



ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO
CONSULTORIA-GERAL DA UNIÃO
DEPARTAMENTO DE COORDENAÇÃO E ORIENTAÇÃO DE ÓRGÃOS JURÍDICOS

PARECER n. 00044/2019/DECOR/CGU/AGU

NUP: 25000.183662/2018-74

INTERESSADOS: COEC/CGAL/SAA/SE/MS

ASSUNTOS: LICITAÇÕES E OUTROS

EMENTA: DIREITO ADMINISTRATIVO. ANÁLISE DE ENTENDIMENTO ACERCA DE MATÉRIA REFERENTE À “DESONERAÇÃO DE FOLHA DE PAGAMENTO”.

I - É de cada empresa a responsabilidade pela cotação correta dos encargos tributários, devendo o setor responsável da Administração Pública aplicar a legislação vigente e analisar a adequação dos encargos previstos, quando da análise das propostas apresentadas na licitação.

II - Na fase preparatória da licitação, ao fazer uma estimativa de custos, a Administração deverá confeccionar orçamento de referência, no qual considerará o regime tributário que lhe for mais vantajoso, embora os licitantes possam elaborar suas planilhas de custos e formação de preços com observância do regime tributário a que se sujeitam.

III - Caso o licitante adote em sua proposta os critérios constantes do orçamento de referência (se estes não lhe foram aplicáveis), não pode, em hipótese de adjudicação e ulterior contratação, pleitear reequilíbrio econômico do contrato com base nesta discrepância.

IV - Durante a análise das propostas, a comissão de licitação ou o pregoeiro deverão analisar a adequação do planilhamento feito pelo licitante com eventual opção ou não pela desoneração previdenciária, tendo em vista que tal diligência é essencial para a verificação da exequibilidade da planilha de formação de preços, bem como para afastar eventuais riscos de inexecução contratual.

V - Em contratos vigentes, não deve ser feita a redução unilateral de percentuais de tributos inadequadamente previstos na proposta e superiores ao efetivamente incidentes, porém aceitos pela administração antes da contratação.

VI - Na hipótese de em que os percentuais de tributos previstos na proposta são superiores ao efetivamente incidentes, e esta discrepância é identificada apenas depois da contratação, é possível abrir-se negociação para uma redução consensual, sob pena, inclusive, de eventual rescisão contratual ou não prorrogação do contrato.

Exmo. Sr. Coordenador-Geral,

1. DO RELATÓRIO

1. Trata-se de solicitação, encaminhada através do Despacho nº 00285/2019/DEINF/CGU/AGU, para que esta Consultoria-Geral da União se manifeste a respeito de entendimento exarado no âmbito de PARECER da CONJUR-MS/CGU/AGU (nº 00210/2019). Ao analisar matéria referente à “desoneração de folha de pagamento”, a CONJUR-MS entendeu que, tendo a questão possível aplicação na atuação de outros Ministérios, guardando potencial transversalidade, suas conclusões deveriam ser encaminhadas à CGU, inclusive por questões de uniformização.

2. O PARECER N° 00210/2019/CONJUR-MS/CGU/AGU, aprovado pelo DESPACHO N° 00142/2019/CONJUR-MS/CGU/AGU, fez análise de consulta encaminhada por intermédio de DESPACHO SAA/SE/MS (CCLIC- SEI 8271925). O pano de fundo da consulta encaminhada é a contratação de empresa para prestação de serviços continuados de secretariado, compreendendo dedicação exclusiva de mão de obra para atividades de Técnico em Secretariado, Secretário Executivo e Encarregado Geral necessários à execução dos serviços nas dependências do Ministério da Saúde e suas unidades localizadas em Brasília/DF.

3. A esse respeito, a CONJUR/MS já havia realizado análise jurídica no processo, quando da submissão da Minuta do Edital do Pregão Eletrônico, por intermédio do PARECER N° 01393/2018/CONJUR-MS/CGU/AGU, aprovado parcialmente pelos DESPACHO N° 04799/2018/CONJUR-MS/CGU/AGU e DESPACHO N° 04801/2018/CONJUR-MS/CGU/AGU.

4. Foram analisadas, no âmbito do PARECER N° 00210/2019/CONJUR-MS/CGU/AGU, as seguintes questões (encaminhadas pelo DESPACHO SAA/SE/MS – CCLIC - SEI 8271925):

5. Depreende-se do despacho supra que as dívidas elencadas são as seguintes:

a. Em relação à composição de custos, empresas tributadas pelo regime de incidência não cumulativa podem utilizar a média do PIS e COFINS?;

b. Na contratação de serviços de secretariado poderá haver a utilização do instituto da desoneração da folha de pagamento consoante a Lei n° 12.546/2011?;

c. Em havendo empresas optantes pela desoneração de folha em razão de atividade subsidiada pela Lei 12.546/11 e que concomitantemente execute a atividade objeto deste processo licitatório (cuja contribuição patronal é regida pelo inciso I do artigo 22 da Lei n. 8.212/1991) sem a referida desoneração, poderá zerar ou eliminar a rubrica relativa à contribuição previdenciária patronal nas planilhas de custos e formação de preços? e em contrapartida incluir rubrica relativa à contribuição previdenciária incidente sobre sua receita bruta?

d) ou as empresas optantes pela desoneração de folha deverão observar a base de cálculo da contribuição previdenciária de que trata o inciso II do §1º do art. 9º da Lei n° 12.546/2011 que será o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais pela prestação de serviços em todas as atividades da empresa, conforme a Solução de Consulta n° 38/2012 da Divisão de Tributação da Superintendência-Regional da Receita Federal da 1ª Região (DISIT/SRRF01)?

e) A empresa optante pela desoneração de folha em razão de atividade subsidiada pela Lei 12.546/11 e que concomitantemente execute a atividade objeto deste processo licitatório (cuja contribuição patronal é regida pelo inciso I do artigo 22 da Lei n. 8.212/1991) sem a referida desoneração, deverá apresentar memória pormenorizada do cálculo ponderado da contribuição previdenciária?

f). Quais documentos a empresa optante pela desoneração de folha deverá apresentar quando convocada para apresentar a sua proposta?

5. Após a análise das questões supracitadas, a CONJUR-MS concluiu suas opiniões através do PARECER N° 00210/2019/CONJUR-MS/CGU/AGU:

a) A área técnica deve adotar o modelo de edital de Pregão Eletrônico da AGU atualizado, para serviços continuados com mão de obra exclusiva, disponível no sítio eletrônico https://www.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/714621.

b) De acordo com o modelo de edital da AGU se o regime tributário da empresa implicar o recolhimento de tributos em percentuais variáveis, tem-se que a cotação adequada será a que corresponde à média dos efetivos recolhimentos da empresa nos últimos doze meses, devendo o licitante ou contratada apresentar ao pregoeiro ou à fiscalização, a qualquer tempo, comprovação da adequação dos recolhimentos.

c). Conforme previsão do item 5.10 do modelo de edital da AGU "a empresa é a única responsável pela cotação correta dos encargos tributários. Em caso de erro ou cotação incompatível com o regime tributário a que se submete, serão adotadas as orientações a seguir:

5.10.1 cotação de percentual menor que o adequado: o percentual será mantido durante toda a execução contratual;

5.10.2 cotação de percentual maior que o adequado: o excesso será suprimido, unilateralmente, da planilha e haverá glosa, quando do pagamento, e/ou redução, quando da repactuação, para fins de total ressarcimento do débito".

d). Quanto ao questionamento se na "contratação de serviços de secretariado poderá haver a utilização do instituto da desoneração da folha de pagamento consoante a Lei nº 12.546/2011" tem-se que somente as empresas que se enquadrem nas disposições normativas supra podem se utilizar do instituto. Entende-se que se a terceirização de serviços de secretariado, desatrelada das atividades mencionadas nos normativos, for a única atividade da empresa, esta não poderá se beneficiar do instituto da desoneração da folha de pagamento.

e). Deve haver uma pertinência da atividade exercida pela empresa participante com o objeto do certame licitatório, sem, todavia, disposições que frustrem o caráter competitivo do procedimento administrativo.

f). Considerando as relevantes conclusões do Parecer nº 011/2016/CPLC/DEPCONSU/PGF/AGU e seus despachos, entendo que deve a área técnica demandante ser cientificada. Ressalvam-se alterações normativas posteriores em sentido contrário, em razão do parecer ter sido emitido em 2016.

45. Por fim sugiro, em razão da matéria referente à " desoneração da folha" ter potencial aplicação na atuação de outros Ministérios, que seja conferida ciência à CGU do entendimento exposto com base no modelo de edital da AGU e em Parecer da PGF, inclusive por questões de uniformização. (GRIFO NOSSO)

6. Verifica-se que a CONJUR-MS sugeriu, no item 45 (supra), que as suas conclusões a respeito da "desoneração de folha de pagamento", pautadas principalmente nos termos constantes no PARECER Nº 011/2016/CPLC/DEPCONSU/PGF/AGU e DESPACHO Nº 127/2016 DEPCONSU/PGF/AGU, deveriam ser cientificadas à CGU, tendo em vista que tais questões têm potencial aplicação na atuação de outros Ministérios.

7. Dessa forma, o DESPACHO Nº 00873/2019/CONJUR-MS/CGU/AGU aprovou o PARECER Nº 00210/2019/CONJUR-MS/CGU/AGU e o DESPACHO DE APROVAÇÃO Nº 00142/2019/CONJUR-MS/CGU/AGU, apresentando a seguinte complementação: "2. Quanto ao item 44, alínea "a", reitera-se a orientação para a adoção integral do edital modelo padrão da AGU. O que é previsto expressamente nos arts. 29 e 35, da IN SEGES MP n. 05/2017. "

8. Também foi emitido o DESPACHO Nº 00998/2019/CONJUR-MS/CGU/AGU, aprovando os atos acima mencionados, além de corroborar integralmente com os termos do DESPACHO Nº 00873/2019/CONJUR-MS/CGU/AGU.

9. Por fim, o presente processo foi encaminhado a este Departamento (DECOR), por meio do DESPACHO Nº 00285/2019/DEINF/CGU/AGU:

Tendo em vista a observação realizada no item 45 do PARECER n. 00210/2019/CONJUR-MS/CGU/AGU acerca do potencial de transversalidade da questão e, ainda, diante das atribuições reservadas pelo art. 14 do Decreto 7.392/2010, encareço o encaminhamento dos autos para análise por parte do Departamento de Coordenação dos Órgãos Jurídicos da Consultoria-Geral da União - DECOR/CGU.

10. É o breve relatório do processo.

2. DA ANÁLISE JURÍDICA

11. Conforme se verifica do relato acima, a presente análise gira em torno do instituto da "desoneração de folha de pagamento", consoante a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

12. Como já visto, foram analisadas no PARECER N° 00210/2019/CONJUR-MS/CGU/AGU, as seguintes questões acerca do instituto da desoneração da folha de pagamento:

- 1). Na contratação de serviços de secretariado poderá haver a utilização do instituto da desoneração da folha de pagamento consoante a Lei n° 12.546/2011?;
- 2). Em havendo empresas optantes pela desoneração de folha em razão de atividade subsidiada pela Lei 12.546/11 e que concomitantemente execute a atividade objeto deste processo licitatório (cuja contribuição patronal é regida pelo inciso I do artigo 22 da Lei n. 8.212/1991) sem a referida desoneração, poderá zerar ou eliminar a rubrica relativa à contribuição previdenciária patronal nas planilhas de custos e formação de preços? E em contrapartida incluir rubrica relativa à contribuição previdenciária incidente sobre sua receita bruta? Ou as empresas optantes pela desoneração de folha deverão observar a base de cálculo da contribuição previdenciária de que trata o inciso II do §1º do art. 9º da Lei n° 12.546/2011 que será o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais pela prestação de serviços em todas as atividades da empresa, conforme a Solução de Consulta n° 38/2012 da Divisão de Tributação da Superintendência-Regional da Receita Federal da 1ª Região (DISIT/SRRF01)?
- 3). A empresa optante pela desoneração de folha em razão de atividade subsidiada pela Lei 12.546/11 e que concomitantemente execute a atividade objeto deste processo licitatório (cuja contribuição patronal é regida pelo inciso I do artigo 22 da Lei n. 8.212/1991) sem a referida desoneração, deverá apresentar memória pormenorizada do cálculo ponderado da contribuição previdenciária?
- 4). Quais documentos a empresa optante pela desoneração de folha deverá apresentar quando convocada para apresentar a sua proposta?

13. Em síntese, a CONJUR/MS concluiu que, quanto ao questionamento “1” supracitado, tem-se que somente as empresas que se enquadrem nas disposições normativas da Lei n° 12.546/2011 poderão se utilizar do instituto da desoneração da folha de pagamento. Quanto aos demais questionamentos, a CONJUR/MS destacou que, embora a área técnica tenha submetido a consulta ao órgão em razão de provocações de empresas interessadas no certame licitatório, tem-se que “é de cada empresa a responsabilidade pela cotação correta dos encargos tributários, devendo o setor responsável da Administração Pública aplicar a legislação vigente”.

14. A CONJUR/MS também fez referência ao PARECER N° 011/2016/CPLC/CONSU/PGF/AGU e ao seu respectivo Despacho de aprovação (CONCLUSÕES DEPCONSUS/PGF/AGU Ng. 127/2016), que apresentaram as seguintes conclusões sobre a temática:

III - CONCLUSÃO:

65. Pelo exposto, adere-se ao posicionamento adotado pela Procuradoria Federal junto à Agência Nacional de Saúde Suplementar (PF/ANS) no Parecer n° 00089/2015, emitido nos autos do Processo n° 33902.471876/2012-74 (sequência 7), e opina-se que, nos casos em que exercer atividades sujeitas à desoneração da folha de pagamentos, em concomitância com atividades que não podem sujeitar-se a este regime, e que comprovadamente haja optado pela desoneração em relação às primeiras atividades, o licitante ou o contratado — ao confeccionar a planilha de custos e formação de preços que acompanha sua proposta ou que instrui seu pedido de revisão (§ 5º do artigo 65 da Lei n° 8.666/1993) ou seu pedido de repactuação de preços — não deverá zerar (ou mesmo eliminar do Módulo 4) a rubrica relativa à contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remuneração devida ao empregado (denominada de “INSS” no Anexo III-A da Instrução Normativa n° 02/2008 da SLTI), sem prejuízo da inserção, no Módulo 5, de uma rubrica relativa à contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta.(Grifo nosso)

CONCLUSÕES DEPCONSUS/PGF/AGU N. 127/2016

I – Uma empresa que explora outras atividades além das que se podem sujeitar à desoneração da folha de pagamentos, se comprovadamente optar por este regime em relação a estas, terá de recolher as contribuições previdenciárias patronais nos moldes previstos pelos §§ 1º e 4º do artigo 9º da Lei n° 12.546/2011, excetuadas as hipóteses em que a sujeição a este regime tributário for motivada pelo enquadramento da atividade econômica principal na CNAE 2.0 (§§ 9º e 10 do mesmo artigo) ou em que a receita bruta das atividades que não se podem sujeitar ao aludido

regime tributário for igual ou menor do que 5% da receita bruta total (§§ 5º e 6º do mesmo artigo);

II – Na hipótese do § 1º do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011, conforme entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a base de cálculo das contribuições previdenciárias, em relação às atividades que não podem sujeitar-se à desoneração da folha de pagamentos, é o total de remunerações pagas, devidas ou creditadas aos empregados ou prestadores de serviços que exercem todas as atividades exploradas pela empresa, pouco importando se tais atividades poderão sujeitar-se ou não ao mencionado regime tributário;

III – Na planilha de custos e formação de preços que acompanha sua proposta, seu pedido de revisão (§ 5º do artigo 65 da Lei nº 8.666/1993) ou seu pedido de repactuação de preços, conforme o caso, o licitante ou contratado que exerça atividades sujeitas à desoneração da folha de pagamentos, concomitantemente a atividades que não podem sujeitar-se a este regime, e que comprovadamente haja optado pela desoneração em relação às primeiras atividades, não poderá zerar (ou mesmo eliminar do Módulo 4) a rubrica relativa à contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remuneração devida ao empregado (denominada de “INSS” no Anexo III-A da Instrução Normativa nº 02/2008 da SLTI). Esta rubrica terá valor maior do que zero, sem prejuízo da inserção, pelo licitante ou contratado, no Módulo 5 da planilha de custos e formação de preços, de uma rubrica relativa à contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta;

IV – Em licitações destinadas à contratação de obras ou serviços que podem sujeitar-se à desoneração da folha de pagamentos, os instrumentos convocatórios não podem prever que a rubrica relativa à contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remuneração devida ao empregado (denominada de “INSS” no Anexo III-A da Instrução Normativa nº 02/2008 da SLTI) necessariamente terá de ser igual a zero;

V – Na fase preparatória da licitação, ao fazer uma estimativa do valor do futuro contrato, a Administração deverá confeccionar um único orçamento de referência, no qual considerará o regime tributário que lhe for mais vantajoso, porém os licitantes deverão elaborar as planilhas de custos e formação de preços que instruem suas propostas com observância do regime tributário a que se sujeitam, não podendo utilizar os critérios constantes do orçamento de referência (se estes não lhe foram aplicáveis) e depois, em caso de adjudicação e contratação, pleitear uma indevida revisão contratual.

15. Pois bem, convém rápidas pontuações sobre o tema tratado.

16. A desoneração da folha de pagamento, instituída pela Lei nº 12.546/2011, consistiu na substituição da base de incidência da contribuição previdenciária patronal de 20% sobre a folha de pagamentos, prevista nos incisos I e III do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, por uma incidência sobre a receita bruta, a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), diminuindo encargos com a folha de pagamento, para estimular aumento do emprego formal no país.

17. Importante registrar que a Lei nº 12.546/2011 foi alterada pela Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018. Com o advento da Lei nº 13.670/2018, o instituto da desoneração da folha de pagamento sofreu alterações importantes, que foram reguladas através da Instrução Normativa RFB nº 1.812/2018.

18. Dentre as novidades trazidas pela Lei nº 13.670/2018, destacam-se a exclusão do benefício para diversos setores, bem como sua previsão de extinção, prevista para 31 de dezembro de 2020.

19. A respeito da possibilidade de adesão ao benefício da desoneração, o governo federal considera dois critérios para a inclusão de empresas na tributação substitutiva: 1) o tipo de atividade da empresa e 2) os tipos de produtos ou serviços que a empresa oferece. Destarte, para saber se a empresa se enquadra na desoneração de folha de pagamento, é preciso observar se a CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) principal está prevista entre os grupos das CNAE desoneradas. Dessa forma, caberá às empresas beneficiárias eleger qual regime representa a melhor carga fiscal e fazer a sua opção.

20. A principal questão que envolve esta análise diz respeito à existência de empresas em situação híbrida, que são optantes pela desoneração da folha de pagamento, em razão de atividade subsidiada pela Lei nº 12.546/11, e que concomitantemente executam atividade (objeto da licitação) que não é passível de desoneração.

21. O Tribunal de Contas da União (TCU), no âmbito do acórdão nº 1097/2019, discutiu a regularidade de “licitante se valer do benefício de desoneração da folha de pagamento na formulação de proposta de preços para execução de atividades contempladas na legislação específica”. Na ocasião, o TCU declarou que, em situação semelhante, já havia se manifestado, através do Acórdão 480/2015-TCU-Plenário, no sentido de que não configuraria violação ao princípio da isonomia a participação de pessoa jurídica enquadrada no regime de desoneração tributária previsto na Lei 12.546/2011 “em licitação cujo objeto caracteriza atividade econômica distinta da atividade principal que vincula a empresa ao referido regime”:

[...]Aprecia-se representação formulada com amparo no art. 113, § 1º, da Lei 8.666/1993, nos termos do art. 237, inciso VII, do Regimento Interno do TCU, em que se noticiam irregularidades na condução do Pregão Eletrônico 56/2014 (tipo menor preço), cujo objeto foi a contratação de serviços continuados de apoio administrativo, para o atendimento das necessidades acessórias e instrumentais do Laboratório Nacional Agropecuário em São Paulo (Lanagro/SP). (Grifo nosso)

2. A representante, Fundação de Desenvolvimento da Pesquisa do Agronegócio (Fundepag), alega, em síntese, que os atos de adjudicação do objeto (grupo 3 do edital) e homologação da licitação à sociedade empresária Beltis Comércio e Prestação de Serviços em Informática Ltda. teriam violado os princípios da legalidade, isonomia e moralidade pelo fato de essa licitante ter-se valido, de forma indevida, do mecanismo de desoneração da folha de pagamentos, instituído pela Lei 12.546/2011 – substituição da contribuição patronal (20% sobre a folha de pagamentos) por uma contribuição sobre a receita bruta (1% ou 2%), denominada Contribuição Previdência sobre a Receita Bruta (CPRB). (Grifo nosso)

3. A tese objeto deste questionamento é a de que a Beltis enquadrou-se como beneficiária do regime de desoneração da folha de pagamentos na condição de empresa do ramo de TI (Tecnologia da Informação), em atenção ao art. 14 da Lei 11.774/2008 – mencionado no art. 7º, inciso I, da Lei 12.546/2011 – , que estabelece, em seu § 4º, rol taxativo dos serviços de TI e de TIC (Tecnologia da Informação e Comunicação), e, portanto, não poderia se utilizar desse regime em licitação cujo objeto é incompatível com os serviços listados pela lei, por caracterizar vantagem indevida em descompasso com o princípio da isonomia. (Grifo nosso)

4. Ao final, pede a representante que este Tribunal torne nulos os atos de adjudicação e homologação e que suspenda, cautelarmente, o certame a fim de evitar que o contrato seja assinado.-

II-

5. A representação merece ser conhecida porquanto atendidos os requisitos aplicáveis à espécie.

6. Quanto ao mérito, considero-a improcedente. (Grifo nosso)

22. Em suma, se a empresa figura como sujeito passivo da obrigação tributária relativa à CPRB por força do disposto na Lei 12.546/2011, não há impeditivo legal – como seria lógico supor – que ela exerça outras atividades econômicas que não são passíveis de desoneração. Nessa hipótese, a Lei 12.546/2011, em seu art. 9º, § 9º, regulou uma forma diferenciada de cálculo da CPRB, incidente apenas sobre a receita proveniente da atividade principal da empresa:

[...]

§ 9º As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE relativo a sua atividade principal, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, não lhes sendo aplicado o disposto no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 10. Para fins do disposto no § 9º, a base de cálculo da contribuição a que se referem o caput do art. 7º e o caput do art. 8º será a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

23. Na mesma linha, ficou consignado no voto que fundamentou o Acórdão 6013/2015-TCU- 2ª Câmara, em sede de embargos de declaração contra o Acórdão 3472/2015-TCU-2ª Câmara, que “o tratamento tributário diferenciado previsto na Lei 12.546/2011 não ampara a adoção de dois orçamentos estimativos como critério de aceitabilidade de preços máximos na licitação, a depender de a licitante recolher a contribuição previdenciária sobre o valor da receita bruta ou sobre o valor da folha de pagamento”. Assim sendo, segundo o entendimento da Egrégia Corte de Contas:

[...] não há irregularidade nem fere a isonomia do certame a possibilidade de formação da planilha de custos com encargos previdenciários abrangidos pela legislação vigente, no caso a Lei 12.546/2011, por um licitante legitimamente optante do regime de contribuição previdenciária sobre a receita bruta, em substituição à contribuição incidente sobre a folha de pagamento (20% sobre o montante da remuneração do trabalhador).

24. A Corte de Contas, acertadamente, percebe que há dinamicidade e pluralismo na atuação do mercado, não se devendo estabelecer premissas burocráticas estáticas que prejudiquem a disputa.

25. Com um sentido um pouco diferente, no Acórdão nº 2.859/2013-TCU-Plenário, relatado pelo Exmo. Ministro José Múcio Monteiro, esclareceu-se que na hipótese da celebração de contratos de prestação de serviços com empresas que são beneficiárias do instituto da Desoneração de Folha de Pagamento (Lei nº 12.546/2011), tais instrumentos devem considerar, em seus orçamentos, a desoneração decorrente da mudança da base de cálculo para a contribuição previdenciária estabelecida pela lei, “sendo passível de ressarcimento a fixação de preços que a desconsidere”.

26. Aqui, em nossa opinião, o Tribunal tenta controlar o planilhamento feito pela empresa, o que pode se apresentar como um comportamento complicado, diante, justamente, da dinamicidade do mercado e da proteção constitucional à equação econômica do contrato. Importante perceber-se que a empresa pode não optar pela adoção do formato de tributação ou alterá-la no transcurso da contratação, visto que, como já explicado, caberá às empresas beneficiárias eleger qual regime representa a melhor carga fiscal e fazer a sua opção.

27. Embora não envolva diretamente o objeto da consulta, pela pertinência do tema, vale ainda acrescentar outros importantes entendimentos do TCU, acerca do instituto da Desoneração da Folha de Pagamento:

Acórdão 421/2018 Plenário (Representação, Relator Ministro Walton Alencar Rodrigues)

Licitação. Proposta. Encargos sociais. Desoneração. Obrigatoriedade.

Os licitantes não podem ser obrigados a apresentar a planilha de encargos sociais observando a desoneração da folha de pagamento, uma vez que o art. 7º, caput, da Lei 12.546/2011, com a redação dada pela Lei 13.161/2015, apenas faculta às empresas a utilização dessa sistemática.

Acórdão 1580/2015 Plenário (Solicitação do Congresso Nacional, Relator Ministro Raimundo Carreiro)

Responsabilidade. Contrato. Desoneração tributária.

A falta de providências do gestor para repactuação de contrato em razão de desoneração tributária da folha de pagamento da contratada configura irregularidade passível de sanção por parte do TCU.

28. Assim, haja vista o caráter facultativo da adesão ao instituto pelas empresas beneficiárias, essas deverão comprovar que são optantes do regime de contribuição previdenciária sobre a receita bruta, nos termos do art. 9º, §13, da Lei nº 12.546/2011:

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

[...]

§13. A opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irrevogável para todo o ano calendário. (Incluído pela Lei nº 13.161, de 2015) (Vigência)

29. Conforme bem delineado pelo Parecer nº 011/2016/CPLC/DEPCONSU/PGF/AGU, ao fazer uma estimativa do valor do futuro contrato, embora deva confeccionar um orçamento de referência, considerando o regime tributário que lhe for mais vantajoso, a Administração deve permitir aos licitantes elaborar suas planilhas de custos e formação de preços, de acordo com o regime tributário ao qual estão sujeitas.

30. Obviamente, durante a análise das propostas, a comissão de licitação ou o pregoeiro deverá analisar a adequação do planilhamento feito pelo licitante com eventual opção ou não pela desoneração previdenciária, tendo em vista que tal diligência é essencial para a verificação da exequibilidade da planilha de formação de preços, bem como para afastar eventuais riscos de inexecução contratual.
31. Nesta feita, as conclusões apresentadas pela CONJUR/MS, através do Parecer nº 00210/2019/CONJUR-MS/CGU/AGU, bem como a notável investigação jurídica e conclusões produzidas pelo Parecer nº 011/2016/CPLC/DEPCONSU/PGF/AGU, parece-nos acertadas. Cabem, contudo, duas ponderações.
32. Em primeiro, não nos parece adequado estabelecer, *a priori*, uma forma única de definição do que seria uma "cotação adequada", caso seja identificada certa variação em relação aos percentuais de recolhimento dos tributos pela empresa. Nem sempre, a "média dos efetivos recolhimentos da empresa nos últimos doze meses" é um formato para esta definição. Melhor solução parece deixar esta aferição a cargo do responsável pela licitação, o qual, através de diligências, com o apoio do setor requisitante, técnico e jurídico, e dando oportunidade de manifestação ao licitante, poderá identificar se há correção na tributação apresentada na planilha da proposta.
33. Uma média, por exemplo, poderia reduzir o parâmetro de avaliação de uma carga tributária com percentuais ascendentes, o que seria prejudicial à avaliação de exequibilidade, favorecendo riscos de inadimplemento contratual. Isso não significa que a média não possa ser utilizada, mas admite que seja encontrada uma solução adequada à situação concreta, quando esta não for uma boa opção.
34. Outrossim, discordamos também da conclusão dada pelo Parecer nº 00210/2019/CONJUR-MS/CGU/AG, segundo a qual, em caso de erro ou cotação incompatível com o regime tributário ao qual a empresa se submete, quando a cotação de percentual for "menor que a adequada", "o percentual será mantido durante toda a execução contratual", conquanto, quando a cotação de percentual for "maior que o adequado", "o excesso será suprimido, unilateralmente, da planilha e haverá glosa, quando do pagamento, e/ou redução, quando da repactuação, para fins de total ressarcimento do débito".
35. Com a *devida venia*, este comportamento pode afrontar a regra constitucional de proteção à equação econômica do contrato.
36. Obviamente, a Administração pode e deve atentar para eventual cotação de percentual "maior que o adequado" pela empresa, ainda na análise das propostas. A Administração pode, durante esta análise, exigir a "adequação" dos percentuais definidos pelo licitante, sob pena de desclassificação da proposta. Contudo, caso esta correção não seja feita durante o certame, não parece legítimo que o órgão contratante, após assentir com a equação econômica formada na proposta e firmar contrato, unilateralmente, glose valores pactuados na contratação.
37. Como explica o Professor Lucas Furtado, "No momento em que o contrato é firmado, define-se o equilíbrio entre as prestações a serem efetuadas reciprocamente pelas partes e, implicitamente em todos os contratos, está presente a cláusula rebus sic stantibus cujo propósito é exatamente recompor referido equilíbrio caso ele seja alterado durante a execução da avença" (FURTADO, Lucas Rocha. Curso de Licitações e contratos Administrativos - 4º Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 484).
38. Diante desse raciocínio, parece incorreto, em contratos vigentes, cuja licitação utilizou equivocado percentual de tributo na planilha, mas acatado pela Administração na análise das propostas, impor uma modificação unilateral que simplesmente altere os percentuais e, por via transversa, o custo da contratação. Isso atenta contra a intangibilidade da equação econômico-financeira, assegurada pela Constituição, no inciso XXI de seu artigo 37, dispositivo que garante a manutenção das condições efetivas da proposta.
39. O próprio TCU, corretamente, defende a necessidade de defesa à intangibilidade da equação econômica, embora seja mais comum vê-lo suscitar esta defesa em favor da Administração contratante:

As alterações contratuais feitas com o intuito de restaurar o equilíbrio econômico-financeiro do ajuste encontram limite na equação econômico-financeira estabelecida no ato da apresentação da proposta pela empresa contratada, estando tais modificações impedidas de alterar, em favor do

particular, o quociente inicialmente obtido a partir da ponderação entre encargos e remuneração acordados (TCU. Acórdão 2337/2006-Plenário, Relator Ubiratan Aguiar).

40. Em perspectiva mais ampla, é possível identificar julgados do Supremo Tribunal Federal, cerrando posição pela defesa da intangibilidade da equação econômica:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRATO ADMINISTRATIVO. FATO DO PRÍNCIPE. DESEQUILÍBRIO DAS CONDIÇÕES ECONÔMICAS DO CONTRATO. RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO.

1. Os fundamentos apontados no recurso não são aptos a alterar a conclusão da decisão agravada.
2. Conforme já reconhecido pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, a norma constitucional do equilíbrio econômico-financeiro do contrato administrativo, derivada do princípio da segurança jurídica, busca conferir estabilidade ao ajuste, garantindo à contratada viabilidade para a execução dos serviços, nos moldes que motivaram a celebração do contrato (RE 571.969/DF, Rel^a. Min^a. Cármen Lúcia).
3. Caracterizado o desequilíbrio econômico-financeiro do contrato, decorrente de nova e imprevisível incidência tributária, é desnecessário perquirir acerca de sua onerosidade excessiva para justificar a reparação dos danos daí decorrentes.
4. Nos termos do art. 85, § 11, do CPC/2015, fica majorado em 10% o valor da verba honorária fixada anteriormente, observados os limites legais do art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC/2015. 5. Agravo regimental a que se nega provimento. **(RE 902910 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 06/11/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-244 DIVULG 16-11-2018 PUBLIC 19-11-2018)**

41. Obviamente, a Administração, caso perceba o erro no percentual tributado, deve iniciar negociação para reduzir o preço da contratação. Esta negociação, contudo, não presume a prerrogativa de glosa unilateral dos valores contratados, exceto se esta recomposição tiver sido definida no próprio edital ou contrato, o que gerará um aceite prévio a esta readequação.

42. Hely Lopes Meirelles já ensinava que a "alterabilidade unilateral do contrato não é arbitrária nem extensiva a todas as suas cláusulas", encontrando limites no interesse público e só permitindo "a modificação das chamadas cláusulas de serviço, ou seja, daquelas que regem a execução do contrato nos seus aspectos técnicos e administrativos, sem atingir as denominadas cláusulas econômicas que prefixam a remuneração do particular contratante e asseguram o equilíbrio financeiro durante toda a execução do contrato" (MEIRELLES, Hely Lopes. *Licitação e Contrato Administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000. p. 166).

43. No mesmo prumo, explica Marçal Justen Filho que a equação se firma no instante em que a proposta é apresentada e aceita, restando protegida esta equação econômica pelo Direito. (Comentários à Lei de licitações e contratos administrativos. 14ª ed. São Paulo: Dialética. 2010. p. 775), e Carvalho Filho obtempera que o poder administrativo de alterar unilateralmente o contrato não pode servir de fonte de abusos, devendo o Estado respeitar os contratos que ele mesmo celebra. (CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo* – 30. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016. p. 513.)

44. Conforme ponderado pelo próprio TCU, ao tratar no passado sobre indevidas inclusões de valores relacionados à CSLL e IRPJ, nas planilhas de licitações (Vide TCU – Acórdão nº 950/2007 – Plenário), é presumível que os licitantes, para melhor competir, fizeram ajustes na sua margem ordinária de lucro, como reflexo compensatório à necessidade de inserção de custos "inexistentes". Disso se conclui que a retirada desses itens, durante a vigência contratual, importaria em prejuízo à equação econômica da proposta, já que, caso não tivesse incluído percentuais tributários superiores aos efetivos, provavelmente, a empresa apresentaria margem de lucro maior, no BDI.

45. A proteção à equação econômica do contrato é necessária por imposição do próprio interesse público (GRAU, Eros Roberto. FORGIONI, Paula. *O Estado, a Empresa e o Contrato*. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 98.). Tendo o contratante direito à remuneração inscrita em seu contrato, contraria a boa-fé e a segurança dos negócios, criando riscos extraordinários que impactarão futuras contratações, uma modificação administrativa unilateral sobre a remuneração contratada, fora da previsão legal ou contratual.

46. Obviamente, nas hipóteses em que a contratação foi firmada antes da alteração legislativa que permitiu a desoneração tributária, ou mesmo redução ou aumento de tributo incidente sobre a contratação, este fato jurídico econômico se apresentará como extraordinário e extracontratual, justificando a revisão econômica para manutenção do reequilíbrio econômico.

47. Noutro diapasão, quando a tributação foi definida antes da licitação e as partes, cientes das regras fiscais, adotam na planilha percentuais incorretos, não há que se falar em álea extraordinária e extracontratual justificadora da revisão econômica.

48. Em suma, entende-se que, em contratos vigentes, não deve ser feita a redução unilateral de percentuais de tributos inadequados previstos na proposta e superiores ao efetivamente incidentes, porém aceitos pela administração antes da contratação, assim como inexistente direito do contratado à ampliação desses percentuais, quando identifica apenas posteriormente que os subdimensionou por erro, na proposta.

49. De qualquer forma, na hipótese de em que os percentuais de tributos inadequados previstos na proposta são superiores ao efetivamente incidentes, e esta discrepância é identificada apenas depois da contratação, é possível abrir-se negociação para uma redução consensual, sob pena, inclusive, de eventual rescisão contratual ou não prorrogação do contrato.

3. CONCLUSÃO

50. Diante do exposto, tendo em vista os argumentos acima expostos, parece-nos plausível a consolidação dos seguintes entendimentos:

a) é de cada empresa a responsabilidade pela cotação correta dos encargos tributários, devendo o setor responsável da Administração Pública aplicar a legislação vigente e analisar a adequação dos encargos previstos, quando da análise das propostas apresentadas na licitação.

b) na fase preparatória da licitação, ao fazer uma estimativa do valor do futuro contrato, a Administração deverá confeccionar um único orçamento de referência, no qual considerará o regime tributário que lhe for mais vantajoso, embora os licitantes possam elaborar suas planilhas de custos e formação de preços com observância do regime tributário a que se sujeitam.

c) Caso o licitante adote em sua proposta os critérios constantes do orçamento de referência (se estes não lhe foram aplicáveis), não pode, em hipótese de adjudicação e ulterior contratação, pleitear reequilíbrio econômico do contrato com base nesta discrepância.

d) durante a análise das propostas, a comissão de licitação ou o pregoeiro deverão analisar a adequação do planilhamento feito pelo licitante com eventual opção ou não pela desoneração previdenciária, tendo em vista que tal diligência é essencial para a verificação da exequibilidade da planilha de formação de preços, bem como para afastar eventuais riscos de inexecução contratual.

e) em contratos vigentes, não deve ser feita a redução unilateral de percentuais de tributos inadequadamente previstos na proposta e superiores ao efetivamente incidentes, porém aceitos pela administração antes da contratação;

f) inexistente direito do contratado à reequilíbrio econômico, quando em sua proposta subdimensionou os percentuais de tributos incidentes;

g) na hipótese de em que os percentuais de tributos previstos na proposta são superiores ao efetivamente incidentes, e esta discrepância é identificada apenas depois da contratação, é possível abrir-se negociação para uma redução consensual, sob pena, inclusive, de eventual rescisão contratual ou não prorrogação do contrato.

À consideração superior.

Brasília, 19 de setembro de 2019.

RONNY CHARLES LOPES DE TORRES
ADVOGADO DA UNIÃO

Atenção, a consulta ao processo eletrônico está disponível em <http://sapiens.agu.gov.br> mediante o fornecimento do Número Único de Protocolo (NUP) 25000183662201874 e da chave de acesso 891e19e4

Documento assinado eletronicamente por RONNY CHARLES LOPES DE TORRES, de acordo com os normativos legais aplicáveis. A conferência da autenticidade do documento está disponível com o código 267763789 no endereço eletrônico <http://sapiens.agu.gov.br>. Informações adicionais: Signatário (a): RONNY CHARLES LOPES DE TORRES. Data e Hora: 19-09-2019 10:43. Número de Série: 7456787449035031575. Emissor: AC CAIXA PF v2.
