

## **ORIENTAÇÃO ZÊNITE**

**PARA:** DELEGACIA ESP.DA REC.FED.DO BRASIL DE PESSOAS FISICAS - DERPF

**A/C:** HENRIQUE AOKI

**EMENTA: Contratos de terceirização - Hipóteses de revisão contratual - Exclusão ou desenquadramento do Simples - Alteração do percentual de RAT - Participação nos lucros ou resultados.**

**Tem a presente a finalidade de atender solicitação de orientação efetuada em 18/03/2015, às 08h30min:**

"Apresenta-se 3 situações para avaliação quanto ao cabimento ou não da aplicação do instituto da revisão de preços (art. 65, II, 'd' da Lei nº 8666/93) para que ao final fossem apresentados os pressupostos para aplicação da revisão.

Situação 1: Empresa inscrita no Regime Tributário do Simples Nacional (vigilância ou limpeza) troca de faixa de remuneração e aumenta os percentuais dos tributos aplicáveis à prestação de serviços ou mesmo é excluído do regime em questão (aumentando as alíquotas)

Situação 2: Sabe-se que sobre o percentual do RAT incidente sobre a prestação de serviços, aplica-se o Fator Acidentário Previdenciário (0,5 a 2,0) fazendo com que o RAT ajustado pelo FAP no seu extremo inferior pode reduzir à metade (beneficando o contratado) ou dobrar (prejudicando o contratado).

Situação 3: As Convenções Coletivas de Trabalho tem estipulado um custo denominado PLR – Participação nos Lucros e nos Resultados. Tal custo é devido nos casos de lucro e nos casos de prejuízo. Ou seja, verdadeiramente, não é o PLR clássico em que somente é devido nos casos em que se verifica resultados positivo [lucro]."

## **ORIENTAÇÃO ZÊNITE**

### **1ª HIPÓTESE**

Quanto ao cabimento do instituto da revisão em situações de alteração de regime tributário ao longo da vigência do contrato celebrado com microempresas ou empresas de pequeno porte inscritas no Simples Nacional, cumpre informar que o tema comporta duas linhas de argumentação distintas.

Em situação similar a ora descrita, ao tratar da revisão contratual por força do desenquadramento de empresa inicialmente optante pelo Simples Nacional provocada pelo extrapolção do limite legal previsto para o faturamento das empresas de pequeno porte, a Zênite entendeu pela inaplicabilidade da revisão em vista do não preenchimento dos pressupostos necessários para tanto.

"Para esclarecer a dúvida apresentada, é preciso compreender que a Lei Complementar nº 123/06, notadamente no que se refere aos benefícios e privilégios das MEs e EPPs, procurou conjugar dois valores: o aumento da participação das pequenas empresas nas compras governamentais e a busca pela seleção mais vantajosa para a Administração.

Assim, ao mesmo tempo em que a ordem jurídica procurou incentivar a participação das MEs e EPPs no mercado (inclusive ao se relacionar com o Poder Público), também impediu que a Administração contratasse propostas mais onerosas apenas para beneficiar tais pessoas, o que se pode depreender da exigência de que o direito de preferência das MEs ou EPPs seja exercido com vistas a cobrir a melhor proposta até então apresentada (art. 45, inc. I).

Em consideração a esse cenário, não há que se falar em reequilíbrio econômico-financeiro do contrato administrativo em decorrência do desenquadramento da contratada do Simples Nacional, especialmente quando a razão determinante para esse desenquadramento for a superação do limite de R\$ 3.600.000,00 para fruição desse benefício.

Isso porque, segundo o art. 65, inc. II, alínea "d", da Lei nº 8.666/93, é cabível a alteração do contrato por acordo das partes

para restabelecer a relação que as partes pactuaram inicialmente entre os encargos do contratado e a retribuição da administração para a justa remuneração da obra, serviço ou fornecimento, objetivando a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato, na hipótese de sobrevirem fatos imprevisíveis, ou previsíveis porém de consequências incalculáveis, retardadores ou impeditivos da execução do ajustado, ou, ainda, em caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe, configurando álea econômica extraordinária e extracontratual.

Então, **a legitimidade em revisar o contrato pressupõe a ocorrência de três condições: álea extraordinária** (entendida como a ocorrência, em momento superveniente à apresentação da proposta na licitação, de fatos imprevisíveis; fatos previsíveis, mas de consequências incalculáveis; caso de força maior ou caso fortuito; ou fato do príncipe, assim configurado pela criação, alteração ou extinção de tributos ou encargos legais ou alterações unilaterais promovidas no ajuste, de comprovada repercussão nos preços contratados); **álea econômica** (caracterizada pela elevação no custo do encargo que torne o preço insuficiente em vista das condições iniciais, ou diminuição do custo do encargo que torne o preço excessivo em vista das novas condições de mercado); e **álea extracontratual** (os fatos supervenientes que provocaram a comprovada repercussão nos preços contratados não podem decorrer da ação ou omissão das partes).

No caso em exame, fica evidente a não configuração de álea extraordinária e de álea extracontratual. Explica-se.

**Na situação em espécie, a empresa somente sofreu o desenquadramento do Simples Nacional porque obteve receita bruta superior a R\$ 3.600.000,00. Ora, a obtenção desse montante não configura algo imprevisível. Pelo contrário, ao celebrar seus contratos, a empresa possui meios de aferir o valor que arrecadará.**

**De igual sorte, a razão para o desenquadramento também não caracteriza álea extracontratual, pois a obtenção de receita bruta superior a R\$ 3.600.000,00 exigiu anuência da empresa, o que evidencia sua concorrência para o efeito provocado.**

**Inclusive, nesse mesmo sentido, é possível interpretar o disposto no § 3º do art. 3º da Lei Complementar nº 123/06, segundo o qual o desenquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte não implicará alteração dos contratos anteriormente firmados.**

Desse modo, não obstante o tema ser polêmico, entende-se que o desenquadramento do Simples Nacional, provocado pela obtenção de receita bruta acima do limite legal para a condição de empresa de pequeno porte, não é capaz de justificar pedido de reequilíbrio econômico-financeiro em face da Administração contratante.

**Alterações dessa espécie produzidas no regime de tributação da empresa contratada decorrem de fatores estritamente relacionados a áleas negociais, ou seja, ordinárias/previsíveis. Logo, por possuírem essa natureza, não ensejam a reequilíbrio contratual." (Destacamos.)**

Por outro lado, como dito inicialmente, é possível sustentar conclusão diversa, tal como aquela apresentada no Parecer nº 03/2012/GT359/DEPCONSU/PGF/AGU, em que a AGU conclui pela possibilidade de revisão:

"PROCESSO Nº: 00407.004525/2012-93

INTERESSADO: PROCURADORIA-GERAL FEDERAL

ASSUNTO: Temas relacionados à licitação e contratos administrativos tratados no âmbito do Grupo de Trabalho designado por meio da Portaria/PGF n.º 359, de 27 de abril de 2012.

EMENTA

INCLUSÃO OU EXCLUSÃO DO SIMPLES NO CURSO DO CONTRATO. REVISÃO NOS PREÇOS PARA MAIS OU PARA MENOS. CLASSIFICAÇÃO COMO REEQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO: IRRELEVÂNCIA DA ANUALIDADE.

**Possibilidade, desde que a inclusão ou exclusão ocorra após a data de apresentação das propostas e tenha comprovada repercussão nos preços contratados.**

(...)

6.26. Por todo o exposto, conclui-se que:

a) **Nos contratos administrativos, a inclusão ou exclusão do SIMPLES, desde que (a.1) ocorra após a data da apresentação da proposta e (a.2) possua comprovada repercussão nos preços contratados, podem dar ensejo à revisão destes, para mais ou para menos;**

b) A alteração mencionada acima enquadra-se como reequilíbrio econômico-financeiro, podendo ocorrer independentemente de anualidade.

À consideração superior.

Brasília, 25 de junho de 2012.

(...)

De acordo, na forma da unanimidade consolidada no decorrer dos trabalhos (Portaria/PGF n.º 359, de 27 de abril de 2012)".<sup>1</sup>

O Tribunal de Contas da União, tratando sobre alterações do encargo tributário, já se manifestou no sentido de que, no decorrer do contrato, os impostos devem retratar exatamente o que foi efetivamente recolhido.<sup>2</sup> Por decorrência lógica, alterado o encargo ou havendo favorecimento por regime tributário ou qualquer benefício legal, tal desoneração deveria ser repassada ao contrato pactuado.

No entanto, em precedente recente, tratando de temática semelhante, o TCU seguiu racionalidade diversa. Nesta oportunidade, entendeu a Corte de Contas da União que a Administração deve observar, em suas contratações, a prática de preços de mercado, de acordo com o princípio da economicidade, não cabendo questionar os custos tributários efetivamente incorridos pelas contratadas, tampouco remunerá-las ou apontar sobrepreço de acordo com esses custos. A efetiva carga tributária de cada empresa é matéria intrínseca de sua estrutura administrativa e componente de sua estrutura de custos, a qual não deve servir de base para remunerações contratuais.<sup>3</sup>

Veja-se que esses precedentes reforçam a polêmica em que a temática em apreço se insere.

À luz do exposto, responde-se objetivamente à primeira questão formulada, no sentido de que, para a Zênite, tanto a extrapolação da receita total no ano calendário anterior como a ocorrência de circunstância que importe na exclusão do Simples Nacional decorrem de áleas negociais, intrínsecas à atividade comercial da contratada. Consequentemente, não restam atendidos os pressupostos para a revisão contratual nos termos do art. 65, II, "d", da Lei de Licitações. Além disso, as hipóteses que ensejam o desenquadramento ou a exclusão do Simples já eram conhecidas no momento da formação do contrato, razão pela qual não se pode alegar a criação ou alteração de tributo na forma do § 5º do art. 65 da Lei nº 8.666/93.

Contudo, conforme visto, não se descarta a possibilidade de sustentar entendimento oposto, pelo qual a revisão seria cabível, desde que a inclusão ou a exclusão do Simples Nacional tenha ocorrido após a data da apresentação da proposta e comprovadamente

repercuta nos preços ajustados.

## 2ª HIPÓTESE

Tal como na hipótese aventada no primeiro tópico, é polêmico o tema afeto à revisão contratual em decorrência da alteração do percentual do RAT determinada por novo enquadramento do FAP.

Para tratar da questão, é preciso compreender, de início, o contexto de formação do custo relativo ao RAT/FAP. Para tanto, trazemos à presente Orientação considerações tecidas pela Prof<sup>a</sup>. Isis Chamma Doetzer, especialista em Direito do Trabalho (especialidade que escapa à área de atuação desta Consultoria, relacionada às licitações e contratos administrativos, assunto afeto ao Direito Administrativo). Vejamos.

De acordo com a Professora, o percentual de risco ambiental do trabalho (antigo SAT) que deve compor os custos da empresa na Planilha de custos é determinado mediante enquadramento da empresa prestadora de serviços pela atividade preponderante que ela tenha, com base na Classificação Nacional de Atividade Econômica – CNAE.

Primeiro, é definida a atividade preponderante da empresa, que deve ser a que ocupa, na empresa, o maior número de empregados, de acordo com o disposto no art. 202, § 3º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.<sup>4</sup>

O Regulamento da Previdência Social apresenta em seu Anexo V uma tabela de grau de risco de acordo com o CNAE da empresa prestadora de serviços. Mesmo procedimento está descrito no Anexo I da IN RFB nº 971/2009, no seu Anexo I.

Com base nos dados acima, é possível definir se o grau de risco da empresa prestadora será de 1%, 2% ou 3%.

Acontece que esse percentual ainda poderá ser variável. Após o advento da Lei nº 10.666/2003, a legislação previdenciária passou a prever a possibilidade de flexibilização das alíquotas do SAT. Segundo dispõe o seu art. 10, a alíquota de contribuição de 1%, 2% ou 3% poderá ser reduzida em até 50%, ou aumentada em até 100%, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional da Previdência Social.

Criou-se, então, o FAP – Fator Acidentário de Prevenção, multiplicador variável no intervalo contínuo de cinco décimos a dois inteiros, que incide sobre a alíquota de contribuição para SAT.

Na frequência, apuram-se os números de registros de acidentes e doenças do trabalho informados ao INSS por meio dos Comunicados de Acidente do Trabalho e dos benefícios acidentários concedidos, com base no Nexo Técnico Epidemiológico.

Para definição de gravidade, observa-se que quanto maior a gravidade do resultado

do acidente do trabalho, maior será o FAP.

Como custo, compreendem-se os valores dos benefícios de natureza acidentária pagos ou devidos pela Previdência Social.

Efetuados todos os cálculos pela Previdência, a partir dos dados acima, os resultados finais são divulgados às empresas na página eletrônica do Ministério da Previdência Social. Para acesso, a empresa precisa digitar a raiz de seu CNPJ e uma senha específica, obtida junto à Secretaria da Receita Federal. O extrato do FAP só poderá ser acessado pela própria empresa.

Registre-se que o documento comprobatório do FAP a ser apresentado pela empresa prestadora é uma cópia impressa pela própria empresa prestadora de serviços na internet (o INSS não concede nenhum outro documento oficial para a empresa. Então, a empresa entra na internet com a chave e imprime o documento). O percentual ali apontado deve ser confrontado com a GFIP para que se proceda à conferência.

No Extrato FAP, o resultado ali apontado deve ser multiplicado pela alíquota básica do SAT.

Assim, o RAT ajustado pode variar entre 0,5% a 6% (resultado da aplicação máxima ou mínima do FAP – 0,5 a 2,00, sobre as alíquotas do RAT (1%, 2% ou 3%)).

Nesse passo, o cálculo do submódulo 4.1 deve ser realizado da seguinte forma: Remuneração x percentual já considerado o FAP (que é o RAT ajustado). Ainda, esse FAP deve coincidir com o RAT ajustado da GFIP.

É importante salientar que o licitante recolherá, mensalmente, a esse título, o valor do RAT ajustado, que pode ser sim maior ou menor do que a sua alíquota base.

Seguindo essa linha de raciocínio, esse valor é que deveria compor os custos dos encargos previdenciários e de FGTS que a Planilha estabelece e ele, então, poderia ser variável de acordo com o desempenho de cada empresa. Para tanto, a Administração conferiria os percentuais com o Extrato FAP e com a GFIP.

Em vista do contexto acima delineado pelas Professoras Isis Chamma Doetzer e Regiane Bueno Kominek, a Zênite inclina-se entender que as variações do valor do RAT ajustado não conferem à empresa qualquer direito de alteração do valor contratado sob o fundamento de reequilíbrio econômico-financeiro.

Isso porque, em que pese o enquadramento da empresa no RAT/FAP seja determinado por lei, fato é que existem duas situações que têm peso maior na definição do FAP: a pensão por morte por acidente de trabalho e a aposentadoria por invalidez por acidente do trabalho.

Mas, mesmo nesses casos, se o FAP da empresa aumentar, o procedimento previsto pelo INSS permite a empresa se defender e justificar que ela tomou todas as cautelas e providências e, uma vez comprovada essa condição, isso poderá fazer com que seu enquadramento no FAP seja mantido. Ou seja, se a empresa adotar procedimentos com o objetivo de preservar e evitar as ocorrências de acidentes de trabalho e de

aposentadorias por invalidez, a experiência indica que será possível manter ou até mesmo reduzir o seu FAP.

Inclusive, essa parece ter sido a *mens legis* que orientou a fixação da norma que define o acréscimo ou a diminuição do FAP. Em que pese existam fatores externos que podem impactar no FAP, tem-se que as empresas que investem em prevenção serão beneficiadas com a redução do FAP. Do contrário, serão "penalizadas" com o acréscimo do FAP.

Sob esse enfoque, uma primeira razão para justificar o entendimento pelo não cabimento da revisão dos contratos recai sobre a própria finalidade e sistemática que orientou a instituição do FAP. Isso porque, se assegurado o direito de revisar os contratos, as empresas simplesmente deixariam de investir em prevenção de acidentes do trabalho.

A segunda razão decorre da previsão legal que orienta a aplicação da teoria da imprevisão nos contratos administrativos.

Conforme visto no tópico acima, a revisão pautada no art. 65, inc. II, "d", da Lei nº 8.666/93, será legítima quando satisfeitas três condições, quais sejam:

a) álea extraordinária (entendida como a ocorrência, em momento superveniente à apresentação da proposta na licitação, de fatos imprevisíveis; fatos previsíveis, mas de consequências incalculáveis; caso de força maior ou caso fortuito; ou fato do príncipe, assim configurado pela criação, alteração ou extinção de tributos ou encargos legais ou alterações unilaterais promovidas no ajuste, de comprovada repercussão nos preços contratados);

b) álea econômica (caracterizada pela elevação no custo do encargo que torne o preço insuficiente em vista das condições iniciais, ou diminuição do custo do encargo que torne o preço excessivo em vista das novas condições de mercado); e

c) álea extracontratual (os fatos supervenientes que provocaram a comprovada repercussão nos preços contratados não podem decorrer da ação ou omissão das partes).

Sequer se alegue que a situação fática encontraria amparo na disciplina contida no § 5º do art. 65 da Lei nº 8.666/93, pois essa hipótese legal autoriza a revisão do valor contratual mediante a constatação de que "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 (...)".

Na situação indagada a norma que disciplina o enquadramento das empresas no FAP é preexistente, ou seja, a razão que determina a revisão do enquadramento no FAP determinando o acréscimo ou a diminuição do RAT não decorre de alteração, criação ou extinção de lei em momento superveniente à formação da equação econômico-financeira. Pelo contrário, desde antes da celebração do contrato a contratada já sabe que se não investir em ações de prevenção de acidentes de trabalho e outras que



causam a aposentadoria por invalidez, correrá o risco de ter elevado seu custo com o RAT.

Assim, em que pese o equilíbrio da equação econômico-financeira seja uma garantia constitucional do contratado, tal como se pode inferir do inc. XXI do art. 37 da Constituição de 1988, que assegura o direito de manutenção das condições efetivas da proposta, a sua aplicação requer o preenchimento dos requisitos previstos no art. 65, inc. II, "d" e § 5º, da Lei nº 8.666/93. Do contrário, estar-se-á impondo a majoração indevida e sem fundamento legal do valor contratual, o que opera em prejuízo ao erário e em favor da contratada.

Essa foi a orientação consagrada pela Orientação Normativa Interna CJU/SP nº 21 – FAP da Advocacia-Geral da União:

"Orientação Normativa Interna CJU/SP nº 21 – FAP

Depende do desempenho do empregador a majoração da alíquota de sua contribuição para o financiamento do seguro contra acidentes de trabalho, decorrente da aplicação do índice do Fator Acidentário de Prevenção (FAP), **razão pela qual não há que se cogitar da revisão do contrato administrativo sob o fundamento de reequilíbrio econômico-financeiro ante a ausência de um de seus pressupostos: fato alheio à vontade das partes**"<sup>5</sup>. (Destacamos.)

Agora, conforme apontado inicialmente, é preciso reconhecer que a matéria é cercada de polêmica, na medida em que se tem conhecimento de posicionamento em sentido diverso formulado no âmbito da própria Advocacia Geral da União (Parecer nº 11/2014/CPLC/DEPCONSU/PGF/AGU<sup>6</sup>).

Do mesmo modo, forma-se a Instrução Normativa nº 1, de 11 de abril de 2013, do Conselho da Justiça Federal - CJF, citada como exemplo e que dispõe sobre a padronização de atos e procedimentos necessários à aplicação da Resolução CNJ nº 169/2013. O seu art. 9º, inc. III, autoriza a revisão dos contratos firmados pelos órgãos e Tribunais vinculados ao CJF, para fazer frente às modificações sofridas pelo RAT/FAP das empresas contratadas:

"Art. 9º As retenções realizadas sobre as folhas de pagamento das empresas deverão observar as alterações dos arts. 202-A, 303, 305 e 337 do Regulamento Geral da Previdência Social – Decreto n. 6.957/2009 – para adequar ao Fator Acidentário de Prevenção – FAP, nas seguintes considerações:

I – o cálculo do Risco Ambiental do Trabalho – RAT Ajustado é feito mediante aplicação da fórmula: RAT Ajustado = RAT x FAP. Na aplicação da máxima ou mínima do FAP (0,5 a 2,00) sobre as alíquotas de RAT (1%, 2% e 3%), aduz o RAT Ajustado a uma variação entre 0,5% a 6%.

II – para comprovação dos percentuais indicados pelas licitantes, será necessária a juntada da certidão contendo o percentual do FAP no momento da apresentação das propostas.



**III – o reequilíbrio contratual advindo da aplicação do RAT Ajustado poderá ocorrer juntamente com a repactuação, por força de Convenção Coletiva de Trabalho da categoria, desde que seja comprovada documentalmente a variação da contribuição, retroagindo à data de alteração do RAT."**  
(Destacamos.)

Em vista do exposto, **e sem prejuízo à polêmica acima indicada**, compreende o entendimento desta Consultoria:

1) Eventual alteração do percentual do RAT determinada por novo enquadramento do FAP, na forma prevista na legislação, para mais ou para menos, não constitui motivo justificador para revisão ou repactuação do contrato.

2) Por entender pela inaplicabilidade da revisão, fica a empresa com a responsabilidade de prover o valor que for necessário para fazer frente a esse custo. Para tanto, o percentual inicialmente indicado em sua planilha de custos deve ser aquele determinado pelo seu enquadramento no momento da celebração do contrato e eventuais alterações desse percentual devem ser resolvidas nos moldes disciplinados pelos §§ 1º e 2º do art. 23 da IN nº 02/08<sup>7</sup>.

### 3ª HIPÓTESE

A Lei nº 10.101/2000 regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, XI, da Constituição da República.

No seu art. 2º, a Lei trata da forma como a participação nos lucros ou resultados será negociada entre a empresa e seus empregados:

"Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente."

Se, na situação vivenciada pela Administração, a convenção coletiva de trabalho cria um dever da empresa para com seus empregados, **que tangencia o seu lucro**, não há que se falar em inclusão dessa parcela como **componente destacado** na formação do preço ajustado.

Isso porque, o Tribunal de Contas da União, ao avaliar questões afetas à composição de preços em consideração a custos de natureza personalística das empresas (a exemplo do IRPJ e da CSLL), indicou como irregular o destaque de tais custos na planilha. Ou seja, por se tratarem de custos diretos da empresa, que não decorrem do empreendimento a ser contratado, não há motivo para destacá-los na planilha de composição de custos. É o que se depreende da Súmula TCU nº 254:

"O IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica – e a CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – não se consubstanciam em despesa indireta passível de inclusão na taxa de Bonificações e Despesas Indiretas – BDI do orçamento-base da licitação, haja vista a natureza direta e personalística desses tributos, que oneram pessoalmente o contratado."

Por consequência, não há que se falar no caso em repactuação ou revisão contratual com base no art. 65, II, "d", da Lei nº 8.666/93. Ora, se não se trata de um custo incidente de forma destacada na planilha de formação de preços, não há que cogitar da sua repercussão durante a vigência do contrato, uma vez que não haverá o desequilíbrio entre os encargos do contratado e a retribuição da Administração para a justa remuneração do serviço contratado.

Esse foi o entendimento adotado pelo Tribunal de Contas da União, em sede de consulta (e, portanto, com caráter normativo<sup>9</sup>), conforme se depreende do Acórdão nº 3336/2012 - Plenário:

"2. O consulente pretende ver esclarecidas as seguintes questões:

a) **o benefício concedido aos empregados de empresas que prestam serviços continuados à Administração previsto em Convenção Coletiva de Trabalho como participação nos lucros pode ser considerado custo de venda dos serviços?**

b) **em caso afirmativo, não tendo sido previsto na proposta original, poderia ser objeto de reequilíbrio econômico-financeiro do contrato, ou deve ser suportado exclusivamente pela contratada?**

3. Conforme consignado pela unidade técnica e pelo Ministério Público junto ao TCU, nos pareceres transcritos no relatório precedente, a participação nos lucros será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, visando o aumento da produtividade, a redução dos custos e, por consequência, o aumento dos lucros. Trata-se, como se vê, exclusivamente de uma relação entre a empresa e seus funcionários, que não envolve a eventual contratante do serviço prestado pela empresa. Não pode, assim, ser considerada custo de venda dos serviços.

4. Diferente é a relação entre a Administração e a empresa contratada. Todas as

5. Com relação à eventual absorção da parcela de participação nos lucros por intermédio do reequilíbrio econômico-financeiro do contrato, estou de acordo com os pareceres quando opinam pela impossibilidade dessa operação. O equilíbrio econômico-financeiro visa preservar as condições originalmente pactuadas durante todo o período de vigência do contrato. Para que exista o direito ao restabelecimento do referido equilíbrio, é necessária a ocorrência de algum fato imprevisível, ou previsível, porém de consequências incalculáveis, ou, ainda, caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe, que venha a reduzir ou ampliar os encargos do contratado, nos termos do art. 65 da Lei nº 8.666/93. O pagamento de participação nos lucros não se inclui entre as hipóteses previstas em lei, não sendo, assim, permitido pleitear o reequilíbrio econômico-financeiro do contrato sob esse fundamento. De todo modo, o ônus do pagamento da participação nos lucros, como já enfatizado, deve recair apenas sobre a contratada, não sendo cabível sua transferência à contratante.

$$(\dots)$$

VISTOS, relatados e discutidos estes autos de consulta acerca da possibilidade de empresas prestadoras de serviços serem ressarcidas pela Administração do pagamento a título de participação nos lucros.

9.1. conhecer da presente consulta;

9.2. responder ao consulente que:

9.2.1. o benefício aos empregados de empresas que prestam serviços continuados à Administração, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho como participação nos

lucros e resultados, não é considerado custo da venda dos serviços, uma vez que se trata de obrigação exclusiva do empregador;

9.2.2. o pagamento da participação dos lucros e resultados aos empregados vinculados aos contratos de prestação de serviços contínuos deve ser exclusivamente assumido pela contratada, razão pela qual não pode ser objeto de reequilíbrio econômico-financeiro do contrato;"

Não obstante o panorama acima, em precedentes do TST nos quais um dos requisitos legais caracterizadores do pagamento por participação nos lucros - *periodicidade* - não foi cumprido, o posicionamento adotado pela Corte Trabalhista foi de manter os termos da convenção coletiva em função da força vinculante das negociações coletivas, preservando, assim o direito de participação nos lucros. Veja-se:

PROCESSO Nº TST-RR-62400-23.2005.5.15.0102:

"Todavia, a SBDI-1, em seus recentes pronunciamentos, firmou, por maioria, o entendimento de que deveria ser prestigiada a norma coletiva que determinou o parcelamento da participação nos lucros e resultados, sem que com isso fosse desnaturado o seu caráter indenizatório.

Afirmou-se que o instrumento coletivo refletia a real vontade do sindicato profissional e da empresa, e a sua não observância poderia acabar por desestimular a aplicação dos instrumentos coletivos, como forma de prevenção e solução de conflitos. Nesse sentido, têm-se os seguintes precedentes:

"PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NATUREZA DA PARCELA. ACORDO COLETIVO. VOLKSWAGEN DO BRASIL LTDA. Deve-se prestigiar o pactuado entre empregados e empregadores por meio de convenções e acordos coletivos de trabalho, sob pena de violação do disposto no art. 7.º, inc. XXVI, da Constituição da República. A flexibilização no Direito do Trabalho, fundada na autonomia coletiva privada, permite a obtenção de benefícios para os empregados com concessões mútuas. Portanto, em que pese o disposto no art. 3.º, § 2.º, da Lei 10.101/00, que veda o pagamento da participação nos lucros e resultados em periodicidade inferior a um semestre, se as partes decidiram pactuar o seu pagamento em duodécimos, não se pode pretender por isso atribuir-lhe natureza salarial, conferindo interpretação elastecida ao instrumento normativo. Recurso de Embargos de que se conhece e a que se nega provimento." (E-RR-240100-92.2003.5.02.0465, Acórdão SBDI-1, Relator Ministro Brito Pereira, PUBLICAÇÃO: DEJT - 7/5/2010.)" (TST-E-ED-RR-1447/2004-461-02-00.0, Redator Designado Milton de Moura França, SBDI-1, DEJT 17/4/2009.)<sup>10</sup>

A situação narrada na presente oportunidade (em que a Convenção Coletiva determina o pagamento de "participação nos lucros ou resultados" em valor fixo e independente do resultado econômico do empregador") não foi localizada em precedentes jurisprudenciais.

Todavia, a partir dos precedentes já citados, seria possível cogitar duas interpretações:

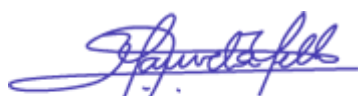
a. Ainda que não cumpridos os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/2000, que disciplina o pagamento de participação nos lucros aos empregados, pode-se entender pela força vinculante da convenção, de modo que a verba continuaria tendo natureza de participação nos lucros. E seguindo a presente lógica, em que um dos requisitos não teria sido atendido (no caso aventado, a determinação de pagamento independente do resultado econômico da empresa), manter-se-ia a natureza de participação nos lucros e, assim, não haveria direito à repactuação ou à revisão;

b. Não cumpridos os requisitos legais (que, no caso, versa sobre o pagamento independente do resultado econômico da empresa), estaria desnaturada a natureza de participação nos lucros. Nesse caso, essa verba poderia ser considerada como tendo natureza salarial ou de benefício. Em se tratando de verba salarial, esse componente estaria de forma aberta na planilha, no Módulo Remuneração, linha Outros. Em se tratando de benefício, seria incluída no Módulo Benefícios Mensais e Diários, linha Outros. Nesses dois casos, o custo estaria aberto na planilha e haveria direito à repactuação, quando da eventual alteração/majoração em CCT.

Essas considerações tiveram o condão de demonstrar a polêmica que permeia o assunto e, especialmente, as racionalidades que, de acordo com os pressupostos interpretativos aplicados, podem direcionar a atuação da Administração.

Salvo melhor juízo, essa é a orientação da Zênite, de caráter opinativo e orientativo, elaborada de acordo com os subsídios fornecidos pela Consulente. Em caso de dúvida, estamos à disposição para esclarecimentos.

Cordialmente,



Manuela Martins de Mello  
OAB/PR 43.615



Suzana Maria Rossetti  
OAB/PR 40.650

Envie seus comentários, sugestões e críticas sobre este atendimento. Para isso, escreva para o e-mail [orientacao@zenite.com.br](mailto:orientacao@zenite.com.br) e informe o código: 14562Mar2015. Contamos com seu contato para aperfeiçoar nossos serviços e servir sempre melhor!

## NOTAS E REFERÊNCIAS

<sup>1</sup> I n t e g r a d i s p o n í v e l e m :  
file:///C:/Users/ricardo/Documents/INFORMATIVOS/Manuais/Pareceres%20da%20AGU\_Contratos.pdf

<sup>2</sup>Veja-se:

“3.Independentemente do regime de execução contratual, na hipótese de a empresa deixar de recolher determinado tributo embutido em seu BDI, **ao ser favorecida por regime tributário diferenciado ou qualquer benefício legal, essa desoneração deve ser repassada ao contrato pactuado**, de forma a garantir o pagamento apenas por tributos que representam gastos efetivamente incorridos pela contratada.

Embargos de Declaração opostos pela Advocacia-Geral da União (AGU) apontaram omissão no Acórdão 2.622/2013-Plenário, que expediu determinações em processo administrativo que tratou de estudos desenvolvidos pelo TCU sobre o tema “Taxa de Bonificações e Despesas Indiretas – BDI nas obras públicas”. A embargante questionou, em especial, as determinações dirigidas ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, para que orientasse os órgãos e entidades da Administração Pública Federal a exigir, nos editais de licitação, entre outras medidas, que as empresas sujeitas a regime tributário não cumulativo de PIS/Cofins, bem como as empresas optantes pelo Simples Nacional, apresentem demonstrativos comprovando que os impostos embutidos no BDI são compatíveis com o que foi efetivamente recolhido. Para a embargante, tais exigências somente se aplicariam aos casos de adoção do regime de empreitada por preço unitário ou de contratação por tarefa, “consoante prevê o Decreto n.7.983/2013, resguardando-se os regimes baseados em preço global previstos na Lei n. 8.666 /1993 e na Lei n. 12.462/2011 que instituiu o Regime Diferenciado de Contratações – RDC”. Ao analisar o recurso, o relator destacou a ausência de fundamento para a tal restrição, ressaltando que, se a empresa, “por ser favorecida por regime tributário diferenciado ou qualquer benefício legal, ... deixou de recolher determinado tributo ou uma contribuição específica, essa desoneração deve ser repassada para o contrato pactuado, de forma a se garantir o pagamento apenas por tributos e contribuições que representam gastos efetivamente incorridos pela contratada”. Acrescentou o relator que tal raciocínio se aplicaria a “qualquer tipo de obra executada com recursos públicos”. Para fundamentar seu entendimento, citou o art. 65, § 5º, da Lei 8.666/93, segundo o qual “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”. Em relação às licitações e contratos sob o regime do RDC, o relator também não vislumbrou características peculiares que afastassem a necessidade de análise da pertinência e adequação das taxas de BDI pactuadas. Nesse sentido, amparado na doutrina, lembrou que a Lei 12.462/2011 determina que os licitantes comprovem, mediante planilhas, a formação de seus preços, incluindo o detalhamento dos componentes do custo. O Plenário, na linha defendida pela relatoria, manteve os exatos termos das determinações questionadas. [Acórdão 2440/2014-Plenário](#), TC 036.076/2011-2, relator Ministro-Substituto Marcos Bemquerer Costa, 17.9.2014.”

<sup>3</sup>Veja-se:

"1. A Administração deve observar, em suas contratações, a prática de preços de mercado, de acordo com o princípio da economicidade, **não cabendo questionar os custos tributários efetivamente incorridos pelas contratadas, tampouco**



**remunerá-las ou apontar sobrepreço de acordo com esses custos.** A efetiva carga tributária de cada empresa é matéria intrínseca de sua estrutura administrativa e componente de sua estrutura de custos, a qual não deve servir de base para remunerações contratuais.

Pedidos de Reexame interpostos por gestores da Petróleo Brasileiro S. A. (Petrobras) requereram a reforma de deliberação pela qual os responsáveis foram condenados ao pagamento de multa em razão, dentre outras, da falta de averiguação da efetiva carga tributária suportada pela contratada, relativa aos tributos PIS e Cofins. Ao apreciar o recurso, o relator evidenciou as dificuldades de se apurar a carga tributária das contratadas, destacando que, a partir das Leis 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (Cofins), esses tributos, em determinadas situações, passaram a ser cobrados sob o sistema da não cumulatividade, no qual “a empresa poderá se beneficiar de créditos referentes à incidência desses tributos sobre as diversas etapas de sua cadeia produtiva e de comercialização”. Dessa forma, explicou o relator, a efetiva carga tributária de cada empresa dependerá do seu perfil de dispêndio e de diversas outras variáveis, sendo permitido ainda que a empresa, na execução de determinado contrato, utilize créditos tributários de outras operações comerciais, ou transfira para outras operações créditos obtidos na execução contratual. Nesse sentido, citou o [Acórdão 2.531/2013-Plenário](#), que retratou a dificuldade de apuração dos créditos tributários, uma vez que “ter-se-ia que analisar toda a cadeia de produção ou comercialização da empresa, aferindo-se caso a caso o enquadramento de cada situação na legislação tributária e os seus eventuais efeitos financeiros”. Sobre o caso concreto, observou que não se trata de modalidade de execução denominada “administração contratada”, na qual a remuneração contratual depende dos custos efetivamente ocorridos, destacando que, nos contratos administrativos em geral, o que importa é verificar se foram praticados preços de mercado. “Ou seja, depois de fixado o preço de mercado pela administração, considerando-se, no caso, a carga tributária usual de mercado, e, de acordo com esse critério, fixado o valor do item contratado, não cabe à administração perquirir os custos efetivamente incorridos pelas contratadas de forma a remunerá-la de acordo com esses custos”. Ressaltou ainda que, em um ambiente de competitividade empresarial, é razoável que a empresa considere eventuais vantagens de seu planejamento tributário quando da elaboração de suas propostas, de forma que “a existência de eventuais créditos tributários não considerados expressamente na proposta da contratada não indica, por si só, a existência de sobrepreço” (Acórdão 2.531/2013-Plenário). Por fim, registrou que “a carga tributária de cada empresa é matéria intrínseca de sua estrutura administrativa e componente de sua estrutura de custos, a qual não deve servir de base para remunerações contratuais. Caso se entenda de forma diversa, estar-se-ia admitindo que empresas com menor carga tributária (v.g. microempresas e empresas de pequeno porte) deveriam ser remuneradas, pela execução de idêntico objeto contratual, por valores menores do que os auferidos pelas demais empresas. Haveria, de forma indireta, uma interferência nas margens de lucro a serem auferidas nas contratações, o que iria de encontro ao princípio da livre iniciativa”. Considerando que a falta de averiguação da efetiva carga tributária da contratada não configurou irregularidade, o Tribunal, seguindo o voto do relator, afastou a sanção em relação ao ponto. [Acórdão 332/2015-Plenário](#), TC 009.847/2008-7, relator Ministro



<sup>4</sup>Obs.: para definição do grau de risco, consultar Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, na redação do Decreto nº 6.047/07, e confirmar no Anexo I da IN RFB nº 971, de 13.11.2009, com a redação dada pela IN RFB nº 1.071, de 15.09.2010, publicada no DOU de 16.09.2010, disponível no endereço eletrônico: , link legislação.

<sup>5</sup>Fonte: Boletim da Consultoria Jurídica da União no Estado de São Paulo, 5ª Edição – Ano II.

<sup>6</sup>Disponível em file:///C:/Users/ricardo/Downloads/parecer\_n-\_11-2014-cplc-depconsu-pgf-agu%20(1).pdf

<sup>7</sup>"Art. 23 A contratada deverá arcar com o ônus decorrente de eventual equívoco no dimensionamento dos quantitativos de sua proposta, devendo complementá-los, caso o previsto inicialmente em sua proposta não seja satisfatório para o atendimento ao objeto da licitação exceto quando ocorrer algum dos eventos arrolados nos incisos do § 1º do art. 57 da Lei nº 8.666, de 1993.

§ 1º O disposto no caput deve ser observado ainda para custos variáveis decorrentes de fatores futuros e incertos, tais como o valor provido com o quantitativo de vale transporte.(Redação alterada pela IN nº 4, SLTI/MPOG, de 11.11.2009)

§ 2º Caso a proposta apresente eventual equívoco no dimensionamento dos quantitativos que favoreça a contratada, este será revertido como lucro durante a vigência da contratação, mas poderá ser objeto de negociação para a eventual prorrogação contratual. (Parágrafo incluído pela IN nº 3, SLTI/MPOG, de 15.10.2009)"

<sup>8</sup>"Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:  
(...)

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;"

<sup>9</sup>O art. 1º, XVII, da Lei nº 8.443/92 prescreve que o TCU é competente para "decidir sobre consulta que lhe seja formulada por autoridade competente, a respeito de dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes a matéria de sua competência, na forma estabelecida no regimento interno". Já o § 2º do mesmo dispositivo legal prevê que a "resposta à consulta a que se refere o inciso XVII deste artigo tem caráter normativo e constitui prejulgamento da tese, mas não do fato ou caso concreto."

<sup>10</sup>Veja-se outros precedentes citados por essa decisão:

"RECURSO DE EMBARGOS INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DA LEI N.º 11.496/2007.

VOLKSWAGEN. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. PAGAMENTO PARCELADO. PREVALÊNCIA DA NEGOCIAÇÃO COLETIVA SOBRE A PROIBIÇÃO CONSTANTE NO ART. 3.º, § 2.º, da LEI N.º 10.101/2000. Esta Subseção I da Seção Especializada em Dissídios Individuais pacificou seu entendimento no sentido de que o pagamento antecipado e parcelado da participação nos lucros, não obstante o comando expresso do art. 3.º, § 2.º, da Lei n.º 10.101/2000, não altera a natureza dessa parcela, transformando-a em verba salarial, em atenção ao disposto nos incisos XI e XXVI do art. 7.º da Constituição Federal. Ressalvado entendimento contrário deste Relator." (E-ED-RR-195600-16.2004.5.02.0461, acórdão SBDI-1, Relator Ministro Vieira de Mello Filho, PUBLICAÇÃO: DEJT - 30/4/2010.)

"PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - NATUREZA E PAGAMENTO PARCELADO - PREVISÃO EM ACORDO COLETIVO. A decisão recorrida não reconheceu como válida a norma coletiva (acordo coletivo) que, expressamente, retratando a vontade de sindicato profissional e empresa, dispôs que o pagamento da participação nos lucros, relativa ao ano de 1999, seria feito de forma parcelada e mensalmente. O fundamento é de que o art. 3.º, § 2.º, da Lei n.º 10.101/2000 dispõe que o pagamento de antecipação ou distribuição a título de participação nos lucros ou resultados não pode ocorrer em período inferior a um semestre ou mais de duas vezes no ano cível. O que se discute, portanto, é a eficácia e o alcance da norma coletiva. O livremente pactuado não suprime a parcela, uma vez que apenas estabelece a periodicidade de seu pagamento, em caráter excepcional, procedimento que, ao contrário do decidido, desautoriza, data venia, o entendimento de que a parcela passaria a ter natureza salarial. A norma coletiva foi elevada ao patamar constitucional e seu conteúdo retrata, fielmente, o interesse das partes, em especial dos empregados, que são representados pelo sindicato profissional. Ressalte-se que não se apontou, em momento algum, nenhum vício de consentimento, motivo pelo qual o acordo coletivo deve ser prestigiado, sob pena de desestímulo à aplicação dos instrumentos coletivos, como forma de prevenção e solução de conflitos. Recurso de embargos conhecido e provido." (TST-E-ED-RR-1236/2004-102-15-00.4, Redator Designado Milton de Moura França, SBDI-1, DEJT 24/4/2009.)

"PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - NATUREZA E PAGAMENTO PARCELADO - PREVISÃO EM ACORDO COLETIVO. A decisão recorrida não reconheceu como válida a norma coletiva (acordo coletivo) que, expressamente, retratando a vontade de sindicato profissional e empresa, dispôs que o pagamento da participação nos lucros, relativa ao ano de 1999, seria feito de forma parcelada e mensalmente. O fundamento é de que o art. 3.º, § 2.º, da Lei n.º 10.101/2000 dispõe que o pagamento de antecipação ou distribuição a título de participação nos lucros ou resultados não pode ocorrer em período inferior a um semestre ou mais de duas vezes no ano cível. O que se discute, portanto, é a eficácia e o alcance da norma coletiva. O livremente pactuado não suprime a parcela, uma vez que apenas estabelece a periodicidade de seu pagamento, em caráter excepcional, procedimento que, ao contrário do decidido, desautoriza, data venia, o entendimento de que a parcela passaria a ter natureza salarial. A norma coletiva foi elevada ao patamar constitucional e seu conteúdo retrata, fielmente, o interesse das partes, em especial dos empregados, que são representados pelo sindicato profissional. Ressalte-se que não se apontou, em momento algum, nenhum

vício de consentimento, motivo pelo qual o acordo coletivo deve ser prestigiado, sob pena de desestímulo à aplicação dos instrumentos coletivos, como forma de prevenção e solução de conflitos. Recurso de embargos conhecido e provido."

