



**MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO
AUDITORIA INTERNA
SECRETARIA DE ORIENTAÇÃO E AVALIAÇÃO**

PARECER SEORI/AUDIN-MPU Nº 565/2020

Referência : Correio Eletrônico. PGEA nº 0.02.000.000079/2020-56.
Assunto : Administrativo. Remanescente de serviços. Planilha de custos.
Interessado : Procuradoria da República em São Paulo.

O Excelentíssimo Senhor Procurador-Chefe da Procuradoria da República em São Paulo formula consulta a esta Auditoria Interna sobre a contratação da empresa Samhi Saneamento, Mão de Obra e Higienização Ltda. para prestação de serviços remanescentes de limpeza e conservação, em decorrência da rescisão unilateral do Contrato nº 76/2017 com a empresa Imótica, por atraso no pagamento de salários.

2. Relata na oportunidade que a nova contratada é tributada pelo regime de lucro real, instituído pelo artigo 14 da Lei nº 9.718/1998 e destinado a grandes empresas. Por este regime, afirma que “a alíquota da COFINS é de 1,65% e a do PIS de 7,60%”. Além disso, recolhe o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), atual RAT (Risco de Acidente do Trabalho), pela alíquota de 3,59%.

3. Contudo, acrescenta que a vencedora da licitação, a empresa Imótica, era tributada pelo lucro presumido (artigo 13 da Lei nº 9.718/1998), regime mais benéfico e destinado a empresas menores. Em razão disso, noticia que a empresa “formulou sua proposta com a COFINS a 0,65% e o PIS a 3,60%. Já o SAT foi fixado em 3%”. Diante desse fato, indaga o seguinte:

- 1) Podemos conceder repactuação ou reequilíbrio econômico-financeiro do contrato para alterar a planilha de custos de acordo com o regime de lucro real, ou seja, passando de 0,65% para 1,65% a COFINS e de 3,60% para 7,60% o PIS?
- 2) Podemos conceder repactuação ou reequilíbrio econômico-financeiro do contrato para alterar a planilha de custos referente ao SAT, alterando a alíquota de 3% para 3,59%?
- 3) Passado um ano do contrato originário nº 76/2017, foi excluída a parcela do aviso prévio indenizado. A alteração subjetiva do contrato, em que nova

contratada mantém novos vínculos empregatícios, autoriza a reinserção do aviso prévio indenizado na planilha de custos durante o primeiro ano do novo contrato?

4. Em exame, preliminarmente à análise do mérito, cabe registrar que as consultas direcionadas a esta Auditoria Interna devem observar as disposições do Ofício Circular nº 002/2016/Audin-MPU, de 14/6/2016, que em seu item 4, alínea “b”, estabelece que “as consultas devem ser formuladas de forma clara e objetiva, com a indicação precisa do seu objeto, **após esgotados os estudos e discussões internas**” sobre a dúvida suscitada, no âmbito da Unidade consulente.

5. Desse modo, para o conhecimento de possíveis futuras consultas, solicita-se que os pedidos de orientação somente sejam encaminhados a esta Audin-MPU após o efetivo esgotamento do tema, acompanhadas de manifestações conclusivas da área executora e da assessoria jurídica competentes.

6. Note-se, a propósito, que, na presente consulta, não são apresentados elementos mínimos relevantes como cópia do edital e contrato, objeto dos serviços, prazo de contratação, vigência contratual, pareceres que possibilitaram a contratação residual e os termos negociados. Todavia, com a finalidade de colaborar com os trabalhos da Unidade, manifestaremos sobre as questões apresentadas.

7. Assim, quanto ao **primeiro questionamento**, inicialmente são trazidos à análise excertos da legislação atinente a regimes tributários que podem afetar as propostas das licitantes e influenciar na planilha de formação de preços e, conseqüentemente, na aceitação da proposta mais vantajosa pela Administração. Tais dispositivos, referentes à Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, artigo 3º; e à Instrução Normativa SEGES/MPDG nº 5, de 26 de maio de 2017, arts. 7.6 e 7.11, são descritos abaixo:

IN RFB nº 1.234/2012

Art. 3º A retenção será efetuada aplicando-se, sobre o valor a ser pago, o percentual constante da coluna 06 do Anexo I a esta Instrução Normativa, que corresponde à soma das alíquotas das contribuições devidas e da alíquota do IR, determinada mediante a aplicação de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo estabelecida no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, conforme a natureza do bem fornecido ou do serviço prestado.

§ 1º O percentual a ser aplicado sobre o valor a ser pago corresponderá à espécie do bem fornecido ou do serviço prestado, conforme estabelecido em contrato.

§ 2º Sem prejuízo do estabelecido no § 7º do art. 2º, caso o pagamento se refira a contratos distintos celebrados com a mesma pessoa jurídica pelo fornecimento de bens ou de serviços prestados com percentuais diferenciados, aplicar-se-á o percentual correspondente a cada fornecimento contratado.

§ 3º O valor da CSLL, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento) sobre o montante a ser pago.

§ 4º Os valores da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep a serem retidos serão determinados, aplicando-se, sobre o montante a ser pago, respectivamente as alíquotas de 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), exceto nas situações especificadas no art. 5º; no § 2º do art. 19; no parágrafo único do art. 20; nos §§ 1º e 2º do art. 21 e nos §§ 1º e 2º do art. 22.

§ 5º As alíquotas de que trata o § 4º aplicam-se, inclusive, nas hipóteses em que as receitas decorrentes do fornecimento de bens ou da prestação do serviço estejam sujeitas ao regime de apuração da não cumulatividade da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep ou à tributação a alíquotas diferenciadas. (destacamos)

IN SEGES/MPDG nº 5/2017

**ANEXO VII-A
DIRETRIZES GERAIS PARA ELABORAÇÃO DO ATO
CONVOCATÓRIO**

(...)

7.6. A análise da exequibilidade da proposta de preços nos serviços continuados com dedicação exclusiva da mão de obra deverá ser realizada com o auxílio da planilha de custos e formação de preços, a ser preenchida pelo licitante em relação à sua proposta final;

(...)

7.11. É vedado ao órgão ou entidade contratante exercer ingerências na formação de preços privados por meio da proibição de inserção de custos ou exigência de custos mínimos que não estejam diretamente relacionados à exequibilidade dos serviços e materiais ou decorram de encargos legais.

8. Da análise, nota-se que o fato de constar da planilha de custos e formação de preços percentuais cotados de tributos a serem retidos/recolhidos em valores inferiores ao real não significa que os valores efetivamente recolhidos serão naqueles percentuais ali estabelecidos. O valor de qualquer tributo decorre de Lei e a empresa fica obrigada a obedecer independentemente de percentuais cotados em sua proposta. **Assim, independentemente do regime tributário adotado pela empresa, se cumulativo ou não, os percentuais a serem retidos pelo órgão obedecerão aos percentuais fixados na IN RFB nº 1234/2012, isto é,**

3,00% para Cofins, e 0,65% para PIS/PASEP. Tal análise é ratificada em disposições do Acórdão TCU nº 697/2006 - Plenário, conforme demonstrado a seguir:

9.1. com fundamento no art. 237, inciso VII, do Regimento Interno, conhecer da presente Representação, uma vez preenchidos os requisitos de admissibilidade previstos no caput do art. 235 da mencionada norma, para, no mérito, considerá-la parcialmente procedente;

9.2. com fulcro no art. 250, inciso II, do Regimento Interno, determinar à Coordenação-Geral de Recursos Logísticos do Ministério das Cidades que:
9.2.1 ao realizar licitação para contratação conjunta de diversos itens de prestação de serviços administrativos, limite as exigências de qualificação técnico-operacional aos itens de maior relevância e em percentuais razoáveis, evitando a restrição indevida à competitividade do certame, nos termos do art. 3º, § 1º, inciso I, da Lei nº 8.666/93, e ainda de acordo com o princípio de exigências mínimas para garantir a segurança para a Administração Pública, conforme art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, devendo ser estabelecido no edital, com clareza e fundamentadamente, quais são as “parcelas de maior relevância e valor significativo”, como colocado pelo art. 30, § 1º, inciso I e § 2º da Lei nº 8.666/93;

9.2.2 junte aos editais de licitação os orçamentos-base com valores determinados e com os custos unitários componentes dos valores de forma aberta, nos termos do art. 7º, § 2º, inciso II, e art. 40, § 2º, inciso II, da Lei nº 8.666/93;

9.2.3 **abstenha-se de fixar em editais de licitação as alíquotas do Pis/Finsocial, Cofins e Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, tendo em vista que as bases de cálculo e alíquotas podem ser alteradas de acordo com o regime de incidência e tipo de tributação, e atente que os percentuais de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, CPMF e ISS devem ser fixados em montantes compatíveis com a legislação tributária em vigor na época do lançamento do edital;** (destacamos)

9. Reforçando tal percepção, na mesma linha de entendimento, observou-se em outro Acórdão do TCU – nº 3690/2009 - Segunda Câmara, quando a empresa participante de pregão eletrônico questionou suposta irregularidade acerca da diferenciação de regimes tributários adotados na planilha de custos quando da apresentação de suas propostas:

Relatório:

(...)

“2.2 assim, o percentual das alíquotas do COFINS (3,00%) e PIS (0,65%) apresentadas na proposta da vencedora são de empresas optantes pelo regime **de tributação com base no lucro presumido**, conforme estabelece o art. 44 da lei 8.981 de 20/01/95, e não de empresas que estão submetidas **ao regime tributário pelo lucro real**, como é o caso da Brasfort. Para manter as alíquotas acima para COFINS e PIS, a Brasfort teria que estar enquadrada no **regime de tributação de lucro presumido**, e teria, também, de cotar os valores correspondentes ao IR - imposto de renda e

CSLL – contribuição sobre o lucro líquido, de acordo com a lei n. 8.981/95 e lei 9.249/95 (grifamos);...”

(...)

“ANÁLISE

4. A respeito da suposta irregularidade ocorrida na cotação dos percentuais do PIS/COFINS, cabe elucidar sobre a legislação tributária vigente, isto é, as leis ns. 10.637/2002, 10.833/2003 e IN/SRF n. 480/2004. **As pessoas jurídicas em geral estão sujeitas ao pagamento de PIS e Cofins com base nos regimes cumulativo, aplicado às empresas sujeitas à apuração do lucro presumido, ou não-cumulativo, aplicado às empresas tributadas com base no lucro real. As principais diferenças entre os citados regimes são as alíquotas e a possibilidade de desconto de crédito tributário. No regime cumulativo as empresas recolhem mensalmente sobre o faturamento um percentual de 0,65% (PIS) e 3,0% (Cofins), configurando o que se chama incidência “em cascata”. Já no regime não-cumulativo, regime novo introduzido pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as alíquotas são maiores, 1,65% (PIS) e 7,60% (Cofins), no entanto, é permitido ao contribuinte fazer a compensação de créditos tributários auferidos em operações anteriores, com por exemplo, aqueles decorrentes das aquisições de insumos;**

4.1 ocorre que, no caso de substituição tributária pelos órgãos públicos, isto é quando eles promovem a retenção do PIS e da Cofins, exercendo o papel de sujeito passivo da obrigação tributária em obediência a mandamento legal, **as pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa permanecem sujeitas às normas anteriores existentes, ou seja, sujeitam-se ao regime da cumulatividade por força de lei.** Por conseguinte, a retenção sobre o faturamento mensal passa a ser com base nas alíquotas menores. **Essa retenção antecipada poderá ser compensada posteriormente pelo contribuinte sujeito à apuração do lucro real (regime de não-cumulatividade);**

4.2 de acordo com o § 5º do art. 2º da IN/SRF n. 480/2004, as alíquotas de 3,0% (três por cento) e de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) aplicam-se inclusive na hipótese de as receitas de fornecimento de bens ou de prestação de serviços estarem sujeitas ao regime de não-cumulatividade da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, próprias do regime de tributação pelo lucro real, ou aos regimes de alíquotas diferenciadas;

4.3 sobre o assunto em questão, oportuno mencionar o Acórdão 410/2008-Plenário, Ministro Relator Augusto Sherman Cavalcanti, TC n. 003.731/2008-4. Neste *decisum*, **o Tribunal entendeu descabida a desclassificação de licitante que teria cotado a contribuição mencionada utilizando-se da alíquota a que está sujeita a empresa tributada com base no lucro presumido (regime cumulativo), sem que a licitante tenha apresentado declaração do IRPJ comprovando o lucro presumido,** conforme era exigido no edital em foco;

4.4 se o Tribunal, no acórdão mencionado, considerou excessivo rigor da administração a desclassificação de proposta de empresa tributada com base no lucro real, que tinha consignado na proposta alíquotas do regime cumulativo, não se pode obstar o caso corrente em que a cotação apresentada ter sido efetivada conforme o mesmo regime cumulativo, de alíquotas inferiores àquelas do regime não-cumulativo, consoante o entendimento da mencionada deliberação, a qual se baseou na legislação aplicada à espécie

(Lei 10.833/2003, art. 10, VII, b, c/c os arts. 1º e 2º, §§ 3º e 4º, da IN/SRF 480/2004, e alterações posteriores). (destacamos)

10. Diante das referidas jurisprudências do TCU, reafirma-se o entendimento segundo o qual **as pessoas jurídicas, ainda que sujeitas ao regime de não-cumulatividade (1,65% - PIS/PASEP e 7,60% - Cofins), ficam obrigadas, por força legal, ao regime de cumulatividade (0,65% - PIS/PASEP e 3,0% - Cofins) quanto à substituição tributária pelos órgãos públicos.** Isso porque os percentuais e alíquotas das propostas das licitantes, embora tenham que constar da planilha de custos, obedecem a regulamentos próprios da legislação tributária. Além disso, a licitante remanescente aceitou executar o objeto nas mesmas condições da empresa vencedora, conforme art. 24, inciso XI da Lei nº 8.666/1993, **não cabendo invocar alteração de planilha de custos alegando reequilíbrio econômico-financeiro para adequar tais percentuais.**

11. **No que tange à segunda interrogação** da presente consulta, conceder repactuação ou reequilíbrio econômico-financeiro do contrato para alterar a planilha de custos referente ao SAT (atual RAT), importa trazer o entendimento do TCU acerca da figura da contratação direta no caso de remanescente de serviços. Nesse sentido, o **Informativo TCU nº 310**, Sessões 8 e 9 de novembro de 2016, vejamos:

1. A contratação direta de remanescente de obra, serviço ou fornecimento decorrente de rescisão contratual (art. 24, inciso XI, da Lei 8.666/1993) requer a manutenção das condições oferecidas pelo licitante vencedor, inclusive quanto aos preços unitários, e não apenas a adoção do mesmo preço global.

Em Tomada de Contas Especial decorrente de levantamento de auditoria nas obras de construção do edifício-sede da Seção Judiciária da Justiça Federal no Estado do Acre, constatou-se a contratação direta do remanescente de obra decorrente de rescisão contratual sem que fossem observados os preços unitários da proposta vencedora do certame, gerando prejuízo de R\$ 455.571,08 com a realização de aditamento contratual. Apreciando o argumento da defesa no sentido de que o preço global da licitante vencedora fora mantido e que, no regime de empreitada global, seria dispensável a conservação dos exatos preços unitários da primeira colocada, ressaltou a relatora que *“o inciso XI do art. 24 da Lei 8.666/1993, que estabelece a possibilidade de dispensa de licitação para contratação de remanescente de obra, expressamente exige a manutenção das condições oferecidas pela licitante vencedora”*. Observou que não estão obrigados nem o gestor público a aproveitar o certame, nem os demais licitantes a aceitar os termos da proposta vencedora, mas, para legitimar a contratação direta, devem ser adotadas as exatas condições vencedoras do processo concorrencial. Nessa esteira, acrescentou, *“a contratação de remanescente de obra pressupõe que o proponente estudou a equação inicial e aceitou assumir uma proposta*

diversa da que apresentara na concorrência. Ocorre, nesse tipo de dispensa licitatória, a adesão por parte do novo contratado às condições vencedoras do certame e, por conseguinte, a renúncia tácita às balizas por ele apresentadas no momento da licitação”. Anotou ainda a Relatora que “*as alegações de que o regime de contratação era o de empreitada por preço global e de que isso afastaria a obrigação de manutenção dos preços unitários não podem ser acolhidas. A interpretação que melhor se coaduna com o inciso XI do artigo 24, em especial a exigência de manutenção das mesmas condições oferecidas pelo licitante vencedor, inclusive quanto ao preço, e com toda a sistemática da Lei 8.666/1993 é a de que devem ser mantidos os preços unitários*”. Com base nesses fundamentos e diante da constatação de que a execução contratual se dera efetivamente sob a forma de empreitada por preços unitários, concluiu a relatora, no ponto, pela imputação de débito ao gestor responsável e à empresa contratada para o remanescente da obra, o que foi acolhido pelo Colegiado.

2. A contratação direta de remanescente de obra decorrente de rescisão contratual (art. 24, inciso XI, da Lei 8.666/1993) apenas se aplica quando houver parcelas faltantes para executar, não quando a má execução por parte do contratado anterior ou a inépcia do projeto impuserem adoção de providências não previstas no contrato original. Havendo necessidade de corrigir, emendar ou substituir elementos relevantes de projeto ou de parcelas executadas incorretamente pelo contratante anterior, deverá realizar-se nova licitação, visando a sanar tais defeitos.

Ainda na Tomada de Contas Especial decorrente de levantamento de auditoria nas obras de construção do edifício sede da Seção Judiciária da Justiça Federal no Estado do Acre, considerou-se irregular termo de aditamento celebrado para supostamente reestabelecer o equilíbrio econômico-financeiro do contrato para a realização do remanescente da obra, gerando prejuízo de R\$ 573.730,63. Acerca das alegações da construtora de que o 1º aditivo também se prestara a reformar o projeto inicial, ponderou a relatora que “quando há necessidade de corrigir, emendar ou substituir elementos relevantes de projeto ou de parcelas executadas incorretamente pelo contratante anterior, deverá realizar-se nova licitação, visando a sanar tais defeitos. Ou seja, a regra do inciso XI [do art. 24 da Lei 8.666/1993] apenas se aplica quando houver parcelas faltantes para executar, não quando a má - execução por parte do contratado anterior ou a inépcia do projeto impuserem adoção de providências não previstas no contrato original”. Diante desse e de outros fundamentos, o Tribunal, seguindo o voto da relatora, condenou solidariamente em débito os pareceristas técnicos responsáveis pelo termo aditivo, o gestor e a empresa beneficiária dos pagamentos irregulares. Acórdão 2830/2016 Plenário, Tomada de Contas Especial, Relator Ministra Ana Arraes. (grifamos)

12. Compreendendo a necessidade da manutenção de condições similares à proposta da empresa inicialmente vencedora do certame na contratação de remanescente de serviços, conforme disposição do TCU, e, no intuito de responder à indagação sobre a possibilidade de alteração do percentual de SAT (Seguro de Acidentes de Trabalho) na planilha de custos da nova contratada, é preciso entender os conceitos de RAT (antigo SAT) e do FAP (Fator Acidentário de Prevenção), elementos que determinam o percentual a ser pago

a título da referida contribuição previdenciária. Para tal fim, buscou-se definições sobre o assunto no Referencial Técnico de Custos, elaborado por esta Auditoria Interna e constante do sítio www.auditoria.mpu.mp.br¹ e também em Parecer da Advocacia-Geral da União, Parecer nº 150/2010/Decor/CGU/AGU², conforme disposições relevantes a seguir:

Alínea 2.2.C – Riscos Ambientais do Trabalho

Contribuição destinada a custear benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa. O RAT, a depender do grau de risco do serviço, irá variar entre 1%, para risco leve; 2%, para risco médio; e 3% de risco grave.

OBSERVAÇÃO

Nas planilhas de custos e formação de preços constantes do sítio da Auditoria Interna do MPU, não consta previsão do **Fator Acidentário de Prevenção (FAP)**, previsto no art. 202-A do Decreto nº 3.048/1999, que pode elevar a alíquota do RAT para até 6%. Trata-se o FAP de multiplicador variável em um intervalo contínuo de cinco décimos (0,5000) a dois inteiros (2,0000), aplicado com quatro casas decimais, considerado o critério de arredondamento na quarta casa decimal, que incide na respectiva alíquota do RAT. **Caso haja previsão na proposta da empresa licitante, o índice do FAP deverá ser comprovado por meio de documento hábil, conforme o item 18 do Parecer CORAG/SEORI/AUDIN-MPU nº 111/2014.**

Base de Cálculo: Módulo 1 + Submódulo 2.1

Percentual: de 1 a 3%

Fundamentação

- **Lei nº 8.212/1991** (art. 22, inc. II)

(...)

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

¹ Referencial Técnico de Custos, 2ª Edição, elaborado pela Auditoria Interna do Ministério Público da União, pág. 32 e 33

² Disponível em: <<https://www.agu.gov.br/page/download/index/id/25730728>>, página 36. Acesso em 14/06/20.

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

- Decreto nº 3.048/1999 (Art. 202, I a III, §4º e Anexo V → Vigilância 3,00% - CNAE 2.0 nº 8011/01 e Limpeza 3,00% - CNAE 2.0 nº 8121-4/00)

(...)

Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

(...)

§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

(...)

ANEXO V

RELAÇÃO DE ATIVIDADES PREPONDERANTES E CORRESPONDENTES GRAUS DE RISCO (CONFORME A CLASSIFICAÇÃO NACIONAL DE ATIVIDADES ECONÔMICAS)

CNAE 2.0	Descrição	Alíquota
8011-1/01	Atividades de vigilância e segurança privada	3
8121-4/00	Limpeza em prédios e em domicílios	3

Manual GFIP/SEFIP Versão 8.4 (item 2.3, página 56).

2.3 - ALÍQUOTA RAT

Informar a alíquota (1,0%, 2,0% ou 3,0%) para o cálculo da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT.

A alíquota informada neste campo, correspondente ao CNAE Preponderante, é determinada pelo enquadramento da atividade econômica preponderante da empresa na tabela constante do Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 e alterações

posteriores. O enquadramento na atividade preponderante deve ser feito segundo as orientações da Instrução Normativa que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela RFB.

PARECER Nº 150/2010/DECOR/CGU/AGU - DESPACHO Nº 341/2011

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO – FAP. REEQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO. MAJORAÇÃO DOS ENCARGOS CONTRATUAIS PARA A QUAL CONCORRE A CONTRATADA PRIVADA. POSSIBILIDADE DE PREVISÃO, AINDA QUE APROXIMADA, DO INCREMENTO DOS CUSTOS DO CONTRATO. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DO CONTRATO ADMINISTRATIVO

E CONSEQUENTE TRANSFERÊNCIA DO ÔNUS PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. INTELIGÊNCIA DO ART. 65, II, “D”, E §5º, DA LEI 8.666/93.

I – Depende do comportamento do empregador a majoração da alíquota de sua contribuição para o financiamento do SAT, decorrente da aplicação do índice FAP, razão pela qual não há que se cogitar da revisão do contrato administrativo em razão de referida majoração.

II – O índice FAP encontra-se previsto em todos os seus aspectos desde a prolação da Lei 10.666/06, razão pela qual não há que se considerar sua posterior regulamentação por ato do CNPS fato imprevisível, ou previsível de consequências incalculáveis, capaz de ensejar a revisão do contrato administrativo. (negritamos)

13. Após a leitura da transcrição do Informativo nº 310 TCU em tópicos anteriores, percebe-se que a Corte de Contas entende ser irregular a contratação de remanescente de serviços em descumprimento aos preços da vencedora, nos termos no art. 24, inciso XI da Lei nº 8.666/93. Também irregular se faz a prática de "realinhar" preços, sem observar o disposto no art. 65, inciso II, alínea "d" da idêntica norma, vez que a alteração do valor do RAT, em geral, faz parte da álea ordinária, situação essa de previsibilidade normal - despesa inerente à execução contratual. Ainda que configurada a alteração subjetiva do contrato, devido ao remanescente de serviços, a nova empresa sujeitou-se às condições preestabelecidas do certame, cabendo-lhe aderir ou não aos ditames. Assim, a mudança desses percentuais trata-se de risco normal da atividade. A álea extraordinária, decorrente de eventos supervenientes e imprevisíveis em sua ocorrência, é o que possibilitaria socorrerem-se do reequilíbrio econômico-financeiro. Corrobora tal entendimento o citado Parecer da AGU ao afirmar que alterações no SAT dependem do comportamento do empregador e que alterações no FAP, nesse contexto, não podem ser tidas como de caráter imprevisível ou de consequências incalculáveis. Dessa maneira, **não se vislumbra alteração de alíquota do valor de SAT, utilizando-se do argumento de reequilíbrio econômico-financeiro do contrato.**

14. Para responder ao **terceiro questionamento**, em que se indaga sobre a possibilidade de reinserção do aviso prévio indenizado na planilha de custos durante o primeiro ano do novo contrato da licitante remanescente, traz-se trechos do Parecer SEORI/AUDIN-MPU nº 1.083/2018, que trata sobre o aviso prévio indenizado. Destacam-se:

3. Em exame, **preliminarmente importa lembrar que os custos não-renováveis são aqueles itens da planilha de custos e formação de preços que já foram pagos ou amortizados no primeiro ano de contratação**, conforme expresso na IN SEGES/MPDG nº 5/2017:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SEGES/MPDG Nº 5/2017

(...)

ANEXO VII-F

MODELO DE MINUTA DE CONTRATO

1. Vigência contratual e custos renováveis

(...)

1.2. Regras estabelecendo que nas eventuais prorrogações dos contratos com dedicação exclusiva de mão de obra, os custos não renováveis já pagos ou amortizados no primeiro ano da contratação deverão ser eliminados como condição para a renovação.

(...)

ANEXO IX

DA VIGÊNCIA E DA PRORROGAÇÃO

(...)

9. A Administração deverá realizar negociação contratual para a redução e/ou eliminação dos custos fixos ou variáveis não renováveis que já tenham sido amortizados ou pagos no primeiro ano da contratação. (Grifos nossos)

4. Assim, para identificar se o custo é não renovável, necessário se faz analisar cada item no caso concreto, verificando, conforme a natureza e as características, se ele se enquadra nessa acepção. Nesse sentido, o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, por meio da Nota Técnica nº 652, de 2017, trecho a seguir parcialmente transcrito, considera o aviso prévio indenizado como custo não-renovável, vejamos:

NOTA TÉCNICA Nº 652-MP, DE 6 DE FEVEREIRO DE 2017

ANÁLISE

(...)

17. Já na prorrogação do contrato, **entende-se que atinge a exclusão de itens não renováveis, a exemplo dos provisionamentos para maternidade, paternidade, ausências legais, aviso prévio trabalhado e indenizado**, dentre outros, a depender da especificidade da contratação. **Explica-se: se esses custos forem provisionados e não utilizados no decorrer do primeiro ano de contrato, quando da prorrogação, se não excluídos, serão considerados custos bis in idem, haja vista que estar-se-á provisionado novamente o mesmo**

custo. Por outro lado, se esses custos forem utilizados serão computados novamente. À vista disso, quando da prorrogação contratual, o gestor do contrato deve avaliar todos os custos que não foram utilizados e fazer a supressão. Caso tenham sido utilizados, mesmo que parcial, deverão compor novamente a planilha para fins de prorrogação, de forma complementar/proporcional.

(...)

22. Nessa linha, com a devida vênia, o cálculo para a rescisão do contrato de trabalho, que envolve os serviços terceirizados, não pode ser fatiado em APT(aviso prévio trabalhado) ou API (aviso prévio indenizado). A rescisão é um módulo uno, ramificado por indicadores que se comunicam de maneira geral, de forma que quaisquer percentuais estimados nesse cálculo podem variar, de acordo com a sua ocorrência ou não. (...).

23. Levando em consideração o sobrescrito, em paralelismo com a rescisão, denota-se que o instituto do Aviso Prévio é uno (gênero), tendo como espécie o APT e o API. O que, por seu turno, enseja que deva ser levado em consideração no seu todo, tanto para exclusão de sua incidência ou não.

24. Explica-se, como esses custos são estimados de forma proporcional e pago antecipadamente (antes da sua ocorrência), descabe, s.m.j., a provisão desses custos nas sucessivas prorrogações, em caso da sua não incidência, pois estar-se-ia asseverando que a não incidência desses custos revestem-se na forma de lucro para a contratada, pois nas prorrogações posteriores tais custos serão novamente programados. Enseja, por sua vez, um enriquecimento do particular.

(...)

29. Assim, considerando o exposto, serão objeto de balizamento para exclusão da planilha de formação de preços, como custos não renováveis, os itens “A”, “B”, “D” e “E” do submódulo 4.4, anexo III-A da Instrução Normativa nº 2, de 30 de abril de 2008 (item 25 desta Nota Técnica) – Aviso Prévio Indenizado; Incidência do FGTS sobre aviso prévio indenizado; Aviso Prévio Trabalhado; e Incidência dos encargos do submódulo 4.1 sobre o aviso prévio trabalhado.

(...)

CONCLUSÃO

33.2. Que os eventos “passíveis” de eliminação total ou parcial (custos não renováveis), no que tange ao módulo da rescisão, quando da prorrogação contratual, são: Aviso Prévio Indenizado; Incidência do FGTS sobre aviso prévio indenizado; Aviso Prévio Trabalhado; e Incidência dos encargos do submódulo 4.1 sobre o aviso prévio trabalhado, considerando que depende da verificação pelo gestor se esses custos foram pagos ou amortizados no primeiro ano da contratação, conforme declinado neste documento; (Grifos nossos)

5. De igual modo, a despeito do alegado pelas contratadas, também a jurisprudência do TCU é no sentido de que o aviso prévio indenizado, assim como o trabalhado, trata-se de custo não-renovável, conforme se extrai do Acórdão TCU nº 1.633/2014 – Plenário, no qual Corte de Contas

considerou irregular a manutenção do aviso prévio indenizado na prorrogação contratual, nos seguintes termos:

ACÓRDÃO Nº 1633/2014 – TCU-PLENÁRIO

Acórdão

1. Processo TC-038.633/2012-4 (RELATÓRIO DE AUDITORIA)

(...)

1.8. Medidas:

1.8.1. Dar ciência à Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Gestão do Ministério das Comunicações (SPOA/MC) de que, na presente fiscalização, **foram observadas as seguintes irregularidades:**

(...)

1.8.1.4. **manutenção de custos não renováveis referentes a aviso prévio (aviso prévio trabalhado) e aviso prévio indenizado, após um ano de vigência do Contrato 9/2010-MC**, em descumprimento ao artigo 30-A, §1º, inciso II, da IN-SLTI/MPOG 2/2008. (Grifo nosso)

15. Diante do transcrito parecer, percebe-se que tanto o aviso prévio trabalhado quanto o indenizado fazem parte dos custos não-renováveis, devendo ser excluídos da planilha de custos aqueles já pagos ou amortizados, após o primeiro ano da contratação. Idêntica linha de entendimento tem a Corte de Contas, nos termos do Acórdão TCU nº 1.586/2018 Plenário, conforme excertos abaixo:

Relatório

(...)

EXAME TÉCNICO

8. O contrato 6/2011 foi celebrado entre a empresa Works Construções e o MDS em 19/1/2011, com vigência iniciada em 7/2/2011. Teve por objeto a contratação de serviços a serem prestados por profissionais ocupantes dos cargos de apoio administrativo de níveis 1 a 4.

9. A memória de cálculo dos valores contratuais foi detalhada em planilhas de composição dos custos de mão de obra, nas quais se previu, a título de aviso prévio trabalhado, o percentual de 1,92% a incidir sobre a remuneração de cada profissional disponibilizado.

10. Encerrada a vigência inicial do contrato, esse foi prorrogado em cinco oportunidades, por meio de termos aditivos, encerrando-se, por fim, em fevereiro 2016.

11. Conforme o relatório de fiscalização 492/2015 (peça 11), que deu origem a esta análise, quando das sucessivas renovações da avença, o item referente ao aviso prévio trabalhado foi mantido em sua integralidade, quando deveria ter sido reduzido após o segundo ano de execução, nos termos do que dispõe a jurisprudência do TCU.

12. Na oportunidade, foram transcritos trechos dos Acórdãos 1.904/2007 e 3.006/2010, ambos do Plenário (Relatores: Ministros Augusto Nardes e Valmir Campelo, respectivamente). Em síntese, o primeiro julgado atestou que o aviso prévio trabalhado deveria ser pago apenas no primeiro ano do contrato, devendo ser excluído da planilha a partir do segundo ano, uma vez que só haveria uma demissão e indenização por empregado.

13. Com a evolução da jurisprudência sobre o tema, o TCU, conforme se observa no Acórdão 1.186/2017-TCU-Plenário (Relator: Ministro-Substituto Augusto Sherman Cavalcanti), sedimentou entendimento segundo o qual:

Nas licitações para contratação de mão de obra terceirizada, a Administração deve estabelecer na minuta do contrato que a parcela mensal a título de aviso prévio trabalhado será no percentual máximo de 1,94% no primeiro ano, e, em caso de prorrogação do contrato, o percentual máximo dessa parcela será de 0,194% a cada ano de prorrogação, a ser incluído por ocasião da formulação do aditivo da prorrogação do contrato, conforme a Lei 12.506/2011.

(...)

22. De salientar que a primeira prorrogação do contrato foi formalizada em fevereiro/2012, ou seja, passados mais de doze meses do Acórdão 3.006/2010-TCU-Plenário, no qual se consolidou o entendimento quanto ao não cabimento do pagamento da provisão para aviso prévio após o primeiro ano da prestação dos serviços contratados.

23. No que tange à legislação regente, a Instrução Normativa - SLTI/MP 2/2008, no art. 19, XVII, incluído pela IN - SLTI/MP 3/2009, já deixava assente que os instrumentos convocatórios para contratação de serviços continuados deveriam conter regra estabelecendo que, nas eventuais prorrogações contratuais, os custos não renováveis já pagos ou amortizados no primeiro ano da contratação deveriam ser eliminados como condição para a renovação. Adiante, no art. 30-A, § 4o, a norma reforça a obrigatoriedade de negociação contratual para a redução e/ou eliminação dos mencionados custos.

24. Com a entrada em vigor da Lei 12.506/2011, em outubro de 2011, regulamentando o aviso prévio, houve a necessidade de modificação da metodologia para prorrogação de contratos de serviços com alocação de mão de obra. Assim, o valor previsto para essa rubrica, deveria considerar o acréscimo de três dias de aviso prévio em cada ano adicional de serviço prestado. Não por outro motivo, o já mencionado Acórdão 1.186/2017-TCU-Plenário acolheu a tese de que, ao invés da exclusão total dos custos de aviso prévio trabalhado, a cada ano adicional de prestação dos serviços, poderia ser incluído o percentual máximo de 0,194%

(...)

CONCLUSÃO

34. Os elementos constantes dos autos demonstram que as sucessivas prorrogações do contrato 6/2011, sem a correspondente redução de custos arcados com o aviso prévio trabalhado, ao arrepio da jurisprudência do TCU (Acórdão 3.006/2010-TCU-Plenário, Relator: Ministro Valmir Campelo) e da legislação vigente (IN - SLTI/MP 2/2008, vigente à época da ocorrência dos fatos), acarretaram prejuízos ao erário em patamar superior a R\$ 1 milhão em valores históricos, conforme cálculo preliminar elaborado por esta unidade técnica (itens 1-23 desta instrução).

35. Em situações similares à ora tratada, este Tribunal tem deliberado por determinar aos entes jurisdicionados a adoção de providências internas para a recomposição do Erário, preliminarmente ao julgamento das contas dos gestores responsáveis. A medida, via de regra, tende a conferir maior celeridade ao processo de ressarcimento (itens 24-28 desta instrução).

36. Nessa toada, sustenta-se como solução mais equânime a ser adotada neste processo de TCE que, preliminarmente, oportunize-se ao órgão promover a recuperação dos valores pagos a maior à empresa Works, medida que se encontra em consonância com os princípios da eficiência e do formalismo moderado (itens 24-28 desta instrução). (negritamos)

16. Ainda no sentido de sedimentar o entendimento acerca do enquadramento do aviso prévio indenizado e trabalhado, importa trazer à análise o Parecer SEORI/AUDIN-MPU Nº 6/2018. Transcrevem-se fragmentos a seguir:

6. Quanto ao cálculo dos avisos prévios indenizado e trabalhado, no momento da prorrogação contratual, diante da manifestação do TCU, por meio do Acórdão 1.186/2017 - Plenário, o qual, além de reafirmar a jurisprudência para excluir as rubricas dos custos não renováveis, permitiu a manutenção de 10% do valor estabelecido, a cada ano, tendo em vista as consequências da Lei nº 12.506/2011. Nesse sentido, esta Auditoria assim se manifestou, vejamos:

PARECER SEORI/AUDIN-MPU Nº 1.107/2017

(...)

5. Vê-se, pois, que o referido Parecer demonstra a nova linha de interpretação da e. Corte de Contas da União sobre o item Aviso Prévio, aperfeiçoando os termos do Acórdão TCU nº 3.006/2010 – Plenário, mediante o novo Acórdão TCU nº 1.186/2017 – Plenário, **que demonstrou a possibilidade de se estabelecer em planilha de custos a rubrica Aviso Prévio Trabalhado no percentual máximo de 0.194%, ou seja, a aplicação de 10% sobre o percentual máximo admitido pelo TCU de 1,94% após o segundo ano, na prorrogação, a fim de propiciar o atendimento aos ditames da Lei nº 12.506/2011 (...)**

6 Observa-se que o capítulo da CLT referenciado pelo dispositivo da Lei nº 12.506/2011 – Capítulo VI do Título IV da CLT –, consoante se observa na transcrição abaixo, trata tanto do aviso prévio trabalhado como do indenizado. Dessa forma, infere-se que o comando do art. 1º da Lei 12.506/2011 também tem efeitos sobre o aviso prévio indenizado, visto que essa verba se refere ao pagamento do período de aviso prévio a que teria direito o empregado, inclusive, obviamente, ao período proporcional ao tempo de serviço – 3 (três) dias a cada ano, até o máximo de 60 (sessenta) dias, perfazendo o máximo de até 90 (noventa) dias.

DECRETO-LEI Nº 5.452/1943 – CLT

TÍTULO IV

DO CONTRATO INDIVIDUAL DO TRABALHO

CAPÍTULO VI DO AVISO PRÉVIO

(...)

Art. 487 – Não havendo prazo estipulado, a parte que, sem justo motivo, quiser rescindir o contrato deverá avisar a outra da sua resolução com a antecedência mínima de:

I – oito dias, se o pagamento for efetuado por semana ou tempo inferior;

II – trinta dias aos que perceberem por quinzena ou mês, ou que tenham mais de 12 (doze) meses de serviço na empresa.

§ 1º – A falta do aviso prévio por parte do empregador dá ao empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo

de serviço.

§ 2º – A falta de aviso prévio por parte do empregado dá ao empregador o direito de descontar os salários correspondentes ao prazo respectivo.

§ 3º – Em se tratando de salário pago na base de tarefa, o cálculo, para os efeitos dos parágrafos anteriores, será feito de acordo com a média dos últimos 12 (doze) meses de serviço.

§ 4º – É devido o aviso prévio na despedida indireta.

§ 5º – O valor das horas extraordinárias habituais integra o aviso prévio indenizado.

§ 6º – O reajustamento salarial coletivo, determinado no curso do aviso prévio, beneficia o empregado pré-avisado da despedida, mesmo que tenha recebido antecipadamente os salários correspondentes ao período do aviso, que integra seu tempo de serviço para todos os efeitos legais.

Art. 488 – O horário normal de trabalho do empregado, durante o prazo do aviso, e se a rescisão tiver sido promovida pelo empregador, será reduzido de 2 (duas) horas diárias, sem prejuízo do salário integral.

Parágrafo único. É facultado ao empregado trabalhar sem a redução das 2 (duas) horas diárias previstas neste artigo, caso em que poderá faltar ao serviço, sem prejuízo do salário integral, por 1 (um) dia, na hipótese do inciso I, e por 7 (sete) dias corridos, na hipótese do inciso II do art. 487 desta Consolidação.

7. Desse modo, tem-se que, a partir da primeira prorrogação, assim como no aviso prévio trabalhado, **é possível a previsão de aviso prévio indenizado na planilha de custos e formação de preços, tendo em vista o disposto na Lei nº 12.506/2011 e na CLT. O percentual a ser incluído, considerando o acréscimo a cada ano de 3 dias ao aviso, deve ser no máximo de 10% da previsão inicial para essa rubrica, como estabeleceu o TCU para o caso do aviso prévio trabalhado.**

8. **Em face do exposto, no caso concreto, somos de parecer pela possibilidade de inclusão na rubrica “Aviso Prévio Indenizado”, do percentual máximo de 0,042% por ano de prorrogação, considerando que inicialmente foi previsto o percentual de 0,42% a esse título.** (grifos nossos)

17. Da leitura dos referidos pareceres e da jurisprudência do TCU, extrai-se que, embora seja devida a exclusão dos valores de aviso prévio indenizado da planilha de custos da contratada após um ano de vigência do contrato, **é possível sim a sua inclusão na referida planilha considerando o acréscimo a cada ano de 3 dias ao aviso, no percentual máximo de 10% da previsão inicial para a rubrica, por ano adicional de prestação de serviços**, a exemplo da sistemática que ocorre com o aviso prévio trabalhado, detalhada no texto citado. Dessa maneira, entende-se ser possível, passado o primeiro ano do Contrato nº 76/2017, a inserção das rubricas de aviso prévio indenizado e trabalhado na planilha de custos do novo ajuste nas condições ora apresentadas junto à empresa remanescente, devendo tais custos serem balizados em percentual máximo de 10 % do previsto na contratação originária, a cada ano de prorrogação contratual, observando a legislação contida na CLT e o entendimento do TCU sobre o tema.

18. Em face do exposto, respondendo pontualmente às questões indagadas, somos de parecer quanto à:

- 1) **impossibilidade de atender o pedido da empresa de alteração da planilha de custos visando adequação a regime tributário para lucro real**, sob alegação de reequilíbrio econômico-financeiro, haja vista que, independente do regime tributário adotado pela empresa, de cumulatividade ou não, os órgãos públicos continuam a reter, nesse caso, único percentual, estabelecido no art. 3º da IN RFB nº 1.234/2012. Além do mais, a empresa fica obrigada a obedecer, entre outras, às legislações comerciais e fiscais com suas leis próprias, independente da cotação de seus tributos constante da planilha de custos de suas propostas;
- 2) **impossibilidade de adequar percentuais de RAT (antigo SAT) na planilha de custos da empresa visando recomposição dos valores pela Administração**, sob o manto do reequilíbrio econômico-financeiro, uma vez que, em contratação direta de remanescente de serviços, à empresa é dada apenas a possibilidade de aceitar, ou não, executar o objeto sob as

mesmas condições ofertadas pela vencedora da licitação, nos termos do art. 24, inciso XI da Lei nº 8.666. Alterações de alíquota de RAT, em geral, fazem parte da previsibilidade normal na execução do contrato, não cabendo invocar álea econômico-financeira extraordinária para justificar revisão de valores;

- 3) **possibilidade da inserção de valores de aviso prévio indenizado na planilha de custos do contrato com a empresa remanescente, limitado, a cada ano adicional de renovação da prestação de serviços, a até 10% da previsão inicial estabelecida na planilha da vencedora do certame,** tendo em vista haver se passado um ano do Contrato nº 76/2017, devendo tais custos, quando já amortizados ou pagos, serem eliminados da planilha por serem tidos como custos não renováveis, de forma a evitar que se revistam da forma de lucros pela empresa.

É o Parecer que submetemos à consideração superior.

Brasília, 26 de junho de 2020.

LUCIANA GONÇALVES GUIMARÃES
Analista do MPU/Gestão Pública

JOSÉ GERALDO DO E. SANTO SILVA
Coordenador de Orientação de Atos
de Gestão

De acordo com o Parecer SEORI/AUDIN-MPU nº 565/2020.
À consideração do Senhor Auditor-Chefe.

MICHEL ÂNGELO VIEIRA OCKÉ
Secretário de Orientação e Avaliação

Aprovo o Parecer SEORI/AUDIN-MPU nº 565/2020.
Encaminhe-se à PR-SP e à SEAUD.
Em 26/6/2020.

EDUARDO DE SEIXAS SCOZZIERO
Auditor-Chefe Adjunto

RONALDO DA SILVA PEREIRA
Auditor-Chefe



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

Assinatura/Certificação do documento **AUDIN-MPU-00001840/2020 PARECER nº 565-2020**

.....
Signatário(a): **RONALDO DA SILVA PEREIRA**

Data e Hora: **27/06/2020 17:51:36**

Assinado com login e senha

.....
Signatário(a): **JOSE GERALDO DO ESPIRITO SANTO SILVA**

Data e Hora: **29/06/2020 09:01:24**

Assinado com login e senha

.....
Signatário(a): **LUCIANA GONCALVES GUIMARAES**

Data e Hora: **29/06/2020 09:07:46**

Assinado com login e senha

.....
Signatário(a): **MICHEL ANGELO VIEIRA OCKE**

Data e Hora: **29/06/2020 08:41:23**

Assinado com login e senha

.....
Signatário(a): **EDUARDO DE SEIXAS SCOZZIERO**

Data e Hora: **29/06/2020 09:54:58**

Assinado com login e senha

.....
Acesse <http://www.transparencia.mpf.mp.br/validacaodocumento>. Chave CC7D2FC8.286E789E.8550BD93.5B82FE2C