

Processo SEI nº 26/2000-9005060-0

Assunto: PIS. COFINS. Alíquota efetiva. Não cumulatividade. Pregão nº 9188/2026.

Requerente: CELIC

Data: 21 de agosto de 2026.

INFORMAÇÃO CAGE/DCO Nº 016/2026

Trata-se de consulta encaminhada para análise quanto à adequação das alíquotas de PIS/Pasep e Cofins informadas pela licitante SULPORT GESTÃO EM SERVIÇOS LTDA., no âmbito do Pregão Eletrônico nº 9188/2026, cujo objeto consiste na prestação de serviços de apoio administrativo e copeiragem, a serem executados em unidades da Secretaria da Saúde, em Porto Alegre e no interior do Estado, mediante 107 postos de trabalho.

A licitante declarou estar submetida ao regime de tributação pelo Lucro Real, com apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, tendo utilizado em sua planilha de custos as alíquotas efetivas de 0,61% para o PIS/Pasep e 2,82% para a Cofins, totalizando 3,43%, em substituição às alíquotas ordinárias de 1,65% e 7,60%.

Em sede de diligência, conforme relatado nos autos, a empresa apresentou documentação relativa à EFD-Contribuições, consolidações fiscais, demonstrativos de apuração, recibos de entrega e memória de cálculo referentes ao período de 1º/06/2025 a 31/05/2026.

A Assessoria Jurídica registrou, ainda, que a documentação aparentemente demonstra a existência concomitante de apuração cumulativa e não cumulativa, tendo sugerido o encaminhamento à CAGE para manifestação quanto à adequação das alíquotas informadas e à suficiência dos documentos apresentados para comprovação dos percentuais utilizados na planilha.

Do regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins

Nos termos do art. 2º da Lei nº 10.637/2002, a alíquota ordinária do PIS/Pasep no regime não cumulativo é de 1,65%. Para a Cofins, o art. 2º da Lei nº 10.833/2003 estabelece alíquota ordinária de 7,60%.

Todavia, a não cumulatividade permite o desconto dos créditos previstos no art. 3º das respectivas leis. Por consequência, a relação entre o valor líquido da contribuição e a receita da pessoa jurídica pode resultar em percentual inferior à soma das alíquotas nominais de 9,25%.

Isso significa que, para empresa submetida ao Lucro Real e ao regime não cumulativo, não é tecnicamente correto presumir que sua carga efetiva de PIS/Cofins seja necessariamente de 9,25%.

Por outro lado, a possibilidade de creditamento não é irrestrita. Por exemplo, o art. 3º, § 2º, inciso I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 veda expressamente o crédito relativamente à mão de obra paga a pessoa física. A mesma vedação foi incorporada ao art. 160, inciso III, da IN RFB nº 2.121/2022.

A circunstância é particularmente relevante em contratos de terceirização com dedicação de mão de obra, nos quais salários e respectivos encargos representam parcela substancial dos custos da prestação.

Da possibilidade de coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo

A circunstância de pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real possuir receitas submetidas simultaneamente aos regimes cumulativo e não cumulativo não representa, por si só, inconsistência.

O art. 8º da Lei nº 10.637/2002 e o art. 10 da Lei nº 10.833/2003 preservam determinadas pessoas jurídicas e receitas nas regras da incidência cumulativa, ainda que a pessoa jurídica esteja, relativamente às demais receitas, submetida à não cumulatividade.

A própria EFD-Contribuições contempla expressamente essa situação e prevê, entre as possibilidades de preenchimento, a escrituração de operações sujeitas simultaneamente aos regimes não cumulativo e cumulativo, bem como a indicação do método adotado para apropriação dos créditos comuns.

Todavia, quando apenas parte das receitas estiver submetida à não cumulatividade, os créditos não podem ser indistintamente atribuídos a toda a atividade empresarial.

O art. 3º, § 7º, da Lei nº 10.637/2002 determina que, nessa hipótese, o crédito seja apurado exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas não cumulativas. O § 8º permite, relativamente aos custos comuns, sua determinação mediante apropriação direta ou rateio proporcional.

No mesmo sentido, o art. 244 da IN RFB nº 2.121/2022 dispõe que, na hipótese de sujeição à não cumulatividade apenas de parte das receitas, o crédito deve ser calculado exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. Para os custos comuns, o § 2º admite apropriação direta ou rateio proporcional segundo a relação entre receita bruta não cumulativa e receita bruta total.

Assim, a indicação nos documentos apresentados pela licitante de apuração cumulativa e não cumulativa não conduz à rejeição da proposta, mas torna necessária a verificação da correta segregação e apropriação dos créditos.

Dos gastos capazes de gerar créditos em empresa prestadora de serviços

Nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, a pessoa jurídica poderá apurar créditos relativamente a determinadas aquisições e despesas, observados os respectivos requisitos legais.

No que se refere especificamente ao conceito de insumo, o Superior Tribunal de Justiça, no Tema Repetitivo nº 779, fixou que sua caracterização deve ser realizada segundo os critérios da essencialidade ou relevância,

considerando a imprescindibilidade ou importância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. O entendimento foi incorporado administrativamente pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018 e pelo art. 176 da IN RFB nº 2.121/2022.

A regulamentação da Receita Federal é particularmente útil para o presente caso. O art. 176 da IN RFB nº 2.121/2022 relaciona, entre outros, como itens potencialmente enquadráveis como insumos, equipamentos de proteção individual e a parcela suportada pelo empregador relativa ao vale-transporte da mão de obra empregada diretamente na prestação de serviços. Por outro lado, o mesmo dispositivo afasta, em regra, bens e serviços utilizados em atividades administrativas.

O art. 177 da mesma Instrução Normativa considera, ainda, insumos os bens e serviços especificamente exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar a prestação de serviços, ressalvando que essa extensão não se aplica automaticamente às exigências decorrentes apenas de acordos ou convenções coletivas.

Há, ainda, regra específica no art. 3º, inciso X, da Lei nº 10.833/2003, introduzida pela Lei nº 11.898/2009, para créditos sobre vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação e fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore atividades de limpeza, conservação e manutenção. A regra não pode ser automaticamente estendida a qualquer serviço de terceirização de mão de obra.

Portanto, em relação aos postos de trabalho, não se pode presumir que vale-alimentação, uniformes ou qualquer outro benefício trabalhista gerem crédito apenas porque compõem o custo da prestação. Cada rubrica deve ser analisada segundo a hipótese legal pertinente.

Da utilização das alíquotas médias efetivas nas licitações

A Orientação nº 19 da Secretaria de Gestão do Governo Federal, atualizada em 3 de julho de 2026, orienta os órgãos e entidades integrantes do Sistema de Serviços Gerais – SISG relativamente às contratações de serviços

continuados com dedicação exclusiva de mão de obra celebradas com empresas sujeitas ao Lucro Real e à incidência não cumulativa.

Segundo a orientação, os licitantes devem cotar na planilha de custos e formação de preços as alíquotas médias efetivamente recolhidas de PIS e Cofins, justamente porque os créditos relativos a custos, despesas e encargos podem fazer com que os percentuais efetivamente suportados sejam inferiores a 1,65% e 7,60%. Para comprovação, podem ser exigidas as EFD-Contribuições dos últimos doze meses ou outro meio hábil.

Registre-se que a Orientação nº 19 é dirigida aos órgãos e entidades integrantes do SISG federal, não constituindo, por si só, norma diretamente vinculante ao Estado do Rio Grande do Sul. No presente processo, entretanto, foi expressamente adotada como referência técnica pela Assessoria Jurídica, que reproduziu sua orientação quanto às alíquotas médias e à comprovação pelos doze meses de EFD-Contribuições. Dessa forma, não há fundamento para rejeitar os percentuais de 0,61% de PIS/Pasep e 2,82% de Cofins simplesmente por serem inferiores às alíquotas nominais.

A questão a ser examinada é se os percentuais estão efetivamente demonstrados e se constituem parâmetro razoavelmente representativo para a formação do preço do objeto licitado.

Da jurisprudência do Tribunal de Contas da União

A jurisprudência do Tribunal de Contas da União fornece elementos particularmente relevantes para a análise das alíquotas de PIS e Cofins consideradas na formação dos preços contratados pela Administração Pública.

No Acórdão nº 325/2007-TCU-Plenário, o Tribunal destacou que, no regime não cumulativo, a carga efetivamente suportada pela empresa não corresponde necessariamente às alíquotas nominais de 1,65% para o PIS e 7,60% para a Cofins, uma vez que o montante devido depende dos créditos passíveis de aproveitamento. Assim, o percentual efetivo varia de acordo com o perfil dos dispêndios e com a estrutura operacional da empresa.

O Tribunal observou, nesse contexto, que atividades com maior participação de aquisições e despesas geradoras de crédito tendem a apresentar carga efetiva inferior, enquanto empresas prestadoras de serviços intensivos em mão de obra normalmente possuem menor capacidade de creditamento, uma vez que parcelas relevantes de seus custos, especialmente a mão de obra, não geram créditos de PIS e Cofins. Registrou, ainda, que as próprias empresas possuem condições de estimar os percentuais aplicáveis considerando sua estrutura organizacional e o tipo de contrato a ser executado.

Esse entendimento foi desenvolvido no Acórdão nº 1.619/2008-TCU-Plenário, no qual o Tribunal reconheceu expressamente que as alíquotas efetivamente suportadas no regime não cumulativo podem ser inferiores às alíquotas nominais, dependendo da composição dos custos e dos créditos apropriados pela empresa. Por essa razão, a Administração deve buscar percentuais que correspondam, tão aproximadamente quanto possível, ao montante efetivamente devido, podendo exigir justificativa quando forem apresentados percentuais efetivos reduzidos.

O mesmo precedente contém observação especialmente pertinente às contratações intensivas em mão de obra: quando a mão de obra constitui o principal componente do custo contratual, a tendência é de que a redução das alíquotas efetivas de PIS e Cofins seja mais limitada, diante da menor disponibilidade de despesas capazes de gerar créditos no regime não cumulativo.

Posteriormente, o Acórdão nº 2.622/2013-TCU-Plenário, em seu item 9.3.2.4, consolidou orientação no sentido de que, nas contratações em que participem empresas submetidas ao regime não cumulativo, seja exigida a apresentação de demonstrativo que permita comprovar que os percentuais de PIS e Cofins considerados na proposta correspondem à média dos percentuais efetivamente recolhidos, em decorrência dos créditos previstos no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Mais recentemente, o Acórdão nº 1.932/2024-TCU-Plenário reafirmou expressamente essa orientação. Ao examinar contratação de serviços técnicos especializados de engenharia, o Tribunal considerou impropriedade a ausência,

no edital, de exigência de demonstrativo das alíquotas efetivas médias de PIS e Cofins das empresas submetidas à incidência não cumulativa, fazendo referência direta à orientação constante do Acórdão nº 2.622/2013-TCU-Plenário.

O Tribunal voltou a destacar que a utilização automática das alíquotas nominais de 1,65% e 7,60%, desconsiderando os créditos efetivamente apropriáveis, não constitui necessariamente a melhor representação do custo tributário da empresa. Ao mesmo tempo, ressaltou que os percentuais efetivos dependem do perfil dos dispêndios e das características da atividade desenvolvida, sendo menor, em regra, a disponibilidade de créditos em serviços cuja estrutura de custos seja predominantemente composta por mão de obra.

Naquele julgamento, tratando especificamente de serviços de engenharia consultiva e diante da inexistência de estudo mais preciso, o TCU chegou a admitir, para fins de elaboração do orçamento estimativo da Administração, a utilização de uma compensação estimada de 20% sobre as alíquotas nominais, resultando em percentuais de 1,32% para o PIS e 6,08% para a Cofins. Trata-se de parâmetro relacionado às características daquela atividade, e não de percentual geral aplicável indistintamente às contratações públicas.

A jurisprudência do TCU, portanto, afasta dois extremos.

De um lado, não se mostra adequado impor automaticamente as alíquotas nominais de 1,65% e 7,60% às empresas submetidas ao regime não cumulativo, ignorando os créditos tributários a que façam jus.

De outro, a simples indicação de percentual significativamente inferior às alíquotas nominais não dispensa sua demonstração e a análise de sua razoabilidade. A empresa deve estar em condições de demonstrar a formação da alíquota efetiva utilizada, mediante documentação compatível com sua escrituração fiscal e com os créditos efetivamente apropriados.

Nesse ponto, merece especial atenção a relação entre a alíquota média apresentada pela empresa e a natureza da atividade objeto da contratação. Embora a jurisprudência do TCU não estabeleça que os créditos devam ser necessariamente individualizados ou segregados contabilmente por contrato, os

próprios precedentes relacionam a magnitude da alíquota efetiva à estrutura operacional da empresa e ao tipo de atividade executada.

Nesse ponto, merece especial atenção a relação entre a alíquota média apresentada pela empresa e os elementos que efetivamente contribuíram para sua formação. Embora a jurisprudência do TCU não estabeleça que os créditos devam ser individualizados ou segregados contabilmente por contrato, os precedentes examinados demonstram que a carga efetiva suportada no regime não cumulativo é influenciada pelo perfil dos dispêndios e pela capacidade de geração de créditos da pessoa jurídica.

Assim, a média global historicamente apurada pela empresa constitui elemento relevante para a formação da proposta e pode, em princípio, ser utilizada como referência. Todavia, quando houver elementos objetivos que revelem discrepância expressiva entre essa média e a capacidade aparente de geração de créditos da atividade contratada, mostra-se razoável que a Administração promova diligência destinada a compreender os fatores que determinaram a formação do percentual apresentado.

Essa cautela assume especial importância nas contratações intensivas em mão de obra, nas quais parcela substancial dos custos não gera créditos de PIS e Cofins. Nesses casos, percentual efetivo significativamente inferior às alíquotas nominais pode decorrer, legitimamente, da composição global das operações da pessoa jurídica, inclusive de atividades com maior capacidade de creditamento, sem que isso caracterize, por si só, irregularidade tributária.

A questão relevante para a Administração, portanto, não consiste em exigir que os créditos utilizados na apuração das contribuições sejam vinculados especificamente ao contrato licitado, requisito não previsto na legislação tributária, mas em verificar se a alíquota efetiva informada encontra suporte na escrituração fiscal da empresa, decorre de créditos legalmente admissíveis e de metodologia de apuração adequada e constitui parâmetro suficientemente demonstrado para a formação do preço apresentado.

Por fim, eventual inconsistência na composição das alíquotas tributárias não implica necessariamente, de forma automática, a existência de sobrepreço ou a desclassificação da proposta. A consequência deve ser analisada à luz das circunstâncias do caso concreto, inclusive quanto à possibilidade de realização de diligência ou saneamento, desde que não haja alteração substancial da proposta, majoração do preço originalmente ofertado ou comprometimento da isonomia entre os licitantes.

Desse conjunto de precedentes extrai-se, portanto, que a Administração não deve se limitar à identificação do regime tributário da licitante. É necessário verificar se os percentuais de PIS e Cofins utilizados na formação do preço encontram respaldo na carga efetivamente suportada pela empresa e, diante de discrepâncias relevantes, se possuem razoável compatibilidade com a estrutura econômica e com o perfil de geração de créditos da atividade objeto da contratação.

Da plausibilidade matemática das alíquotas informadas

Os percentuais utilizados pela licitante apresentam coerência matemática entre si:

Contribuição	Alíquota ordinária	Alíquota informada	Relação efetiva/nominal
PIS/Pasep	1,65%	0,61%	36,97%
Cofins	7,60%	2,82%	37,11%
Total	9,25%	3,43%	—

Assim, tanto no PIS quanto na Cofins houve redução próxima de 63% da carga nominal.

A proporcionalidade constitui elemento favorável à coerência matemática da memória de cálculo, mas não é suficiente para demonstrar a origem e legitimidade econômica dos créditos que produziram a redução.

A própria empresa informou que os valores efetivamente recolhidos oscilam mensalmente em razão dos créditos apurados, havendo períodos em que o recolhimento seria inexistente.

Da estrutura da planilha de custos e do teste de razoabilidade

A planilha encaminhada referente ao posto de assistente administrativo em Porto Alegre demonstra preço mensal final de aproximadamente R\$ 5.158,67.

Do total, aproximadamente R\$ 4.395,10 correspondem ao Montante A, equivalente a cerca de 85,2% do preço final.

Somente remuneração e encargos/provisões trabalhistas correspondem a aproximadamente:

$R\$ 2.098,03 + R\$ 1.600,42 = R\$ 3.698,45$, ou cerca de 71,7% do preço final.

A estrutura econômica do posto é, portanto, predominantemente constituída por mão de obra e encargos associados.

Essa característica é relevante porque, conforme o art. 3º, § 2º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e o art. 160, inciso III, da IN RFB nº 2.121/2022, os valores relativos à mão de obra paga a pessoa física não geram créditos de PIS/Cofins.

Entre os componentes diretamente identificáveis na planilha encontra-se aproximadamente R\$ 107,32 de vale-transporte efetivamente suportado pela empresa. Para o objeto em análise, contudo, seu creditamento não deve ser presumido, uma vez que o crédito específico relativo a vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação e fardamento ou uniforme previsto no inciso X do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 é direcionado às atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. Assim, sua consideração nos cálculos seguintes é realizada apenas como hipótese favorável à licitante, para fins de teste de razoabilidade.

Admitindo-se, portanto, exclusivamente para fins de simulação, que os R\$ 107,32 de vale-transporte fossem integralmente creditáveis e aplicando-se as

alíquotas de crédito de 1,65% e 7,60%, a carga conjunta estimada permaneceria próxima de 9,06%.

Mesmo em cenário mais favorável à licitante, admitindo-se integralmente como creditáveis, para efeito apenas de simulação, o vale-transporte, uniformes/EPI e materiais/equipamentos, cuja soma aproximada é de R\$ 127,66, a carga conjunta permaneceria em aproximadamente 9,02%.

Em cenário ainda mais favorável, adicionando-se integralmente os aproximadamente R\$ 133,01 de despesas administrativas como se toda a rubrica gerasse crédito (premissa que não encontra respaldo automático na legislação e que dependeria da abertura da composição da despesa), a base hipoteticamente creditável alcançaria aproximadamente R\$ 260,67, e a carga conjunta permaneceria próxima de 8,78%.

Pode-se avançar ainda mais no teste. A planilha registra aproximadamente R\$ 483,81 mensais de auxílio-alimentação suportados pela empresa. Embora, tratando-se de posto de assistente administrativo, não se possa presumir o direito ao crédito específico previsto para vale-alimentação nas atividades de limpeza, conservação e manutenção, pode-se, para efeito exclusivamente de simulação e em cenário extremamente favorável à licitante, considerar também a integralidade dessa parcela como creditável.

Nessa hipótese, somando-se vale-transporte, uniformes/EPI, materiais/equipamentos, despesas administrativas e auxílio-alimentação, a base hipoteticamente geradora de créditos alcançaria aproximadamente R\$ 744,48. Aplicadas as alíquotas de 1,65% e 7,60% sobre esse montante e confrontando-se o crédito estimado com o preço mensal de R\$ 5.158,67, a carga conjunta de PIS e Cofins ainda permaneceria em aproximadamente 7,92%.

Esse último cenário é especialmente significativo porque incorpora, como geradoras de crédito, rubricas cuja possibilidade de creditamento é restrita ou, no mínimo, dependente de demonstração adicional. Ainda assim, mesmo mediante premissas deliberadamente favoráveis à empresa, a redução da carga conjunta seria de aproximadamente 9,25% para 7,92%.

Importa ressaltar que tais percentuais não representam tentativa de calcular a alíquota tributária efetiva juridicamente correta da empresa a partir deste contrato isolado. Tratam-se apenas de testes de razoabilidade econômica, destinados a comparar a capacidade aparente de geração de créditos do serviço licitado com a redução de carga informada na proposta.

Consequentemente, caso a empresa apresente alíquota efetiva significativamente inferior inclusive aos percentuais resultantes desses cenários ampliados, tal circunstância constitui elemento objetivo a justificar diligência quanto à origem dos créditos que conduziram à alíquota informada, especialmente para verificar em que medida decorrem de despesas relacionadas à atividade contratada ou da influência de outras atividades da pessoa jurídica com perfil substancialmente distinto de geração de créditos.

Da dimensão dos créditos necessários para atingir a carga de 3,43%

A diferença entre a carga nominal de 9,25% e a carga informada de 3,43% corresponde a:

$$9,25\% - 3,43\% = 5,82 \text{ pontos percentuais.}$$

Aplicando essa diferença ao preço mensal de R\$ 5.158,67, chega-se, em aproximação simplificada, a:

$$\text{R\$ } 5.158,67 \times 5,82\% = \text{aproximadamente R\$ } 300,23.$$

Ou seja, para que a carga nominal fosse reduzida para 3,43%, seria necessário neutralizar aproximadamente R\$ 300,23 de PIS/Cofins para cada R\$ 5.158,67 faturados.

Considerando, também de forma simplificada, a geração ordinária de créditos à razão conjunta de 9,25%, seria necessária base creditável aproximada de:

$$\text{R\$ } 300,23 \div 9,25\% = \text{R\$ } 3.245,73.$$

Isso corresponde a aproximadamente:

$$62,9\% \text{ do faturamento.}$$

Assim, para cada R\$ 100,00 de receita, seria necessária, em aproximação, uma massa de despesas creditáveis equivalente a aproximadamente R\$ 62,90 para explicar a redução de 9,25% para 3,43%.

Tal proporção não encontra correspondência aparente na estrutura do posto de assistente administrativo analisado, no qual mais de 70% do preço é formado apenas por remuneração e encargos/provisões.

A conclusão não é de que a empresa necessariamente tenha apropriado créditos indevidos. O que se evidencia é que os créditos necessários para produzir a alíquota média informada dificilmente são explicados pela estrutura deste tipo de prestação isoladamente considerado.

Ressalva-se que o cálculo acima constitui exclusivamente teste de plausibilidade econômica elaborado a partir da estrutura da planilha de custos do posto examinado. Não se pretende reproduzir a sistemática fiscal de apuração das contribuições, que ocorre no âmbito da pessoa jurídica, nem afirmar que a capacidade de geração de créditos da empresa se limita aos dispêndios diretamente identificados nessa planilha. A diferença encontrada constitui, contudo, elemento objetivo suficiente para justificar exame adicional acerca da formação da média efetiva informada.

Da suficiência dos documentos apresentados no processo

Conforme registrado pela CELIC, a empresa apresentou EFD-Contribuições, memória de cálculo, demonstrativos de apuração e notas explicativas, sustentando que os percentuais de 0,61% para o PIS e 2,82% para a Cofins correspondem à média das alíquotas efetivamente apuradas nos últimos doze meses.

A documentação apresentada constitui elemento relevante para a comprovação da carga tributária efetivamente apurada pela pessoa jurídica. A demonstração de que os percentuais de 0,61% para o PIS/Pasep e 2,82% para a Cofins correspondem à média historicamente apurada nos últimos doze meses constitui, portanto, dado relevante para a análise da proposta.

No caso concreto, entretanto, o teste de razoabilidade realizado a partir da estrutura da planilha de custos revelou discrepância expressiva entre a redução informada e a capacidade aparente de geração de créditos diretamente associada ao perfil econômico da prestação examinada. Conforme demonstrado, parcela predominante do preço corresponde a remuneração, encargos e demais componentes associados à mão de obra, enquanto as rubricas diretamente identificáveis com potencial de geração de créditos representam proporção significativamente inferior do custo total.

Essa circunstância não permite concluir que os créditos apropriados pela licitante sejam indevidos, tampouco que a média global informada esteja incorreta. É possível, inclusive, que a redução decorra legitimamente da estrutura global de operações da pessoa jurídica, de despesas comuns, de outras atividades submetidas à não cumulatividade ou de outros fatores admitidos pela legislação tributária.

Todavia, diante da magnitude da diferença encontrada, entende-se que a mera comprovação aritmética da média histórica, desacompanhada de elementos suficientes para compreender sua formação, não permite, nos elementos atualmente examinados, formar juízo conclusivo acerca da razoabilidade dos percentuais utilizados na proposta.

Entende-se necessária, portanto, diligência complementar destinada a permitir que a licitante demonstre, por documentação fiscal, contábil ou outro meio hábil, a formação e a razoabilidade das alíquotas efetivas utilizadas. A demonstração deverá ser suficiente para esclarecer, em especial, a natureza geral dos créditos que influenciaram a apuração, sua regularidade jurídica, a metodologia utilizada para a segregação entre receitas submetidas aos regimes cumulativo e não cumulativo e a eventual influência de créditos acumulados, compensações, ajustes ou eventos extraordinários capazes de reduzir significativamente os recolhimentos no período considerado.

Não se pretende exigir a identificação ou a segregação dos créditos por contrato, nem estabelecer método de apuração diverso daquele previsto na legislação tributária. Busca-se exclusivamente obter elementos suficientes para verificar se os percentuais apresentados decorrem de apuração fiscal regular e

se a média utilizada constitui parâmetro adequadamente demonstrado para a formação da proposta, diante da discrepância objetiva identificada no teste de razoabilidade.

Caso os esclarecimentos e documentos apresentados sejam suficientes para demonstrar a regularidade da formação da média e explicar razoavelmente a magnitude da redução observada, não se identifica, sob o aspecto analisado, óbice à utilização das alíquotas efetivas informadas.

Conclusão

Diante do exposto, entende-se que:

1. É juridicamente possível que pessoa jurídica submetida ao Lucro Real possua simultaneamente receitas sujeitas aos regimes cumulativo e não cumulativo de PIS/Pasep e Cofins, conforme os arts. 8º da Lei nº 10.637/2002 e 10 da Lei nº 10.833/2003, devendo os créditos vinculados às receitas não cumulativas ser segregados na forma do art. 3º, §§ 7º e 8º, das referidas leis e do art. 244 da IN RFB nº 2.121/2022.
2. É igualmente possível a utilização de alíquotas efetivas inferiores a 1,65% e 7,60%, uma vez que o regime não cumulativo permite a apropriação dos créditos legalmente previstos.
3. Consequentemente, os percentuais de 0,61% de PIS/Pasep e 2,82% de Cofins não podem ser considerados incorretos exclusivamente em razão de sua magnitude.
4. Todavia, a magnitude da redução exige exame cuidadoso. A passagem da carga nominal conjunta de 9,25% para 3,43% implica redução equivalente a 5,82 pontos percentuais, ou aproximadamente 62,9% da carga nominal.
5. Na planilha referente ao posto de assistente administrativo, aproximadamente 85,2% do preço final encontra-se concentrado no Montante A, sendo que remuneração e encargos/provisões representam aproximadamente 71,7% do valor total. A mão de obra paga a pessoa

física não gera crédito de PIS/Cofins, conforme art. 3º, § 2º, inciso I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e art. 160, inciso III, da IN RFB nº 2.121/2022.

6. Em teste meramente estimativo, considerando os componentes potencialmente creditáveis diretamente identificáveis na planilha, a carga conjunta permaneceria em ordem próxima de 9%. Mesmo adotando premissas bastante favoráveis à licitante, a estimativa permanece significativamente superior aos 3,43% declarados.
7. Para produzir uma redução de 9,25% para 3,43% sobre o preço analisado, seria necessária, em aproximação simplificada, uma base geradora de créditos equivalente a cerca de 62,9% do faturamento, proporção que não encontra correspondência aparente na estrutura econômica do posto de apoio administrativo examinado.
8. Essa diferença pode ser explicada por outros contratos ou atividades da empresa com intensidade de creditamento substancialmente superior. Tal circunstância não representa irregularidade tributária por si só, pois a apuração ocorre no âmbito da pessoa jurídica.
9. Contudo, os Acórdãos do TCU demonstram que a alíquota efetiva guarda relação com o perfil dos dispêndios, com a estrutura operacional da empresa e com o tipo de contrato, registrando, inclusive, que atividades intensivas em mão de obra possuem, em regra, menor capacidade de geração de créditos.
10. Por conseguinte, diante de discrepância relevante entre a alíquota média global apresentada e a capacidade aparente de geração de créditos do perfil de serviço examinado, mostra-se necessária análise adicional acerca da formação daquele percentual, especialmente quando a pessoa jurídica desenvolva atividades heterogêneas ou possua estrutura de custos capaz de produzir níveis de creditamento substancialmente distintos entre suas operações.
11. A Orientação nº 19 não determina a apuração individualizada da alíquota por contrato, razão pela qual não se deve exigir que os créditos

considerados na apuração fiscal sejam especificamente vinculados ao objeto licitado. Isso não afasta, entretanto, a possibilidade de a Administração, diante de discrepância objetiva relevante, exigir elementos suficientes para compreender a formação da média apresentada e verificar se decorre de créditos legalmente admissíveis, corretamente apropriados e de metodologia compatível com a legislação tributária.

12. Para essa finalidade, entende-se necessária a realização de diligência complementar, oportunizando-se à licitante a apresentação de documentação fiscal, contábil ou outro meio hábil capaz de demonstrar a formação e a razoabilidade dos percentuais informados, inclusive quanto aos fatores que expliquem a redução substancial verificada..
13. Caso a documentação demonstre que os percentuais de 0,61% e 2,82% decorrem de créditos regularmente apurados e que a média apresentada é razoavelmente representativa e sustentável para o perfil de serviço contratado, não se identifica impedimento técnico à sua aceitação.
14. Caso, ao contrário, a licitante não demonstre satisfatoriamente a formação dos percentuais apresentados, a regularidade dos créditos considerados, a adequada segregação das receitas submetidas aos regimes cumulativo e não cumulativo ou os fatores que expliquem a discrepância relevante identificada entre a média informada e o teste de razoabilidade realizado, os percentuais não deverão ser considerados suficientemente comprovados para fins da planilha de custos, sem prejuízo da análise, pela autoridade competente, das consequências daí decorrentes no âmbito do certame.

É a informação.

Tiago de Marco e Souza,
Auditor do Estado

À consideração superior.

De acordo.

Thiago Fraga Lima,
Chefe da Divisão de Controle e Orientação