



ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO
PROCURADORIA-GERAL FEDERAL
DEPARTAMENTO DE CONSULTORIA
CÂMARA PERMANENTE DE LICITAÇÕES E CONTRATOS ADMINISTRATIVOS

PARECER Nº 011 /2016/CPLC/DEPCONSU/PGF/AGU

INTERESSADO: PROCURADORIA-GERAL FEDERAL

PROCESSO (NUP): 33902.471876/2012-74

ASSUNTO: Temas relacionados à licitação e contratos administrativos tratados no âmbito da Câmara Permanente de Licitações e Contratos Administrativos, consoante Portaria nº 338/PGF/AGU, de 12 de maio de 2016.

EMENTA: LICITAÇÕES E CONTRATOS ADMINISTRATIVOS. OPÇÃO DO LICITANTE OU DO CONTRATADO PELO REGIME TRIBUTÁRIO CONHECIDO COMO "DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTOS", ISTO É, PELO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A RECEITA BRUTA, QUANDO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO (LEI Nº 12.546/2011). EXPLORAÇÃO, POR ESTE MESMO LICITANTE OU CONTRATADO, DE ATIVIDADES QUE PODEM SUJEITAR-SE À DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTOS, CONCOMITANTEMENTE A ATIVIDADES QUE NÃO PODEM SUJEITAR-SE A ESTE REGIME TRIBUTÁRIO (ARTIGO 9º, § 1º, DA LEI Nº 12.546/2011). PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS QUE ESTARIAM ENTRE AS ATIVIDADES SUJEITAS AO REGIME TRIBUTÁRIO EM QUESTÃO. PREENCHIMENTO DA PLANILHA DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS QUE ACOMPANHA A PROPOSTA FORMULADA NA LICITAÇÃO, O PEDIDO DE REVISÃO (§ 5º DO ARTIGO 65 DA LEI Nº 8.666/1993) E O PEDIDO DE REPACTUAÇÃO DE PREÇOS. ORIENTAÇÕES.

Sr. Diretor do Departamento de Consultoria,

I - RELATÓRIO:

1. Cuida-se de manifestação da Câmara Permanente de Licitações e Contratos Administrativos (CPLC), órgão integrante do Departamento de Consultoria da Procuradoria-Geral Federal, cujos objetivos e competências são definidos pelo artigo 36, § 1º, da Portaria nº 338/PGF/AGU, de 12 de maio de 2016:

Art. 36 (...)

§ 1º As Câmaras Permanentes têm o objetivo de aperfeiçoar as teses jurídicas relacionadas às atividades de consultoria e assessoramento jurídico das autarquias e fundações públicas federais, bem como discutir questões jurídicas relevantes afetas à referidas atividades, competindo-lhes, no âmbito de sua atuação temática, devendo para tanto:

Demandes

I - identificar questões jurídicas relevantes que são comuns aos órgãos de execução da Procuradoria-Geral Federal, nas atividades de consultoria e assessoramento jurídicos às autarquias e fundações públicas federais;

II - promover a discussão das questões jurídicas identificadas, buscando solucioná-las e uniformizar o entendimento a ser seguido pelos órgãos de execução da Procuradoria-Geral Federal; e

III - submeter à consideração do Diretor do Departamento de Consultoria a conclusão dos trabalhos, para posterior aprovação pelo Procurador-Geral Federal.

2. Após identificados os temas controversos e relevantes, foram realizados estudos e debates em reuniões mensais. Passou-se, então, à etapa de elaboração de pareceres, cujo objetivo é o esclarecimento das controvérsias identificadas, de forma a orientar a atuação de Procuradores Federais por todo o país, reduzindo a insegurança jurídica.

3. No presente parecer, analisar-se-á a possibilidade ou não de inclusão de valor maior do que zero, na rubrica relativa à contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remuneração do empregado, constante das planilhas de custos e formação de preços que acompanham as propostas dos licitantes ou que instruem os pedidos de revisão (§ 5º do artigo 65 da Lei nº 8.666/1993) ou os pedidos de repactuação de preços formulados pelos contratados, sempre que tais licitantes ou contratados em questão que houverem optado pelo regime tributário conhecido como "*desoneração da folha de pagamentos*" exercerem atividades que poderão sujeitar-se a este regime tributário concomitantemente a atividades que a ele não podem sujeitar-se, e as obras ou os serviços contratados pela Administração (tais como os de *call center*) puderem sujeitar-se a ele.

4. Vale registrar que a questão sob análise foi submetida à apreciação da CPLC pela Procuradoria Federal junto à Agência Nacional de Saúde Suplementar (PF-ANS), conforme se depreende dos Pareceres nºs 00052/2015 e 00089/2015, emitidos nos autos do Processo nº 33902.471876/2012-74 (sequência 7). Neste segundo parecer, a PF/ANS chegou a analisar a questão de forma aprofundada e conclusiva, porém, ainda assim, em virtude da complexidade da questão e de sua potencial repercussão sobre outras entidades da Administração Pública Federal, achou por bem consultar o Departamento de Consultoria da Procuradoria-Geral Federal.

5. É também importante registrar que, nos autos do Processo nº 33902.471876/2012-74, há uma manifestação técnica da atualmente extinta Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (SLTI). Trata-se da Nota Técnica SEI nº 4959/2015 – MP (sequência 18).

6. Por outro lado, a Coordenação-Geral Jurídica de Licitação, Contratos e Convênios da Consultoria Jurídica (CGJLC) do Ministério do Planejamento,

Orçamento e Gestão (Conjur-MP), por meio da Nota nº 02170/2015 (sequência 21), entendeu não ser competente para manifestar-se sobre a questão, por ter sido a consulta formulada em favor da ANS.

7. De modo similar, a Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), por meio da Nota nº 42/2016 (sequência 23), posicionou-se no sentido de que a consulta careceria de elementos para sua apreciação, recomendando que o Departamento de Consultoria da Procuradoria-Geral Federal explicitasse melhor sua dúvida quanto a matéria de Direito Tributário, mas pontuou, desde logo, que *"a possibilidade ou não de lançamento de valores referentes ao ajuste da cota patronal em planilha de formação e preço é matéria de Licitações e Contratos devendo ser dirimida pela Consultoria própria do órgão de origem"*.

8. No mesmo sentido que a CGJLC/Conjur-MP e a CAT/PGFN, o Departamento de Coordenação e Orientação de Órgãos Jurídicos (Decor) da Consultoria-Geral da União (CGU), por meio da Nota nº 00013/2016 (sequência 24), entendeu não ser competente para se manifestar, uma vez que o caso teria ocorrido no seio da ANS, entidade assessorada pela Procuradoria-Geral Federal, não tendo sido caracterizada controvérsia entre a PF-ANS e a Conjur-MP ou a CAT/PGFN.

9. Feitos estes registros, passa-se à apreciação da questão.

II - FUNDAMENTAÇÃO:

10. A mencionada *"desoneração da folha de pagamentos"* consistiu basicamente na instituição de contribuição previdenciária patronal incidente sobre a receita bruta do empregador ou do tomador de serviços (que se dedica a certos ramos de atividade econômica), em substituição à contribuição previdenciária patronal que incidia sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a empregados (inciso I do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991) ou a contribuintes individuais que lhe prestem serviços (inciso III do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991).

11. Como a contribuição previdenciária patronal passou a incidir sobre a receita bruta, o ônus ou encargo tributário deixou de recair sobre a *"folha de pagamentos"* (isto é, o total de remunerações pagas, devidas ou creditadas pelo empregador ou tomador de serviços) — que era, até então, a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal. Daí o nome pelo qual o regime tributário ficou conhecido.

12. Este regime tributário benéfico foi instituído pela Medida Provisória nº 540/2011 (convertida na Lei nº 12.546/2011) e concebido no âmbito do chamado *"Plano Brasil Maior"*, originalmente apenas para os setores de tecnologia da

informação e comunicação, confecções, calçados e móveis, até 31 de dezembro de 2014. Posteriormente, com o advento de outras medidas provisórias e leis, o regime tributário benéfico foi sendo gradativamente estendido para outros segmentos econômicos e prorrogado por prazo indeterminado. É importante destacar que, em sua concepção inicial, era um regime tributário **obrigatório**.

13. Em 2015, no bojo do que foi denominado "*ajuste fiscal*", a Lei nº 13.161/2015 alterou a anteriormente referida Lei nº 12.546/2011 para tornar **facultativa** a desoneração da folha de pagamentos e para majorar as alíquotas *ad valorem*.

14. Com efeito, desde a entrada da Lei nº 13.161/2015 em vigor (01º de dezembro de 2015), o *caput* do artigo 7º da Lei nº 12.546/2011 passou a ter a seguinte redação:

Art. 7º **Poderão contribuir** sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991: (...)

15. De igual modo, o *caput* do artigo 8º da mesma lei passou a ter a seguinte redação:

Art. 8º **Poderão contribuir** sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I.

16. Visto que o *caput* do artigo 7º, em sua atual redação, não mais faz menção à alíquota (ao contrário do que ocorria na redação anterior), a Lei nº 13.161/2015 incluiu, na Lei nº 12.546/2011, o artigo 7º-A — que possui a redação abaixo transcrita, desde a entrada da Lei nº 13.202/2015 em vigor (igualmente em 01º de dezembro de 2015):

Art. 7º-A. A alíquota da contribuição sobre a receita bruta prevista no art. 7º será de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento), exceto para as empresas de *call center* referidas no inciso I, que contribuirão à alíquota de 3% (três por cento), e para as empresas identificadas nos incisos III, V e VI, todos do *caput* do art. 7º, que contribuirão à alíquota de 2% (dois por cento).

17. Da mesma forma, já que o *caput* do artigo 8º, em sua atual redação, também deixou de aludir à alíquota (ao contrário do que ocorria na redação anterior), a Lei nº 13.161/2015 incluiu, na Lei nº 12.546/2011, o artigo 8º-A, com o seguinte teor:

Demandas G.

Art. 8º-A. A alíquota da contribuição sobre a receita bruta prevista no art. 8º será de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento), exceto para as empresas constantes dos incisos II a IX e XIII a XVI do § 3º do art. 8º e para as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi nos códigos 6309.00, 64.01 a 64.06 e 87.02, exceto 8702.90.10, que contribuirão à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), e para as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09, 02.10.1, 0210.99.00, 03.03, 03.04, 0504.00, 05.05, 1601.00.00, 16.02, 1901.20.00 Ex 01, 1905.90.90 Ex 01 e 03.02, exceto 0302.90.00, que contribuirão à alíquota de 1% (um por cento).

18. Por sua vez, os §§ 13 a 16 do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011 (introduzidos pela Lei nº 13.161/2015) explicam como é feita a opção pelo regime de desoneração da folha de pagamentos:

Art. 9º (...)

§ 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.

§ 14. Excepcionalmente, para o ano de 2015, 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 novembro de 2015, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irrevogável para o restante do ano.

§ 15. A opção de que tratam os §§ 13 e 14, no caso de empresas que contribuem simultaneamente com as contribuições previstas nos arts. 7º e 8º, valerá para ambas as contribuições, e não será permitido à empresa fazer a opção apenas com relação a uma delas.

§ 16. Para as empresas relacionadas no inciso IV do *caput* do art. 7º, a opção dar-se-á por obra de construção civil e será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa à competência de cadastro no CEI ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada para a obra, e será irrevogável até o seu encerramento.

19. Os dispositivos legais acima transcritos estabelecem que, em regra, a empresa¹, caso queira sujeitar-se ao regime de desoneração da folha de pagamentos, terá de recolher as contribuições previdenciárias calculadas com base na receita bruta, a partir de 01º de novembro de 2015 (em relação a este ano) ou a partir do início do mês subsequente à primeira apuração da receita bruta (em relação ao ano de 2016 e aos subsequentes), sendo irrevogável esta opção para o restante do ano-calendário.

20. As sucessivas alterações empreendidas na Lei nº 12.546/2011 (para estender a desoneração da folha de pagamentos para outros setores econômicos,

¹ De acordo com o inciso VII do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011, "empresa", para os fins da contribuição prevista pelos artigos 7º e 8º da mesma lei, seria o empresário individual, a empresa individual de responsabilidade limitada, a sociedade empresária, a sociedade simples, a sociedade cooperativa, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso.

para não mais limitar o regime a 31 de dezembro de 2014, para torná-lo opcional e para aumentar as alíquotas), assim como as datas diferenciadas de início de vigência e de produção dos efeitos de tais alterações, em parte explicam por que não se revela simples a matéria.

21. Como se não bastasse, diversas empresas contempladas com a desoneração da folha de pagamentos, ao participarem de licitações promovidas por órgãos e entidades da Administração Pública, não elaboraram as planilhas de custos e formação de preços que acompanhavam suas propostas com base no novo regime tributário a que estavam — de início, obrigatoriamente — sujeitas. Em consequência, repassaram aos contratantes custos tributários maiores do que aqueles com que efetivamente deveriam arcar, tornando desnecessariamente mais onerosas as contratações públicas.

22. Não é à toa que, ao se deparar com esta situação, o Colendo Tribunal de Contas da União (TCU) começou a determinar a realização de providências no sentido de revisar as contratações, para adequar os respectivos custos ao novo regime tributário, bem como no sentido de obter o ressarcimento dos valores a maior que, antes das revisões contratuais, foram indevidamente repassados à Administração, a título de despesas com contribuições previdenciárias.

23. No Acórdão nº 2.618/2013, o Plenário da Egrégia Corte de Contas fez a seguinte determinação à Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (Infraero):

9.1. determinar à Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária - Infraero que, caso a empresa executora do contrato decorrente do Edital 001/DALC/SBAR/2013 seja alcançada pelas disposições constantes dos arts. 7º da Lei 12.546/2011 c/c 13 e 49 da Lei 12.844/2013, realize os necessários ajustes à avença, notadamente em relação à planilha orçamentária, adequando o contrato aos ditames dos citados diplomas legais;

24. Posteriormente, no Acórdão nº 2.293/2013, o Plenário do Colendo TCU chamou, mais uma vez, a atenção da Infraero para a desoneração da folha de pagamentos:

9.2. notificar a Infraero, com base no art. 179, § 6º, do Regimento Interno do TCU, que foram encontradas as seguintes impropriedades na análise da documentação referente à Concorrência 006/DALC/SBPA/2013:

9.2.1. inobservância, à época da elaboração do orçamento da obra, da Lei 12.844/2013, que alterou o art. 7º da Lei 12.546/2011 — a impactar nos custos das empresas da construção civil nas áreas de construção de edifícios; instalações elétricas, hidráulicas e outras instalações em construções; obras de acabamento e outros serviços especializados de construção — especificamente quanto à desoneração do INSS nos encargos sociais sobre a mão de obra e quanto à criação da Contribuição Previdenciária sobre a Renda Bruta (CPRB), a onerar o BDI em 2%;

Dumondes

25. Ainda no ano de 2013, ao examinar uma representação que dizia respeito a diversos contratos celebrados por toda a Administração Pública Federal (autuada sob o nº 013.515/2013-6), o Plenário do Colendo TCU, ancorado em um voto do Exmo. Sr. Ministro José Múcio Monteiro (relator), proferiu o célebre Acórdão nº 2.859/2013, que contém as seguintes determinações:

9.2. determinar ao Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais, à Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, ao Conselho Nacional de Justiça e ao Conselho Nacional do Ministério Público que:

9.2.1 nos termos do art. 65, § 5º, da Lei 8.666/1993, orientem os órgãos e entidades que lhes estão vinculados a adotarem as medidas necessárias à revisão dos contratos de prestação de serviços ainda vigentes, firmados com empresas beneficiadas pela desoneração da folha de pagamento, propiciada pelo art. 7º da Lei 12.546/2011 e pelo art. 2º do Decreto 7.828/2012, mediante alteração das planilhas de custo, atentando para os efeitos retroativos às datas de início da desoneração, mencionadas na legislação;

9.2.2 orientem os referidos órgãos e entidades a obterem administrativamente o ressarcimento dos valores pagos a maior (elisão do dano) em relação aos contratos de prestação de serviços já encerrados, que foram firmados com empresas beneficiadas pela desoneração da folha de pagamento, propiciada pelo art. 7º da Lei 12.546/2011 e pelo art. 2º do Decreto 7.828/2012, mediante alteração das planilhas de custo;

9.2.3 no prazo de 60 (sessenta) dias a contar da ciência da notificação, informem a este Tribunal sobre as medidas adotadas por seus respectivos órgãos e entidades vinculados para cumprimento das determinações acima, incluindo detalhamento específico sobre a quantidade de contratos revisados e a economia (redução de valor contratual) obtida por cada unidade;

9.3. determinar à Diretoria-Geral do Senado Federal, à Diretoria-Geral da Câmara dos Deputados e à Secretaria-Geral de Administração do Tribunal de Contas da União que adotem, no âmbito de seus contratos, as medidas indicadas nos subitens 9.2.1 e 9.2.2, acima, e que, no prazo de 60 (sessenta) dias, a contar da ciência da notificação, informem a este Tribunal sobre as providências adotadas, incluindo detalhamento específico sobre a quantidade de contratos revisados e a economia (redução de valor contratual) obtida;

26. Por sua importância, pede-se licença para transcrever os seguintes excertos do voto emitido pelo Exmo. Sr. Ministro José Múcio Monteiro:

Trata-se de representação formulada pela Secretaria de Controle Externo de Aquisições Logísticas - Selog sobre possível irregularidade em diversos contratos no âmbito da Administração Pública Federal, decorrente da não revisão dos preços praticados pelas empresas beneficiadas pelo Plano Brasil Maior, que estabeleceu a desoneração da folha de pagamento para alguns setores da economia (mudança da base de cálculo para a contribuição previdenciária), nos termos do art. 7º da Lei 12.546/2011 e do art. 2º do Decreto 7.828/2012.

2. O mencionado plano definiu, a partir de agosto/2011, uma política industrial, tecnológica e de comércio exterior, coordenada pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior - MDIC, com o objetivo de desonerar a folha de pagamento para alguns setores da economia.

3. Nos normativos citados, foi determinado cálculo diferenciado da contribuição previdenciária, que, até 31/12/2014, em vez de corresponder a 20% da remuneração paga, incidirá em percentuais que variam de 1% a 2,5% da receita bruta dos setores beneficiados.

Demanda 9

4. Em função disso, a Selog, na representação, defende que o TCU atue para corrigir eventuais pagamentos indevidos por conta da não redução dos valores contratados pela Administração Pública Federal em virtude da supracitada desoneração, que pode resultar em benefícios de elevado montante. (...)

6. A proposta da unidade técnica é pertinente.

7. Com efeito, a desoneração da folha de pagamento para alguns setores da economia, mediante a mudança da base de cálculo para a contribuição previdenciária, deve refletir no valor dos encargos sociais estabelecidos para o custo da mão de obra nos contratos administrativos firmados. Portanto, é premente a necessidade de revisão dos termos das avenças para que seja considerado o impacto das medidas desoneradoras.

8. Igualmente, devem ser tomadas providências para que se obtenha o ressarcimento dos valores pagos a maior em relação aos contratos de prestação de serviços já encerrados. (...)

11. Deve-se, ainda, ser rememorado o que dispõe o § 5º do art. 65 da Lei de Licitações e Contratos: "Quaisquer tributos ou encargos legais criados, alterados ou extintos, bem como a superveniência de disposições legais, quando ocorridas após a data da apresentação da proposta, de comprovada repercussão nos preços contratados, implicarão a revisão destes para mais ou para menos, conforme o caso." (grifei)

12. Como se vê, esse dispositivo é taxativo ao prever a necessidade de revisão dos preços contratados na hipótese da ocorrência de medidas neles impactantes, decorrentes, por exemplo, da alteração de tributos. Além disso, o parágrafo único do art. 2º da LLC considera o contrato como "todo e qualquer ajuste entre órgãos ou entidades da Administração Pública e particulares em que haja um acordo de vontades para a formação de vínculo e a estipulação de obrigações recíprocas, seja qual for a denominação utilizada." (grifado)

13. Conclui-se, então, que as partes têm assegurado o equilíbrio econômico-financeiro, que pode ser traduzido no fato de que os encargos do contratado devem estar equilibrados com a remuneração devida pela Administração Pública. As expressões grifadas desses preceitos, por seu turno, reforçam a lógica de que a revisão de preços é uma via de mão dupla, ou seja, que também pode ser invocada em benefício do contratante.

14. Também há que ser destacada a natureza distinta do pacto que o particular faz com a Administração, no qual são explicitadas as margens de lucro com as quais ele pretende trabalhar para satisfazer os termos da avença. Nessa seara, note-se que a Lei de Licitações e Contratos, no art. 7º, § 2º, inciso II, impõe que haja orçamento detalhado em planilhas que expressem a composição de todos os custos unitários, no caso de prestação de serviços.

15. Deve ficar explicitado, ademais, que a desoneração não ocorre para aumentar lucro, mas sim para diminuir o preço dos produtos e serviços. Assim, caso não se reduza a remuneração, o lucro, no contrato administrativo, acaba se elevando. Ora, a Administração Pública deve se beneficiar do barateamento dos preços e serviços da mesma forma que ocorreria nas relações privadas.

16. Por fim, ressalte-se que os efeitos da desoneração podem ser diversos, mas decerto levarão a uma posição de vantagem competitiva das empresas que atuam nos setores contemplados, mediante, por exemplo, uma formação diferenciada dos preços dos seus serviços, que ocorrerá em razão de uma composição de custos igualmente profícua. O contrato administrativo não pode ficar indiferente a isso.

17. Conclui-se, pois, que há supedâneo legal e econômico para a renegociação alvitrada pela Selog.

27. Sem embargo, a despeito de ter publicado, em cumprimento à determinação feita pelo Plenário do Colendo TCU no Acórdão nº 2.859/2013, um

roteiro com várias orientações no Portal de Compras Governamentais², a SLTI noticiou, no dia 01º de abril de 2015, no mesmo portal, que o Exmo. Sr. Ministro Raimundo Carreiro teria proferido um despacho no Processo nº 013.515/2013-6, por meio do qual conheceu um pedido de reexame dos itens 9.2 e 9.3 do referido acórdão e lhe atribuiu efeito suspensivo³.

28. Em face desta notícia, efetuou-se uma consulta ao andamento do processo no portal do Colendo TCU⁴, porém não se conseguiu acesso ao teor dos despachos proferidos pelo Exmo. Sr. Ministro Raimundo Carreiro em 03 de março de 2015, em 05 de outubro de 2015 e em 22 de setembro de 2016.

29. De qualquer maneira, ao que tudo indica, o efeito suspensivo que foi conferido ao pedido de reexame formulado pela SLTI provavelmente afetaria a revisão retroativa dos contratos já firmados, com consequente ressarcimento ao erário dos valores pagos a maior no passado. Isso não obsta esta CPLC a emitir orientações a serem aplicadas, pelo menos, doravante.

30. Pois bem! Quando os licitantes ou contratados exploram somente atividades que se podem sujeitar à desoneração da folha de pagamentos e comprovadamente optaram por este regime tributário (na forma prescrita pelos §§ 13 a 16 do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011), o correto é que, nas planilhas de custos e formação de preços que acompanham as propostas ou que instruem os pedidos de revisão (§ 5º do artigo 65 da Lei nº 8.666/1993) ou de repactuação de preços, excluam do Módulo 4 (relativo a encargos sociais ou trabalhistas) ou, pelo menos, zerem 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), ao tempo em que acresçam ao Módulo 5 (relativo aos custos indiretos, tributos e lucro) uma rubrica relativa à contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta.

31. Afinal, conforme se explicou de início, a desoneração da folha de pagamentos é exatamente a substituição da contribuição previdenciária patronal que incidia sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a empregados (inciso I do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991) ou a contribuintes individuais que lhe prestem serviços (inciso III do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991) por uma contribuição

² Estas orientações poderão ser consultadas no seguinte endereço (acessado em 04 de novembro de 2016): <https://www.comprasgovernamentais.gov.br/paginas/roteiro-das-orientacoes-a-serem-expeditas-pela-slti>

³ Esta notícia se encontra disponível no seguinte endereço (acessado em 04 de novembro de 2016): <http://www.comprasgovernamentais.gov.br/noticias/01-04-2015-2013-suspensao-dos-itens-9-2-e-9-3-do-acordao-no-2859-2013-tcu-plenario-desoneracao-da-folha-de-pagamento>

⁴ A tramitação do Processo nº 013.515/2013-6 pode ser acompanhada no seguinte endereço (acessado em 04 de novembro de 2016): <https://contas.tcu.gov.br/etcu/AcompanharProcesso?p1=13515&p2=2013&p3=6>

R. Demanda G.

previdenciária patronal incidente sobre a receita bruta do empregador ou do tomador de serviços.

32. Não há, pois, dúvidas de que, nos casos em que o licitante ou o contratado explore somente atividades que se podem sujeitar à desoneração da folha de pagamentos e **comprovadamente** haja optado por este regime tributário, a planilha de custos e formação de preços não deverá conter, no Módulo 4, a rubrica “/INSS” (ou, se contiver, ela deverá estar zerada) e, por outro lado, deverá conter, no módulo 5, uma rubrica relativa à contribuição previdenciária patronal incidente sobre a receita bruta.

33. A questão ora examinada diz respeito, no entanto, a casos mais complexos, nos quais uma mesma empresa explora atividades que se podem sujeitar a este regime tributário, concomitantemente a atividades que a ele não se podem sujeitar.

34. Quando a sujeição ao regime de desoneração da folha de pagamentos estiver atrelada ao enquadramento da atividade econômica na Classificação Nacional de Atividades Econômicas 2.0 (CNAE 2.0), deverá ser considerada apenas a **atividade principal** e, nestas hipóteses, a base de cálculo da contribuição previdenciária será a receita bruta de **todas** as atividades desempenhadas pela empresa (pouco importando se as atividades secundárias são ou não contempladas pela desoneração da folha de pagamentos). É o que deixam claro os §§ 9º e 10 do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011 (introduzidos pela Lei nº 12.844/2013):

Art. 9º (...)

§ 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.

§ 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.

35. Nada custa ressaltar que o Plenário do Colendo TCU, ao proferir o Acórdão nº 480/2015, entendeu que não ofenderia o tratamento isonômico dos licitantes a participação de uma empresa cuja sujeição ao regime de desoneração da folha de pagamentos esteja atrelada ao enquadramento da atividade econômica principal dela na CNAE 2.0, em uma licitação destinada à contratação de obra ou serviço que não se enquadraria nas atividades que podem sujeitar-se a este regime. A propósito, citem-se os seguintes fragmentos do voto do Exmo. Sr. Ministro Augusto Nardes:

Demanda 4

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).

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).

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. (...)

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

6. Quanto ao mérito, considero-a improcedente.

7. A Beltis encontra-se apta a prestar os serviços objeto do certame uma vez cadastrada no CNAE (Código e Descrição das Atividades) secundário 78.10-8-00 (Seleção e agenciamento de mão-de-obra), conforme atesta o documento inserto à peça 4, p. 103.

8. Também não vislumbro irregularidade em seu enquadramento no regime de desoneração da folha de pagamentos, tampouco como isso possa ter violado a isonomia na licitação.

9. Figura a citada empresa como sujeito passivo da obrigação tributária relativa à CPRB por força do disposto no art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei 12.546/2011: (...)

10. O Anexo II da lei contempla a atividade principal da licitante vencedora (CNAE 47.51-2-01), constante de seu cadastro nacional como pessoa jurídica (documento à peça 4, p. 103).

11. Não há impeditivo legal – como seria lógico supor – a que determinada pessoa jurídica, enquadrada no regimento desta lei de desoneração tributária, exerça outras atividades econômicas. Nesses casos, 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: (...)

12. Como se nota, relação não há com a hipótese do art. 7º, inciso I, da Lei 12.546/2011, sujeita ao rol de serviços de TI e TIC previsto no art. 14, § 4º, da Lei 11.774/2008. Ademais, ainda que aquela empresa estivesse vinculada ao aludido regime de tributação com fundamento nessa situação, não haveria prejuízo à sua participação no certame pelo fato de exercer atividade secundária compatível com o objeto licitado, conforme esclarecido acima.

36. De igual modo, a empresa que explora tanto atividades que se podem sujeitar à desoneração da folha de pagamentos, quanto atividades que não se podem sujeitar a este regime, mas que aufera 5% ou menos de sua receita bruta

total nestas últimas atividades recolherá apenas a contribuição previdenciária sobre a receita bruta, como se todas as suas atividades se pudessem sujeitar ao regime de desoneração da folha de pagamentos. É o que preveem o §§ 5º e 6º do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011 (introduzidos pela Lei nº 12.715/2012):

Art. 9º (...)

§ 5º O disposto no § 1º aplica-se às empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 7º e 8º, somente se a receita bruta decorrente de outras atividades for superior a 5% (cinco por cento) da receita bruta total.

§ 6º Não ultrapassado o limite previsto no § 5º, a contribuição a que se refere o *caput* dos arts. 7º e 8º será calculada sobre a receita bruta total auferida no mês.

37. Excetuadas, porém, estas duas hipóteses (em que a sujeição ao regime tributário em questão for motivada pelo enquadramento da atividade econômica na CNAE 2.0 ou em que a receita bruta das atividades que não se podem sujeitar a tal regime tributário for igual ou menor do que 5% da receita bruta total), uma empresa que explora atividades que se podem sujeitar à desoneração da folha de pagamentos, concomitantemente a atividades que não se podem sujeitar a este regime, se **comprovadamente** optar por este regime em relação às primeiras, terá de recolher as contribuições previdenciárias patronais nos moldes previstos pelos §§ 1º e 4º do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011 (introduzidos pela Lei nº 12.715/2012, tendo o § 1º sido posteriormente alterado pelas Leis nºs 12.794/2013 e 13.043/2014):

Art. 9º (...)

§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º, o cálculo da contribuição obedecerá:

I - ao disposto no *caput* desses artigos quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas; e

II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do *caput* do referido artigo ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que tratam o *caput* do art. 7º e o § 3º do art. 8º ou à fabricação dos produtos de que trata o *caput* do art. 8º e a receita bruta total. (...)

§ 4º Para fins de cálculo da razão a que se refere o inciso II do § 1º, aplicada ao 13º (décimo terceiro) salário, será considerada a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao mês de dezembro de cada ano-calendário.

38. A depender das circunstâncias, as regras constantes dos §§ 1º e 4º do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011 também serão aplicáveis às empresas que se dedicam precipuamente à construção civil. É que, embora o enquadramento desta atividade econômica na CNAE 2.0 lhes permita optar pelo regime tributário em apreço, o § 16 do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011 (introduzido pela Lei

nº 13.161/2015) expressamente prevê que a opção pode ser feita em relação a cada obra, dando a entender que eles poderiam não optar em relação a algumas obras ou atividades.

39. Conquanto não haja dúvidas de que os §§ 1º e 4º do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011 disciplinem a aplicação do regime de desoneração da folha de pagamentos a empresas que exploram, concomitantemente, atividades que podem sujeitar-se e atividades que não podem sujeitar-se a este regime, a exegese do inciso II do § 1º não é, todavia, das mais fáceis.

40. O intérprete não pode sequer socorrer-se da legislação que regulamenta o último dispositivo legal referido. Com efeito, o inciso II do artigo 6º do Decreto nº 7.828/2012 possui redação similar à do inciso II do § 1º do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011:

Art. 6º No caso de empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 2º e 3º, até 31 de dezembro de 2014, o cálculo da contribuição obedecerá:

I - ao disposto nos arts. 2º e 3º, em relação às receitas referidas nesses artigos; e

II - quanto à parcela da receita bruta relativa a atividades cuja contribuição não se sujeita às substituições previstas nos arts. 2º e 3º, ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, reduzindo-se o valor das contribuições referidas nos incisos I e III do *caput* do mencionado art. 22 ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que trata o *caput* do art. 2º ou à fabricação dos produtos de que trata o *caput* do art. 3º e a receita bruta total.

§ 1º Nos meses em que não auferirem receita relativa às atividades previstas nos arts. 2º e 3º, as empresas a que se refere o *caput* deverão recolher as contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, sobre a totalidade da folha de pagamentos, não sendo aplicada a proporcionalização de que trata o inciso II do *caput*.

§ 2º Nos meses em que não auferirem receita relativa a atividades não abrangidas pelos arts. 2º e 3º, as empresas deverão recolher a contribuição neles prevista, não sendo aplicada a proporcionalização de que trata o inciso II do *caput*.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se às empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 2º e 3º, somente se a receita bruta decorrente dessas outras atividades for superior a cinco por cento da receita bruta total.

§ 4º Não ultrapassado o limite previsto no § 3º, as contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º serão calculadas sobre a receita bruta total auferida no mês.

41. O mesmo se pode afirmar do inciso II do artigo 8º da Instrução Normativa nº 1.436/2013 da Secretaria da Receita Federal do Brasil:

Art. 8º Observado o disposto no § 4º deste artigo e no *caput* do art. 6º, no caso de empresas que se dedicam a outras atividades, além das relacionadas no Anexo I ou que produzam outros itens além dos listados no Anexo II, o cálculo da CPRB será realizado observando-se:

Demanda

I - em relação às receitas decorrentes das atividades relacionadas no Anexo I e da produção dos itens listados no Anexo II, ao previsto no art. 1º; e

II - quanto à parcela da receita bruta relativa a atividades não sujeitas à CPRB, ao prescrito no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, reduzindo-se o valor das contribuições referidas nos incisos I e III do *caput* do mencionado art. 22 ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas no Anexo I, ou da produção de itens não listados no Anexo II e a receita bruta total.

§ 1º O valor da receita bruta decorrente de exportações será computado no cálculo da proporcionalidade a que se refere o inciso II do *caput*, tanto na receita bruta de atividades não relacionadas no Anexo I ou na produção de itens que não estejam listados no Anexo II, quanto na receita bruta total.

§ 2º As empresas referidas no *caput*, nos meses em que auferirem apenas receita relativa às atividades ou produção de itens:

I - listados, respectivamente, nos Anexos I e II, deverão recolher a CPRB sobre a receita bruta total, não sendo aplicada a proporcionalização de que trata o inciso II do *caput* deste artigo.

II - não relacionados nos Anexos I e II, deverão recolher as contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, sobre a totalidade da folha de pagamentos;

§ 3º A partir de 1º de agosto de 2012, a regra de proporcionalização de que trata este artigo aplica-se somente às empresas que se dediquem às atividades relacionadas no Anexo I, ou produzam os itens listados no Anexo II, se a receita bruta decorrente dessas atividades ou produção de itens for inferior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total.

§ 4º Caso ultrapassado o limite previsto no § 3º, a CPRB será calculada sobre a receita bruta total auferida no mês.

§ 5º As empresas que se dedicam exclusivamente às atividades relacionadas no Anexo I ou à produção de itens listados no Anexo II não estão obrigadas a recolher as contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, nos meses em que não auferirem receita.

42. A interpretação do inciso II do § 1º do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011 acabou sendo objeto de consulta à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

43. No dia 27 de julho de 2012, a Divisão de Tributação da Superintendência-Regional da Receita Federal da 1ª Região (Disit/SRRF01) expediu a Solução de Consulta nº 38, que acabou tornando-se célebre. Esta solução de consulta foi assim ementada:

Na hipótese de empresas que se dediquem a outras atividades cumulativamente com a prestação de serviços de TI e de TIC, a base de cálculo da contribuição previdenciária de que trata o inciso II do § 1º do art. 9º da Lei nº 12.546/2011 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, observada a proporcionalidade entre a receita bruta relativa às outras atividades e a receita total.

44. De acordo com a Solução de Consulta nº 38/2012 da Disit/SRRF01, a contribuição previdenciária patronal das empresas que exploram, concomitantemente, atividades que podem sujeitar-se e atividades que não podem

sujeitar-se à desoneração da folha de pagamentos será calculada da seguinte maneira:

- a) em relação às atividades que podem sujeitar-se à desoneração da folha de pagamentos, mediante aplicação da alíquota prevista pela Lei nº 12.546/2011 sobre a receita bruta destas atividades;
- b) em relação às atividades que não podem sujeitar-se à desoneração da folha de pagamentos, mediante aplicação de alíquota específica sobre o total de remunerações pagas, devidas ou creditadas aos empregados ou prestadores de serviços que exercem **todas** as atividades exploradas por estas empresas, suscetíveis ou não de aplicação do regime de desoneração da folha de pagamentos;
- c) a alíquota específica mencionada na letra 'b' é o produto que resulta da multiplicação da alíquota prevista pela Lei nº 8.212/1991 pelo quociente entre a receita bruta das atividades que não podem sujeitar-se à desoneração da folha de pagamentos (de um lado) e a receita bruta total (de outro).

45. Embora se tenha tornado célebre, a Solução de Consulta nº 38/2012 foi expedida pela Disit/SRRF01, órgão que integra uma superintendência-regional com competência restrita ao Distrito Federal e aos Estados de Goiás, Tocantins, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul.

46. Não obstante, esta exegese do inciso II do § 1º do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011 acabou sendo a adotada pela Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Cosit).

47. Com efeito, em 04 de novembro de 2013, a Cosit expediu a Solução de Consulta nº 20, em cuja fundamentação se pode ler o seguinte:

23. A empresa submetida ao regime misto, para fins de apuração da contribuição previdenciária devida sobre a folha de pagamento, deverá aplicar a regra descrita no inciso II do §1º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, utilizando como base de cálculo o valor total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, durante o mês, a todos os seus segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, **independentemente de estarem relacionados ou não com as atividades substituídas ou não.**

48. Fundamentação idêntica foi adotada pela Cosit, ao expedir a Solução de Consulta nº 78, em 28 de março de 2014:

31. A empresa submetida ao regime misto, para fins de apuração da contribuição previdenciária devida sobre a folha de pagamento, deverá aplicar a regra descrita no inciso II do § 1º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, utilizando como base de cálculo o valor total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, durante o mês, a todos os seus segurados empregados, trabalhadores

avulsos e contribuintes individuais, independentemente de estarem relacionados ou não com as atividades substituídas ou não.

49. Mais recentemente, em 17 de junho de 2015, a Cosit expediu a Solução de Consulta nº 154, que possui a seguinte conclusão:

11. Diante do exposto, conclui-se que, se uma empresa estiver sujeita ao cálculo da contribuição previdenciária na forma do § 1º do art. 9º da Lei no 12.546, de 2011, as contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redução prevista no inciso II do citado § 1º, incidem sobre toda sua folha de pagamento, inclusive sobre a referente a obra de construção civil particular destinada a uso próprio executada com mão de obra própria.

50. Na fundamentação da Solução de Consulta nº 154/2015, a Cosit foi ainda mais enfática:

8. Importante observar que a redução proporcional prevista no inciso II do § 1º deve ser aplicada sobre o valor da contribuição dos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, referente a toda folha de pagamento da empresa, compreendendo todos os seus setores, atividades e estabelecimentos.

51. Logo é certo que, para a Secretaria da Receita Federal do Brasil (órgão encarregado da arrecadação da contribuição previdenciária patronal), a base de cálculo de tal tributo, em relação às atividades que não podem sujeitar-se à desoneração da folha de pagamentos, seria o total de remunerações pagas, devidas ou creditadas aos empregados (ou prestadores de serviços) que exercem todas as atividades exploradas por estas empresas, pouco importando se tais atividades poderão sujeitar-se ou não à desoneração da folha de pagamentos.

52. Este posicionamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil é de extrema relevância, uma vez que repercute sobre o preenchimento das planilhas de custos e formação de preços que acompanham as propostas dos licitantes ou que instruem os pedidos de revisão (§ 5º do artigo 65 da Lei nº 8.666/1993) ou os pedidos de repactuação de preços formulados pelos contratados, nos casos em que tais licitantes ou contratados comprovadamente hajam optado pelo regime tributário conhecido como "*desoneração da folha de pagamentos*", exerçam concomitantemente atividades sujeitas e não sujeitas a este regime tributário, e as obras ou serviços contratados pela Administração estejam sujeitos a ele.

53. É que, nestes casos, não bastará ao licitante ou contratado, nas planilhas de custos e formação de preços, 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) e, em contrapartida, incluir no Módulo 5 uma rubrica relativa à contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta.

Não se pode perder de vista que sobre as remunerações dos empregados colocados à disposição da Administração, ainda que não exerçam atividades sujeitas à desoneração da folha de pagamentos, continua a incidir a contribuição previdenciária patronal de que trata o artigo 22 da Lei nº 8.212/1991.

54. É bem verdade que a alíquota desta contribuição previdenciária não será de 20%. Consoante se explicou, dividir-se-á a receita bruta das atividades que não podem sujeitar-se à desoneração da folha de pagamentos pela receita bruta total e, em seguida, multiplicar-se-á este quociente pela alíquota prevista pela Lei nº 8.212/1991, de modo a reduzi-la.

55. De toda sorte, nas planilhas de custos e formação de preços confeccionadas por licitante ou contratado que exerça atividades que podem sujeitar-se 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, a rubrica denominada "*INSS*" terá valor maior do que zero, sem prejuízo da inserção, no Módulo 5, de uma rubrica relativa à contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta.

56. Isso significa que, 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 denominada "*INSS*" necessariamente terá de ser igual a zero. Afinal, isso acabaria prejudicando ou colocando em dificuldade os potenciais licitantes que exerçam atividades sujeitas à desoneração da folha de pagamentos, concomitantemente a atividades que não podem sujeitar-se a este regime.

57. Convém ressaltar que esta questão não havia passado despercebida pelo Colendo TCU. Quando do julgamento do Processo nº 013.515/2013-6 pelo Plenário da Egrégia Corte de Contas (o qual redundou na prolação do anteriormente citado Acórdão nº 2.859/2013), o Exmo. Sr. Ministro José Jorge (revisor) tratou especificamente da questão ora analisada, conforme se depreende dos fragmentos a seguir transcritos de seu voto:

2. Nesse contexto, justifica-se sim a revisão dos contratos de prestação de serviços ainda vigentes firmados com empresas beneficiadas pela desoneração da folha de pagamento, mediante alteração das planilhas de custo e de formação de preços, atentando-se para os efeitos retroativos às datas de início da aludida desoneração. Da mesma forma, também se justificam providências no sentido de obter administrativamente o ressarcimento dos valores pagos a maior em relação aos contratos de prestação de serviços já encerrados firmados com empresas beneficiadas pela desoneração.

3. Apenas a título de complementação ao que restou consignado no voto apresentado pelo Ministro José Múcio, impende ressaltar que a revisão mediante aplicação direta da alíquota sobre a receita bruta ("faturamento") pode ser considerada inapropriada, em face da possibilidade de realização, pela empresa, de outras atividades não desoneradas, a ensejar o cálculo ponderado da

contribuição previdenciária, conforme esclarece a Solução de Consulta nº 38 – SRRF01/Disit (Receita Federal do Brasil), cuja ementa julgo oportuno transcrever:

“Solução de Consulta 38 RFB:

EMENTA: Na hipótese de empresas que se dediquem a outras atividades cumulativamente com a prestação de serviços de TI e de TIC, a base de cálculo da contribuição previdenciária de que trata o inciso II do §1º do art. 9º da Lei nº 12.546/2011 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, observada a proporcionalidade entre a receita bruta relativa às outras atividades e a receita total.
(<http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm> - acesso em 1.10.2013)”

(...) 6. Em apertada síntese, não se pode concluir simplesmente que, em substituição às contribuições destinadas à seguridade social a cargo das empresas beneficiadas – de 20% sobre a remuneração dos segurados –, as novas contribuições incidirão em alíquotas que variam entre 1% e 2,5% sobre o valor da receita bruta daquelas empresas. Deve-se atentar também para o fato de a empresa contratada realizar outras atividades não desoneradas, situação em que se fará necessário efetuar o cálculo ponderado da contribuição previdenciária.

58. Observe-se que o Exmo. Sr. Ministro José Jorge citou, inclusive, a Solução de Consulta nº 38/2012 da Disit/SRRF01.

59. No já referido roteiro que publicou, em cumprimento à determinação feita pelo Plenário do Colendo TCU no Acórdão nº 2.859/2013, no Portal de Compras Governamentais, a SLTI também incluiu orientações específicas sobre a questão ora analisada:

A orientação a seguir abrange somente a alínea “c”.

Nesse caso, deve ser observada a disposição do subitem 6.7.1 do Acórdão nº 1212/2014-TCU – Plenário, *in verbis*:

“6.7.1. A preocupação com os contratos que envolvem atividades desoneradas e outras atividades não desoneradas constitui a tônica do voto revisor, cuja solução pode ser assim descrita: efetuar o cálculo ponderado da contribuição previdenciária, no caso da contratada realizar outras atividades não desoneradas; conforme a Solução de Consulta SRRF01/Disit 38/2012, deve-se reduzir o valor da contribuição a recolher ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não desoneradas e a receita bruta total.”

Assim, para melhor entendimento da solução proposta no subitem 6.7.1 do Acórdão nº 1212/2014-TCU – Plenário, sugerimos sua adoção associada, no que couber, com os procedimentos de que trata o item 3, adiante.

A seguir, transcrevemos a orientação expedida pela Receita Federal do Brasil no *link*:
<http://www1.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2012/cartilhadesoneracao.pdf>.

1º) Vide a solução de consulta nº 38 – Receita Federal do Brasil - RFB:

“Pergunta: O que deve fazer uma empresa que possui apenas parcela da sua receita vinculada aos serviços e produtos elencados na Medida Provisória?

Dumanday

Resposta: Se uma empresa produzir tipos diferentes de produtos ou prestar diferentes tipos de serviços, sendo apenas alguns deles elencados na Medida Provisória, então ela deverá proporcionalizar sua receita de acordo com os serviços/produtos enquadrados e não-enquadrados na Medida Provisória e recolher a contribuição previdenciária em duas guias: uma parcela sobre a receita e outra parcela sobre a folha.

Pergunta: Como isso funciona na prática? É possível exemplificar?

Resposta: Se, por exemplo, uma empresa tiver 70% de sua receita derivada de produtos enquadrados na Medida Provisória e 30% de fora, então ela deverá recolher a alíquota de 1% sobre 70% de sua receita e aplicar a alíquota previdenciária normal, de 20%, sobre 30% de sua folha salarial.

Digamos que a receita de uma empresa nesta situação seja de 1000 e sua folha de salários de 200. Atualmente, essa empresa recolhe 20% de 200, pagando 40 de contribuição previdenciária. Pela nova sistemática, ela pagará 19 ($1\% \times 70\% \times 1000 + 20\% \times 30\% \times 200$)."

Dessa forma, a revisão dos contratos firmados com empresas beneficiadas pelo plano "Brasil Maior", nos casos das empresas de atividade mista em todos os seus itens (2.1 a 2.3), incluindo a ressalva de que, para essas empresas, deve-se observar ainda a aplicação da contribuição previdenciária patronal proporcional sobre a folha de pagamentos, calculadas mês a mês, além da própria contribuição previdenciária sobre a receita bruta.

Para fins de comprovantes do enquadramento das empresas como de atividade mista, devem ser solicitados das empresas os seguintes documentos abaixo elencados:

- a) Contrato social (Objeto Social deve indicar a existência de atividades não substituídas);
- b) Balanço e Demonstrativo de Resultados do último exercício social exigido em Lei; e
- c) Planilhas mensais demonstrativas de cálculo da proporção entre as receitas desoneradas e a bruta.

Além dos documentos acima elencados, poderão ser solicitados documentos adicionais, tais como DIPJ, DACON, DCTF ou Livros Fiscais, para evidenciar as receitas das atividades desoneradas/substituídas e a bruta. Ressalve-se que a partir de 2014, o DACON e DCTF foram substituídas pelo SPED, a ser enviado à Receita Federal apenas anualmente.

60. Por conseguinte, nas planilhas de custos e formação de preços confeccionadas por 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, tem-se que a rubrica denominada "INSS" terá valor maior do que zero, sem prejuízo da inserção, no Módulo 5, de uma rubrica relativa à contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta.

61. Antes de encerrar, convém esclarecer que, na fase preparatória do certame, ao fazer uma estimativa do valor da futura contratação, a Administração não deverá efetuar mais de um orçamento de referência (um voltado às empresas que optaram pelo regime da desoneração da folha de pagamentos e outro voltado

para as empresas que não optaram ou não foram contempladas por este regime). A Administração deverá fazer um único orçamento de referência, no qual considerará o regime tributário que lhe for mais vantajoso — sem que isso desobrigue os licitantes a retratarem, nas planilhas de custos e formação de preços que acompanham suas propostas, o regime tributário a que se sujeitam.

62. É o que elucidou o Exmo. Ministro Augusto Nardes no voto que fundamenta o Acórdão nº 6.013/2015 da 2ª Câmara do Colendo TCU:

3. Segundo o embargante, a deliberação seria “omissa e obscura no que se refere ao modo como esta Casa deve proceder nas licitações em que houver a necessidade de contratar os serviços referidos pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011”.

4. Aduz, ainda, o embargante que “na hipótese, não ficou suficientemente claro qual orçamento deve constar como valor global anual estimado da contratação, se é o que leva ou aquele que não leva em consideração o regime diferenciado de tributação”.

5. Ainda segundo o embargante, a adoção de orçamento que não considera os benefícios da Lei 12.546/2011 pode gerar contratações superfaturadas, pois a Administração fica sem parâmetros para julgar se as licitantes repassaram ou não eventuais benefícios advindos da desoneração da folha de pagamento; a opção por orçamento específico que contemple o regime tributário diferenciado pode ser prejudicial àquelas licitantes não incluídas na mencionada política governamental; e, “neste último caso, é preciso esclarecer qual medida a Administração deve tomar na pouco provável, mas possível, hipótese em que não participem licitantes não incluídas na desoneração”.

6. Por oportuno, esclareço que os serviços a que se referem o embargante são aqueles em que as empresas usufruem do benefício da desoneração da folha salarial, nos termos da Lei nº 12.546/2011.

7. Quanto ao mérito, verifico, pelas razões que a seguir passo a expor, que não assiste razão ao embargante.

8. Em primeiro lugar, o referido Acórdão cuidou adequadamente da matéria, porquanto, na parte dispositiva, apenas orientou os gestores da Câmara de Deputados, ao dar ciência, portanto, sem qualquer efeito cogente, da seguinte impropriedade no pregão em referência:

“1.6.1.1. ausência de amparo legal para a adoção de dois orçamentos diferentes, a serem utilizados como critério de aceitabilidade de preços máximos, a depender de a licitante recolher a contribuição previdenciária incidente sobre o valor da receita bruta ou recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento, considerando-se, ainda, que o ordenamento legal pátrio prevê o tratamento diferenciado, sem que haja afronta à isonomia, nos termos da Lei 12.546/2011”.

9. Em segundo lugar, não caberia, como não cabe, ao Tribunal dizer ao gestor o como fazer ou o exato modo de proceder nas licitações em que houver necessidade de contratar os serviços referenciados, senão apontar, como o fez, a ausência de amparo legal para determinado procedimento.

10. Em terceiro lugar, parecem-me claros os termos da impropriedade apontada pelo Tribunal e que acima reproduzi, ao dizer da ausência de amparo legal para adoção de dois orçamentos diferenciados no caso em questão, uma vez que a peça instrutiva esclarece os exatos contornos da proposição e que o embargante, conquanto tenha manejado alguns dos itens da instrução técnica, absteve-se de registrar em sua peça recursal, senão vejamos:

“43. Quanto à alegação de ser indevida a inclusão de critérios de aceitabilidade distintos no pregão 94/2015, aduz-se razão à

representante, ante a ausência de amparo legal para a adoção da medida, considerando-se que o ordenamento legal pátrio permite o tratamento diferenciado entre as empresas e, ainda, tendo em vista que, na prática, tal medida é inócua em função do exposto na presente análise (itens 40 e 41).

44. Todavia, considerando-se que a previsão de diferentes critérios de aceitabilidade de preços máximos não impactará o critério de julgamento do certame (menor preço) e que, apenas na situação improvável de não participação de empresa beneficiada pela Lei 12.546/2011 o preço máximo para empresas que recolhem a contribuição pela folha de pagamentos seria aplicado, considera-se medida suficiente dar ciência ao órgão acerca da impropriedade, não se demonstrando oportuno determinar a anulação do certame pleiteada pela representante”.

11. Em reforço e por esclarecedores, reproduzo, igualmente, o item 39 bem como os supra referenciados itens 40 e 41 da instrução:

“39. Tendo em vista que o critério de julgamento do pregão é o menor preço, para que uma determinada empresa se sagre vencedora do pregão deverá ofertar a proposta de menor valor, independentemente do regime de contribuição previdenciária em que se enquadre.

40. Além disso, na hipótese de qualquer empresa beneficiada pela desoneração ofertar proposta válida, necessariamente, toda proposta apta a vencer o certame (seja para licitante desonerada ou não) já se situaria em patamar inferior ao máximo fixado para a Administração para empresas incluídas na Lei 12.546/2011, o que tornaria inócua a dupla previsão.

41. A única possibilidade de aplicação do valor máximo aceitável para empresas que recolhem as contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento (não desoneradas) ocorreria na hipótese de não participação, na disputa de lances, de qualquer empresa que conte com a desoneração, situação improvável, uma vez que esse grupo inclui a maioria das licitantes, conforme informado pela própria representante”.

12. Conquanto considere pertinentes as preocupações externadas pelo embargante, seja em relação aos licitantes ou em relação à Administração, verifico que o exame técnico examina adequadamente tais questões, ao concluir pela ausência de ofensa ao princípio da isonomia, tendo-se em conta o princípio do interesse público, ao mencionar a proposta de menor valor.

13. Portanto, de todo o exposto é possível aferir qual o orçamento que permitiria à Administração Pública, no presente caso, a seleção da proposta mais vantajosa, um dos princípios basilares da licitação.

63. No mesmo sentido pronunciou-se a Exma. Sr.^a Ministra Ana Arraes em decisão monocrática proferida na Tomada de Contas nº 035.988/2015-0 (e citada no Acórdão nº 1.238/2016 do Plenário do Colendo TCU):

12. Considerei desnecessária, ademais, a oitiva da Universidade no que se refere ao possível equívoco na estimativa dos custos da previdência social. Em primeiro lugar, a administração não está obrigada a fixar preços com base na incidência da alíquota sobre a folha de pagamento, e sim a utilizar o critério mais vantajoso, que, no caso presente, seria a incidência da alíquota prevista na Lei 12.846/2006. Isso não impede que um concorrente que tenha custos da previdência social incidentes sobre o valor da folha de pagamento participe da licitação.

13. Em segundo lugar, possíveis equívocos nas estimativas da Universidade não interferem nas propostas dos licitantes. Isto é, apesar de a instituição ter fixado a contribuição patronal em 2% sobre o valor do faturamento do material, os licitantes estarão obrigados a apresentarem propostas com base na alíquota de 4,5% sobre o valor da receita bruta, como previsto pela Lei 13.161/2015, e não poderão posteriormente alegar fato do príncipe para reequilibrar o contrato, uma

vez que já eram de amplo conhecimento o percentual e os critérios de incidência da alíquota.

64. Destes precedentes infere-se que, 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 acompanham 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.

III - CONCLUSÃO:

65. Pelo exposto, adere-se ao posicionamento adotado pela Procuradoria Federal junto à Agência Nacional de Saúde Suplementar (PF/ANS) no Parecer nº 00089/2015, emitido nos autos do Processo nº 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 nº 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 nº 02/2008 da SLTI), sem prejuízo da inserção, no Módulo 5, de uma rubrica relativa à contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta.

À consideração superior.

Brasília, 09 de novembro de 2016.

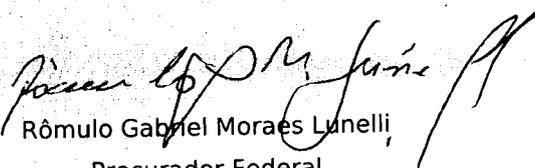


Leonardo Sousa de Andrade

Procurador Federal

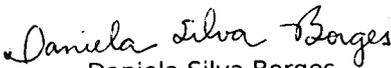
De acordo, na forma da unanimidade consolidada no decorrer dos trabalhos (Portaria nº 338/PGF/AGU, de 12 de maio de 2016).


Alessandro Quintanilha Machado
Procurador Federal

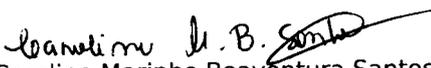

Rômulo Gabriel Moraes Lunelli
Procurador Federal


Ingrid Pequeno Sá Girão
Procuradora Federal


Diego da Fonseca Hermes Ornellas de Gusmão
Procurador Federal


Daniela Silva Borges
Procuradora Federal

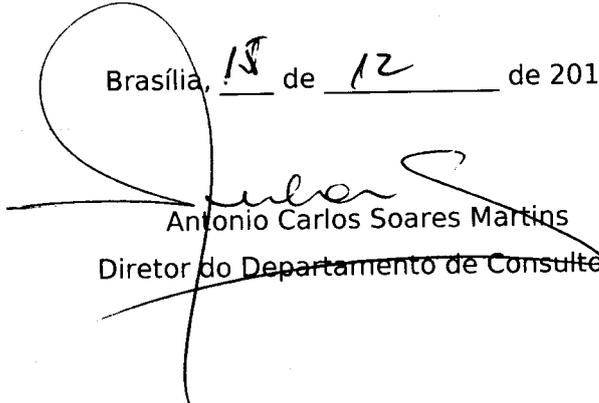

Gabriella Carvalho da Costa
Procurador Federal


Caroline Marinho Boaventura Santos
Procuradora Federal


Renata Cedraz Ramos Felzemburg
Procuradora Federal

De acordo. À consideração Superior.

Brasília, 18 de 12 de 2016.


Antonio Carlos Soares Martins
Diretor do Departamento de Consultoria

DESPACHO DO PROCURADOR-GERAL FEDERAL

APROVO a PARECER Nº 011 /2016/CPLC/DEPCONSU/PGF/AGU, do qual se extrai a Conclusão que segue.

Encaminhe-se cópia à Consultoria-Geral da União, para conhecimento.

Brasília, 30 de dezembro de 2016.


Cleso José da Fonseca Filho
Procurador-Geral Federal

CONCLUSÕES DEPCONSU/PGF/AGU Nº 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 nº 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.