



**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**  
**Gabinete do Conselheiro Manoel de Andrade**

**Processo n.º:** 4.670/18-e

**Jurisdicionado:** Departamento de Trânsito do Distrito Federal – Detran/DF

**Assunto:** Representação

**Ementa:** Representação formulada pela empresa WR Comercial de Alimentos e Serviços Ltda., com pedido cautelar, versando acerca de possível irregularidade no cancelamento de revisão contratual baseada em mudança de regime de tributação. Contrato n.º 02/12, celebrado entre o Detran/DF e a representante, tendo por objeto a prestação de serviços de limpeza e conservação, visando à obtenção de adequadas condições de salubridade e higiene, nos bens móveis e imóveis ocupados pelo Detran/DF. Decisão n.º 1.160/18. Conhecimento. Indeferimento da cautelar. Concessão de prazo ao Detran/DF para a apresentação de esclarecimentos. **Nesta fase:** exame do mérito da representação, em cotejamento com os esclarecimentos apresentados pelo órgão jurisdicionado. Secretaria de Acompanhamento – Seacomp pela improcedência da exordial e pelo arquivamento dos autos. Voto convergente, com ajuste para considerar, também, a sentença de mérito desfavorável, com trânsito em julgado, proferida no Processo n.º 0713582-10.2017.8.07.0018 (processo judicial eletrônico – TJDF), tratando de demanda da ora representante, compreendendo, na questão de fundo, também os exatos termos da revisão contratual em apreço, advinda da alteração do regime de tributação, alusiva ao Contrato n.º 02/12.

## RELATÓRIO

Tratam os autos de representação formulada pela empresa WR Comercial de Alimentos e Serviços Ltda., com pedido cautelar, apontando possível irregularidade no cancelamento de revisão contratual baseada em mudança de regime de tributação, no bojo do Contrato n.º 02/12, firmado entre o Departamento de Trânsito do Distrito Federal – Detran/DF e a representante, que tem por objeto a prestação de serviços de limpeza e conservação, visando a obtenção de adequadas condições de salubridade e higiene nos bens móveis e imóveis ocupados pelo contratante (peças 03 e 04).

Na assentada anterior, por meio da Decisão n.º 1.160/18 (peça 11), o Tribunal deliberou nos termos indicados adiante:

*“O Tribunal, por unanimidade, de acordo com o voto do Relator, decidiu: I - conhecer da Representação formulada pela empresa WR Comercial de Alimentos e Serviços Ltda., CNPJ 06.091.637/0001-17, e indeferir o pedido cautelar nela contido; II - conceder o prazo de 5 (cinco) dias úteis ao Departamento de Trânsito do Distrito Federal para apresentação dos devidos esclarecimentos quanto ao teor da Representação supracitada; III - conhecer do pedido de cópia formulado pelo Sr. Vitor Nogueira Miranda Sá Rangel (e-DOC 38D5307B-c), indeferindo o pleito com fulcro nos artigos 129 e 135 do RITCDF, c/c artigo 7º da Resolução TCDF n.º 128/2012; IV - autorizar: a) a ciência desta decisão ao Representante, na pessoa de seu advogado (Nerylton Thiago Lopes Pereira – OAB/DF nº 24.479), à jurisdicionada e ao solicitante*



**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**  
**Gabinete do Conselheiro Manoel de Andrade**

*mencionado no item III deste decism; b) o retorno dos autos à Secretaria de Acompanhamento para os devidos fins.” Destaquei*

Em resposta, o Detran/DF encaminhou esclarecimentos mediante o Ofício SEI-GDF n.º 218/18-Detran/DG (peça 26).

De posse desses esclarecimentos, a Secretaria de Acompanhamento analisou o mérito da representação, nos termos da Informação n.º 101/18-1ªDiacomp (peça 27), *verbis*:

**“DOS ESCLARECIMENTOS**

7. *Inicialmente, faz-se a intempestividade dos esclarecimentos prestados pelo DETRAN/DF. O prazo de cinco dias concedido no Despacho Singular n.º 117/2018 – GCPT teve início em 05/04/2018, após o recebimento do Ofício n.º 2.104/2018-GP pela jurisdicionada, encerrando-se em 10/04/2018, sendo que as manifestações somente foram apresentadas em 23/04/18. Entretanto, este corpo instrutivo entende que a falha pode ser relevada pela Corte de Contas, uma vez que a possível causa para tanto foi o “movimento paredista” mencionado no Ofício SEIGDF n.º 173/2018 – DETRAN/DG (peça 19). Ademais, o atraso no encaminhamento dos esclarecimentos (12 dias) não prejudicou a análise de mérito procedida nesta fase processual.*

8. *Na documentação encaminhada ao Tribunal (peça 26), a jurisdicionada reforçou que a exordial questiona as providências adotadas quanto à possibilidade de revisão contratual **tendo como premissa a alteração do regime de tributação de lucro presumido para lucro real**, após assinatura do contrato de prestação de serviços.*

9. *Citou que a Procuradoria-Geral do Distrito Federal – PGDF, mediante o Parecer n.º 1.041/2015-PRCON/PGDF (fls. 3/10 – peça 26), recomendou a anulação do Reequilíbrio Econômico-Financeiro concedido pelo DETRAN/DF à empresa WR, em 23/12/2014, em razão da supracitada alteração tributária.*

10. *Acrescentou que a contratada foi notificada<sup>1</sup> quanto ao teor da manifestação da PGDF, em atendimento ao princípio do contraditório e ampla defesa, e apresentou suas razões de defesa, conforme Ofícios n.º 409/2016/WR e 516/2016/WR (fl. 19/63 – peça 26), e que após nova manifestação da PGDF – Parecer n.º 304/2017-PROCON/PGDF, foi mantido inalterado o entendimento manifestado no Parecer n.º 1.041/2015-PRCON/PGDF.*

11. *Assim, informou que, com base nesse entendimento, indeferiu o Recurso apresentado pela empresa WR Comercial de Alimentos e Serviços Ltda. e que a Assessoria Jurídico-Legislativa da autarquia também acompanhou o entendimento da PGDF<sup>2</sup> e recomendou a anulação do item 2.1 do aditamento n.º 91/2014. Dessa forma, por meio de Termo de Apostilamento<sup>3</sup>, realizou a anulação do referido item.*

12. *Quanto à realização das glosas, informou que em 04/08/2017 o processo foi encaminhado<sup>4</sup> à Diretoria de Planejamento Orçamento e Finanças - DIRPOF para obter informação acerca da possibilidade de retenção do valor na forma de glosa nas faturas dos serviços prestados pela Contratada e que foi*

<sup>1</sup> Ofício n.º 69/2016-Nuseg (fl. 17 – peça 26)

<sup>2</sup> Despacho n.º 1.231/2017 – PROJUR (peça 26 – fls. 65/66).

<sup>3</sup> Peça 26 – fl. 67.

<sup>4</sup> Despacho n.º 1.086 DIRAG (Peça 26 – fl. 69).



## TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL Gabinete do Conselheiro Manoel de Andrade

recomendada a devolução dos autos ao Gestor do Contrato, visto ser o responsável pela execução dos serviços<sup>5</sup>.

13. Ressaltou que em 06/03/2018 a contratada foi notificada por intermédio do Ofício nº 02/2018 – NUSEG<sup>6</sup> acerca do valor a ser ressarcido, oportunidade em que foi concedido o prazo de cinco dias para apresentação de manifestação.

14. Por fim, esclareceu que apenas adotou providências no sentido de atender à Procuradoria Geral do Distrito Federal – PGDF e que não há ilegalidade quanto ao procedimento adotado a fim de cumprir as recomendações perpetradas.

### ANÁLISE

15. A representação de autoria da empresa WR Comercial de Alimentos e Serviços Ltda. requer, no mérito, as seguintes medidas: I - que seja anulado o ato administrativo de Apostilamento nº 01 ao Termo de Aditamento nº 91/2014, que cancelou a revisão do Contrato nº 02/2012, de forma a garantir a manutenção da revisão contratual concedida pelo DETRAN/DF e afastar qualquer processo de ressarcimento destes valores; e II - que sejam anulados “os atos de constrição” tomados pelo DETRAN/DF e determinada a liberação dos recursos inerentes à prestação de serviços e créditos oriundos de repactuações contratuais já deferidas administrativamente pela autarquia.

16. Quanto ao primeiro quesito, alega a representante que a **solicitação de revisão contratual**, com o objetivo de recompor o equilíbrio econômico-financeiro da avença, ocorreu com base no art. 65, §5º da Lei nº 8.666/93 em função da mudança do regime tributário, que passou de lucro presumido para lucro real.

17. Sobre o assunto, importante citar algumas considerações, extraídas do Processo do TCU nº 010.183/2008-8, sobre as características dos regimes de tributação pelo lucro presumido e pelo lucro real e seus impactos para as empresas, relativamente às contribuições para o PIS (Programa de Integração Social) e Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social).<sup>7</sup>

“De modo geral, as pessoas jurídicas 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, introduzido pelas Leis nº 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, como por exemplo, aqueles decorrentes das aquisições de insumos.” (grifou-se)

18. Como visto acima, a alteração do regime de tributação de lucro presumido para lucro real aumenta a alíquota de PIS/COFINS incidente sobre a empresa. Apesar disso, não se pode afirmar que o aumento da alíquota terá os mesmos impactos no lucro, visto que no regime não cumulativo **há possibilidade de compensação de créditos tributários**. Em decorrência, a alteração de regime tributário, por si só, não se mostra suficiente para que o valor de um contrato celebrado em momento anterior seja revisado pela administração a fim de cobrir o aumento das alíquotas de PIS/COFINS.

<sup>5</sup> Parecer nº 26/2017-Nucont (Peça 26 – fl. 70).

<sup>6</sup> Peça 26 – fl. 104.

<sup>7</sup> Leis Federais n.º 9.718/98; n.º 10.833/03 e n.º 10.637/02.



**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**  
**Gabinete do Conselheiro Manoel de Andrade**

19. *A inclusão das alíquotas máximas na elaboração das planilhas de custos e formação de preços e, no presente caso, no pedido de revisão contratual por empresas tributadas com base no lucro real deve ser devidamente justificada em razão da possibilidade da compensação prevista na Lei nº 9.718/1998. Ou seja, na análise dos preços ofertados por licitantes tributadas com base no lucro real, a administração deve ter a cautela de examinar o valor das alíquotas do PIS e da COFINS utilizadas, a fim de evitar que seja adotada, indiscriminadamente, a alíquota máxima permitida na legislação, em vez da alíquota efetivamente suportada pela empresa.*

20. *Entendimento semelhante extrai-se do Acórdão TCU nº 2.622/2013 – Plenário (Processo 036.076/2011-2), segundo o qual “os editais de licitação devem estabelecer que as empresas sujeitas ao regime de tributação de incidência não cumulativa de PIS e COFINS apresentem demonstrativo de apuração de contribuições sociais comprovando que os percentuais dos referidos tributos adotados na taxa de BDI correspondem à média dos percentuais efetivos recolhidos em virtude do direito de compensação dos créditos previstos no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, de forma a garantir que os preços contratados reflitam os benefícios tributários concedidos pela legislação.”*

21. *Além disso, este corpo instrutivo, no Processo TCDF nº 9.337/16 já teve a oportunidade de se manifestar sobre a possibilidade de revisão, com base no Art. 65, §5º da Lei 8.666/93, quando solicitada em função de alteração de regime tributário. Naqueles autos, foi analisada a regularidade da contratação da mesma empresa WR Comercial de Alimentos e Serviços Ltda. para a execução de serviços remanescentes, com base no Art. 24, XI da Lei nº 8.666/93<sup>8</sup>, pois no contrato celebrado (também pelo DETRAN/DF) houve correção de valor em função de a nova contratada ser tributada com base no lucro real e a anterior pelo lucro presumido. Dada a proximidade da matéria, transcrevem-se abaixo os trechos de interesse para a presente instrução:*

**Informação nº 11/2018 – 1ª DIACOMP**

(...)

25. *Quanto ao preço, em tópico específico (IV.3. **Contratação da empresa WR Comercial por valor superior ao praticado com a CTO Serviços Ltda., em decorrência de regime fiscal** – fls. 6/11, peça 65), o DETRAN asseriu que a própria Lei de Licitações previu, além da manutenção das demais condições, a necessidade de correção da remuneração do serviço e que, assim, o particular teria “(...) o direito à adequação do valor na forma ajustada no contrato anterior, **inclusive para incluir as alterações oriundas de Repactuação e/ou Reajuste.**” (grifamos).*

26. *Destacou, ainda, a regulamentação dada com o art. 41-B da Instrução Normativa – IN nº 02/2008, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG, reforçando a exigência de correção da paga antes do início da contratação.*

27. *Concluindo pela regularidade da situação atinente à contraprestação estatal, destacou que “(...) relativamente ao mencionado valor de R\$ 19.944,46 mensais, a partir do Contrato nº 7/2015, de 01.07.2015, cabe mencionar que a adequação da proposta se deu apenas para que houvesse o ajuste em relação em regime tributário da empresa, **que inclusive é decorrente de lei e vincula a empresa à Receita Federal.**” (grifamos), mormente quanto às alíquotas do Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.*

<sup>8</sup> Lei n.º 8.666/93, art. 24, XI: “É dispensável a licitação: (...); na contratação de remanescente de obra, serviço ou fornecimento, em consequência de rescisão contratual, desde que atendida a ordem de classificação da licitação anterior e aceitas as mesmas condições oferecidas pelo licitante vencedor, inclusive quanto ao preço, devidamente corrigido;”



## TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL Gabinete do Conselheiro Manoel de Andrade

28. Advertiu que essa adequação não teve o condão de aumentar o lucro empresarial, tampouco impôs “(...) à Administração um pagamento maior pela prestação dos serviços, mas tão somente o de atualizar a proposta para a realidade tributária da empresa.” (grifamos).

29. Demais disso, alegou que a manutenção do equilíbrio econômico e financeiro nos contratos administrativos é previsto “(...) na Constituição Federal, possuindo natureza de norma de ordem pública, na qual não há discricionariedade por parte do gestor, são questões cogentes, de natureza Constitucional que **independem do juízo de conveniência e oportunidade.**” (grifamos).

30. Ademais, advogou que as normas constantes dos §§ 5º e 6º do art. 65 da Lei nº 8.666/939 autorizam “(...) alterações contratuais decorrentes de variação tributária (...)”, o que, em seu sentir, serviria ao reestabelecimento da razão entre custos e receitas originais do contrato - equilíbrio econômico-financeiro – que deveria ser mantido.

31. Ressalvou que “(...) a Contratada já dispunha de um regime tributário condizente com sua realidade fiscal à época da assinatura do contrato, não cabendo, assim, à Administração adentrar nesse particular, mas tão somente verificar por meio das planilhas de custos a alegada oneração, a fim de manter o equilíbrio econômico-financeiro da relação contratual.”.

32. Ao fim, concluiu, nesse quesito, que “(...) **em observância ao Princípio da Economicidade, celebrou (...) contrato com a empresa que, a despeito de estar enquadrada em outro regime fiscal, apresentou proposta de menor preço em detrimento da quarta colocada, ou seja, o valor contratado permaneceu mais vantajoso.**” (grifamos).

33. Consideramos parcialmente procedentes os argumentos alinhados. É inconteste a necessidade de correção do preço em face do mandamento normativo; bem assim, de observância aos §§ 5º e 6º do art. 65 da Lei de Licitações.

34. Entrementes, há que se debater sobre o que comporia o índice/patamar dessa atualização de paga; bem como, se a mudança de regime de tributação se subsumiria às situações de posterior sobrecarga do contratado pela criação, alteração ou extinção de tributos, ou ainda superveniência de disposições legais, ou quaisquer outras alterações contratuais unilaterais que majorem seus encargos.

35. Entendemos que o índice pactuado de reajuste deva ser o eleito para, pro rata tempore, se corrigir a contraprestação do serviço.

36. Quanto à questão do regime tributário servir de mote à correção, entendemos que, de forma alguma, poderia ser considerada, visto que isso é da discricionariedade da empresa. Quando participara da licitação, eram consabidas as condições editalícias, tendo concorrido com possíveis optantes de outros regimes de tributação, sem que tenha se insurgido contra isso, até porque é da livre concorrência.

37. Nada obstante, havendo razão de ser a mudança por observância a normativo ou por ordem da Receita Federal ou Estadual, poder-se-ia ponderar a sua aplicação. No presente, não se justifica a adequação do devido processo legal (licitatório) às condições da licitante, razão pela qual consideramos improcedente o argumento.

38. No que toca às previsões dos §§ 5º e 6º do art. 65 da Lei nº 8.666/93, não há que se falar em alteração unilateral por parte do DETRAN, descartando a última hipótese (§ 6º) de reequilíbrio econômico e financeiro, tampouco quaisquer das elencadas na primeira (§ 5º), visto que, até prova em contrário, não foram criados, alterados ou extintos tributos, nem inovada a legislação de regência, com majoração de encargos que repercutissem comprovadamente nos preços pactuados (in casu, do licitante vencedor), que foram tomados como referência.



**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**  
**Gabinete do Conselheiro Manoel de Andrade**

39. Nada obstante reconhecermos procedência parcial às alegações, desconsiderando a adequação ao regime de tributação e o enquadramento nas premissas do art. 65, §§ 5º e 6º, da Lei de Licitações e Contratos, frisamos, quanto à correção de preço, que era devida.

40. Registramos ainda que não pode haver nessa correção de valor locupletamento de quaisquer das partes.

(...)

22. Portanto, este corpo instrutivo entende que não assiste razão à representante quando alega que a revisão contratual, em face da alteração do regime tributário, poderia ter sido realizada com base no Art. 65, §5º, da Lei 8.666/93.

23. Ademais, as exigências que tornam a pessoa jurídica tributada pelo lucro real (Art. 14 da Lei nº 9.718/1998) denotam que a mudança de regime de tributação dá-se em razão de circunstâncias internas da empresa, cuja forma de atuação, escolhida e planejada, pode resultar na mudança do regime.

24. Não há fundamento para a realização da revisão. A proposta de preços original concorreu com diversas licitantes dos mais variados portes e a utilização da alíquota majorada em momento posterior prejudicaria a isonomia do certame, posto que, na fase de apresentação das propostas e julgamento da licitação, os preços calculados não levaram em consideração a aplicação dessa nova alíquota, o que poderia influenciar o resultado. Portanto, a alíquota majorada somente deve ser aplicada aos futuros contratos a serem celebrados pela empresa.

25. Ainda sobre o assunto, o Voto condutor da Decisão nº 1.160/2018 menciona considerações exaradas pela Procuradoria-Geral Federal no Parecer nº 11/2014/CPLC/DEPCONSU/PGF/AGU, que tratou de análise sobre a possibilidade de revisão contratual (manutenção do equilíbrio econômico-financeiro), com base no Art. 65, §5º, da Lei nº 8.666/93, em decorrência de alteração da contribuição social referente aos Riscos Ambientais do Trabalho - RAT, tendo em conta a variação do fator acidentário de prevenção.

26. Em que pese as conclusões da Procuradoria-Geral Federal serem no sentido de haver possibilidade jurídica para a revisão contratual em virtude da alteração do custo da contribuição social referente aos Riscos Ambientais do Trabalho – RAT, tem-se que essas alíquotas incidem **diretamente** no custo da mão de obra utilizada no contrato, ou seja, há efetiva comprovação de que o aumento das alíquotas causará elevação do custo a ser suportado pelo contratado a fim de ensejar revisão contratual com base no Art. 65, §5º, da Lei nº 8.666/93.

27. Por outro lado, a mudança de regime de tributação de lucro presumido para lucro real **poderá** influenciar no aumento da alíquota **efetiva** de PIS e COFINS a ser suportada pelo contratado, de forma que há necessidade de comprovação do aumento efetivo dos custos. Ou seja, não deve a administração arcar com o aumento máximo da alíquota sendo que não houve sequer comprovação da empresa de que foi afetada na mesma proporção. Além disso, necessário destacar que a incidência de PIS e CONFINS não se faz diretamente sobre os custos do contrato firmado com a administração. Esses tributos incidem sobre a receita bruta da empresa ou o faturamento mensal, ou seja, levam em consideração **todas** as fontes de receitas da empresa.

28. De igual modo, a alteração inversa do regime tributário de lucro real para lucro presumido também não ensejaria a revisão contratual em virtude de a incidência dos tributos PIS e CONFINS impactar diretamente a receita bruta da empresa e não os custos da execução contratual. Nesse caso, a revisão imporia



**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**  
**Gabinete do Conselheiro Manoel de Andrade**

ao contratado ônus adicional, consistente na redução da remuneração recebida da administração, o que poderia agravar ainda mais a lucratividade da empresa.

29. O mesmo entendimento estende-se à conclusão exarada no Parecer nº 03/2012/GT359/DEPCONSU/PGF/AGU, também citado no Voto condutor da Decisão nº 1.160/2018. Naquela oportunidade, a Procuradoria-Geral Federal foi favorável à revisão contratual, com base no Art. 65, §5º, da Lei 8.666/93, em virtude da inclusão ou exclusão de empresa no Simples Nacional, desde que feita após a data de apresentação das propostas e tenha comprovada repercussão nos preços contratados. Ocorre que quando uma empresa é incluída ou excluída do Simples Nacional, há a alteração da composição dos encargos sociais incidentes **diretamente** no custo da mão de obra contratada pela empresa, com a inclusão ou exclusão de gastos relativos às contribuições do Sistema “S” (Sesi, Senai, Sebrae etc.) e isso, comprovadamente, possui influência nos preços contratados.

30. Relativamente ao Processo TCU nº 013.515/2013-6 – Acórdão TCU nº 671/2018 – Plenário, verifica-se que aquela Corte de Contas julgou improcedente Pedido de Reexame que visava alterar Decisão do TCU que determinou a revisão de contratos cujas empresas foram beneficiadas com a desoneração da folha de pagamentos, prevista pelo Plano Brasil Maior. O entendimento do TCU que deu origem ao Recurso foi, em suma, o seguinte:

“Em suma, restou consignado nestes autos que a desoneração da folha de pagamento, mediante a mudança da base de cálculo da contribuição previdenciária, incidente sobre o custo da mão de obra nos contratos administrativos firmados, demandaria a revisão dos termos das avenças vigentes e das já encerradas, com fundamento no art. 65, § 5º, da Lei 8.666/1993. **Entendeu-se que a desoneração não ocorre para aumentar lucro, mas sim para diminuir o preço dos produtos e serviços.** Assim, caso não se reduzisse a remuneração, o lucro, no contrato administrativo, acabaria se elevando, gerando desequilíbrio econômico-financeiro em desfavor da Administração. Assim, proferiu-se o Acórdão 2859/2013-TCU-Plenário (peça12), em que se formularam determinações para anular esse efeito, transcritas acima.”

31. Assim, verifica-se que a desoneração da folha de pagamentos exerce influência direta no preço da mão de obra dos contratos firmados com a administração, diferentemente do caso analisado nos presentes autos, em que a alteração da alíquota do PIS e da COFINS impacta os lucros da empresa, sendo, possivelmente, em função de diversas outras atividades exercidas pela contratada, não decorrentes do contrato firmado com a administração pública.

32. Quanto a isso, por fim, destaca-se o seguinte trecho da obra de Marçal Justen Filho<sup>9</sup> que esclarece que a alteração da carga tributária prevista no §5º do Art. 65 deve possuir vínculo direto com a prestação contratual:

“(…) O fato causador do rompimento do equilíbrio econômico-financeiro pode ser a instituição de exações fiscais que onerem, de modo específico, o cumprimento da prestação pelo particular. Assim, por exemplo, imagine-se a criação de contribuição previdenciária sobre o preço de comercialização de certo produto agrícola. O fornecedor da Administração Pública terá de arcar com o pagamento de uma nova contribuição, a qual inexistia no momento da formulação da proposta. É necessário, porém, um vínculo direto entre o encargo e a prestação. Por isso, a lei que aumentar a alíquota do imposto de renda não justificará a alteração do valor contratual. O imposto de renda incide sobre o resultado das atividades empresariais, consideradas globalmente (lucro tributável). O valor percebido pelo particular será sujeito, juntamente com o resultado de suas outras atividades, à

<sup>9</sup> Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos, 16ª edição, 2014, páginas 1022/1023.



**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**  
**Gabinete do Conselheiro Manoel de Andrade**

incidência tributária. Se a alíquota for elevada, o lucro real poderá ser inferior. Mas não haverá relação direta de causalidade que caracterize rompimento do equilíbrio econômico-financeiro.

A forma prática de avaliar se a modificação da carga tributária propicia desequilíbrio da equação econômico-financeira reside em investigar a etapa do processo econômico sobre o qual recai a incidência. (...) Haverá quebra da equação econômico-financeira quando o tributo (instituído ou majorado) recair sobre atividade desenvolvida pelo particular ou por terceiro, necessária à execução do objeto da contratação. Mais precisamente, cabe investigar se a incidência tributária configura-se como um “custo” para o particular executar sua prestação. A resposta positiva a esse exame impõe o reconhecimento da quebra do equilíbrio econômico-financeiro. Diversa é a situação quando a incidência recai sobre a riqueza já apropriada pelo particular, incidindo economicamente sobre os resultados extraídos da exploração. (...)”

33. Desta maneira, conclui-se não haver fundamento para a realização da revisão contratual pleiteada pela representante e improcedente, no mérito, esse quesito da representação.

34. Sobre o segundo ponto, a respeito da alegada impossibilidade jurídica da realização da glosa pelo DETRAN/DF e da necessidade de instauração da devida Tomada de Contas Especial, para a indicação do prejuízo, responsabilidade e valor devido, também não assiste razão à representante.

35. O Art. 187 do Regimento Interno do TCDF trata da Tomada de Contas Especial e assim dispõe:

Art. 187. Diante da omissão no dever de prestar contas, da não comprovação da aplicação dos recursos repassados pelo Distrito Federal na forma prevista no inciso VI do art. 6º da Lei Complementar nº 1/94, da ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, ou, ainda, da prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao erário, a autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, deverá adotar providências com vistas à instauração de tomada de contas especial para a apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano. (grifou-se)

36. O presente caso não impõe a necessidade de instauração de TCE, uma vez os fatos já estarem apurados pela jurisdicionada, os responsáveis identificados e o valor do dano devidamente quantificado no Ofício nº 02/2018 – NUSEG.

37. Além disso, a TCE é um procedimento que objetiva o devido ressarcimento do erário e deve ser instaurada quando encerradas todas as medidas administrativas ao alcance do gestor para esse fim. Ou seja, sendo ainda possível ao gestor, pela via administrativa, adotar providências para regularizar a situação, reparar o dano ou evitar a sua ocorrência, não há motivo para a instauração da TCE.

38. Ademais, não se vislumbra óbice acerca da possibilidade da realização de glosas nos pagamentos devidos pela administração para obter o ressarcimento de valores irregularmente pagos em razão do ato de revisão contratual anulado. Tendo a pessoa jurídica contratada beneficiado-se indevidamente com pagamentos feitos a maior e de forma irregular, é dever do gestor público adotar as medidas administrativas e judiciais necessárias ao ressarcimento do erário. Dessa forma, ainda havendo valores a pagar à empresa WR Comercial de Alimentos e Serviços Ltda., estes devem ser devidamente subtraídos do montante indevidamente pago pelo DETRAN/DF em momento anterior.



**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**  
**Gabinete do Conselheiro Manoel de Andrade**

39. Sobre esse assunto, esta Corte de Contas já determinou o ressarcimento ao erário em valores devidos pela administração a empresas beneficiadas com pagamentos irregulares, mediante glosas em faturas, a exemplo da recente Decisão nº 3.270/2017<sup>10</sup>.

40. Portanto, não se vislumbra óbice na conduta adotada pelo DETRAN/DF e conclui-se pela improcedência, no mérito, desse quesito da representação de autoria da empresa WR Comercial de Alimentos e Serviços Ltda.”

Nessa toada, apresentou a seguinte síntese conclusiva:

“41. A representação de autoria da empresa WR Comercial de Alimentos e Serviços Ltda. (peça 3), no mérito, deve ser considerada improcedente por esta Corte de Contas.

42. Diante da análise procedida, verificou-se não haver amparo legal para a realização da revisão contratual com base no Art. 65, §5º da Lei 8.666/93. A mudança de regime tributário, por si só, não é suficiente para a revisão do valor contratual pela administração a fim de cobrir o aumento das alíquotas de PIS/COFINS. Ademais, a mudança de regime, além de não impactar diretamente os custos da execução da avença, é fruto de decisões internas da empresa, cuja forma de atuação escolhida e planejada pode resultar na mudança do regime tributário.

43. Além disso, há necessidade de haver a devida justificativa para a utilização das alíquotas máximas na elaboração das planilhas de custos e formação de preços por empresas tributadas com base no lucro real, em razão da possibilidade da compensação prevista na Lei nº 9.718/1998.

44. Sobre a realização de glosas nos valores das faturas apresentadas pela representante, tem-se que a medida não encontra óbice por parte desta Corte de Contas, tendo inclusive sido utilizada em recente Decisão deste Tribunal.

45. Por fim, em virtude de os fatos já estarem apurados pela jurisdicionada, os responsáveis identificados e o valor do dano devidamente quantificado no Ofício nº 02/2018 – NUSEG, além de as medidas administrativas ao alcance do gestor não estarem esgotadas, não há necessidade de instauração de Tomada de Constas Especial nesta fase processual, ao contrário do que alega a representante.”

Ao final, sugeriu ao egrégio Plenário:

“I. tomar conhecimento do Ofício SEI-GDF nº 218/2018 – DETRAN/DG, de 20/04/2018 (peça 26), encaminhado pelo Departamento de Trânsito do Distrito Federal – DETRAN/DF em atendimento à Decisão nº 1.160/2018 (peça 11);

II. considerar:

a) cumprida a Decisão nº 1.160/2018;

<sup>10</sup> Decisão nº 3.270/17: “O Tribunal, por unanimidade, de acordo com o voto do Relator, decidiu: (...) IV – determinar à Secretaria de Fazenda do Distrito Federal - SEF/DF que, em razão da não manifestação da empresa EMIBM sobre a questão dos Custos da Mão de Obra, abordada nos §§ 56/71 do Relatório de Inspeção nº 11/2014-1ª ICEACOMP (item IV.a da Decisão nº 3983/2016) e levando em conta o término da vigência do Contrato nº 15/2013, promova as necessárias tratativas junto à empresa EMIBM no sentido de recuperar o valor apontado no § 27 da Informação nº 49/2017, preferencialmente mediante glosas a serem aplicadas na execução do contrato atualmente em vigor, firmado com a mesma empresa, de nº 30/2015, a exemplo do que foi feito com o valor pago a mais em razão da cobrança em duplicidade do BDI, sendo que, em caso de insucesso nas negociações com a empresa EMIBM, a SEF/DF deverá adotar as medidas administrativas e judiciais necessárias à recuperação do valor apontado, informando à Corte, no prazo de 60 dias, acerca das medidas adotadas e os resultados alcançados;”



**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**  
**Gabinete do Conselheiro Manoel de Andrade**

*b) no mérito, improcedente a Representação formulada pela empresa WR Comercial de Alimentos e Serviços Ltda., CNPJ 06.091.637/0001-17 (peça 3) e anexo (peça 4);*

*III. autorizar:*

*a) o encaminhamento da Decisão que vier a ser prolatada ao DETRAN/DF e à empresa WR Comercial de Alimentos e Serviços Ltda., para conhecimento;*

*b) o retorno dos autos à SEACOMP para arquivamento.”*

É o relatório.

**VOTO**

Tratam os autos de representação formulada pela empresa WR Comercial de Alimentos e Serviços Ltda., com pedido cautelar, em decorrência de possível irregularidade no cancelamento de revisão contratual baseada em mudança de regime de tributação, no bojo do Contrato n.º 02/12, firmado entre o Departamento de Trânsito do Distrito Federal – Detran/DF e a representante, tendo por objeto a prestação de serviços de limpeza e conservação, visando a obtenção de adequadas condições de salubridade e higiene nos bens móveis e imóveis ocupados pelo Detran/DF (peças 03 e 04).

Essencialmente, a representante apontou que o referido contrato foi celebrado em 1º.02.12 e renovado, pela primeira vez, em 01.02.13.

Prosseguindo, noticiou que, no ano de 2014, ingressou com pedido de reequilíbrio econômico-financeiro, na modalidade de revisão contratual, com base no art. 65, § 5º, da Lei n.º 8.666/93, em razão da mudança de regime tributário da empresa contratada, que passou de lucro presumido para lucro real, o que foi atendido na forma do Termo de Apostilamento n.º 91/14. No ponto, explicou que a mudança de regime majorou as alíquotas de PIS e de COFINS de 0,65% e 3% para 1,65% e 7,60%, respectivamente, sobre a receita total da empresa, ensejando um acréscimo de 5,6% na carga tributária até então suportada.

Pontuou que, em 23.10.15, o processo de pagamento foi analisado pela PGDF, que emitiu parecer pela nulidade da concessão da revisão contratual decorrente da majoração da carga tributária da empresa contratada. Assim, o Detran/DF expediu o Termo de Apostilamento n.º 01 do Aditamento n.º 91/14, anulando a concessão do mencionado pedido de revisão.

Outrossim, disse que, após indeferimento do pleito administrativo então apresentado, foi informada de que os valores referentes aos serviços prestados em dezembro de 2017 e em janeiro de 2018 não seriam pagos, visando garantir eventual ressarcimento dos valores pagos a maior pelo Detran/DF.

Daí requerer, ao final: a) o conhecimento da representação e deferimento de medida cautelar para suspender o ato que anulou a revisão contratual; b) caso negada a cautelar, a liberação dos valores retidos pelo Detran/DF, até que haja a conclusão de TCE; c) no mérito, a confirmação da cautelar, afastando qualquer medida de ressarcimento.

Em exame inicial, na Sessão Ordinária n.º 5.023, de 15.03.18, a



**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**  
**Gabinete do Conselheiro Manoel de Andrade**

**representação foi admitida** e concedido prazo para manifestação do Detran/DF, com negativa, porém, da cautelar pleiteada (Decisão n.º 1.160/18, peça 11).

Nesta etapa processual, ao analisar o **mérito da representação**, em cotejamento com os esclarecimentos do órgão jurisdicionado, juntados à peça 26, a Secretaria de Acompanhamento, a teor da Informação n.º 101/18-1ªDiacomp (peça 27), concluiu que inexiste amparo legal para a realização de revisão contratual tratada no caso concreto, em suma, porque:

- a mudança de regime em questão, além de não impactar diretamente os custos da execução da avença, ao contrário das situações expostas no voto-condutor da Decisão n.º 1.160/18, decorreu de decisões internas da empresa, não de imposição legal para tanto, dado o alcance do referido art. 65, § 5º da Lei n.º 8.666/93, na esteira, inclusive de pronunciamento da PGDF;
- caso fosse devida a revisão (mudança de regime de tributação por imposição legal), haveria de ser justificada a utilização das alíquotas máximas na elaboração das planilhas de custos e formação de preços, em razão da possibilidade da compensação prevista na Lei n.º 9.718/98, para as empresas tributadas com base no lucro real;
- no Processo n.º 9.337/16<sup>11</sup>, a questão foi levantada e exposto entendimento de que a revisão contratual oriunda da alteração do regime de tributação não é devida quando se dá meramente por conveniência da contratada e não por imposição legal;
- quanto à realização de glosas nos valores das faturas apresentadas pela representante, a medida não encontra óbice por parte desta Corte de Contas, tendo inclusive sido utilizada em recente deliberação;
- em virtude de os fatos já estarem apurados pelo Detran/DF, os responsáveis identificados e o valor do dano devidamente quantificado, além de as medidas administrativas ao alcance do gestor não estarem esgotadas, não há necessidade de instauração de TCE nesta fase processual.

Em decorrência disso, propôs a improcedência da exordial e o arquivamento dos autos.

Passo a decidir.

De início, é necessário notar que os fundamentos empregados pela unidade técnica, para entender pela impossibilidade de a situação em tela ensejar direito a revisão, alinham-se, inclusive, com o exposto no Processo n.º 9.337/16-e.

Com efeito, naqueles autos, dentre outros aspectos suscitados, a alteração do regime de tributação da empresa WR Comercial de Alimentos e Serviços Ltda., ora representante, foi entendida como inábil a justificar a revisão no bojo do Contrato n.º 07/15, celebrado com o Detran/DF.

Inclusive, em última assentada, ao relatar pedidos de reexame

---

<sup>11</sup> Representação n.º 04/16-DA, oferecida pelo MPJTCDF, acerca de possíveis irregularidades na repactuação do Contrato n.º 05/13, por meio do Aditamento n.º 91/13, bem como na contratação do remanescente dos serviços, via dispensa de licitação, por meio do Contrato n.º 07/15, após rescisão do ajuste anterior.



**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**  
**Gabinete do Conselheiro Manoel de Andrade**

interpostos pelo Detran/DF e pela referida empresa, o eminente Relator, Cons. Renato Rainha, reafirmando entendimento exposto na deliberação atacada, elegeu as seguintes razões para afastar o direito à revisão contratual decorrente da alteração de regime de tributação, de lucro presumido para lucro real:

*“Não se diga tratar-se de situação imprevisível, a atrair a hipótese prevista no art. 65, §§ 5º e 6º, do Estatuto das Licitações, posto que a mudança de regime tributário ocorreu, repita-se, consoante a conveniência da supracitada empresa e não por injunção da Administração. Neste ponto adiro à manifestação ministerial, verbis:*

*“21. Neste ponto, convirjo com o Corpo Técnico quando assevera que ‘**não se justifica** a adequação do devido processo legal (licitatório) às condições da licitante’ e também quando entende ser inaplicável, para o presente caso, as hipóteses destacadas no art. 65, §§ 5º e 6º, da Lei nº 8.666/1993, que tratam de fato do príncipe e de fato da administração, seja por não se tratar de alteração unilateral do contrato pela Administração, seja por não haver criação, alteração ou extinção de tributos ou encargos legais pelo Poder Público. O que houve no presente caso foi o aumento das alíquotas de PIS e COFINS em razão de alteração sponte própria pela empresa do seu regime de tributação, de lucro presumido para lucro real.”*

*Assim, não merecem prosperar as alegações deduzidas nos recursos sob exame na parte relativa à inclusão no valor do Contrato nº 7/2015 do montante decorrente da alteração de regime de tributação, de lucro presumido para lucro real, por que passou a **WR COMERCIAL DE ALIMENTOS E SERVIÇOS LTDA.** em momento posterior à realização do Pregão Eletrônico nº 49/2012. Com razão a **SEACOMP** e o Ministério Público de Contas.”* (Destques do original)

Não fosse isso, adicionalmente, constato que o **trânsito em julgado** de demanda ajuizada pela mesma empresa junto ao TJDF impedia entender-se de forma diversa.

Refiro-me ao Processo n.º 0713582-10.2017.8.07.0018 (processo judicial eletrônico), no bojo do qual foram levados os **mesmos fatos** compreendidos na representação, relacionados ao Contrato n.º 02/12, celebrado em 1º.02.12, e cujos pedidos formulados diziam respeito, também, à revisão contratual oriunda da alteração do regime de tributação da empresa.

Como se verifica de consulta realizada ao sítio eletrônico do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios – TJDF, a 1ª Vara da Fazenda Pública do DF julgou todos os pedidos formulados **improcedentes**, em sentença do dia 05.06.18, com trânsito em julgado em 28.07.18<sup>12</sup>. Eis trecho, com ajustes de forma, da deliberação adotada:

**“Trata-se de ação anulatória movida pela WR COMERCIAL DE ALIMENTOS E SERVIÇOS LTDA - ME em face do DETRAN - DEPARTAMENTO DE TRANSITO DO DISTRITO FEDERAL.**

*Relatou a parte autora que em 01.02.2012 celebrou contrato de prestação de serviços com o réu, o qual foi renovado e que em 01.02.2013 requereu a concessão de reajuste o qual foi negado.*

*Asseverou que no ano de 2014 ingressou com um pedido de reequilíbrio econômico-financeiro, o qual foi deferido e realizado o **apostilamento ao 3º***

<sup>12</sup> De acordo com a certidão lançada no referido processo na data de 1º.08.18: “Certifico que a SENTENÇA dos autos TRANSITOU em JULGADO em 28/07/2018.”



**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**  
**Gabinete do Conselheiro Manoel de Andrade**

**Termo Aditivo ao Contrato n.º 91/2014 em 23.12.2014.**

Aduziu que em 23.10.2015 a **Procuradoria Geral do Distrito Federal emitido parecer pela anulação do Apostilamento** acima mencionado (...).

Sustentou que a conduta do réu feriu a disposição prevista no art. 65, § 5º, da Lei.º 8.666/93, uma vez que houve a alteração do regime tributário.

(...)

Por outro giro, também **não vislumbro violação ao disposto no art. 65, § 5º, da Lei.º 8.666/93**, uma vez que **a revisão autorizada no referido dispositivo legal se fundamenta em alteração da carga tributária ocorrida em razão de ato da administração e não decorrente de ato voluntário do contratado**, como ocorre no caso em discussão, já que a alteração do seu regime tributário não se deu por imposição legal.

Nesse diapasão, **não há justificativa para o cancelamento do ato administrativo que veio a anular o apostilamento contratual realizado e, pelas mesmas razões acima delineadas, também não há o que se falar em “modulação” dos efeitos da referida anulação, isso porque o motivo da sua concessão não se mostrou suficiente para sua concessão desde o nascedouro.**

Ante o exposto e pelo que consta dos autos, **JULGO IMPROCEDENTES OS PEDIDOS formulados** na inicial, o que faço com julgamento de mérito, nos termos do art. 487, I, do Código de processo Civil – CPC.” Destaquei

Assim sendo, resta examinar a alegação da representante de que deve ser instaurada TCE para que o Detran/DF **obtenha o ressarcimento** dos valores irregularmente pagos em razão do ato de revisão contratual anulado. Tenho que melhor sorte não lhe socorre.

Em linhas gerais, como se sabe, a tomada de contas especial é um procedimento que objetiva o devido ressarcimento do erário e deve ser instaurada quando encerradas todas as medidas administrativas ao alcance do gestor para esse fim.

*In casu*, como perfeitamente aduziu a unidade técnica, ainda é possível ao gestor, pela via administrativa, adotar providências para reparar o dano, visto que os fatos já foram apurados pelo jurisdicionado, os responsáveis identificados e o respectivo valor devidamente quantificado no Ofício n.º 02/18-NUSEG (cópia às fls. 104/105 da peça 26), de forma que não vejo óbice à efetivação de glosas nos valores das faturas apresentadas ao Detran/DF, com vistas à devida reparação.

Lembro, por oportuno, que esta Corte de Contas já determinou o ressarcimento ao erário em valores devidos pela Administração a empresas beneficiadas com pagamentos irregulares, mediante glosas em faturas, a exemplo da Decisão n.º 3.270/17 (Processo n.º 36.375/13), cujo item IV foi exarado com o seguinte teor:

**“IV – determinar à Secretaria de Fazenda do Distrito Federal - SEF/DF que, em razão da não manifestação da empresa EMIBM sobre a questão dos Custos da Mão de Obra, abordada nos §§ 56/71 do Relatório de Inspeção nº 11/2014-1ª ICEACOMP (item IV.a da Decisão nº 3983/2016) e levando em conta o término da vigência do Contrato nº 15/2013, promova as necessárias tratativas junto à empresa EMIBM no sentido de recuperar o valor apontado no § 27 da**



**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**  
**Gabinete do Conselheiro Manoel de Andrade**

***Informação nº 49/2017, preferencialmente mediante glosas a serem aplicadas na execução do contrato atualmente em vigor, firmado com a mesma empresa, de nº 30/2015, a exemplo do que foi feito com o valor pago a mais em razão da cobrança em duplicidade do BDI, sendo que, em caso de insucesso nas negociações com a empresa EMIBM, a SEF/DF deverá adotar as medidas administrativas e judiciais necessárias à recuperação do valor apontado, informando à Corte, no prazo de 60 dias, acerca das medidas adotadas e os resultados alcançados;*** Destaquei

Portanto, ante todo o exposto, é de se concluir pela improcedência da representação.

Assim, acolhendo, com ajuste, a manifestação da unidade técnica, VOTO no sentido de que o egrégio Plenário:

I – tome conhecimento do Ofício SEI-GDF n.º 218/18-Detran/DG, de 20.04.18 (peça 26);

II – considere:

a) cumprida a Decisão n.º 1.160/18;

b) no mérito, improcedente a representação formulada pela empresa WR Comercial de Alimentos e Serviços Ltda., CNPJ n.º 06.091.637/0001-17 (peça 3) e anexo (peça 4);

III – autorize:

a) o encaminhamento de cópia desta decisão ao Departamento de Trânsito do Distrito Federal – Detran/DF e à representante, para conhecimento;

b) o retorno dos autos à Secretaria de Acompanhamento, para fins de arquivamento.

Brasília, em 23 de agosto de 2018.

**MANOEL DE ANDRADE**  
**Relator**