

**CUSTO DE CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO E O GERENCIAMENTO DO RISCO
EM PROJETOS: O ESTUDO DE CASO DE UMA PEQUENA EMPRESA**

**COST OF TAX COMPLIANCE AND RISK MANAGEMENT IN PROJECTS: THE CASE
STUDY OF A SMALL ENTERPRISE**

Mario Manzini Cianfanelli

Mestrando em Gestão de Projetos pela Universidade Nove de Julho – UNINOVE

E-mail: mariomanzini@hotmail.com (Brasil)

Leonel Cesarino Pessôa

Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo – USP

Professor do Programa de Mestrado Profissional em Administração – Gestão de Projetos da Universidade Nove de Julho – UNINOVE

E-mail: lcpeessoa@uninove.br (Brasil)

Patrícia Morilha Muritiba

Doutora em Administração pela Universidade de São Paulo – USP

Professora do Programa de Mestrado Profissional em Administração – Gestão de Projetos da Universidade Nove de Julho – UNINOVE

E-mail: pmmuritiba@uninove.br (Brasil)

CUSTO DE CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO E O GERENCIAMENTO DO RISCO EM PROJETOS: O ESTUDO DE CASO DE UMA PEQUENA EMPRESA

RESUMO

O presente estudo aborda a ocorrência da guerra fiscal envolvendo o Imposto Sobre Serviços – ISS, o custo de conformidade à tributação e a interação com a gestão do risco em projetos. Será analisado o caso de um prestador de serviços para a Companhia de Saneamento do Estado de São Paulo - SABESP, contratado por meio de complexo processo público de licitação, regido pela Lei 8.666/93, para prestação de serviço de engenharia em vários municípios da região metropolitana de São Paulo. Como, nesse tipo de contratação, o preço final ofertado e vencedor do certame não pode ser alterado, o impacto da bitributação e dos custos de conformidade em que a empresa incorreu em um desses municípios afetaram sua lucratividade e, se o mesmo problema tivesse ocorrido com a legislação dos demais municípios, poderia ter inviabilizada a prestação do serviço. Trata-se de demonstrar como o impacto sobre o custo relacionado ao imposto sobre serviço cobrado, ao tempo perdido e ao custo psicológico de lidar com a situação teria sido evitado, se uma metodologia de gestão de projetos que considerasse a gestão do risco tivesse sido utilizada. E de discutir as ferramentas da gestão de projetos para equacionar tal situação.

Palavras-chave: Gestão do Risco; Risco Jurídico; Gestão de Projetos; Custo de Conformidade à Tributação.

COST OF TAX COMPLIANCE AND RISK MANAGEMENT IN PROJECTS: THE CASE STUDY OF A SMALL ENTERPRISE

ABSTRACT

This study uses a risk management perspective to analyze compliance costs arising from overlapping service tax (ST) jurisdictions. We study the case of an engineering company providing services to the Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo [São Paulo State Sanitation Company] – SABESP, a public entity. The engineering company was contracted under public law 8.666/93, to provide engineering service in several townships in São Paulo's metropolitan area. Because the laws governing bidding do not permit later modification in price or provider, subsequent double taxation by one municipality cut into the firm's margins, and should other local governments follow suit, multiple taxation would render the contract untenable for the provider. Our paper models the impact of conflicting jurisdictions on administrative burden, psychological costs and profit constriction and discusses project management techniques for decision making and management in similar situations

Keywords: Risk Management; Judicial Risk; Project Management; Taxes Compliance.

1 INTRODUÇÃO

Em projetos de diferentes setores, como o tecnológico, o governamental ou o de construção, a gestão do risco é um dos fatores que mais contribui para seu sucesso, na medida em que é possível evitar os percalços que ocorrem durante seu andamento (Bakker *et al.*, 2010). Além disso, o gestor desconhece o risco, já que essa palavra relaciona-se diretamente à incerteza (Williams, 1995). Segundo Pinto e Slevin (1984), um projeto é considerado um sucesso em sua implementação quando atender aos quatro critérios: tempo, custo, eficácia e satisfação do cliente, os quais podem ser afetados pelos fatores de risco.

Um desses fatores são os problemas legais. Os aspectos legais dos projetos dependem, naturalmente, da área na qual eles são desenvolvidos. As leis e a tributação, em tese, deveriam ser aspectos conhecidos pelo gestor e levados em consideração no planejamento do projeto. No entanto, em virtude de os gestores desconhecerem a legislação corrente ou das incertezas da própria legislação, esses fatores também se constituem em risco para projetos organizacionais, como por exemplo, os casos de reforma tributária citados por Hammond (1986). Nesses casos, mesmo que o projeto tenha boa gestão de risco, ele estará exposto a condições importantes que impactam a performance e podem afetar o sucesso dos projetos (Barki *et al.*, 2001).

O risco jurídico decorre do nível da demanda da legislação e das regulamentações que afetam o(s) projeto(s) em questão (Barki *et al.*, 2002). O risco jurídico é um assunto relativamente novo na vasta literatura de gestão do risco em projetos.

O presente estudo aborda a ocorrência da guerra fiscal envolvendo o Imposto Sobre Serviços – ISS, o custo de conformidade à tributação e à interação com a gestão do risco em projetos. Será analisado o caso de um prestador de serviços para a Companhia de Saneamento do Estado de São Paulo - SABESP, contratado por meio de complexo processo público de licitação, regido pela Lei 8.666/93 (Brasil, 1993).

Como, nesse tipo de contratação, o preço final ofertado e vencedor do certame não pode ser alterado, o impacto da bitributação e dos custos de conformidade sobre o projeto no qual a empresa incorreu, afetaram significativamente sua lucratividade, tornando-o quase inviável do ponto de vista econômico. Trata-se de mostrar como a gestão do risco no projeto teria evitado essa situação e desempenhado um papel fundamental na determinação do sucesso.

A Lei Complementar Federal nº 116/03, que disciplina o imposto sobre serviços, estabeleceu, como aspecto espacial da ocorrência do fato gerador, o local da sede do estabelecimento prestador, mas previu, em seus incisos, vinte e duas situações, nas quais o imposto deveria ser pago no local onde o serviço fosse prestado (Brasil, 2003).

Com a promulgação dessa Lei Complementar, foram criadas leis, pelos diversos municípios, para disciplinar a cobrança do tributo. Em algumas situações, passaram a ocorrer conflitos entre as legislações municipais, de forma que dois municípios exigiam o tributo relativo a um único fato gerador: tanto o município em que se situava a sede do estabelecimento prestador, quanto o município no qual o serviço fora prestado.

Esse artigo relata um estudo de caso que apresenta os efeitos ocasionados por essa situação em um projeto de uma empresa, com sede na cidade de São Paulo, contratada pela Companhia de Saneamento do Estado de São Paulo - SABESP para realizar um mesmo objeto contratual em vários Municípios da Região Metropolitana de São Paulo - RMSp.

No âmbito do programa de redução de perdas da Companhia de Saneamento do Estado de São Paulo, a contratação teve como objeto a prestação de serviços de engenharia de pesquisa e detecção de vazamentos não visíveis e outros serviços pertinentes à redução de perdas em sete Municípios, entre eles, o de Jandira.

A bitributação e os custos de conformidade à tributação em que a empresa incorreu na prestação do serviço no município de Jandira provocaram um impacto sobre seu custo direto e sobre seu lucro, também gerou um custo em termos de tempo e um custo psicológico que afetaram significativamente o sucesso do projeto e que poderiam tê-lo tornado inviável.

Trata-se de demonstrar como todo impacto sobre o custo em termos do imposto sobre serviço cobrado, o tempo perdido e o custo psicológico de lidar com a situação teriam sido evitados e de discutir as ferramentas da gestão de projetos para equacionar tal situação, se o gerenciamento do risco no projeto dessa empresa tivesse sido conduzido de forma satisfatória.

Desta forma, gerenciar projetos implica em administrar, além das restrições de escopo, prazo e custo, cujo balanceamento afeta sua qualidade (PMI, 2008), os aspectos de pós-entrega do escopo do projeto. Assim, no presente caso em análise, apesar de o êxito na concorrência, pode não ter havido sucesso.

Assim, esse estudo pretende responder às seguintes questões de pesquisa:

- ◆ Quais os impactos da bitributação e dos custos de conformidade sobre a prestação de serviços de combate à perda de água?
- ◆ Como a utilização de uma metodologia de gestão de projetos que considerasse a gestão do risco poderia ter contribuído para a administração do contrato?

Para respondê-las, o artigo analisará o impacto do custo da bitributação sobre o projeto analisado. A partir dos dados coletados, será feita uma discussão que alinha a teoria de gestão de projetos ao caso em questão e discorre como os riscos legais se enquadram na gestão de projetos das organizações.

O trabalho será desenvolvido em quatro partes: na primeira, será apresentado o referencial teórico; na segunda, os procedimentos metodológicos; na terceira, os resultados; e finalmente, na quarta parte, as conclusões.

2 GESTÃO DO RISCO EM PROJETOS

A questão do risco em projetos é um fator amplamente estudado na literatura. Os fatores de incerteza estão relacionados à menor performance de projetos (Nidumolu, 1995). Dessa forma, a compreensão do risco e sua consideração no planejamento estratégico do projeto podem diminuir as possibilidades de insucesso (Wallace, 2004). Para reduzir as taxas altas das falhas, os gestores precisam de melhores ferramentas para identificar e gerenciar o risco. O progresso nessa área tem sido prejudicado pela falta de instrumentos que mensurem os fatores de risco e de teoria que explique a relação entre as diferentes dimensões do risco e a performance do projeto (Wallace *et al.*, 2004).

Para Kerzner (2009), há insucesso quando o resultado do projeto não atinge as expectativas. Sendo assim, a causa do insucesso pode estar relacionada ao desempenho, que não atingiu as expectativas, mas também às próprias expectativas.

Nesse sentido, ele distingue o que chama de falha “verdadeira” (ou *actual* no original do autor) da falha “de planejamento”. A primeira é a diferença entre o que é efetivamente alcançado e o que poderia ter sido alcançado. Se não se alcança o que poderia ter sido alcançado, há um problema com o desempenho. Mas pode ocorrer de o desempenho não poder ser melhorado em nenhum aspecto e, mesmo assim, não se atingir as metas fixadas. Nesse segundo caso, o insucesso não está ligado ao desempenho, mas ao planejamento e à fixação das metas. Elas é que não foram fixadas de forma realista. Trata-se de *planning failure*.

Segundo Kerzner (2009), o gerenciamento de projetos enfatiza o insucesso devido ao planejamento. E, para ele, os problemas com o planejamento estão ligados a uma causa principal, a dificuldade em gerenciar o risco. Kerzner escreve que, na década de 1980, ele atribuía o insucesso de um projeto a fatores quantitativos: a) planejamento não efetivo; b) cronograma ineficiente; c)

estimativas ineficientes; d) controles de custos ineficientes; e) objetivos do projeto que mudam com frequência.

Na década de 1990, ele passou a enfatizar os fatores qualitativos: a) moral pobre; b) motivação pobre; c) produtividade pobre; d) ausência de compromisso dos empregados; e) ausência de compromisso funcional; f) demora na solução de problemas; e etc.

Hoje em dia, para Kerzner (2009, p. 65), ainda que tanto os fatores quantitativos como qualitativos continuem presentes, “o maior componente do insucesso devido ao planejamento é um gerenciamento do risco não apropriado ou a utilização de uma metodologia que não fornece nenhuma orientação para o gerenciamento do risco”.

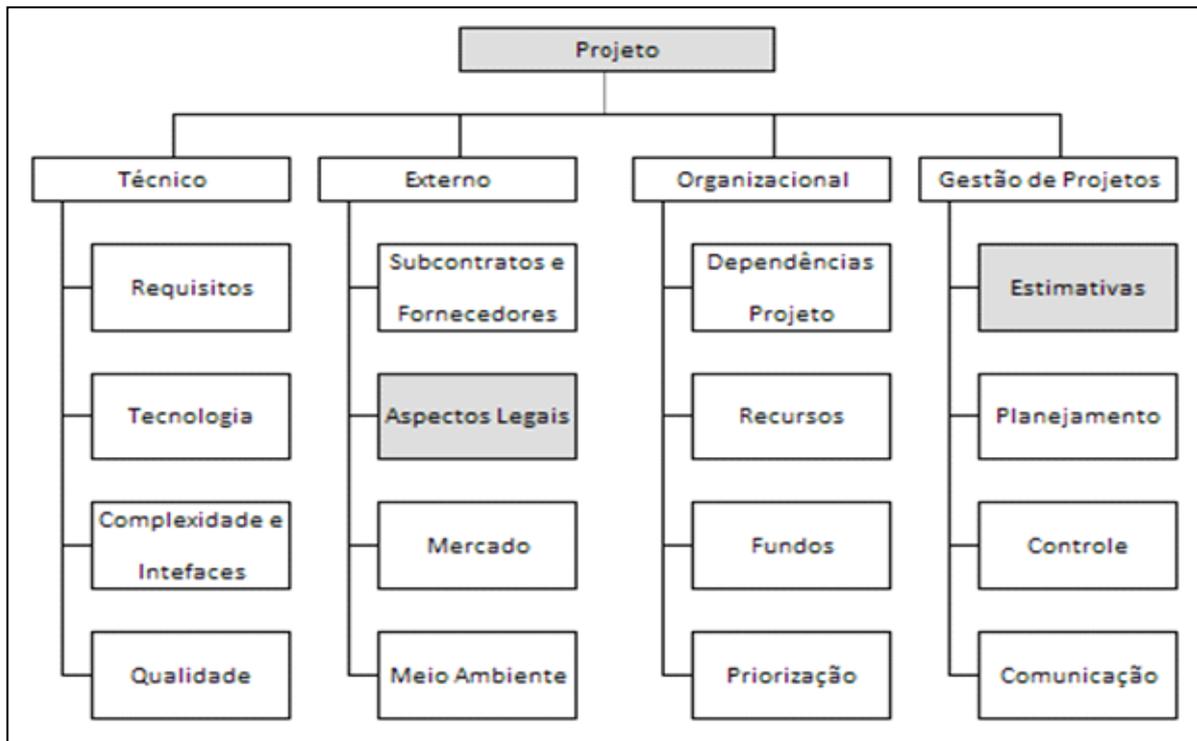
Segundo Carvalho e Rabechini (2009), o tópico ‘gestão de riscos’ tem recebido cada vez mais atenção na gestão de projetos. Ainda que o *project management body of knowledge* (PMBOK) dedique um capítulo à gestão do risco, desde sua primeira versão, o tratamento é cada vez mais detalhado: na primeira edição, a gestão do risco era composta por quatro processos e foi ampliada para seis na segunda e terceira versões, sendo a segunda área mais detalhada de todo o PMBoK.

Kerzner (2009) define risco como “uma medida da probabilidade e das consequências de não alcançar um determinado objetivo de um projeto”. Gido e Clements (2007) definem risco como “a possibilidade de ocorrer uma circunstância indesejada que resulte em algum prejuízo”.

Segundo o PMI (2008), “o risco do projeto é sempre futuro. O risco é um evento ou uma condição incerta que, se ocorrer, tem um efeito em pelo menos um objetivo do projeto. Os objetivos podem incluir escopo, cronograma, custo e qualidade. Um risco pode ter uma ou mais causas e, se ocorrer, pode ter um ou mais impactos. A causa pode ser um requisito, uma premissa, uma restrição ou uma condição que crie a possibilidade de resultados negativos ou positivos”. Se um evento incerto ocorrer, pode haver um impacto no custo, no cronograma ou no desempenho do projeto. “As condições de risco podem incluir aspectos do ambiente da organização ou do projeto que podem contribuir para o risco do projeto, como práticas imaturas de gerenciamento de projetos, falta de sistemas integrados de gerenciamento, vários projetos simultâneos ou dependência de participantes externos que não podem ser controlados” (PMI, 2008).

A Figura 1 apresenta uma estrutura genérica de riscos, subdividida em quatro tópicos: técnico, externo, organizacional e gestão de projetos. Pode-se observar que o tópico externo considera os aspectos legais, os quais deveriam ser identificados e tratados pela administração ou gestão do projeto.

Figura 1 – Risk Breakdown Structure (RBS) genérica.



Fonte: Carvalho e Rabechini, 2009.

2.1 OS CUSTOS DE CONFORMIDADE E BITRIBUTAÇÃO COMO FATOR DE RISCO PARA PROJETOS

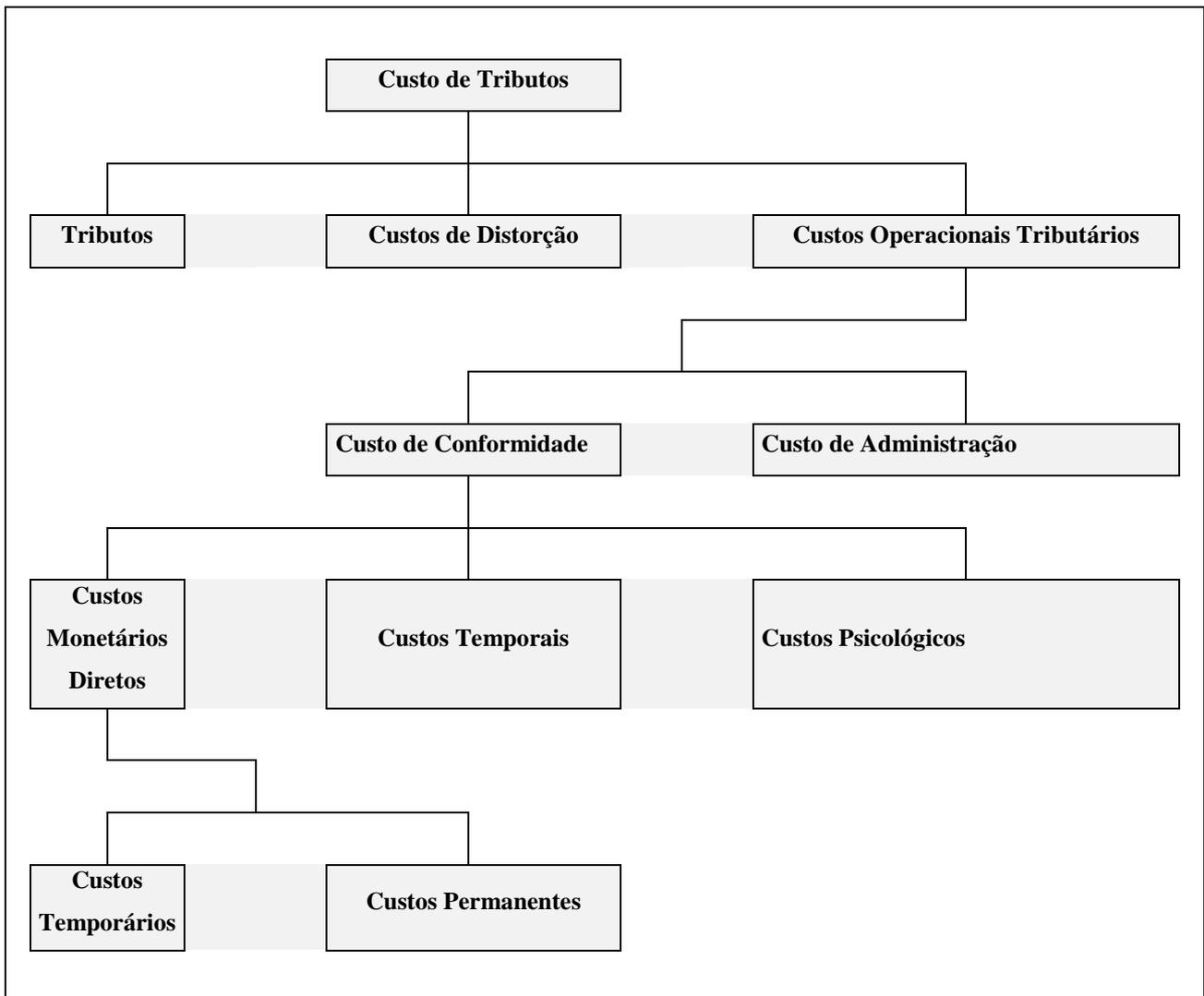
Os custos de conformidade (*compliance cost*) à tributação correspondem às despesas impostas aos contribuintes no cumprimento das determinações legais tributárias. Incluem os custos de tempo e de recursos consumidos em atividades acessórias como cálculo e retenção de impostos e contribuições, preenchimento de declarações, atendimento às fiscalizações e aos gastos em planejamento tributário, pesquisas e treinamentos, entre outros (Bertolucci, 2001, p. 6). A alocação de recursos para atender às disposições legais tributárias é chamada na literatura internacional de *tax compliance costs* ou *compliance costs of taxation*. (Evans, 2003).

Bertolucci (2001, pp. 20-21) resume as ideias de Cedric Sandford, professor emérito de Economia Política da Universidade de Bath, no Reino Unido, e Chefe do Centro de Estudos Fiscais daquela universidade, para quem os custos de tributos podem ser classificados em três categorias:

- a) Os mais óbvios são os próprios impostos que representam sacrifícios da renda em troca das despesas que o poder público faz com essa arrecadação.
- b) Os custos de distorção, ou seja, as mudanças do comportamento na economia em virtude da existência de tributos, alteram preços de produtos e dos fatores de produção.
- c) Os custos dos recursos empregados para operar o sistema tributário ou um tributo individual e que poderiam ser poupados se os tributos não existissem (denominados como custos operacionais tributários).

Bertolucci e Nascimento (2002) sistematizam os impactos dos tributos sobre os sujeitos passivo e ativo, o que é ilustrado na Figura 2.

Figura 2 – Os tipos de custos dos tributos.



Fonte: Bertolucci e Nascimento, 2002.

A Figura 2 apresenta os tipos de custos dos tributos divididos em três categorias. Na primeira, estão os tributos propriamente ditos que, por si mesmos, implicam em sacrifício de renda. Na segunda, estão os custos de distorção que representam as alterações nos preços dos produtos e dos fatores de produção em virtude da existência de tributos. Na terceira, estão os custos operacionais tributários subdivididos em custos de conformidade e administração.

Os custos de conformidade à tributação atingem as pessoas físicas e jurídicas que têm de cumprir as obrigações principais e acessórias. Para pagar tributos, não basta ter o dinheiro disponível, é necessário saber como pagar. Nesse sentido, quanto mais complexa e burocratizada for a legislação tributária, maior o custo em que se incorre, seja para atender a legislação, seja para evitar o pagamento de mais tributo.

Para Sandford (1995), os custos de conformidade dividem-se em três categorias: custos monetários administrativos diretos, voltados à atender as obrigações legais; custos temporais, que correspondem ao tempo necessário para o cumprimento das obrigações tributárias; e os custos psicológicos, que representam o estresse existente no atendimento das exigências legais.

Exemplos desse custo psicológico são situações em que o contribuinte honesto e que cumpriu suas obrigações é notificado ou, de alguma forma, chamado, pelo Poder Público, a justificar-se.

A bitributação é uma anomalia que estabelece custos que, embora ligados aos descritos na Figura 2, vão além deles. Para Carrazza (2000), ela ocorre quando duas pessoas políticas cobram tributo sobre o mesmo fato gerador (ou fato jurídico tributário).

Já existe um custo psicológico para se pagar tributos no Brasil, seja porque a legislação é uma das mais complexas do mundo, seja porque ela se altera muito frequentemente. No entanto, em situações de bitributação esse custo psicológico é muito maior.

2.2 ISS (IMPOSTO SOBRE SERVIÇO) E BITRIBUTAÇÃO

A tributação do imposto sobre serviços é objeto de acirrada guerra fiscal e inúmeras controvérsias, principalmente no que tange à correta edição e/ou aplicação das legislações municipais, tendo em vista a determinação do local de ocorrência do fato gerador.

O art. 25, II da Constituição Federal (CF) de 1967 dispôs que, compete aos Municípios decretar imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados. Em 31 de dezembro de 1968, foi editado o Decreto lei (DL) nº 406, recepcionado como lei complementar (LC), e que estabeleceu as normas gerais para o ISS (Oliveira, 2010).

Em seu artigo 12º, o Decreto lei nº 406/68 disciplinou o aspecto espacial do fato gerador do aludido tributo, dispondo que o imposto sobre serviços seria devido no Município onde estivesse situado o estabelecimento do prestador do serviço, ou, na falta deste, no domicílio do prestador. A única exceção seria a prestação do serviço de construção civil, em que o ISS seria devido no local da efetiva prestação, então única hipótese admissível quanto à extraterritorialidade do ISS.

A Constituição Federal de 1988, por seu turno, alterou essa situação. Ela outorgou, em seu art. 156, III, competência aos Municípios para instituírem impostos sobre serviços de qualquer natureza. Também, em seu art. 18º, conferiu autonomia aos Municípios. No plano infraconstitucional, a matéria foi regulada pela Lei Complementar Federal nº 116, de 31 de julho de 2003, que revogou o art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68.

O art. 3º da LC 116/03 manteve, como aspecto espacial do fato gerador, o local do estabelecimento prestador. No entanto, estabeleceu como exceção a essa regra, não apenas o serviço de construção civil, mas 22 serviços enumerados nos 22 incisos do referido artigo. Em função da nova autonomia que os Municípios receberam, com fundamento no art. 30, III, da CF88, eles editaram novas leis complementares disciplinando a matéria.

Ainda que na maioria dos casos, os municípios tenham regulado a matéria da mesma forma, houve casos em que isso não ocorreu, foram geradas situações onde dois municípios passaram a exigir o ISS em razão do mesmo fato gerador. A bitributação, quando ocorre, prejudica e onera de forma ilegal os contribuintes do ISS que devem, assim, buscar meios para evitar situações em que ela ocorra.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo tem o objetivo de demonstrar como a aplicação da gestão do risco em projetos poderia contribuir para identificar e avaliar os riscos envolvidos quando da participação de um prestador de serviço em uma licitação pública, com o objetivo de atender a demanda da Sabesp no combate à perda de água. Para tanto, baseou-se em um estudo de caso de uma organização prestadora de serviços de engenharia, de pequeno porte, com 20 empregados, localizada na Capital de São Paulo. Essa organização presta serviços de engenharia de pesquisa e detecção de vazamentos não visíveis e outros pertinentes à redução de perdas nos municípios de Osasco, Carapicuíba, Jandira, Barueri, Santana de Parnaíba e Pirapora do Bom Jesus. Ela presta serviços para a Sabesp desde maio de 2009.

O método do estudo de caso foi escolhido porque é adequado a áreas pouco estudadas. Segundo Yin (2009), os estudos de casos representam a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo “como” e “por que”, quando o pesquisador tem pouco controle sobre os acontecimentos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real. Para Eisenhardt (1989), o estudo de caso é uma estratégia de investigação que se centra na compreensão da dinâmica atual dentro de uma única configuração.

A amostra de estudo de caso não tem a finalidade de ser representativa do todo, mas sim de fornecer elementos para a compreensão do fenômeno analisado, o que pode ser chamado de “amostragem teórica” (Stern, 1995). Sendo assim, a organização analisada foi escolhida porque passou por situação de dificuldade com a bitributação do ISS. Essa dificuldade exemplifica um caso de problema jurídico que poderia ser previamente identificado, caso a empresa prestadora do serviço tivesse gerenciado os riscos no projeto.

As informações foram coletadas mediante múltiplas fontes de evidência: observação, análise de documentos da organização contratante, da empresa prestadora do serviço e das legislações Municipais e Federais.

A observação do caso foi feita por contato direto com o sócio-proprietário da organização pesquisada e também com sua secretária, no período de janeiro a dezembro de 2009, tempo em que a questão jurídica foi tratada neste projeto. A observação foi implementada sem a participação do pesquisador, conforme é destacado por Creswell (2009, p. 191). Após esse período de observação, foi feita uma entrevista com o principal sócio-proprietário da empresa. Seguiu-se para isso, o método de relato aberto, sem o uso de questões fechadas, já que se tinha o objetivo de compreender o fenômeno do risco jurídico nesta organização de uma forma exploratória.

Além disso, foram analisados documentos públicos, como, contrato de prestação de serviço, edital de licitação, leis federais e municipais, questionamentos formais às prefeituras por meio de ofícios e as manifestações de resposta.

Após a coleta, os dados foram estruturados em forma de narrativa do caso, buscando-se relatar a situação encontrada na organização pesquisada. Essa narrativa será apresentada a seguir.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

O caso estudado trata da contratação pela Sabesp, de um prestador de serviço, no âmbito de seu programa de redução de perdas. Este teve o objetivo de analisar tanto os efeitos quanto as causas das perdas de água para diminuir as possibilidades de ocorrências das mesmas (reduções de pressões, melhoria dos materiais e da mão de obra: empregados, por exemplo).

O controle ativo dos vazamentos, por meio da pesquisa acústica de detecção (*in loco*), é um dos itens prioritários contemplados no programa. O controle passivo dos vazamentos implica em corrigir apenas os vazamentos visíveis, não se configurando uma sistemática abrangente de atacar o problema. Ao combater também um vazamento não-visível, pratica-se o controle ativo, por meio da pesquisa para a detecção dessas fugas.

Para iniciar a realização do controle ativo, a Sabesp passou à contratação de uma empresa que prestaria serviços para este projeto. O objeto contratual foi: “prestação de serviços de engenharia de pesquisa e detecção de vazamentos não visíveis e outros serviços pertinentes à redução de perdas nos Municípios de Osasco, Carapicuíba, Jandira, Barueri, Santana do Parnaíba e Pirapora do Bom Jesus”.

4.1 O PROBLEMA DA BITRIBUTAÇÃO

Depois de encerrado o processo de licitação e contratação, a empresa prestadora do serviço iniciou os trabalhos em cada um dos Municípios envolvidos no objeto contratual. Após o período de medição do serviço, a empresa apresentou as faturas à Sabesp que, por sua vez, aplicou as legislações Municipais relativas ao ISS.

Ocorre que, quando o serviço foi prestado no município de Jandira, tanto o município em que o serviço foi efetivamente prestado (Jandira), como o município da sede do estabelecimento prestador (São Paulo) cobraram o ISS da empresa prestadora.

Com efeito, o artigo 3º da Lei 13.701/2003, que regula o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS no Município de São Paulo, considera o serviço tributável e o imposto devido no município de São Paulo, uma vez que o serviço classificado no item 7.03 da lista de serviços da LC 116/03 – reproduzida pelo seu art. 1º - não está entre as exceções desse mesmo artigo, valendo assim a regra geral de que o serviço considera-se prestado e o tributo devido no local da sede do estabelecimento prestador.

Entretanto, a legislação municipal de Jandira considera que o serviço classificado no item 7.03 da aludida lei federal considera-se prestado e o tributo devido no Município de Jandira, classificando o fato gerador em sua Lei nº 1.426/2003, que dispõe sobre o sistema tributário municipal e as normas gerais de direito tributário aplicáveis naquele Município.

Esse problema não ocorreu nos demais Municípios envolvidos na prestação dos serviços, ou seja, Carapicuíba, Barueri, Santana do Parnaíba, Pirapora do Bom Jesus e Osasco, cujas respectivas leis municipais dispuseram que o imposto correspondente ao serviço classificado no item 7.03 da LC 116/2003 seria devido no Município onde a empresa prestadora encontrar-se sediada e não no Município onde o serviço é prestado.

Na Tabela 1, para melhor identificar o caso, é apresentado um relato condensado com a indicação do contrante e contratado, objeto contratual, item da lei federal que estabelece que o serviço é tributável, os municípios envolvidos, as alíquotas do imposto e a indicação da bitributação em São Paulo e Jandira.

Tabela 1 - Demonstrativo da incidência do ISS e a bitributação em São Paulo e Jandira.

Objeto Contratual		Prestação de serviços de engenharia de pesquisa de vazamentos não visíveis e outros serviços pertinentes à redução de perdas nos Municípios abaixo relacionados	
Municípios		Legislação Tributária	
		Lei Municipal de São Paulo 13.701/2.003	Lei Municipal dos demais Municípios
Sede do Prestador do Serviço	Local da Prestação do Serviço	Alíquota do ISS, emissão de NFe na sede com recolhimento do imposto pelo prestador ao Município da sede e retenção na fonte pelo tomador com recolhimento ao Município de –	Alíquota do ISS, emissão de NFe (nota fiscal eletrônica) na sede e recolhimento do tributo pelo prestador do serviço junto ao Município do local da prestação do serviço:
São Paulo	Osasco	5% para São Paulo	-
	Carapicuíba	5% para São Paulo	-
	Barueri	5% para São Paulo	-
	Santana do Parnaíba	5% para São Paulo	-

	Pirapora do Bom Jesus	5% para São Paulo	-
	Jandira	5% para São Paulo*	5% de ISS Jandira*

* Bitributação

Fonte: Tabela elaborada pelos autores conforme as leis Municipais do ISS.

A Tabela 1 identifica e resume os objetos contratuais, os Municípios onde os serviços foram realizados, bem como, as legislações tributárias municipais conflitantes, ou seja, o mesmo fato gerador sendo tributado em São Paulo e Jandira levando, com isso, à bitributação.

Os dois municípios editaram suas leis complementares de acordo com o especial interesse de seu território ocasionando conflito de competência tributária e bitributação, restando ao contribuinte valer-se de processo administrativo ou judicial para consignar em pagamento ou requerer a eventual repetição do indébito tributário. Na Tabela 2, são apresentados os itens das duas legislações em conflito, exigindo do contribuinte o duplo pagamento do mesmo tributo, apesar de o questionamento formal administrativo apresentado.

Tabela 2 - Extrato demonstrativo das leis municipais e a incidência da bitributação.

Lei Municipal	Município	Enquadramento do serviço conforme legislação municipal e Lei Complementar 116/03	Retenção na fonte (recolhimento no local da prestação)	Recolhimento do tributo - Município da sede	Alíquota
13.701/2.003	São Paulo	Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia, elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.	Não	Sim*	5%
1.426/2.003	Jandira		Sim*	Não	5%

*Bitributação

Fonte: Tabela elaborada pelos autores conforme as leis Municipais do ISS.

4.2 DESFECHO DO CASO DA BITRIBUTAÇÃO

Com o objetivo de contribuir para a solução da situação, a Sabesp, enquanto substituta tributária encaminhou ofício à Secretaria Municipal da Receita de Jandira questionando a obrigatoriedade quanto à retenção e conseqüente recolhimento do ISS sobre os serviços prestados por sua contratada ao Município de Jandira.

O parecer da municipalidade de Jandira reafirmou, à luz do artigo 156, inciso III da Carta Magna, da Lei Complementar nº 116/2003 e do Código Tributário Municipal de Jandira – Lei nº 1.426, de 26 de dezembro, em seus artigos 50 a 108, a competência do Município de Jandira para o lançamento do ISS.

Após 12 medições contratuais, verificou-se que a empresa contratada faturou o valor de R\$ 93.157,26 sofrendo bitributação no valor de R\$ 4.657,86, além do sentimento de insegurança jurídica, do gasto com advogados e principalmente do tempo despendido e do custo psicológico.

Já a Sabesp, apesar de realizar o papel de substituta tributária, teve de arcar com a responsabilidade de efetuar as retenções das parcelas pertinentes ao Município de Jandira, consolidar as informações, ao final do mês, efetuar o cálculo do imposto, solicitar à outra unidade organizacional a emissão da ordem de pagamento à vista (cheque), providenciar o pagamento até o vencimento, organizar toda a documentação para atendimento às constantes fiscalizações Municipais e, ainda, verificar a apresentação das guias de recolhimento do imposto para o Município de São Paulo.

É importante frisar as circunstâncias em que ocorreu a contratação da empresa prestadora de serviço, porque esse fato tem ligação direta com a estreita margem de lucro nesse tipo de serviço.

A Sabesp está subordinada à Lei 8666/1993, de 21 de junho de 1.993 (Brasil, 1993), uma vez que, trata-se de uma empresa de economia mista. Essa estabelece as normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A Lei 10520/2002, de 17 de julho de 2.002 (Brasil, 2002), por sua vez, instituiu no âmbito da União, Estados, distrito Federal e Municípios, a modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns.

Desta forma, foi realizada, pela Sabesp, uma licitação para a contratação do serviço, sendo o Pregão a modalidade de Licitação estabelecida, do tipo menor preço.

Ora, para as empresas participarem de uma licitação na qual o preço é um dos principais quesitos, ela deve reduzir o preço do seu serviço ao máximo e contabilizar adequadamente todo e

qualquer custo, de forma a não ter seu projeto inviabilizado. Por isso, os custos não previstos nos preços ofertados pela empresa licitante comprometeram as receitas e consequentemente os lucros do prestador do serviço.

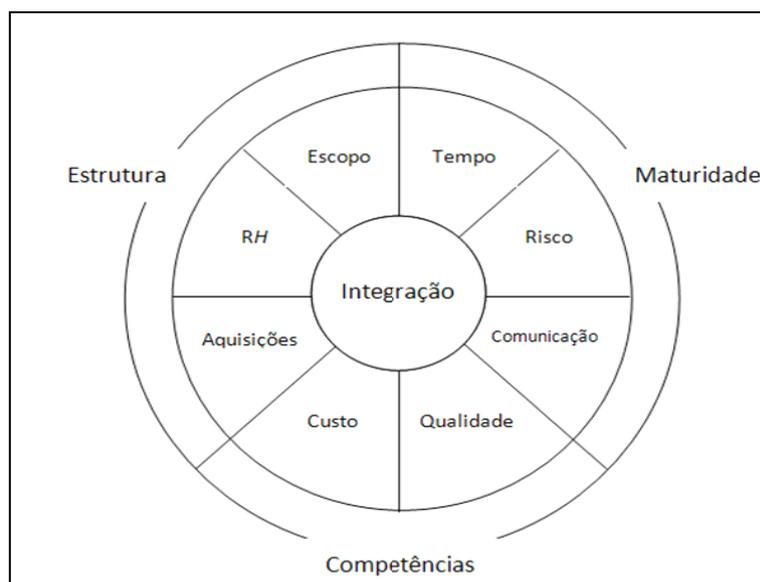
4.3 DISCUSSÃO E APLICAÇÃO DA GESTÃO DO RISCO EM PROJETOS

Neste estudo, foi verificado que a ocorrência da bitributação, não só estabeleceu um custo indevido ao contribuinte (prestador do serviço), mas principalmente, um grande custo psicológico, que corresponde ao estresse verificado na situação apresentada.

Como mostraram as observações neste estudo, o sócio-proprietário demonstrou ansiedade e surpresa quando se deparou com a situação, e principalmente quando seu pedido de isenção junto à Prefeitura de Jandira foi recusado, confirmando, assim, a obrigatoriedade do recolhimento do tributo nos dois municípios. Neste ponto, reconheceu a necessidade de ter de se valer de advogados para tentar recuperar seu prejuízo e fazer cessar a cobrança tributária indevida por meio da justiça, onde não é raro, que os conflitos duram mais de uma década até serem resolvidos. Isso mostra que, no caso em questão, os riscos jurídicos não foram considerados no planejamento do projeto.

Entretanto, os Administradores e/ou Gerentes de Projeto poderiam considerar os impactos negativos de eventual bitributação desde o início do projeto considerando em especial as áreas de conhecimento da integração e de risco identificadas no PMI (2008) (Figura 3).

Figura 3 - Modelo analítico das áreas de conhecimento do PMI (2004) e elementos gerenciais necessários à gestão de projetos.



Fonte: Carvalho e Rabechini, 2009.

Para efeito de análise, não podemos confundir o custo identificado na Figura 3, com o custo de conformidade à tributação. Os três processos considerados pelo PMI (2008) para o gerenciamento de custos do projeto: estimativa, orçamentação e controle focalizam a realização do projeto no prazo e na linha de base estabelecida e não nos custos diretos e indiretos do serviço analisados em nosso trabalho.

Enquanto o primeiro processo estima os custos dos recursos necessários para completar as atividades do projeto, o segundo indica o valor agregado de todas as estimativas de cada atividade, ou pacotes de trabalho, para estabelecer a linha de base de custo do projeto. Já o controle visa a propiciar influência nos fatores geradores de custos adicionais e controlar as mudanças no orçamento ao longo do projeto. Vale ressaltar que, uma boa gestão de custos depende de uma boa integração com as demais áreas da gestão de projeto estabelecidas no PMI (2008).

Desta forma, com base nas áreas de conhecimento estabelecidas pelo PMI (2008), podemos concluir que a análise e/ou identificação do custo, em especial o custo de conformidade à tributação incidente, em nosso estudo, deveria ter sido considerada por meio da área de conhecimento da integração, quando da elaboração do *project charter* e não por meio da área de conhecimento do custo. Segundo Carvalho e Rabechini (2009), o *project charter* é o documento que formaliza o início do projeto, contém elementos para que sejam reconhecidas as necessidades de utilização de recursos, bem como as premissas, restrições, resultados esperados, escopo macro, organização dos interessados, principais riscos, etc.

O risco relacionado com o problema de nossa pesquisa poderia ter sido classificado como risco externo que, conforme esses autores, seriam aqueles causados por alterações em leis e regulamentos, por mudanças em tendências de mercado, por questões trabalhistas, por mudanças de prioridades, etc.

A prévia identificação e tratamento do risco tributário apresentados na fase inicial do projeto permitiriam à empresa prestadora do serviço organizar melhor os trabalhos e sua estrutura para adequar-se às legislações Municipais de São Paulo e Jandira.

Desta forma, os riscos externos, que envolvem os aspectos legais e as estimativas, deveriam ser considerados pelo prestador do serviço, desde o início do plano de participação do processo licitatório, por meio da análise das legislações envolvidas, das respectivas incidências tributárias e dos respectivos custos de conformidade envolvidos, para que o preço final do serviço estivesse adequado ao serviço realizado.

Apesar de a possibilidade de questionamento na esfera administrativa e/ou judicial, o responsável pela prestação do serviço poderia utilizar, na fase inicial de seu planejamento, as

ferramentas preconizadas pelo PMI (2008) de identificar e analisar os requisitos, premissas e riscos envolvidos. Quando da elaboração do documento denominado *project charter* os riscos do projeto poderiam ser mitigados, aceitos ou transferidos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve o objetivo de demonstrar a importância da utilização de uma metodologia de gestão de projetos que considerasse a identificação e avaliação dos riscos, particularmente dos riscos legais.

Foi apresentado um caso prático de uma empresa pequena obrigada a arcar com a bitributação em decorrência de duas municipalidades pretenderem cobrar o ISS sobre o mesmo serviço prestado.

Os resultados mostraram que o impacto do custo legal de bitributação foi de aproximadamente 5% sobre o valor do contrato. Não foram considerados o montante gasto a título de honorários de advogado, as outras despesas em que a empresa incorreu para resolver a pendência e o custo psicológico de ter de lidar com a situação, nem a insegurança gerada, que penalizam, de forma injusta, as organizações produtivas.

Buscando uma forma de tratar tal situação, encaminhamos nosso estudo à gestão de projetos que, baseada no PMI (2008), poderia orientar o gestor na identificação dos riscos, aceitando-os, monitorando-os ou administrando-os.

REFERÊNCIAS

- Bakker, K.; Boonstra, A.; and Wortmann, H. (2010). Does risk management contribute to IT project success? A meta-analysis of empirical evidence. *International Journal of Project Management*, 28(5), 493-503.
<http://dx.doi.org/10.1016/j.ijproman.2009.07.002>
- Barki, H.; Rivard, S.; and Talbot, J. (2001). An integrative contingency model of software project risk management. *Journal of Management Information Systems*, 17(4), 37-70.

- Bertolucci, A. V. (2001). Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Bertolucci, A. V. e Nascimento, D. T. (2002, maio/agosto). Quanto custa pagar tributos? Revista de Contabilidade e Finanças, Universidade de São Paulo, São Paulo, 29, 20-21.
- Brasil. (1993). Decreto-lei n. 8666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.
- Brasil. (2002). Decreto-lei n. 10520, de 17 de julho de 2002. Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências.
- Brasil. (2003). Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.
- , A. del and Cruz, M. P. de la. (2002). Integrated methodology for project risk management. Journal of Construction Engineering and Management, 128(6), 473-485.
- Carrazza, R. A. (2000). Curso de direito constitucional tributário. (14a. ed.). São Paulo: Malheiros.
- Carvalho, M. M. e Rabechini, R., Jr. (2009). Construindo competências para gerenciamento de projetos: teoria e casos. (2a. ed., pp. 141-205). São Paulo, SP, Brasil: Atlas.
- Creswell, J. W. (2009). Research design: qualitative, quantitative, and mixed methods approaches. New York: Sage Publications, Inc.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building theories from case study research. The Academy of Management Review, 14(4), 532-551.
<http://dx.doi.org/10.2307/258557>
<http://dx.doi.org/10.5465/AMR.1989.4308385>
- Evans, C. (2003). Studying the studies: an overview of recent research into taxation operating costs. eJournal of Tax Research, 1(1):64-92.
- Gido, J. E e Clements, J. P. (2007). Gestão de Projetos. São Paulo, SP, Brasil: Thomsom Learning.

Hammond, P. J. (1986). Project evaluation by potential tax reform. *Journal of public economics*, 30, 1-36.

[http://dx.doi.org/10.1016/0047-2727\(86\)90075-7](http://dx.doi.org/10.1016/0047-2727(86)90075-7)

Kerzner, H. (2009). *Project management*. (10a. ed.). Nova York: John Wiley & Sons, Inc.

Nidumolu, S. (1995). The effect of coordination and uncertainty on software project performance: residual performance risk as an intervening variable. *Information Systems Research*, 6(3), 191-219.

<http://dx.doi.org/10.1287/isre.6.3.191>

Oliveira, L. B. (2010). *A guerra fiscal do ISS*. Monografia, Curso de Especialização em Direito Tributário Empresarial, Fundação Armando Álvares Penteado, São Paulo, SP, Brasil.

Pinto, J. K. and Slevin, D. P. (1984). Critical factors in successful project implementation. *IEEE Transactions of Engineering Management*, 7(1), 22-27.

PMI - Project Management Institute. (2008) – *A guide to the project management body of knowledge (PMBOK)* (3a. ed.). Newtown Square, PA, USA: Project Management Institute.

Sandford, C. (1995). *Tax compliance costs: measurement and policy*. Bath, Somerset, England: Fiscal Publications.

Stern, P. N. (1995). Grounded theory methodology: its uses and processes. In: Glaser, B. G. (Ed.). *Grounded theory* (1a. ed., pp. 29-39). Mill Valey, CA, USA: Sociology Press.

Wallace, L. (2004). Understanding software project risk: a cluster analysis. *Information & Management*, 42, 115-125.

Wallace, L.; Keil, M.; and Rai, A. (2004). How software project risk affects project performance: an investigation of the dimensions of risk and an exploratory model. *Decision Sciences*, 35(2), 289-321.

<http://dx.doi.org/10.1111/j.00117315.2004.02059.x>

Williams, T. (1995). A classified bibliography of recent research relating to project risk management. *European Journal of Operational Research*, 85(1), 18-38.

[http://dx.doi.org/10.1016/0377-2217\(93\)E0363-3](http://dx.doi.org/10.1016/0377-2217(93)E0363-3)

Yin, R. K. (2009). *Case study research: design and methods*. New York: Sage Publications, Inc.

Data do recebimento do artigo: 14/04/2010

Data do aceite de publicação: 06/06/2010