demonstrar a sua equivalência a tributos de incidência sobre o faturamento, ditso de natureza indireta.

4 O REGIME DE APURAÇÃO DE TRIBUTOS: LUCRO REAL E LUCRO PRESUMIDO

Neste tópico, apresentar-se-á a distinção prática entre apuração do IRPJ e da CSLL, pelo regime do lucro real em oposição à apuração dos tributos pelo regime do lucro presumido, distinção esta que é o fundamento primeiro para a crítica à súmula nº 254 do TCU.

Porém, antes de avançar, é importante lembrar que, conforme dito no tópico anterior, o que define um tributo é a sua hipótese de incidência e a sua base de cálculo, mais ainda, dado este fato, é importante ressaltar que se deve, portanto, liberar-se do impulso de entender um instituto jurídico com base na sua denominação, neste particular, novamente, cita-se Ataliba (2010, p. 139-141):

55. “Nomen iuris”. 55.1 A designação das entidades e institutos do direito é muito importante. É condição de trabalho seguro, objetivo e científico. Os nomes empregados em ciência devem corresponder a conceitos científicos unívocos. Nem sempre, entretanto, o legislador atende essa recomendação, ou por não ser um especialista, ou por malícia – no intuito de subtrair-se a exigências constitucionais – e adota terminologia errada ou equivocada. De nada adianta o legislador dar nome diverso à entidade que cria. Os problemas da dogmática não se resolvem pela taxinomia, advertiu Agostinho Alvim. [...] 55.4 A designação não confere entidade ao tributo. A circunstância de o legislador tê-lo batizado de taxa não tem a virtude de lhe atribuir tal natureza. [...] 55.9 Com isso se vê que a circunstância de um tributo receber uma designação nada significa. Pode ou não ser desta ou daquela espécie, independentemente da denominação adotada pelo legislador. 55.10 Disso decorre que o intérprete não pode guiar-se pelas designações que o legislador dá aos institutos, mas só pelo critério objetivo e científico aqui exposto. É imperativo que assim proceda, pena de deturpar o funcionamento do sistema jurídico, deformando-o a tingindo-o na sua vigamestra, a sua rigidez. [...] 55.13 Isto tudo não tem a menor importância. Dê-se o nome que se quiser a um tributo, ele sempre será imposto e ao regime jurídico dos impostos, deverá submeter-se, desde que se reconheça, do exame de sua h.i. [hipótese de incidência], tratar-se de tributo não vinculado. Inversamente, se se encontrar um tributo com a designação de imposto, cuja h.i., porém, consista numa atuação estatal, estar-se-á diante de tributo vinculado e, como tal, deverá ser tratado.

Feita esta breve ressalva, retrocede-se ao objeto desse tópico. Os dois regimes de apuração, lucro presumido e lucro real, foram instituídos pela legislação infraconstitucional e regulados de forma exaustiva dentro dos mil e quatro artigos do Decreto nº 3.000/99, denominado Regulamento do Imposto de Renda (RIR), que servirá como base para a demonstração das características específicas de cada um desses regimes de apuração.

Apenas por curiosidade histórica, apesar de a disciplina atual do lucro presumido ser razoavelmente nova, a sua origem no ordenamento jurídico-tributário brasileiro é mais remota, como observa Santini *et al* (2006, p. 87):

O regime de apuração de imposto com base no lucro presumido não é novo, foi inicialmente previsto pela Lei nº 2.354, de 29.11.54, que facultava às pessoas jurídicas de pequeno porte optar por determinar o montante tributável mediante a aplicação de alíquota prevista legalmente, sobre um montante de sua receita bruta.

A utilização do RIR aqui se fundamenta no fato de o decreto, com mais de dez anos de vigência, reproduzir todas as disposições legais atinentes à matéria, além de disposições próprias, resumindo, assim, todo o esteio legal atinente aos dois regimes de apuração do imposto de renda. Ressalte-se que o método de apuração do lucro presumido ou do lucro real não difere, para fins de cálculo da CSLL ou do IRPJ, fato que permite a utilização do RIR para justificar essa análise tanto para um tributo quanto para o outro.

A hipótese de incidência do Imposto de Renda é, de forma simplista, a obtenção de renda (nos termos da legislação tributária), porém, como o conceito de renda contempla, por força de lei, três situações distintas, há que se analisar mais detidamente as bases de cálculo de cada uma das situações relatadas para se chegar às conclusões necessárias do presente estudo.

O Código Tributário Nacional (CTN) em seu artigo 44, dispondo sobre o imposto de renda, estabelece que “a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. Constata-se aqui o fundamento legal para a existência de bases de cálculos distintas ao imposto de renda.

Adentrando na análise do RIR, cabe destacar as disposições fundamentais sobre o IRPJ, iniciando pela definição de contribuinte, prevista no seu artigo 146: “São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto: I - as pessoas jurídicas (Capítulo I); II - as empresas individuais (Capítulo II).”, e, depois, pela definição da base de cálculo do imposto prevista no artigo 219:

Art. 219 A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração.

O RIR apresenta três bases de cálculos distintas para o IRPJ e, conseqüentemente, para a CSLL, o que já pode indicar tributos com peculiaridades específicas, pois diversas são as bases de cálculo. A seguir, avaliar-se-ão as

características do lucro real e depois as características do lucro presumido.

O artigo 246 do RIR¹⁰ declara quais são as pessoas jurídicas obrigadas à apuração pelo regime do lucro real, apresentando critérios relativos às atividades desenvolvidas pela empresa, origem de seus recursos, que tenham determinados benefícios fiscais, e um critério objetivo bem claro, relativo ao faturamento anual, ou seja, nos termos do inciso I desse artigo, todas as empresas com faturamento anual superior a quarenta e oito milhões de reais terão que utilizar a apuração do IR pelo lucro real.

O parágrafo único do artigo 246 do RIR garante às empresas a possibilidade de sempre utilizar a apuração de tributos pelo lucro real, informando ser essa a regra geral de apuração do imposto de renda.

Adiante, o artigo 247¹¹ apresenta o conceito de lucro real afirmando que “lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações”. Já se pode observar que aqui há o desenho clássico

¹⁰Art. 246. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14):

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de vinte e quatro milhões de reais, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 222;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

Parágrafo único. As pessoas jurídicas não enquadradas nos incisos deste artigo poderão apurar seus resultados tributáveis com base nas disposições deste Subtítulo.

¹¹Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

§ 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º).

da base de cálculo do imposto de renda, ou seja, é o lucro real que comporta o conceito de lucro líquido e de deduções de despesas e outras parcelas; é o lucro real que depende da consolidação dos dados contábeis, do balanço anual e da declaração anual do IRPJ para ser efetivamente conhecido.

O lucro real é o que mais facilmente se intui, por ter forte semelhança com os conceitos utilizados no imposto de renda das pessoas físicas, com o qual já é costume a preocupação todo início de ano. Para as pessoas físicas, a base de cálculo do imposto de renda é, de forma simplificada, a renda recebida, subtraída das deduções legais.

Da mesma forma, o IRPJ apurado com base no lucro real, somente pode ser plenamente configurado ao término do ano fiscal, para que seja possível fazer os ajustes e pagar a diferença não recolhida, ou calcular o crédito. Com o imposto de renda calculado com base no lucro presumido isso não acontece.

Agora, pode-se apresentar a característica definidora do lucro presumido, que é a substituição da base de cálculo, baseada no conceito de **lucro**, (real, líquido, operacional, etc) pela base de cálculo baseada no conceito de **receita bruta**.

O artigo 518 do RIR, dispondo sobre a base de cálculo do imposto de renda apurado, com base no lucro presumido, assim prescreve:

Art. 518 A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre **a receita bruta** auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo. (grifo nosso)

Ressalta-se que aqui não se fala de lucro ou renda, mas de receita, e de receita bruta, ou seja, sem deduções. Nestes termos, Santini *et al* (2006, p. 90) simplifica a matéria:

Para a determinação da base de cálculo do imposto de renda calculado pelo lucro presumido, os contribuintes deverão proceder à aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta mensal auferida na atividade (Lei nº 9.249/95, art. 15), sendo que por vezes, os percentuais variam de acordo com as atividades.

De forma mais objetiva ainda, Andrade Filho (2010, p. 549):

Em linhas gerais, a base de cálculo do Imposto de Renda no regime de tributação com base no lucro presumido será o somatório de um percentual variável sobre a receita bruta e o valor de todas as demais receitas e dos ganhos de capital.

O artigo 519¹² declara que o conceito de receita bruta deve ser o previamente definido no artigo 224, da seguinte forma: “*Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único*”. Por seu turno, o caput do artigo 224 assim define o conceito de receita bruta: “*A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia*”, conceito este complementado pelas disposições de seu parágrafo único que afirma: “*Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário*”.

Mais ainda, o artigo 518 do RIR indica a alíquota geral de 8% como o lucro presumido, em cada receita bruta da empresa, por seu turno, o artigo 519 também indica os demais percentuais de lucro que se presumem existentes em cada receita bruta da empresa, o que gera alguma dificuldade quanto à definição para cada atividade de qual seria o lucro correspondente.

¹²Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

I - um inteiro e seis décimos por cento, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

§ 2º No caso de serviços hospitalares aplica-se o percentual previsto no caput.

§ 3º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 2º).

§ 4º A base de cálculo trimestral das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até cento e vinte mil reais, será determinada mediante a aplicação do percentual de dezesseis por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

§ 5º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte, bem como às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, parágrafo único).

§ 6º A pessoa jurídica que houver utilizado o percentual de que trata o § 5º, para apuração da base de cálculo do imposto trimestral, cuja receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite de cento e vinte mil reais, ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurado em relação a cada trimestre transcorrido.

§ 7º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a diferença deverá ser paga até o último dia útil do mês subsequente ao trimestre em que ocorreu o excesso.

Nota-se que, no lucro presumido, presume-se o lucro da empresa e essa projeção incide em todas as suas operações de venda de bens e serviços. Assim, por imposição legal, não se pode fazer qualquer desconto dos custos de operação, o que implica dizer que o lucro eventualmente apurado na contabilidade da empresa (lucro contábil), simplesmente, não é relevante para fins de tributação. Este fato é descrito por Carvalho (1999, p. 322-324) da seguinte forma:

O art. 44 do CTN prevê a possibilidade de a base de cálculo do imposto de renda ser estabelecida pelo legislador ordinário dentre três alternativas: real, presumida ou arbitrada. [...] O regime de tributação do lucro presumido está previsto nos art. 516 e seguintes do RIR/99. A análise desses dispositivos evidencia que a submissão da pessoa jurídica a esse regime é opcional, desde que ela não esteja obrigada à apuração do seu resultado pelo lucro real. Em outras palavras, as pessoas jurídicas obrigadas à apuração do lucro real não têm opção: devem submeter-se a esse regime tributário específico, cujas características serão examinadas mais adiante. Mas se a pessoa jurídica não está obrigada à apuração do resultado pelo lucro real, pode então optar entre ficar no lucro real ou submeter-se ao regime do lucro presumido. [...] A base de cálculo do imposto [no lucro presumido] é apurada da seguinte forma. **O lucro líquido contábil, determinado de acordo com a Lei n. 6.404, de 15.12.1976, e os princípios de contabilidade aceitos em geral, é desprezado. O valor apurado na contabilidade, portanto, é totalmente inútil para fins de incidência do imposto de renda.** A base de cálculo do lucro presumido é apurada através do somatório de dois grupos de valores: No primeiro grupo deve ser incluído o resultado da aplicação da alíquota de 8% sobre a receita bruta auferida no período. Presume-se, portanto, que a pessoa jurídica apurou no período um resultado positivo equivalente a 8% da receita bruta. Essa é a regra geral. Há, no entanto exceções, dependendo do ramo de atividade desenvolvido pela empresa. [...] No segundo grupo deve ser incluída a totalidade dos ganhos de capital apurados com a alienação de bens do ativo permanente, os rendimentos e os ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável e todas as demais receitas não incluídas no primeiro grupo visto acima. [...] **Não há possibilidade de compensar-se os prejuízos fiscais de anos anteriores com o lucro presumido do ano em curso. Como dito acima, o resultado contábil da pessoa jurídica é totalmente irrelevante, seja ele positivo ou negativo, superior ou inferior à base de cálculo presumida.** O que importa para fins de tributação é o valor apurado de acordo com os critérios previstos na lei e explicitados acima. (grifo nosso)

O IRPJ e a CSLL, apurados com base no lucro real, é onde efetivamente o lucro da empresa é relevante, como se pode observar do seguinte trecho de Derzi (2004, p. 498-499):

A ocorrência do fato gerador do IR está visceral e intrinsecamente ligada à aquisição da disponibilidade de acréscimos patrimoniais. Portanto, o evento somente se transmutará em fato jurídico tributário no momento em que se puder aferir a aquisição de disponibilidade de renda ou proventos, tanto para as pessoas físicas como para as pessoas jurídicas. É essa circunstância que dá o caráter instantâneo ao imposto. Somente no preciso instante em que os fatos da vida real puderem adequar-se, minuciosamente, à descrição da hipótese de incidência é que nascerá a obrigação jurídico-tributária, a qual estão inexoravelmente vinculados sujeito ativo e sujeito passivo. Antes desse momento nenhum fato ocorre que se

enquadra na hipótese de incidência abstrata da norma, tendo em vista que a realidade factual não se juridicizou. [...] Cumprе ressaltar que apenas o lucro real é que se configura como verdadeira base de cálculo do IR, pois é ela quem revela o efetivo acréscimo patrimonial ou riqueza nova. Todavia, a existência da alternativa de quantificação do IR pelo lucro presumido ou lucro arbitrado não fere o Texto Maior haja vista que tais modalidades somente poderão ser exercidas por opção do contribuinte ou, ainda, no caso do lucro arbitrado, quando não houver a possibilidade de o Fisco apurar de ofício o acréscimo patrimonial por outro meio ou forma. (grifo nosso)

Por outro lado, no contexto do lucro presumido, como visto, pode haver a hipótese de ser devido o imposto de renda, mesmo que não haja acréscimo patrimonial, situação em que o imposto de renda calculado com base no lucro real não incidiria. Sobre este ponto, esclarece Andrade Filho (2010, p. 541-542):

No segundo caso, o lucro presumido é a base de cálculo do imposto que será determinado, grosso modo, pela aplicação de um percentual sobre o montante da receita bruta decorrente da venda de mercadorias e de serviços, e acréscido de outras receitas e ganhos de capital, apurados na forma da lei. [...] Pelas razões expostas, o regime de apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro presumido não pode ser imposto pela lei. De fato, na prática podem ocorrer situações em que a sistemática de apuração do Imposto de Renda com base no lucro presumido leve à exigência de imposto sem que tenha ocorrido nenhum acréscimo patrimonial.

Apresentada a base legal do lucro presumido, cabe agora breve explanação sobre sua lógica.

Como a apuração do lucro real é uma operação bastante complexa, pois importa, em linhas gerais, operar tanto com as receitas da empresa quanto suas despesas, para se obter o lucro tributável, base de cálculo do IRPJ, a lei instituiu o lucro presumido como uma forma de simplificar toda a operação, pois, ao presumir um percentual do faturamento como sendo o lucro da empresa, dispensou todo o controle dos custos e gastos da empresa para fins tributários.

Na obra Curso de Direito Tributário, organizada por Martins (2010, p. 409), pode-se destacar o seguinte trecho que corrobora o que aqui foi dito:

Lucro real é o lucro líquido (contábil) do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal, determinado a partir das demonstrações financeiras levantadas com base na escrituração efetuada com observância das leis comerciais e fiscais (...) **Lucro presumido e lucro arbitrado são os determinados mediante a utilização de standards ou parâmetros legais e regulamentares, observadas as condicionantes legais, com o objetivo de propiciar ao contribuinte uma forma de tributação simplificada (lucro presumido).** (grifo nosso)

A operação de presunção do lucro é razoavelmente simples, pois considera como elemento básico para aferição do lucro o documento fiscal (nota ou fatura) de venda de um produto ou de fornecimento de um serviço.

Com base no valor do documento fiscal, aplica-se um percentual previsto em lei, que varia de 8% a 32% conforme a natureza da prestação fornecida, que corresponderá, por presunção, ao lucro do fornecedor, sendo este o valor sob o qual incidirão as alíquotas do IRPJ. O mesmo raciocínio vale para a CSLL.

Daí decorre que o IRPJ e a CSLL, apurados com base no lucro presumido, têm suas bases de cálculos vinculadas apenas ao faturamento da empresa, tanto quanto o PIS ou a Cofins. É interessante destacar agora que a Receita Federal, por meio da solução de consulta nº 98, de 16/09/2005,¹³ indicou que:

No regime de tributação com base no lucro presumido a base de cálculo do Imposto de Renda e do adicional em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento **sobre a receita bruta auferida no período de apuração** [...].(grifo nosso)

Como, aliás, já estipulado no artigo 518 do RIR; continuando nessa mesma ementa, afirma ainda a Receita Federal que:

As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, são contribuintes do **PIS/Pasep e da Cofins, que têm como base de cálculo o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta**, assim entendida a totalidade das receitas auferidas. (grifo nosso)

Pode-se perceber que as bases de cálculo do IRPJ, apurado com base no lucro presumido e do PIS/Cofins, correspondem à receita bruta da empresa.

No contexto de obras de engenharia, matéria que interessa ao Tribunal de Contas da União, a Receita Federal, em soluções de consultas, já indicou os percentuais de **presunção** de lucros que devem ser respeitados. No caso do IRPJ, deve-se utilizar os percentuais de 8% e de 32%, da seguinte forma¹⁴:

¹³SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 98 de 16 de Setembro de 2005

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. No regime de tributação com base no lucro presumido a base de cálculo do Imposto de Renda e do adicional em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração. Serão acrescidos à base de cálculo, no mês em que forem auferidos, os ganhos de capital e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, inclusive a receita de locação de imóvel, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica, deduzida dos encargos necessários à sua percepção. A pessoa jurídica pagará o Imposto de Renda à alíquota de quinze por cento sobre o lucro presumido. A parcela do lucro presumido que exceder o valor resultante da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de dez por cento. r As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, são contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, que têm como base de cálculo o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas. As alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins aplicáveis sobre o faturamento são de 0,65 % (sessenta e cinco centésimos por cento) e de 3% (três por cento), respectivamente.

¹⁴Receita Federal: SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 135 de 23 de Dezembro de 2008.

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ.

8 % (oito por cento) sobre a receita bruta relativa à empreitada para a execução de obras de construção civil somente quando, nessa contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, o empreiteiro fornecer todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra. Na hipótese de o material ser fornecido, em parte ou no todo, pelo contratante da obra, o percentual a ser aplicado será de 32% (trinta e dois por cento).

Por seu turno, no caso da CSLL, os percentuais devem ser 12% e 32%, da seguinte forma¹⁵:

As receitas decorrentes da atividade de construção civil por empreitada, com fornecimento de todos os materiais pelo empreiteiro, estão sujeitas ao percentual de 12% (doze por cento) na determinação da base de cálculo da CSLL no lucro presumido. Na hipótese de o material ser fornecido, em parte ou no todo, pelo contratante da obra, o percentual a ser aplicado será de 32% (trinta e dois por cento).

Neste ponto, vale lembrar que o Tribunal de Contas aceita como despesa indireta tanto o PIS quanto a COFINS, por se tratarem de tributos incidentes sobre a receita bruta auferida pela empresa em cada operação, cabendo citar novamente o acórdão nº 325/2007, que em seu item 9.2, expressamente lança como despesa indireta, dentre outras, o PIS e a COFINS.

Esse acórdão, que subsidiou os precedentes que levaram à edição da súmula nº 254, reconhece validade à inclusão dos tributos incidentes sobre a receita bruta (PIS e COFINS) nas planilhas de preços dos licitantes, o que dizer de outros tributos que também incidentes sobre a receita bruta, tais como o IRPJ e a CSLL, quando apurados com base no lucro presumido?

EMENTA: EMPREITADA. CONSTRUÇÃO CIVIL. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL. RECEITA BRUTA. O percentual a ser aplicado na apuração da base de cálculo do imposto no lucro presumido é de 8 % (oito por cento) sobre a receita bruta relativa à empreitada para a execução de obras de construção civil somente quando, nessa contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, o empreiteiro fornecer todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra. Na hipótese de o material ser fornecido, em parte ou no todo, pelo contratante da obra, o percentual a ser aplicado será de 32% (trinta e dois por cento).

¹⁵Receita Federal: SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 135 de 23 de Dezembro de 2008.

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

EMENTA: EMPREITADA. CONSTRUÇÃO CIVIL. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL. RECEITA BRUTA. As receitas decorrentes da atividade de construção civil por empreitada, com fornecimento de todos os materiais pelo empreiteiro, estão sujeitas ao percentual de 12% (doze por cento) na determinação da base de cálculo da CSLL no lucro presumido. Na hipótese de o material ser fornecido, em parte ou no todo, pelo contratante da obra, o percentual a ser aplicado será de 32% (trinta e dois por cento).

4.1 Conclusões do capítulo

O que define a natureza de um tributo é basicamente a sua hipótese de incidência e a sua base de cálculo. Como a opção de apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro presumido tem, por consequência, a alteração da base de cálculo desses tributos, e, indiretamente, as respectivas hipóteses de incidência, redirecionando o foco desses tributos do lucro para a receita bruta, há de se concluir que, para a análise dos custos indiretos na execução de um contrato administrativo, o TCU deveria considerar o IRPJ e a CSLL quando apurados com base no lucro presumido, como despesas indiretas, a exemplo do que já faz com o PIS e a COFINS.

5 CONCLUSÃO

Para finalizar o trabalho, vale recorrer novamente a Ataliba (2010, p. 123) quando discorre sobre os critérios válidos para as classificações dos tributos:

48. Considerações gerais. 48.1 Quanto à natureza, os tributos podem ser classificados em duas grandes espécies, que se distinguem pela radical diversidade de regimes jurídicos a que se submetem. O critério jurídico para esta classificação está na consistência da h.i. [hipótese de incidência], descrita pelo legislador. 48.2 o ponto de partida de qualquer especulação jurídica é a lei. Assim, as considerações políticas, econômicas, financeiras, administrativas etc. que motivaram o legislador e lhe determinaram o comportamento se esgotam na fase pré-legislativa e nenhuma influência exercem sobre os processos exegéticos, de cunho dogmático, que informam o trabalho científico-jurídico que tem lugar depois de posto o direito (ius positum). 48.3 Como, entretanto – conforme a espécie de tributo – diversos são os regimes tributários, deverá o exegeta determinar qual a espécie diante da qual se encontra, a fim de lhe aplicar o regime jurídico correto e adequado, em face das normas constitucionais e à luz dos princípios que a Constituição prestigia ou adota. Em outras palavras: não basta, não é suficiente reconhecer o tributo. Deve o intérprete determinar qual a espécie tributária (“natureza específica do tributo”, conforme diz o art. 4º do CTN), dado que a Constituição prescreve regimes diferentes, conforme a espécie. Tais regimes caracterizam-se por princípios e regras especiais, constitucionalmente estabelecidos.

Nos termos dessa citação, é certo que o IRPJ e a CSLL não devem ser avaliados com base na sua simples descrição, mas segundo as suas hipóteses de incidência e suas bases de cálculo, em cada um dos seus regimes de apuração, considerando as suas realidades jurídicas efetivas e concretas, e não uma classificação dogmática, baseada em critérios não jurídicos, como a repercussão econômica (tributos diretos e indiretos).

Viu-se aqui que os tributos IRPJ e CSLL comportam-se de forma plural, dependendo do regime de apuração utilizado pelo contribuinte.

Se a opção (ou a falta dela) for pelo lucro real, decerto que esses tributos não terão como base de cálculo a simples obtenção de receita bruta ou faturamento; porém, se a opção for pelo lucro presumido, inequivocamente os tributos incidirão sobre a receita bruta da empresa, tanto quanto o PIS e a COFINS.

O IRPJ e a CSLL, apurados com base no lucro presumido, ou seja, tendo por base de cálculo a receita bruta da empresa, demandam a necessidade de reconhecimento desses tributos, nessa circunstância, como custos indiretos de todos os fornecimentos da empresa, pois incidem em patamares objetivos

necessariamente em todos os fornecimentos, sendo, inclusive, plenamente viável a sua quantificação a priori.

Voltando ao texto da súmula nº 254 do TCU:

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.

Pode-se ver que tal enunciado comporta crítica radical, pois os dois tributos, tratados na referida súmula, apresentam uma estrutura que se denomina aqui de plural e se utiliza de uma classificação doutrinária amplamente criticada.

O enunciado da súmula, como atualmente redigido, apenas considera uma das perspectivas desses tributos, a perspectiva baseada na apuração pelo regime do lucro real, que já comportaria críticas, porém, a outra perspectiva, baseada na apuração pelo regime do lucro presumido, não foi considerada para fins da análise da edição da súmula.

Assim, necessária se faz a revisão da súmula nº 254 do TCU, pois, da forma como positivada, dá margem a excluir das composições de todos os BDI, de todas as licitações, mesmo das que participam empresas optantes pela apuração de tributos com base no lucro presumido.

Os tributos IRPJ e CSLL, no lucro presumido, são sim custos indiretos tanto quanto ISS, PIS e COFINS. A aplicação da súmula gera, em vez de benefício para a Administração, situação de insegurança ao impor a diluição do IRPJ e da CSLL em outras rubricas da composição de preços da empresa.

A súmula nº 254 do TCU contém, em sua essência, equívoco claro, pois dispensa tratamento singular a dois tributos que têm pluralidade de incidências.

Como já dito anteriormente, não é objeto desse trabalho questionar o acerto ou não da súmula nº 254 do TCU na perspectiva do tratamento dado aos tributos IRPJ e CSLL, quando apurados pelo lucro real, mas sim a crítica da referida súmula quanto ao tratamento dado aos referidos tributos quando apurados pelo lucro presumido.

No entanto, deve-se alertar que, mesmo no caso dos citados tributos serem apurados com base no lucro real, ainda assim, cabe discutir a circunstância de qualquer tributo ser um custo para qualquer empresa. O fato de não se conseguir avaliar a priori a incidência de um tributo, isso não quer dizer que, em ocorrendo, ele

não será um custo, pois, sim, será, e querendo ou não, será apropriado ao valor de venda dos produtos do contribuinte, de forma direta ou indireta.

Mas como dito, este não é o objeto deste trabalho, sendo apenas um alerta para a necessidade de novos estudos sobre o tema.

Por outro lado, considerando a repercussão da edição de uma súmula pelo TCU que, para fins administrativos, acaba por ter a força de norma, seria interessante que se agregassem alguns elementos naturais aos processos de edição de normas, principalmente, a abertura da discussão para a sociedade ou pelo menos para os possíveis interessados.

Neste contexto, uma sugestão que se apresenta é a instituição de processo de “consulta pública” da minuta da súmula, antes da sua discussão e votação em Plenário pelo TCU, procedimento que, na verdade, nem precisa ser criado, pois sua autorização já se encontra positivada em diversas normas.

O regimento interno do TCU, em seu artigo 157¹⁶, já garante ao relator a competência de presidir a instrução dos processos que estejam sob sua responsabilidade, atribuindo-lhe o poder de decidir sobre todas as “providências consideradas necessárias ao saneamento dos autos”, matéria que encontra amparo no artigo 11¹⁷ da Lei Orgânica do TCU.

Por seu turno, a Lei do Processo Administrativo Federal já garante a possibilidade de se estabelecerem audiências públicas, bastando à autoridade competente assim decidir.

A referida lei dispõe em seus artigos 31 a 34¹⁸ procedimentos para a

¹⁶ Regimento Interno do TCU. Art. 157. O relator presidirá a instrução do processo, determinando, mediante despacho, de ofício ou por provocação da unidade de instrução ou do Ministério Público junto ao Tribunal, o sobrestamento do julgamento ou da apreciação, a citação, a audiência dos responsáveis, ou outras providências consideradas necessárias ao saneamento dos autos.

¹⁷ Lei nº 8.443/92. Art. 11. O Relator presidirá a instrução do processo, determinando, mediante despacho singular, de ofício ou por provocação do órgão de instrução ou do Ministério Público junto ao Tribunal, o sobrestamento do julgamento, a citação ou a audiência dos responsáveis, ou outras providências consideradas necessárias ao saneamento dos autos, fixando prazo, na forma estabelecida no Regimento Interno, para o atendimento das diligências, após o que submeterá o feito ao Plenário ou à Câmara respectiva para decisão de mérito.

¹⁸ Lei nº 9.784/99. Art. 31. Quando a matéria do processo envolver assunto de interesse geral, o órgão competente poderá, mediante despacho motivado, abrir período de consulta pública para manifestação de terceiros, antes da decisão do pedido, se não houver prejuízo para a parte interessada.

§ 1º A abertura da consulta pública será objeto de divulgação pelos meios oficiais, a fim de que pessoas físicas ou jurídicas possam examinar os autos, fixando-se prazo para oferecimento de alegações escritas.

§ 2º O comparecimento à consulta pública não confere, por si, a condição de interessado do processo, mas confere o direito de obter da Administração resposta fundamentada, que poderá ser

realização de audiências públicas quando as matérias a serem decididas envolverem assuntos de interesse geral ou tiverem grande relevância, hipóteses que se configuram quando se avaliam os casos de edição de súmulas pelo TCU.

Considera-se, portanto, que um processo de audiência pública, prévio ao julgamento de uma súmula pelo TCU, pode ser instaurado sem a necessidade de nova normatização, utilizando-se das disposições já constantes do Regimento Interno da Corte de Contas, bem como de sua Lei Orgânica e ainda da Lei do Processo Administrativo Federal, que já garantem a esta possibilidade. Por outro lado, a crítica agora apresentada à súmula nº 254 do TCU justifica abertura à consulta mais ampla aos interessados e à sociedade, para que se reduzam ao máximo os riscos da edição pelo TCU de uma súmula que possa sofrer críticas tão radicais quanto as apresentadas neste trabalho.

comum a todas as alegações substancialmente iguais.

Art. 32. Antes da tomada de decisão, a juízo da autoridade, diante da relevância da questão, poderá ser realizada audiência pública para debates sobre a matéria do processo.

Art. 33. Os órgãos e entidades administrativas, em matéria relevante, poderão estabelecer outros meios de participação de administrados, diretamente ou por meio de organizações e associações legalmente reconhecidas.

Art. 34. Os resultados da consulta e audiência pública e de outros meios de participação de administrados deverão ser apresentados com a indicação do procedimento adotado.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Acórdão nº 325/2007 – Plenário, 2007.

CARVALHO, Fábio Junqueira de. *IRPJ: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado. (Org.). *Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.). *Curso de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MARTUSCELLI, Fernando José Dutra. *Elementos de Direito Tributário*. Campinas: Mizuno, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

SANTINI, Eurico Marcos Diniz de. (Org.). *Tributação das Empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.