

# PARECER 278/2021



**AUDIN**

Auditoria Interna do  
Ministério Público da União

**PARECER AUDIN-MPU Nº 278/2021**

- Referência** : Despacho nº 897/2021. PGEA nº 0.02.000.000033/2021-18.
- Assunto** : Administrativo. Contratação de serviços com mão de obra residente. Incidência de IRPJ e CSLL na Planilha de Custos e Formação de Preços. Empresas optantes pela tributação pelo lucro presumido. Súmula TCU nº 254/2010.
- Interessado** : Secretaria Estadual. Procuradoria da República no Maranhão.

O Senhor Secretário Estadual da Procuradoria da República no Maranhão, mediante o Despacho em epígrafe, solicita manifestação desta Auditoria Interna do Ministério Público da União acerca do disposto no Memorando nº 04/2021-SLDE/PRMA, cujo teor corresponde à aplicabilidade do enunciado da Súmula nº 254/2010-TCU a empresas que optem pela tributação pelo lucro presumido.

2. No memorando mencionado, ficou assente o seguinte:

1. Temos adotado em nossos editais para contratação de serviços continuados com mão de obra residente, aproveitando sugestão de modelo1 disponibilizado pela Advocacia-Geral da União - AGU, na cláusula que trata da Aceitabilidade da Proposta Vencedora, dentre outras, a seguinte previsão:

“X.X É vedado à proponente incluir na Planilha de Custos e Formação de Preços:”

“X.X.X rubrica para pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL (Súmula TCU nº 254/2010);”

(...)

3. Desse enunciado e após algumas leituras da jurisprudência do TCU sobre o assunto, entendemos indubitável que referida súmula aplica-se aos casos de empresas optantes do regime de apuração com base no lucro real, ou seja, aquelas que dependem do resultado positivo para apuração final desses tributos, conforme se extrai, por exemplo, dos seguintes trechos dos relatórios desses acórdãos:

(...)

4. Dessa forma, parece-nos inadmissível a previsão dos custos desses tributos nas propostas/planilhas apresentadas por empresas optantes do lucro real, visto a impossibilidade de se estabelecer previamente as taxas referentes a esses tributos, porquanto sua base de cálculo ser o lucro futura e efetivamente apurado. Por consequência, entendemos que não caberia

ponderações quanto ao impacto desses custos na análise de exequibilidade de propostas/planilhas apresentadas por essas empresas, em que pese sujeitas à retenção na fonte, dentre outros, do IRPJ e da CSLL, visto a possibilidade de compensações dos prejuízos fiscais desse regime tributário.

5. Por outro lado, entendemos não ser contundente a jurisprudência do TCU quanto à aplicabilidade da súmula 254 às empresas optantes do lucro presumido, que, conforme o próprio nome, têm de imediato lucro presumidamente obtido, cuja base de cálculo é o faturamento do contrato, sendo portanto possível de tais custos serem conhecidos previamente. Corroboram para este entendimento, por exemplo, as seguintes passagens do relatório do Acórdão nº 1214/2013- TCU-Plenário:

(...)

6. A AUDIN-MPU, em seu Referencial Técnico de Custos da AUDIN-MPU (3ª Edição), quando trata do Módulo 6 (Custos Indiretos, Tributos e Lucro) de seu modelo de planilha, especificamente da Alínea 6.C Tributos, página 75, dispõe sobre esse assunto da seguinte forma:

“É vedada a inclusão na planilha orçamentária, de tributos diretos (tais como Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido), porquanto estreitamente vinculados ao resultado final líquido da empresa, não guardando relação específica com a contratação. Por essa razão não se admite a cotação de tributos como o IRPJ e a CSLL, seja em itens distintos, seja como custos integrantes dos custos indiretos/BDI, conforme a Súmula TCU nº 254/2010.” (grifamos)

7. Ainda no mesmo referencial, a AUDIN adota as taxas de lucro de 5,45% para serviços de vigilância e 5,57% para serviços de limpeza e conservação, página 74, nos termos abaixo:

“Conforme estudos realizados pela Auditoria Interna do MPU, considerando-se a média dos percentuais de lucros incluídos nas propostas de empresas contratadas para a prestação de serviços de vigilância e de limpeza e conservação nas unidades gestoras do MPU em todo país, foram estabelecidos os percentuais de 5,45% e 5,57%, respectivamente. Percentuais: 5,45%, para serviços de vigilância; 5,57%, para serviços de limpeza e conservação.” (grifamos)

8. Sugere-nos, dessas informações do referencial da AUDIN, que o entendimento daquela auditoria interna é a aplicabilidade abrangente da referida súmula, já que esses percentuais seriam insuficientes para absorver os custos referentes a esses tributos que estão sujeitas as empresas optantes do lucro presumido, os quais totalizam no mínimo 7,68% (4,8% para o IRPJ e 2,88% para a CSLL), podendo chegar a 10,88%, se considerada a alíquota adicional do IRPJ.

3. Após a exposição acima, indagou o i. Consultante:

9.1. A Súmula nº 254/2010-TCU, assim como é aplicável ao regime tributário do lucro real, também é aplicável ao lucro presumido?

9.2. Caso a resposta seja positiva, a fim de prevenirmos quanto a pedidos de esclarecimentos e questionamentos em sede de recursos, poderíamos acrescentar parágrafo complementar à cláusula citada no item 1 acima, nos seguintes termos?

“X.X.X.X Em função do previsto na Súmula TCU nº 254/2010, não foram considerados, na planilha de custo elaborada para colaborar na precificação desta licitação e ora disponibilizada como modelo neste Edital, os custos tributários referentes ao IRPJ e à CSLL. Da mesma forma, não será exigido/verificado para efeito de análise da exequibilidade das propostas se a licitante, independentemente do regime tributário adotado, considerou ou não em sua taxa de lucro os custos referentes a esses tributos.”

9.3. Caso a resposta seja negativa, com o mesmo propósito do item anterior, entendemos que nossos editais devam ser ajustados de tal forma que fique claro aos licitantes optantes do lucro presumido a obrigatoriedade de considerar o impacto de tais tributos em sua planilha, seja de forma explícita ou implicitamente absorvidos no percentual da taxa de lucro, sob pena de caracterizar indício de inexecutabilidade da proposta.

9.4. Sendo este o procedimento a ser seguindo, como faríamos na orçamentação? Vistos que os percentuais de lucro adotados pela AUDIN (5,45% e 5,57%) são insuficientes para a cobertura destes tributos, ainda que no cenário mínimo de incidência (7,68%).

4. Em exame, preliminarmente, cumpre evidenciar o disposto no Ofício Circular nº 2/2020/AUDIN-MPU, que trata dos critérios para formulação de consultas, considerando as atribuições regimentais da Auditoria Interna, a Recomendação do CNMP nº 74/2020 e a jurisprudência consolidada do Tribunal de Contas da União sobre a matéria. Ficou, assim, estabelecido no seu parágrafo 7º:

7. Solicito a Vossa Excelência/Vossa Senhoria divulgar, no âmbito dessa Unidade, que:

**a) a atividade orientadora da Auditoria Interna encontra limites na prática de atos e emissão de opinião que possam caracterizar cogestão ou que comprometam a necessária segregação de funções entre atos de gestão e de auditoria;**

b) nos casos em que seja necessário o desempenho de atividade orientadora, de consultoria, mediante consulta à Audin-MPU sobre determinada matéria, estas poderão ser formuladas por membros do Ministério Público da União, secretários e diretores gerais, secretários nacionais, regionais e estaduais ou por chefias de nível hierárquico equivalente ou superior no âmbito do MPU;

**c) as consultas devem ser formuladas em tese, de forma clara e objetiva, não se tratando de fato ou caso concreto, com a indicação precisa do seu objeto, após esgotados os estudos e discussões internas sobre a matéria, e instruídas de parecer com posicionamento do órgão de assessoria técnica e/ou jurídica da autoridade consulente;**

d) **excepcionalmente**, poderá a Audin-MPU ser instada a se manifestar sobre casos concretos, desde que justificado e após manifestação das áreas competentes, **inclusive acompanhamento de parecer jurídico conclusivo sobre a matéria**. (grifos acrescidos)

5. Note-se que o Ofício Circular nº 2/2020/AUDIN-MPU preconiza de forma clara os limites da atividade orientadora desta Audin-MPU, mormente em razão da vedação à prática de atos que possam caracterizar cogestão ou que comprometam a necessária segregação de funções entre atos de gestão e auditoria. Assim, para que seja possível aproximação da demanda às normas que regem a atuação de auditoria, é recomendável que a matéria seja apartada do caso concreto, sob a forma de “questão em abstrato”.

6. Deverá, ainda, ser submetida de forma concomitante às áreas de execução e/ou de assessoramento da Unidade Gestora, com manifestação conclusiva, e, mesmo na condição de excepcionalidade estabelecida na alínea “d” daquele Ofício Circular evidencia-se a necessidade do acompanhamento do questionamento com o parecer jurídico conclusivo sobre a matéria, a fim de adequar a instrução da consulta aos ditames desse normativo. Isso porque a unidade executora dispõe de assessoramento próprio, a quem compete o enfrentamento primeiro da matéria, até mesmo pela proximidade com a esfera administrativa/executora, o que enriquece a instrução. Assim, nos casos em que subsista dúvida, por mais que indique exceção que justifique o direcionamento do feito a outras esferas, não é dado às assessorias silenciar no exercício de suas atribuições, mormente quando a matéria possui contornos e fundamentos eminentemente jurídicos, como reconhecido no Despacho da Assessoria Jurídica da PR/MA datado de 19 de abril de 2021 (PR-MA-00012058/2021).

7. Após essas breves considerações sobre os critérios para formulação de consultas à Auditoria Interna, que certamente serão observadas por essa Unidade *a posteriori*, passaremos a analisar o questionamento consubstanciado no PGEA encaminhado, que em síntese apertada requer exame sobre a aplicabilidade da Súmula/TCU nº 254 em editais de licitação para contratação de serviços com mão de obra residente, que poderá envolver licitantes cujo regime de tributação corresponde ao lucro real e outros que optam pelo lucro presumido.

8. Em caráter introdutório, cumpre fazer um breve histórico sobre as deliberações da e. Corte de Contas da União acerca da matéria. Convém, inicialmente, destacar o acórdão que deu origem a conversão do entendimento pacificado no âmbito do TCU na Súmula nº 254/2010<sup>1</sup>, no sentido de que o IRPJ e a CSLL não se consubstanciam em despesa indireta passível de inclusão na Taxa de Bonificações e Despesas Indiretas - BDI do orçamento-base da licitação, considerando a natureza direta e personalística desses tributos, que oneram pessoalmente o contratado:

### ACÓRDÃO 625/2010 – PLENÁRIO

#### Sumário

ADMINISTRATIVO. PROJETO DE SÚMULA. EXCLUSÃO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO NO PERCENTUAL DE BONIFICAÇÕES E DESPESAS INDIRETAS. CONVENIÊNCIA E OPORTUNIDADE DA PROPOSIÇÃO. MATÉRIA PACIFICADA NO ÂMBITO DO TCU. INCLUSÃO DO ENTENDIMENTO NA BASE DE SÚMULAS DA JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE DO TRIBUNAL.

#### Relatório:

(...)

7. Diante disso, apenas os tributos indiretos, tais como os destinados ao Programa de Integração Social - PIS, a Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social - Cofins e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, devem compor o BDI dos orçamentos, haja vista ser inviável a própria Administração arcar com o pagamento de tributos que, por sua natureza, não se prestam à repercussão econômica, como é o caso do IRPJ e da CSLL. Em outras palavras, a própria contratada é quem está obrigada por lei ao pagamento desses tributos, não podendo transferir esse encargo para a Administração, pois caso contrário, ter-se-ia uma forma disfarçada e não prevista em lei de 'incentivo fiscal'.

(...)

**10. Assim, é oportuno e conveniente que o assunto seja sumulado, para permitir uma orientação, tanto para os gestores e ordenadores de despesa, como para o próprio corpo técnico do TCU, quanto à impossibilidade de inclusão do IRPJ e da CSLL dentre os tributos que compõem o percentual de BDI.**

(...)

<sup>1</sup> SÚMULA TCU 254: 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.

**Voto:**

Como visto no relatório precedente, o projeto de súmula foi exaustivamente analisado no âmbito das unidades técnicas do Tribunal, bem assim recebeu parecer favorável da Comissão Permanente de Jurisprudência, restando devidamente justificadas a conveniência e oportunidade, bem assim a relevância da matéria com vistas a compor a base de enunciados da Jurisprudência predominante do Tribunal.

2. Assim, quanto ao mérito, manifesto-me em concordância com as instruções e pareceres lavrados nos autos e ressalto que o entendimento a ser simulado encontra-se pacificado no âmbito da Corte.

3. Ademais, conforme dispõe o art. 85 do Regimento Interno, “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”.

4. Impende ainda destacar que, dada a ausência de manifestação dos Senhores Ministros, Auditores e Procurador-Geral, no que respeita à apresentação de emendas ou sugestões, vislumbro não haver óbices quanto à aceitação do teor do anteprojeto aprovado pela Comissão Competente, nos termos a seguir:

“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.”

Ante o exposto, VOTO no sentido de que este Tribunal Pleno aprove o acórdão que submeto à sua elevada consideração.

**Acórdão:**

(...)

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo Relator, em:

9.1. com fundamento no art. 87 do Regimento Interno do TCU, aprovar o Projeto de Súmula apresentado, na forma do texto constante do Anexo ao Voto que fundamenta este Acórdão; (grifos acrescidos)

9. Importante registrar que no relatório do acórdão sobredito foi considerado como precedentes para uniformização da jurisprudência do Tribunal de Contas da União os seguintes Acórdãos:

- Acórdão 2066/2008-TCU-Primeira Câmara - Sessão de 15/07/2008, Ata nº 24/2008, Proc. Processo 000.267/2008-6, in DOU de 18/07/2008.

- Acórdão 2601/2008-TCU-Primeira Câmara - Sessão de 20/08/2008, Ata nº 29/2008, Proc. Processo 023.510/2006-4, in DOU de 22/08/2008.

- Acórdão 1471/2008-TCU-Plenário - Sessão de 30/07/2008, Ata nº 30/2008, Proc. Processo 011.457/2008-9, in DOU de 01/08/2008.
- Acórdão 608/2008-TCU-Plenário - Sessão de 09/04/2008, Ata nº 11/2008, Proc. Processo 029.772/2007-3, in DOU de 14/04/2008.
- Acórdão 546/2008-TCU-Plenário - Sessão de 02/04/2008, Ata nº 10/2008, Proc. Processo 019.771/2006-4, in DOU de 04/04/2008.
- . - Acórdão 525/2008-TCU-Segunda Câmara - Sessão de 11/03/2008, Ata nº 6/2008, Proc. Processo 026.557/2007-2, in DOU de 14/03/2008.
- Acórdão 440/2008-TCU-Plenário - Sessão de 19/03/2008, Ata nº 8/2008, Proc. Processo 012.745/2006-2, in DOU de 25/03/2008.
- Acórdão 397/2008-TCU-Plenário - Sessão de 12/03/2008, Ata nº 7/2008, Proc. Processo 009.484/2006-2, in DOU de 14/03/2008.
- Acórdão 2640/2007-TCU-Plenário - Sessão de 05/12/2007, Ata nº 51/2007, Proc. Processo 015.865/2007-2, in DOU de 1/12/2007.
- Acórdão 2288/2007-TCU-Plenário - Sessão de 31/10/2007, Ata nº 46/2007, Proc. Processo 008.581/2007-0, in DOU de 05/11/2007.
- Acórdão 950/2007-TCU-Plenário - Sessão de 23/05/2007, Ata nº 21/2007, Proc. Processo 010.641/2006-9, in DOU de 28/05/2007.

10. Desses acórdãos mencionados, destaca-se o emblemático Acórdão nº 950/2007 – Plenário, que proíbe taxativamente a inclusão do IRPJ e da CSLL nos orçamentos bases das licitações e nas propostas de preços, seja na composição do BDI ou como item específico da planilha, cuja vedação foi seguida em outras deliberações do TCU:

#### ACÓRDÃO Nº 950/2007 - PLENÁRIO

##### Voto:

(...)

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 1595/2006-TCU-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-TCU-Plenário.

(...)

11. Assim, a preocupação manifestada pela zelosa Unidade Técnica é relevante e está a suscitar **a pertinente intervenção desta Corte de Contas, até mesmo para uniformizar o tratamento a ser dado à questão**, tendo em



vista a diferença de procedimentos entre os diversos órgãos e entidades, quando não dentro de uma mesma entidade, como a Petrobras, que não tem posicionamento conclusivo acerca da matéria, como anotado no Relatório do Acórdão 1542/2003-TCU-Plenário, citado pela 1ª Secex. Nessa linha, **a Unidade propõe que a prática seja vedada na Administração**, sugestão que me parece adequada, com os adendos e considerações que passo a fazer. (grifos acrescidos)

(...)

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.

**Acórdão:**

(...)

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;** (grifos acrescidos)

11. Não obstante a jurisprudência consolidada sobre o assunto no âmbito do TCU, vale reconhecer que mais recentemente a e. Corte de Contas da União tem editado acórdãos com uma nova linha de interpretação. É o que se observa da leitura dos seguintes acórdãos:

#### **ACÓRDÃO Nº 1214/2013 – PLENÁRIO**

217. No tocante ao LDI, cumpre mencionar que as despesas com tributos federais incorridas pelas empresas optantes pelo lucro presumido correspondem ao percentual de 11,33%, sendo 4,8% de IR, 2,88% de CSLL, 3% de COFINS e 0,65% de PIS.

218. É certo que o Tribunal de Contas da União já fixou orientação no sentido de que o IR e a CSLL não devem constar das planilhas de obra. Contudo,

sendo despesas obrigatórias, incidentes inclusive sobre o total da receita, retidas antecipadamente pelo tomador do serviço, não há como se deixar de considerar esses tributos como despesas efetivas incorridas pelos contratados prestadores de serviços continuados e que impactam significativamente o valor do contrato.

219. A exemplo das empresas optantes pelo lucro presumido, a administração deve avaliar a exequibilidade da proposta, no que se refere ao LDI, à luz dos regimes fiscais advindos da contratação. Antecipe-se, contudo, que não devem ser aceitas, sem as devidas justificativas, propostas que não contemplem o pagamento de todos os tributos. Do mesmo modo, lucro, como se sabe, pode ser maximizado com uma boa gestão de mão de obra, mas não se deve abrir mão de um mínimo aceitável, pois não é crível que prestadores de serviços estejam dispostos a trabalharem de graça para o Erário. Não fixar lucro mínimo é um incentivo para que as empresas avancem sobre outras verbas, como direitos trabalhistas, tributos e contribuições compulsórias, como tem sido praxe.

220. Também as despesas administrativas, devem ser objeto de análise pela administração, pois não é razoável que a empresa não possua esse gasto. No entanto, é aceitável que existam justificativas para reduzi-lo ou eliminá-lo, por exemplo, que a empresa administre muitos contratos, ou que se trate de uma empresa familiar, mas para isso a empresa necessita apresentá-las.

221. Concluímos, portanto, que os editais deveriam consignar expressamente as condições mínimas para que as propostas sejam consideradas exequíveis, proibindo propostas com lucro e despesas administrativas iguais a zero, entre outros, em razão de esse percentual englobar os impostos e contribuições não repercutíveis (IR, CSLL). Registre-se que o grupo não determinou quais seriam as condições mínimas ideais, de modo que deverá ser realizado estudo para determiná-las e, assim, possibilitar a implementação dessa proposta.

#### **ACÓRDÃO Nº 648/2016 – PLENÁRIO**

22. No que tange à inclusão de IRPJ e CSLL na composição do BDI dos contratos auditados, bem destacou o Ministério Público de Contas que o voto condutor do Acórdão 1591/2008-TCU-Plenário, de minha relatoria, trouxe o entendimento de que “a indicação em destaque na composição do BDI do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido não acarreta, por si só, prejuízos ao erário, pois é legítimo que empresas considerem esses tributos quando do cálculo da equação econômico-financeira de sua proposta”.

23. Verifico, assim, que não há nenhuma ilegalidade no fato de a empresa contratada incluir tais rubricas na composição do seu BDI, desde que os preços praticados estejam em consonância com os paradigmas de mercado. Tanto a Súmula TCU nº 254/2010 como o art. 9º, do Decreto 7.983/2013, vedam a inclusão de tais rubricas apenas no orçamento-base da licitação, não sendo tais entendimentos aplicáveis aos preços ofertados pelos privados.

12. Assim, parece-nos que, de fato, entendimentos recentes do TCU têm tentado atenuar o caráter compulsório do Acórdão nº 950/2007- Plenário e da Súmula nº 254/2010, acerca das manifestações sobre exclusão do IRPJ e CSLL na composição do BDI nas planilhas apresentadas nas propostas das licitantes, considerando tratamento diferenciado de empresas cujo regime tributário seja o de lucro real ou quando a empresa opta pelo lucro presumido, regimes tributários distintos.

13. Em consequência, é comum surgirem recursos de empresas em procedimentos licitatórios, na medida em que se alega, a exemplo do Acórdão nº 950/2007 – Plenário, que a motivação desenvolvida para sua deliberação teve como escopo a exclusão do IRPJ e das CSLL da formação do BDI, tão somente para as empresas tributadas pelo lucro real. Ao passo que as empresas optantes pela tributação do lucro presumido têm esse tributo líquido e certo para o pagamento já na emissão da fatura, haja vista que não dependem da apuração do lucro para incidência dos tributos. Assim, nesses recursos, considera-se que extrair o IRPJ e a CSLL da proposta das empresas de lucro presumido seria, então, desarrazoado.

14. Entretanto, acerca das diferenças desses regimes de tributação, convém trazer a lume trecho do voto do Ministro Relator Marcos Bemquerer Costa, consignado no Acórdão 2622/2013-Plenário, que, apesar de se referir à exclusão do IRPJ da composição do BDI no caso de obras públicas, traz esclarecimentos sobre a distinção desses regimes e suas implicações na formação do entendimento pacificado e sumulado pelo TCU:

**Voto:**

(...)

150. Aproveito a oportunidade para agradecer à Câmara Brasileira de Indústria da Construção – CBIC e, mais uma vez, ao Gabinete do Ministro-Substituto Weder de Oliveira pelas valorosas contribuições prestadas na elaboração desse estudo, (...).

**Relatório:**

(...)

**Análise dos regimes de tributação**

O último aspecto da exclusão do IRPJ da composição de BDI de obras públicas refere-se à discussão sobre os diferentes regimes de apuração desse tributo. Considerando que o montante tributável pelo regime de lucro real não apresenta maiores controvérsias, a questão central reside em analisar se a apuração dos tributos pelo regime de lucro presumido implicaria a sua

incidência diretamente sobre a receita bruta auferida pela empresa, o que, tecnicamente, permitiria a admissão explícita na composição de BDI, a exemplo do ISS, PIS e COFINS.

De acordo com a legislação tributária, **a regra geral de tributação para as pessoas jurídicas é a apuração dos resultados com base no lucro real**, determinado a partir dos registros contábeis e fiscais. Entretanto, **como opção, é facultada a tributação pelo lucro presumido ou pela sistemática do Simples Nacional para as empresas de médio e pequeno portes**, respectivamente, ou pelo lucro arbitrado, em caráter excepcional, quando a pessoa jurídica não mantiver escrituração contábil regular ou imprestável à apuração do lucro tributável.

Como visto, o conceito de renda refere-se à disponibilidade de acréscimo patrimonial como elemento central do fato gerador do imposto de renda, decorrente do produto do capital, do trabalho ou de qualquer outra causa (proventos). Conforme ensina Machado (1994, P. 29/47), '(a) a expressão renda e proventos de qualquer natureza só abrange os fatos que possam ser considerados como acréscimo patrimonial; e (b) o legislador ordinário não pode definir como acréscimo patrimonial aquilo que evidentemente não o seja, na linguagem comum'.

Nesse sentido, a tributação presumida relaciona-se com o conceito de renda previsto no art. 43 do CTN, que parte de uma presunção legal de lucratividade da atividade do contribuinte, que nada mais é do que o cômputo de receitas menos despesas necessárias a sua geração nessa sistemática do conceito de renda, ainda que tal diferença seja feita pelo legislador de forma presumida. Por essa razão, não se pode dar a esse regime sentido diverso ao estabelecido pela legislação complementar, nem muito menos interpretar o IRPJ apurado pelo regime presumido como se fosse um imposto sobre a receita, sob pena de transfigurar o critério material desse tributo, que continua a ser sempre um acréscimo patrimonial disponível.

Não se pode desconsiderar também que até para a apuração do tributo com base no lucro real se utiliza presunções legais, visto que o lucro tributável é apenas uma aproximação da renda disponível do contribuinte, ou seja, não representa necessariamente o lucro verdadeiro. Cita-se o exemplo dos percentuais de depreciação de bens, estimados pela legislação fiscal como valores que se aproximam, mas não constituem a realidade do desgaste ocorrido dos bens do ativo imobilizado. Sobre isso, vale mencionar as lições de Fran Martins (1984, p. 564):

Não se desconhece que a lei tributária pode criar ficções jurídicas, como faz o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, ao definir como lucro real o lucro líquido do exercício ajustado por adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. Não é, porém, de boa técnica legislativa confundir o que pode ser estabelecido de modo claro, preciso, sem distorções da verdade natural nem prejuízo para o objetivo colimado. As parcelas que se apuram como tributáveis pela legislação do imposto de renda, não são, na verdade, reais como valores líquidos resultantes da exploração empresarial. Constituem valores apurados segundo critérios fiscais que, pela orientação legislativa adotada, identificam capacidade contributiva ou na medida em que se deve exigir o tributo do empresário.

Além disso, somente uma parte do montante tributável na sistemática do lucro presumido é obtida mediante a aplicação de coeficientes fixados pela legislação sobre as receitas brutas da atividade operacional das pessoas jurídicas, já que são acrescidos os ganhos de capital e demais receitas e outros ganhos tributáveis (art. 25, inciso II, da Lei 9.430/1996). Exatamente por isso que o conceito legal de renda não pode ser interpretado de forma desassociada dos princípios constitucionais tributários específicos da generalidade, universalidade e progressividade, além do caráter pessoal e da graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, §1º, da Constituição Federal).

**Outra característica importante do lucro presumido é que esse regime de tributação só deve ser admitido em caráter facultativo**, como forma de facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, porque a presunção estará sempre baseada em meras estimativas de acréscimos patrimoniais, conforme prevê o art. 13 da Lei 9.718/1998. Essa modalidade de apuração do tributo justifica-se por ser uma forma de tributação simplificada e por não exigir controles comerciais e fiscais mais rígidos, o que constitui um fator preponderante de diferenciação para o contribuinte optar pelo lucro presumido.

**Ressalta-se que o lucro presumido encontra sua fundamentação legal no tratamento diferenciado conferido às empresas de pequeno e médio porte, ao possibilitar uma tributação favorecida para empresas que possuem receitas inferiores a determinado nível, bem como no princípio constitucional da isonomia**, visto que trata os desiguais na medida de sua desigualdade. Também encontra respaldo no princípio da livre concorrência, ao possibilitar a inclusão de um grande número de empresas com tratamento favorecido, o que propicia uma maior competitividade no mercado de obras públicas (arts. 170, incisos IV e IX, e art. 179 da Constituição Federal).

**No entanto, sendo uma opção conferida às pessoas jurídicas, cabe exclusivamente a cada contribuinte que se enquadre nos requisitos legais exigidos para o regime do lucro presumido avaliar os benefícios da tributação presumida, por meio do seu planejamento tributário. Se a lucratividade de sua atividade geralmente for superior à estimada pela lei, tenderá a optar pelo lucro presumido, se inferior, considerará o lucro real como mais vantajoso. Por essas razões, a sua observância jamais pode ser exigida do contribuinte, sendo sempre uma faculdade.**

Em face de todo o exposto, conclui-se que os tributos do IRPJ e da CSLL não devem estar discriminados, de forma explícita, na composição de BDI de obras públicas em razão da ausência de relação direta de seu fato gerador com a prestação de serviços da obra e da impossibilidade de ensejar a repactuação dos preços contratados no caso de alteração da sua carga tributária. **No entanto, os seus percentuais podem estar incluídos implicitamente na parcela de remuneração do particular contratado da composição de BDI, cujo repasse do ônus financeiro aos preços contratados segue as regras normais de mercado.** A aplicação dessa regra independe do regime de tributação das empresas contratadas pela Administração Pública, **de forma que o entendimento deste Tribunal consubstanciado na Súmula-TCU 254/2010 encontra sólida fundamentação na legislação tributária e de licitações e contratos.** (grifos acrescidos)

15. Do estudo realizado, há que se considerar que a empresa, ao aderir à opção pelo lucro presumido, estará ciente que receberá tratamento diferenciado, possibilitará ser alvo de uma tributação mais favorecida, por isso essas pessoas jurídicas deverão fazer um planejamento tributário e, quando aderirem a uma licitação, lembrarem que os tributos do IRPJ e da CSLL não deverão restar discriminados explicitamente na composição do BDI, bem como discriminados em item específico na planilha, a fim de atender ainda ao **entendimento pacificado e majoritário do TCU**. No entanto, poderão incluir, de forma embutida e não destacada, no lucro da empresa, conforme já ficou assente nos acórdãos anteriormente mencionados (Acórdão nº 1214/2013; Acórdão nº 648/2016, ambos do Plenário).

16. Sendo assim, a fim de evitar que haja contratação de empresa que futuramente não consiga honrar com as condições contratuais ou execute o serviço de forma precária, poderá a Administração precaver-se na iminência de preços manifestamente inexequíveis, cuja proposta final seja aparentemente insuficiente para cobrir os custos decorrentes da contratação pretendida, a exemplo da situação em comento de empresas optantes pelo lucro presumido cujos percentuais do IRPJ e CSLL correspondem respectivamente a 4,80% e 2,88%, totalizando 7,68%. Portanto, a proposta da empresa poderá ser criticada se o percentual do lucro for insuficiente para arcar com o pagamento desses tributos.

17. Uma empresa, *a priori*, optante pelo lucro presumido precisaria estabelecer um percentual de lucro acima de 7,68% na planilha. No entanto, a situação não caracteriza, de forma absoluta, inexequibilidade da proposta ou motivo suficiente para a desclassificação da proposta, desde que não divirja de exigências legais. Cumpre, assim, implementar diligência a fim de obter os esclarecimentos complementares necessários, nos termos do § 3º do art. 43 da Lei nº 8.666/1993<sup>2</sup>, para fins de comprovação da exequibilidade da proposta, considerando

---

<sup>2</sup> Lei nº 8.666/1993:

Art. 43. A licitação será processada e julgada com observância dos seguintes procedimentos:

(...)

§ 3º É facultada à Comissão ou autoridade superior, em qualquer fase da licitação, a promoção de diligência destinada a esclarecer ou a complementar a instrução do processo, vedada a inclusão posterior de documento ou informação que deveria constar originariamente da proposta.

Lei nº 14.1333/2021:

Art. 59. Serão desclassificadas as propostas que:

(...)

que algumas vezes a empresa possui diversos contratos vigentes, o que possibilita o rateio dos custos administrativos, de forma a propiciar valores em planilhas suficientes para cobrir as despesas.

18. Feitas essas considerações, a conclusão que nos parece óbvia é que, na condição de órgão vinculado ao controle do Tribunal de Contas da União, os tributos relativos ao IRPJ e CSLL não deverão ser considerados no orçamento de referência. No entanto, não há impedimento que os licitantes incluam em sua proposta as referidas rubricas na composição de seu BDI de forma embutida e não destacada no lucro da empresa, uma vez que a licitante deverá elaborar a sua planilha de custos e formação de preços com base no regime de tributação ao qual se submete durante a execução do contrato.

19. Nesse mister, infere-se que não cabe à Administração a tarefa de fiscalização da lucratividade empresarial. Ademais, o Tribunal de Contas da União tem deixado de apurar sobrepreço nas parcelas exclusivas do BDI, considerando para o cálculo da economicidade o preço final da proposta do licitante, a exemplo do trecho ora colacionado do Acórdão nº 2738/2015 – Plenário:

**Voto:**

24. Nesse particular, devo pontuar que a presente via recursal, caso fosse conhecida, é de cognição restrita, não cabendo rediscussão de mérito em relação aos pontos já objeto de julgamento pelo acórdão em exame. Ainda assim, pondero refletir sobre a alegação, uma vez que este Tribunal há tempos se debruça sobre o tema dos critérios e valores acerca da taxa conhecida como BDI.

25. **Cabe esclarecer que o entendimento preponderante é de cada particular poder apresentar a taxa que melhor lhe convier, desde que o preço proposto para cada item da planilha e, por consequência o preço global, não estejam em limites superiores aos preços de referência, valores estes obtidos dos sistemas utilizados pela Administração e das pesquisas de mercado, em casos de lacunas nos mencionados referenciais.** (grifo acrescido)

---

IV - não tiverem sua exequibilidade demonstrada, quando exigido pela Administração;  
(...)

§ 2º A Administração poderá realizar diligências para aferir a exequibilidade das propostas ou exigir dos licitantes que ela seja demonstrada, conforme disposto no inciso IV do caput deste artigo.



20. Em face do exposto, em resposta pontual às indagações do i. Consultante, somos de parecer que:

a) até que o TCU reveja o seu posicionamento majoritário, concedendo tratamento diferenciado na exclusão do IRPJ e CSLL no caso das empresas optantes pelo lucro real e a sua respectiva inclusão explícita para as empresas optantes pelo lucro presumido, o teor do enunciado da Súmula TCU nº 254/2010 continuará a ser aplicado de igual forma às licitantes do regime tributário do lucro real e também às optantes pelo lucro presumido;

b) em resposta ao subitem 9.2, convém lembrar que as minutas de editais de licitação, bem como as dos contratos devem ser previamente examinadas e aprovadas por assessoria jurídica da Administração, consoante disciplina o inc. VI e parágrafo único do art. 38 da Lei nº 8.666/1993<sup>3</sup>.

c) em relação à indagação correspondente ao subitem 9.3, deverá ficar assente no edital que a administração verificará a exequibilidade da proposta à luz dos regimes fiscais advindos da contratação, em especial, no caso de empresas tributadas pelo lucro presumido, se o valor da proposta guarda compatibilidade com o pagamento de todos os tributos;

---

<sup>3</sup> Lei nº 8.666/1993:

Art. 38. O procedimento da licitação será iniciado com a abertura de processo administrativo, devidamente autuado, protocolado e numerado, contendo a autorização respectiva, a indicação sucinta de seu objeto e do recurso próprio para a despesa, e ao qual serão juntados oportunamente:

(...)

VI - pareceres técnicos ou jurídicos emitidos sobre a licitação, dispensa ou inexigibilidade;

(...)

Parágrafo único. As minutas de editais de licitação, bem como as dos contratos, acordos, convênios ou ajustes devem ser previamente examinadas e aprovadas por assessoria jurídica da Administração

Lei nº 14.133/2021:

Art. 19. Os órgãos da Administração com competências regulamentares relativas às atividades de administração de materiais, de obras e serviços e de licitações e contratos deverão:

(...)

IV - instituir, com auxílio dos órgãos de assessoramento jurídico e de controle interno, modelos de minutas de editais, de termos de referência, de contratos padronizados e de outros documentos, admitida a adoção das minutas do Poder Executivo federal por todos os entes federativos;



d) acerca da derradeira indagação (subitem 9.4), cumpre relembrar que o Referencial Técnico de Custos desta Audin-MPU é um instrumento que serve tão somente como ferramenta de consulta e base de conhecimento para auxiliar os gestores do MPU nas contratações e na compreensão da origem e fundamento de cada item de custo. Nesse sentido, os percentuais de lucro ali adotados são relativos a uma média dos percentuais de lucros incluídos nas propostas de empresas contratadas nas unidades gestoras do MPU em todo país, portanto, passíveis de adaptações à realidade da contratação a ser realizada por cada Unidade Gestora, devidamente justificada.

É o Parecer.

Brasília, 28 de maio de 2021.

SELMA AVON CAROLINO VANDERLEI  
Analista do MPU/Gestão Pública

De acordo.  
Encaminhe-se ao Diretor de Auditoria de Gestão Administrativa.

JOSÉ GERALDO DO E. SANTO SILVA  
Chefe da Divisão de Consultoria e Orientação

De acordo com o Parecer AUDIN-MPU nº 278/2021.  
À consideração do Senhor Auditor-Chefe.

MICHEL ÂNGELO VIEIRA OCKÉ  
Diretor de Auditoria de Gestão Administrativa

De acordo com o Parecer AUDIN-MPU nº 278/2021.  
Encaminhe-se à PR-MA, para as providências cabíveis.

EDUARDO DE SEIXAS SCOZZIERO  
Auditor-Chefe Adjunto

RONALDO DA SILVA PEREIRA  
Auditor-Chefe



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL**

Assinatura/Certificação do documento **AUDIN-MPU-00000931/2021 PARECER nº 278-2021**

.....  
Signatário(a): **RONALDO DA SILVA PEREIRA**

Data e Hora: **28/05/2021 17:39:46**

Assinado com login e senha

.....  
Signatário(a): **JOSE GERALDO DO ESPIRITO SANTO SILVA**

Data e Hora: **28/05/2021 18:08:56**

Assinado com login e senha

.....  
Signatário(a): **EDUARDO DE SEIXAS SCOZZIERO**

Data e Hora: **28/05/2021 17:47:39**

Assinado com login e senha

.....  
Signatário(a): **MICHEL ANGELO VIEIRA OCKE**

Data e Hora: **28/05/2021 18:04:01**

Assinado com login e senha

.....  
Signatário(a): **SELMA AVON CAROLINO VANDERLEI**

Data e Hora: **28/05/2021 18:15:21**

Assinado com login e senha

.....  
Acesse <http://www.transparencia.mpf.mp.br/validacaodocumento>. Chave 8889a048.321f6675.e3e6b4f1.bc71b58b