

Área Temática: Gestão de Projetos

Custo de Conformidade à tributação e o Gerenciamento do Risco em Projetos: o estudo de caso de uma pequena empresa

AUTORES

MARIO MANZINI CIANFANELLI

UNINOVE – Universidade Nove de Julho
mariomanzini@hotmail.com

LEONEL CESARINO PESSOA

UNINOVE – Universidade Nove de Julho
lcpessoa@uninove.br

PATRICIA MORILHA MURITIBA

UNINOVE – Universidade Nove de Julho
pmorilha@gmail.com

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 de 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 inviabilizado a prestação do serviço. Trata-se de demonstrar como, se uma metodologia de gestão de projetos que considerasse a gestão do risco tivesse sido utilizada, o impacto sobre o custo em termos do imposto sobre serviço cobrado, do tempo perdido e do custo psicológico de lidar com a situação teriam sido evitados, e de discutir as ferramentas da gestão de projetos para equacionar tal situação.

Palavras-chave: gestão do risco – risco legal – gestão de projetos

ABSTRACT

This study examines the case of the harmful tax competition involving the service tax in Brazil, the compliance costs of taxation and their interaction with project management, through the case of a small company. This company was contracted by the Companhia de Saneamento do Estado de São Paulo (SABESP) through a complex process of public bidding, governed by the Law 8666/93, to provide engineering service in various municipalities in the metropolitan region of Sao Paulo. Since in this type of engagement, the final price offered and

winner of the event can not be changed, the impact of double taxation and compliance costs that the company incurred in one of these municipalities affected their profitability and, if the same problem occurred with the laws of other municipalities, it could have prevented the service from being offered. This case is discussed within the Project management theory under the need to consider risk management. Results show that risk management tools could have impacted the cost in terms of tax charged on service, time lost and the psychological cost of dealing with the situation. We discuss the tools of project management to consider under these circumstances.

Key words: management – legal risk – Project management

INTRODUÇÃO

A gestão do risco de projetos em diferentes setores, como tecnológico, governamental ou de construção, é um dos fatores que mais contribui para o sucesso do projeto, na medida em que se podem evitar percalços em seu andamento (BAKKER ET AL., 2010). O risco constitui um fator que influencia o sucesso do projeto, mas que é desconhecido do gestor, já que a palavra risco relaciona-se diretamente à incerteza (WILLIAMS, 1995). Segundo Pinto e Slevén (1987), um projeto é considerado um sucesso em sua implementação, caso atenda a quatro critérios: tempo, custo, eficácia e satisfação do cliente; estes critérios podem ser afetados por fatores de risco.

Um desses fatores são os problemas legais. Os aspectos legais dos projetos dependem, naturalmente, da área em que o projeto está sendo desenvolvido. Como envolvem leis e tributação, em tese seriam aspectos conhecidos do gestor e que deveriam ser levados em consideração no planejamento do projeto. No entanto, em virtude do desconhecimento da legislação corrente pelos gestores ou de incertezas da própria legislação, podem também constituir um aspecto de risco para projetos organizacionais, como são 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 que podem afetar seu sucesso, sendo a exposição ao risco igualmente importante como fator que impacta a performance de projetos (BARKI ET AL., 2001).

O risco legal em projetos decorre do nível da demanda da legislação e regulamentações que afetam o projeto em questão (DEL CAÑO; DE LA CRUZ, 2002). O risco jurídico é um assunto relativamente novo na vasta literatura de gestão do risco de projetos. 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 de 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.

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 em que 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 do projeto.

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.

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 a realização de 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, além de gerar um custo em termos de tempo e um custo psicológico que afetaram significativamente o sucesso do projeto e poderiam tê-lo tornado inviável.

Trata-se de demonstrar como, se o gerenciamento do risco no projeto dessa empresa tivesse sido conduzido de forma satisfatória, 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.

Desta forma, gerenciar projetos implica em administrar, além das restrições de escopo, prazo e custo, cujo balanceamento afeta a qualidade do projeto (PMI – Project Management Institute, 2004), os aspectos de pós-entrega do escopo do projeto.

Assim, no caso concreto do projeto que está sendo analisado, pode não ter havido sucesso, apesar do êxito na concorrência.

Dessa forma, esse estudo pretende responder à seguinte questão 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-la, o artigo analisa o impacto do custo de bitributação sobre o projeto analisado. A partir dos dados coletados, é feita uma discussão que alinha a teoria de gestão de projetos ao caso analisado, discorrendo sobre como custos legais se enquadram na gestão de projetos das organizações.

O trabalho será desenvolvido em cinco partes, considerando-se esta introdução. Na segunda parte será apresentado o referencial teórico, seguido pelos procedimentos metodológicos, na parte 3. Na seqüência, serão apresentados os resultados e finalmente, na quinta parte, serão apresentadas as conclusões.

GESTÃO DO RISCO EM PROJETOS

A questão do risco em projetos é 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 de falha de projetos, os gestores precisam de melhores ferramentas para identificar e gerenciar o risco do projeto. O progresso nessa área tem sido prejudicado por uma falta de instrumentos que mensurem os fatores de risco e a falta de teoria que explique a relação entre 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, que é 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; controles de custos ineficientes; 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, 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”. (2009: 65)

Segundo Carvalho e Rabechini Jr. (2008), o tópico ‘gestão de riscos’ tem recebido cada vez mais atenção na gestão de projetos. Ainda que o 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 terceiras versões, sendo a segunda área mais detalhada de todo o PMBoK.

Kerzner (2009) define risco como “uma medida da probabilidade e conseqüências de não alcançar um determinado objetivo de um projeto”. Gido e Clements (2006) definem risco como “a possibilidade de ocorrer uma circunstância indesejada, que resulte em algum prejuízo”.

Segundo 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”.

O quadro 05 apresenta uma estrutura genérica de riscos, subdividida em 4 tópicos: técnico, externo, organizacional e a gestão de projetos. Como se vê pelo quadro, o tópico externo considera os aspectos legais, que deveriam ser identificados e tratados pela administração ou gestão do projeto.



Quadro 05 – RBS (Risk Breakdown Structure) genérica.

Fonte: Carvalho e Rabechini (2005)

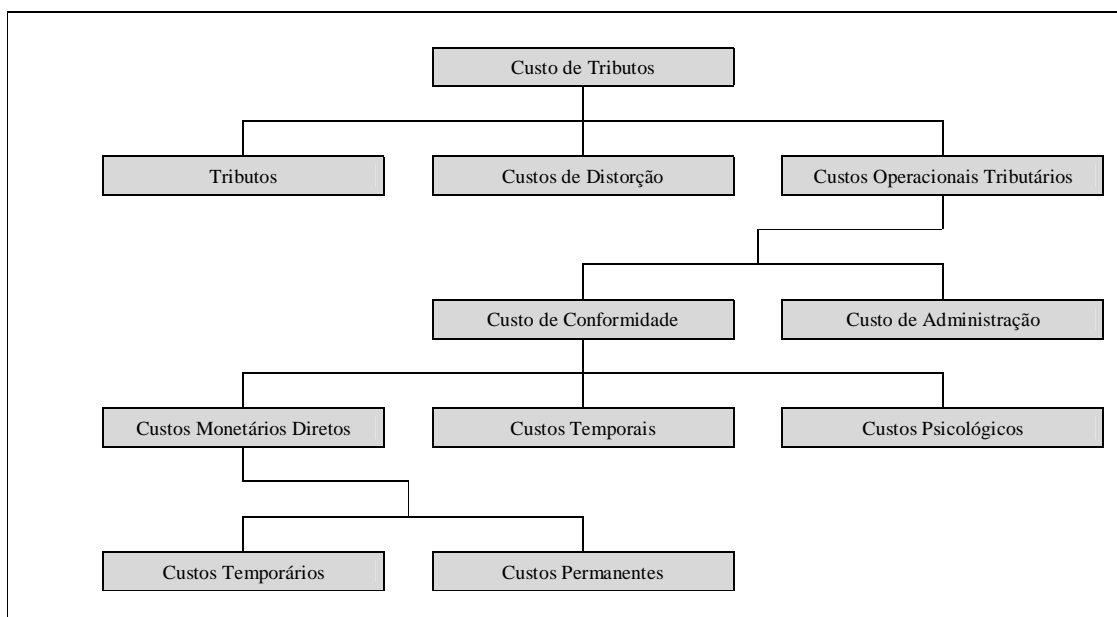
Os Custos de Conformidade e Bitributação como fator de risco para projetos

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 recursos consumidos em atividades acessórias como cálculo e retenção de impostos e contribuições, preenchimento de declarações, atendimento a fiscalizações, e os 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, *tax compliance costs* ou *compliance costs of taxation*. (EVANS; TRAN-NAM, 2003).

Bertolucci (2002) resume as idéias 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, alterando 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. Denominam-se custos operacionais tributários. (BERTOLUCCI, 2002, p.20-21).

Bertolucci e Nascimento (2002) sistematizam os impactos dos tributos junto aos sujeitos passivo e ativo, ilustrado no Quadro 1.



Quadro 01 – Custo dos tributos.

Fonte: Quanto custa pagar tributos?

Esse quadro apresenta os custos dos tributos divididos em três categorias. Na primeira categoria, estão os tributos propriamente ditos, que implicam, por si mesmos, sacrifício de renda. Na segunda categoria, 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 categoria 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 tem que 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 (1989), os custos de conformidade dividem-se em três categorias: custos monetários administrativos diretos, voltados à atender as obrigações legais; custos temporais, que corresponde ao tempo necessário para o cumprimento das obrigações tributárias e os custos psicológicos, que representam o stress existente no atendimento das exigências legais.

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

A bitributação é uma anomalia que estabelece custos que, embora ligados aos descritos no quadro 01, 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. Em situações de bitributação, no entanto, esse custo psicológico é muito maior.

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. 18, 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 LCF 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.

Conforme a LC 116/03, os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

Neste sentido um grande número de Municípios vem exigindo a retenção do ISS por parte das do tomador dos serviços pessoa jurídica, para todos os serviços prestados, não se restringindo àqueles previstos na Lei Complementar nº 116/2003, entendendo, assim, que a incidência se localiza no endereço do tomador. Mas, ao mesmo tempo, outros Municípios procuram se valer da norma infraconstitucional quando ocorre o contrário, ou seja, cobram o imposto dos contribuintes estabelecidos em seus territórios em relação aos serviços prestados fora de seus limites.

A bitributação, quando ocorre, prejudica e onera de forma ilegal os contribuintes do ISS. A matéria merece, portanto, ser debatida, no propósito de que se encontre um caminho, uma fórmula que faça cessar tantas injustiças que estão sendo cometidas nos dias de hoje (OLIVEIRA, 2010).

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo tem o objetivo de demonstrar como a aplicação da gestão de projetos poderia contribuir com a identificação dos riscos envolvidos quando da participação de um prestador de serviço em um licitação pública, objetivando atender demanda de uma Sabesp, no combate à perda de água. Para tanto, baseou-se em um estudo de caso com uma organização prestadora de serviços de engenharia, de pequeno porte, com 20 empregados, localizada em São Paulo – Capital, prestadora de 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 caso foi escolhido porque ele é adequado a áreas pouco estudadas. Segundo Yin (2005), 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), em seu artigo *Building Theories From Case Study Research*, o estudo de caso é uma estratégia de investigação que centra-se na compreensão da dinâmica atual dentro de uma única configuração.

A amostra de estudos 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, 1980). 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 identificasse os riscos envolvidos por meio da de gestão de projetos.

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 Federal.

A observação do caso foi feita por contato direto com o sócio-proprietário da organização pesquisada e também com sua secretária, no período de 01/2009 a 12/2009, tempo em que a questão jurídica foi tratada neste projeto. A observação foi implementada sem a participação do pesquisador conforme é destacado por Creswell (2007, 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 constantes. Já

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.

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, visando diminuir as possibilidades de ocorrências dos mesmos (reduções de pressões, melhoria dos materiais e da mão-de-obra: empregados, por exemplo).

O controle de perdas em sistemas de abastecimento de água constitui-se em ação contínua das mais importantes. A escassez relativa de água potável no mundo, o crescimento demográfico, o desperdício no consumo e as perdas em seu processo de distribuição são agravadas em virtude da desigualdade social e da falta de manejo e usos sustentáveis dos recursos naturais. De acordo com os números apresentados pela ONU - Organização das Nações Unidas - fica claro que controlar o uso da água significa deter poder.

Segundo a Unicef (Fundo das Nações Unidas para a Infância), menos da metade da população mundial tem acesso à água potável. A irrigação corresponde a 73% do consumo de água, 21% vai para a indústria e apenas 6% destina-se ao consumo doméstico.

O controle ativo dos vazamentos, através 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, através da pesquisa para a detecção dessas fugas.

A Sabesp então 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”.

O problema da bitributação

Após 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.

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 será devido no Município onde a empresa prestadora encontrar-se sediada e não no Município onde o serviço é prestado.

Visando à melhor identificação do caso, é apresentado, no quadro 02, 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.

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			

Quadro 02: elaborado pelos autores conforme as leis Municipais do ISS.

O quadro 02 identifica e resume os aspectos contratuais, os Municípios onde os serviços são realizados, bem como, a legislação tributária municipal conflitante, ou seja, o mesmo fato gerador sendo tributado em São Paulo e Jandira levando com isso à bitributação.

O que ocorreu foi que 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 requerer a eventual repetição do indébito tributário. No quadro 03, são apresentados os itens das duas legislações em conflito, exigindo do contribuinte o duplo pagamento do mesmo tributo, apesar do questionamento formal administrativo apresentado.

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					

Quadro 03: elaborado pelos autores conforme as leis Municipais do ISS.

O quadro 03 apresenta as duas legislações Municipais em conflito, indicando as formas de retenção, recolhimento e alíquotas para um mesmo enquadramento do serviço conforme a legislação Federal.

Desfecho do caso da bitributação

Objetivando contribuir com a solução para a 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.

Conforme parecer da municipalidade, à luz do que determina a Magna Carta em seu artigo 156, inciso III, foi reafirmada a competência Município de Jandira para o lançamento do ISSQN de acordo com a definição dada pela Lei Complementar nº 116/2003 e o Código Tributário Municipal de Jandira – Lei nº 1.426, de 26 de dezembro em seus artigos 50 a 108.

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 e principalmente o custo psicológico.

Já a Sabesp, apesar de já realizar o papel de substituta tributária, teve que arcar com a responsabilidade de efetuar a retenções das parcelas pertinentes ao Município de Jandira, consolidar as informações, ao final do mês, efetuar os cálculo do imposto, solicitar à outra unidade organizacional a emissão de ordem de pagamento à vista (cheque), providenciar o pagamento até o vencimento, e 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, 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, por sua vez, de 17 de julho de 2.002, que 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.

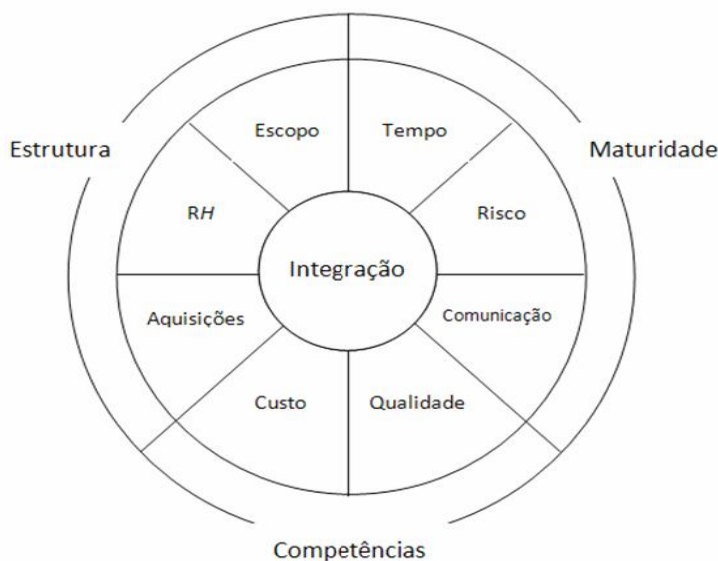
Assim sendo, para as empresas do caso arcarem com uma licitação no qual o preço é um dos principais quesitos, ela deve reduzir o preço do seu serviço ao máximo e contabilizar adequadamente todo e qualquer custo, de forma a não ter seu projeto inviabilizado. Os custos não previstos nos preços ofertados pela empresa licitante comprometeram as receitas e conseqüentemente os lucros do prestador do serviço.

Discussão e aplicação na gestão de 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 stress verificado na situação apresentada.

Como mostraram as observações neste estudo, o sócio-proprietário demonstrou ansiedade e surpresa quando ao deparar-se com a situação e principalmente quando seu pedido de isenção junto à Prefeitura de Jandira foi recusado, confirmando assim a sua obrigatoriedade de ter de recolher o tributo nos dois municípios. Neste ponto reconheceu a necessidade de ter de se valer de advogados para tentar recuperar seu prejuízo e cessar a cobrança tributária indevida por meio da justiça, onde não é raro, que os conflitos durem 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 (2004), quadro 04.



Quadro 04: modelo analítico das áreas de conhecimento do PMI (2004) e elementos gerenciais necessários à gestão de projetos.

Fonte: Carvalho e Rabechini (2005).

Para efeito de análise, não podemos confundir o custo, identificado no quadro 04, com o custo de conformidade à tributação. Os três processos considerados pelo PMI (2004) para o gerenciamento de custos do projeto, ou seja, estimativa, orçamentação e controle enfocam a realização do projeto no prazo e a linha de base estabelecida e não os custos dos diretos e indiretos do serviço analisado 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 (2004).

Desta forma, baseado nas áreas de conhecimento estabelecidas pelo PMI (2004), podemos concluir que a análise e/ou identificação do custo, em especial o custo de conformidade à tributação, incidente, em nosso estudo, deveria ser considerado 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 (2005), 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 ser classificado como risco externo, que, conforme Carvalho e Rabechini (2005), são 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, apresentado na fase inicial do projeto, permitiria à empresa prestadora do serviço uma melhor organização dos trabalhos e da sua estrutura organizacional, adequando-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 (planejamento tributário) e dos respectivos custos de conformidade envolvidos, para que o preço final do serviço esteja adequado ao serviço realizado.

Apesar da 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 (2004), identificando e analisando os requisitos, premissas e riscos envolvidos. Quando da elaboração documento denominado *project charter* os riscos ao projeto poderiam ser e mitigados, aceitos ou transferidos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

Foi apresentado um caso prático de uma pequena empresa obrigada a arcar com uma 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% do valor do contrato, não se considerando o montante gasto a título de honorários de advogado, e as outras despesas em que a empresa incorreu para resolver a pendência. Mais expressivo, porém, foi o custo psicológico de ter que lidar com a situação e 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.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BAKKER, K.; BOONSTRA, A.; WORTMANN, H. Does risk management contribute to IT project success? A meta-analysis of empirical evidence. **International Journal of Project Management**, v. 28, n. 5, p. 493-503. Elsevier Ltd and IPMA. doi: 10.1016/j.ijproman.2009.07.002, 2010.

BARKI, H.; RIVARD, S.; TALBOT, J. An integrative contingency model of software project risk management. **Journal of Management Information Systems**, v. 17, n. 4, p. 37-70, 2001.

BERTOLUCCI, A. V; NASCIMENTO, D. T. **Quanto custa pagar tributos?** In: Revista de Contabilidade e Finanças, Universidade de São Paulo, São Paulo, nº 29, mai/ago/ 2002.

BERTOLUCCI, A. V. **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. 2001. 183 f. Dissertação (Mestrado Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

BRASIL. 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. 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. 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.

CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2000.

CARVALHO, M. M.; RABECHINI, R. JR. **Construindo competências para gerenciamento de projetos: teoria e casos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 141-172.

_____; _____. **Construindo competências para gerenciamento de projetos: teoria e casos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 173-205.

COMPANHIA AMBIENTAL DO ESTADO DE SÃO PAULO. **O problema da Escassez de Água no Mundo**. Disponível em: < http://www.cetesb.sp.gov.br/Agua/rios/ges ta_escassez.asp>. Acesso em: 06 jul 2010.

DEL CAÑO, A.; DE LA CRUZ, M. P. Integrated Methodology for Project Risk Management. **Journal of Construction Engineering and Management**, v. 128, n. 6, p. 473. doi: 10.1061/(ASCE)0733-9364(2002)128:6(473), 2002.

EISENHARDT, K. M. **Building Theories From Case Study Research**. Academy of Management. The Academy of Management Review, 1989.

EVANS, C. **Studying the studies: an overview of recent research into taxation operating costs**. *Journal of Tax Research*, 1(1):64-92, disponível em <http://bar.austlii.edu.au/au/journals/eJTR/2003/4.html>, acesso em: 19/05/2010. 2003.

GIDO, J. e CLEMENTS, J.P. **Gestão de Projetos**. São Paulo: Thomsom Learning, 2007.

HAMMOND, P. J. Project evaluation by potential tax reform. **Journal of public economics**, v. 30, p. 1-36, 1986.

JANDIRA. Lei Municipal n. 1426, de 26 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o sistema tributário municipal de Jandira e as normas gerais de direito tributário aplicáveis ao Município e dá outras providências.

KERZNER, **Project Management**. 10ª edição. Nova York: John Wiley & Sons, Inc., 2009.

LÜDKE, Menga e ANDRÉ, Marli E. D. A. **Pesquisa em educação: abordagens qualitativas**. São Paulo: EPU, 1986.

NIDUMOLU, S. The Effect of Coordination and Uncertainty on Software Project Performance: Residual Performance Risk as an Intervening Variable. **Information Systems Research**, v. 6, n. 3, p. 191-219. doi: 10.1287/isre.6.3.191, 1995.

OLIVEIRA, L. B. **A guerra fiscal do ISS**. 2010, 70 f. Monografia (Curso de Especialização em Direito Tributário Empresarial) – Fundação Armando Álvares Penteado, São Paulo, 2010.

PINTO, J. K.; SLEVIN, D.P. **Critical factors in successful project implementation.** In: FINCH, P. Applying the project implementation profile to na information system project. *Project Management Journal*, v. 34, nº 3, p 32, 1987.

PMI, Project Management Institute. **A guide to the project management body of knowledge (PMBOK).** 3 ed. Project Management Institute, 2004.

SÃO PAULO (Município) Lei Municipal n. 13701, de 24 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o sistema tributário municipal de São Paulo e as normas gerais de direito tributário, aplicáveis ao Município, e dá outras providências.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005, p. 19.**

WALLACE, L. Understanding software project risk: a cluster analysis. **Information & Management**, v. 42, p. 115-125. doi: 10.1016/j.im.2003.12.007, 2004.

WALLACE, L.; KEIL, M.; RAI, A. How Software Project Risk Affects Project Performance: An Investigation of the Dimensions of Risk and an Exploratory Model*. **Decision Sciences**, v. 35, n. 2, p. 289-321. doi: 10.1111/j.00117315.2004.02059.x, 2004.

WARBURTON, R. e HENDY, P. 2006. *International comparisation of Australia's Taxes.* **Disponível em** <http://comparativetaxation.treasury.gov.au/content/report/downloads/15_Chapter_13.pdf>, acesso em: 30/06/2010

WILLIAMS, T. A classified bibliography of recent research relating to project risk management. **European Journal of Operational Research**, v. 85, n. 1, p. 18-38. doi: 10.1016/0377-2217(93)E0363-3, 1995.