

**PROCESSO: PE 019/2018**

**ASSUNTO: JULGAMENTO DE RECURSO**

**RECORRENTES: KPMG ASSESSORES LTDA**

**OBJETO:** Contratação de empresa especializada, do tipo MENOR PREÇO POR HORA, para Prestação de Serviços de Assessoria e Consultoria Fiscal/Tributária.

## 1. DOS FATOS

- 1.1. Trata-se de Recurso apresentado pela empresa KPMG ASSESSORES LTDA, versando sobre a sua inabilitação do processo de licitação em epígrafe.
- 1.2. Passamos a análise do recurso.

## 2. DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

- 2.1. Foram examinados os pressupostos de admissibilidade do recurso, especialmente a legitimidade e o interesse para recorrer, a tempestividade, a regularidade formal e material.
- 2.2. Verificou-se que ambas as petições cumpriam com os requisitos.
- 2.3. Assim a representação/recurso foi conhecida, adotando-se o efeito suspensivo e devolutivo.

## 3. DAS ALEGAÇÕES

- 3.1. A KPMG ASSESSORES LTDA alega em linhas gerais o seguinte:

Trata-se de licitação na modalidade de Pregão Eletrônico, promovido pelo **BADESUL DESENVOLVIMENTO S.A. - AGÊNCIA DE FOMENTO/RS**, doravante denominado **BADESUL**, cujo objeto é Contratação de empresa especializada para Prestação de Serviços de Assessoria e Consultoria Fiscal/Tributária.

No último dia 21 de dezembro de 2018, conforme previsto no edital de licitação, foi aberta a sessão pública do pregão eletrônico em epígrafe. Após regular realização da fase lances a **KPMG** restou classificada em primeiro lugar, sendo a licitante que ofereceu a proposta de melhor preço, R\$163.350,00 (cento e sessenta e três mil e trezentos e cinquenta reais), configurando-se, portanto, na proposta mais vantajosa possível à Administração.

Tendo em vista isto, a i. Pregoeira passou a análise dos documentos de habilitação da ora Recorrente.

Ao analisar tal documentação, esta i. pregoeira, equivocadamente entendeu pela inabilitação da **KPMG Assessores Ltda.**, por entender que, por aplicação da Instrução CVM 308 de 14/05/99, os serviços licitados seriam incompatíveis com o serviço de Auditoria

Independente que atualmente é prestado por uma das firmas membro da **KPMG** (KPMG Auditores Independentes) ao **BADESUL**, veja:

**A empresa será inabilitada em razão da incompatibilidade prevista na Instrução CVM 308 de 14/05/99. Tendo em vista a atuação da KPMG na auditoria independente do Badesul.**

Conforme previsão a seguir: DAS HIPÓTESES DE IMPEDIMENTO E DE INCOMPATIBILIDADE Art. 22. Não poderão realizar auditoria independente o Auditor Independente – Pessoa Física, os sócios e os demais integrantes do quadro técnico de Auditor Independente – Pessoa Jurídica quando ficar configurada, em sua atuação na entidade auditada, suas controladas, controladoras ou integrantes de um mesmo grupo econômico, a infringência às normas do Conselho Federal de Contabilidade - CFC relativas à independência. INSTRUÇÃO CVM Nº 308, DE 14 DE MAIO DE 1999. 11 Art. 23. É vedado ao Auditor Independente e às pessoas físicas e jurídicas a ele ligadas, conforme definido nas normas de independência do CFC, em relação às entidades cujo serviço de auditoria contábil esteja a seu cargo: I – adquirir ou manter títulos ou valores mobiliários de emissão da entidade, suas controladas, controladoras ou integrantes de um mesmo grupo econômico; ou II - prestar serviços de consultoria que possam caracterizar a perda da sua objetividade e independência. Parágrafo único. São exemplos de serviços de consultoria previstos no caput deste artigo: I - assessoria à reestruturação organizacional; II - avaliação de empresas; III - reavaliação de ativos; IV - determinação de valores para efeito de constituição de provisões ou reservas técnicas e de provisões para contingências; V - planejamento tributário; VI - remodelamento dos sistemas contábil, de informações e de controle interno; ou VII - qualquer outro produto ou serviço que influencie ou que possa vir a influenciar as decisões tomadas pela administração da instituição auditada. Art. 24. O auditor independente deverá renunciar à função na ocorrência das situações previstas no art. 22. Parágrafo único. Constatada a não observância do disposto neste artigo, a Comissão de Valores Mobiliários poderá determinar a substituição do auditor independente.

Ocorre que como se passa a demonstrar a demonstrar a r. decisão de inabilitação da **KPMG** é equivocada porque **(i.)** a Instrução CVM 308 de 14/05/99 não se aplica aos serviços de auditoria externa do **BADESUL**; **(ii.)** Ainda que tal norma se aplicasse ao **BADESUL**, o serviço objeto do presente edital não é incompatível com o serviço de Auditoria Independente, conforme Norma Brasileira de Contabilidade 2017/NBC PA 290 (R2); **(iii.)** A razão na qual se fundamentou a presente decisão de inabilitação não foi prevista no edital sendo portanto ilegal, restando violados portanto os princípios da isonomia,

da vinculação ao instrumento convocatório e da legalidade, bem como as disposições do próprio edital, como se passa a demonstrar.

#### **DA INAPLICABILIDADE DA INSTRUÇÃO CVM 308 de 14/05/99 AO BADESUL**

Como se sabe, Comissão de Valores Mobiliários (CVM) foi criada em 07/12/1976 pela Lei Federal 6.385/76, com o objetivo de fiscalizar, normatizar, disciplinar e desenvolver o mercado de valores mobiliários no Brasil.

Assim, como não poderia ser diferente, estão sujeitas à regulação exercida pela CVM **as entidades emissoras de valores mobiliários**, tais como **Fundos de Investimento** e **Companhias Abertas**. Veja que é deste modo que dispõe o art. 1º, da Lei Federal 6.385/76, Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários:

Art. 1º Serão **disciplinadas e fiscalizadas de acordo com esta Lei as seguintes atividades:**

I - a emissão e distribuição de valores mobiliários no mercado;

II - a negociação e intermediação no mercado de valores mobiliários;

III - a negociação e intermediação no mercado de derivativos;

IV - a organização, o funcionamento e as operações das Bolsas de Valores;

V - a organização, o funcionamento e as operações das Bolsas de Mercadorias e Futuros;

VI - a administração de carteiras e a custódia de valores mobiliários;

**VII - a auditoria das companhias abertas;**

VIII - os serviços de consultor e analista de valores mobiliários.

Veja, neste sentido, a redação do art. 1º, da própria Instrução CVM nº 308, de 14/05/99, que estabelece a sua aplicabilidade ao exercício da atividade de auditor independente **no âmbito do do mercado de valores mobiliários:**

Art. 1º **O auditor independente, para exercer atividade no âmbito do mercado de valores mobiliários,** está sujeito ao registro na

Comissão de Valores Mobiliários, regulado pela presente Instrução

Com efeito, as disposições da Instrução CVM nº 308, de 15/05/99, somente se aplicam às Companhias Abertas que emitem valores mobiliários para serem negociados. Para ser emissor de valores mobiliários é necessário que a Companhia tenha seu capital aberto.

As Companhia abertas são sociedades por ações (S.A.) e que, mediante a obtenção do registro perante a CVM, está autorizada a ter seus valores mobiliários negociados publicamente, tanto em bolsas de valores, quanto no mercado de balcão, organizado ou não.

O **BADESUL**, como se extrai do seu próprio Estatuto Social, **é uma sociedade de economia mista, de capital fechado,** constituída sob a forma de sociedade anônima:

Art 1º O Badesul Desenvolvimento S/ A - Agência de Fomento/RS, doravante denominado Badesul, cuja constituição foi autorizada pela Lei Estadual n.º 10.959, de 27 de maio de 1997, alterada pelas Leis Estaduais n.º 11.105 de 22 de janeiro de 1998, n.º 11.406, de 31 de dezembro de 1999, n.º 11.868, de 17 de dezembro de 2002, n.º 13.253, de 17 de setembro de 2009 e n.º 13.864, de 28 de dezembro de 2011, **é uma sociedade de economia mista, de capital fechado, constituída sob a forma de sociedade anônima**, regida por este Estatuto, especialmente, pela lei de criação e suas alterações, pelas Leis Federais n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976 e n.º 13.303, de 30 de junho de 2016, e demais disposições legais aplicáveis.

Somente por este fato já é possível se verificar que a r. decisão recorrida é equivocada e merece ser reformada uma vez que se fundamenta numa norma que não se aplica ao **BADESUL**.

Nem se alegue, entretanto, que em razão do texto do art. 7º<sup>1</sup>, da Lei Federal 13.303/16, que as normas da regulamentares da CVM se aplicariam ao **BADESUL** porque seu controle pertence à Administração Pública.

1 Art. 7º Aplicam-se a todas as empresas públicas, as sociedades de economia mista de capital fechado e as suas subsidiárias as disposições da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as normas da Comissão de Valores Mobiliários sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras, inclusive a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado nesse órgão.

Imperioso destacar que a disposição apenas exige que as empresas públicas e sociedades de economia mista realizem a auditoria independente e realizem a subscrição e elaboração de Demonstrações Financeiras nos termos da Lei Federal 6.404/76 e da CVM. Isto não significa, entretanto, que estas empresas devam se submeter a toda uma regulação distinta daquela aplicável em virtude da sua natureza jurídica, ou seja, o que a Lei Federal 13.303/16 fez foi invocar um ponto específico da regulação da CVM, *in casu*, a necessidade de auditoria independente, às empresas estatais. Como se diz em direito a Lei Federal 13.303/16 “emprestou” trecho de outra legislação para lhe aplicar, naquela situação em específico.

Desse modo, é óbvio e ululante que as demais regras da CVM não se aplicam as empresas de capital fechado, pois – caso contrário – seria o mesmo que imaginar que todas as empresas estatais se transformaram de capital aberto, o que é totalmente teratológico de se imaginar.

Nesse mesmo sentido há normas de outros entes reguladores, como por exemplo o BACEN, que também por vezes emprestam trechos de regulamentação ou de lei, como da Lei Federal 6.404/76 ou da CVM, para imputar aos entes a ele submetidos algumas obrigações. Entretanto, assim como na Lei Federal 13.303/16, como nas normas

do BACEN, tal técnica legislativa não faz com que a utilização de parte da legislação emprestada pelo regulador, transmute sua personalidade jurídica, aplicando *in totum* todo seu arcabouço de normas.

Apenas por amor a argumentação e entrando nessa elocubração, alegar tal situação, qual seja, de que a normas da CVM se aplicariam integralmente ao **BADESUL**, traria consequências gravíssimas ao **BADESUL**, dentre outras ter que reequilibrar inúmeros contratos de prestadores de serviços, como por exemplo, o da própria auditoria independente da **KPMG**, uma vez que a auditoria de uma empresa de capital fechado, para uma empresa de capital aberto é distinta, incluindo inúmeros procedimentos adicionais não aplicáveis.

Repise-se, a Instrução 308, de 14/05/99 da CVM, se aplica, na forma de seu art. 1º, a auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, mercado do qual o **BADESUL** não faz parte por ser sociedade de capital fechado, o que revela a ilegalidade da fundamentação da r. decisão recorrida.

Entretanto, ainda que a norma fosse aplicável o serviço objeto do presente edital, prestação de serviços de assessoria e consultoria fiscal/tributária **É UM SERVIÇO PERMITIDO AOS AUDITORES INDEPENDENTES E SUAS FIRMAS MEMBRO EM CLIENTES DE AUDITORIA, NÃO ENCONTRANDO ÓBICE NEM MESMO NOS DISPOSITIVOS EXPRESSAMENTE MENCIONADOS NA R. DECISÃO RECORRIDA, como se passa a expor:**

**O SERVIÇO DE ASSESSORIA E CONSULTORIA FISCAL/ TRIBUTÁRIA COMO SERVIÇO PERMITIDO EM CLIENTES DE AUDITORIA**

Como pode se extrair da leitura da r. decisão recorrida esta i. pregoeira entendeu por bem inabilitar a **KPMG** por entender que o serviço de assessoria e consultoria fiscal/tributária seria um serviço proibido ao Auditor Independente e suas firmas membro em razão de ter possuir o potencial de interferir em sua independência e objetividade.

Veja que a r. decisão recorrida fundamenta a inabilitação da **KPMG** nos arts. 22 e 23, da Instrução 308, de 14/05/99 da CVM,

Os serviços tidos como expresamente proibidos ao Auditor Indenpendente são previstos nos incisos, do parágrafo único, art. 23, da referida Instrução normativa, são **(i.)** assessoria à reestruturação organizacional; **(ii.)** avaliação de empresas; **(iii.)** reavaliação de ativos; **(iv.)** determinação de valores para efeito de constituição de provisões ou reservas técnicas e de provisões para contingências; **(v.)** planejamento tributário; **(vi.)** remodelamento dos sistemas contábil, de informações e de controle interno; ou **(vii.)** qualquer outro produto ou serviço que influencie ou que possa vir a influenciar as decisões tomadas pela administração da instituição auditada, veja:

Art. 23. É vedado ao Auditor Independente e às pessoas físicas e jurídicas a ele ligadas, conforme definido nas normas de independência do CFC, em relação às entidades cujo serviço de auditoria contábil esteja a seu cargo:

I - adquirir ou manter títulos ou valores mobiliários de emissão da entidade, suas controladas, controladoras ou integrantes de um mesmo grupo econômico; ou

II - prestar serviços de consultoria que possam caracterizar a perda da sua objetividade e independência.

Parágrafo único. São exemplos de serviços de consultoria previstos no caput deste artigo:

I - assessoria à reestruturação organizacional;

II - avaliação de empresas;

III - reavaliação de ativos;

IV - determinação de valores para efeito de constituição de provisões ou reservas técnicas e de provisões para contingências;

V - planejamento tributário;

VI - remodelamento dos sistemas contábil, de informações e de controle interno; ou

VII - qualquer outro produto ou serviço que influencie ou que possa vir a influenciar as decisões tomadas pela administração da instituição auditada.

Como é possível se verificar claramente pelo cotejamento entre a descrição dos serviços, objeto do presente Pregão Eletrônico, e os incisos do parágrafo único do art. 23 da Instrução 308, de 14/05/99, da CVM o objeto do presente edital não se identifica com as prestações enunciadas nos incisos I a VI do referido dispositivo normativo transcrito acima.

Sendo assim, a única hipótese é de que os serviços de assessoria e consultoria fiscal/tributária, objeto do presente Pregão Eletrônico, deveriam ser entendidos como *“qualquer outro produto ou serviço que influencie ou que possa vir a influenciar as decisões tomadas pela administração da instituição auditada”*.

**Entretanto, da leitura das normas aplicáveis a atividade de auditor independente é possível se constatar, de forma distinta da que entendeu a i. pregoeira ao inabilitar a KPMG, os serviço objeto do presente certame licitatório é um serviço permitido ao Auditor Independente.**

**O Conselho Federal de Contabilidade** que, dentre outras finalidades, nos termos da legislação em vigor, principalmente é incumbido de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil além de regular acerca dos princípios contábeis, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada, bem como editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional **editou a Norma Brasileira de**

**Contabilidade NBC PA 290 (R2) que dispõe sobre a Independência -Trabalhos de Auditoria e Revisão.**

A referida norma dispõe sobre as eventuais ameaças a independência do Auditor pela prestação de serviços fiscais.

Deste modo, o item 186, da NBC PA 290 (R2), é muito claro no sentido de que **a prestação serviços de consultoria fiscal em clientes de auditoria não constitui ameaça a independência do auditor quando a avaliação é realizada somente para fins fiscais e o resultado da avaliação não tem efeito direto sobre as demonstrações contábeis (ou seja, as demonstrações contábeis são afetadas somente por meio de lançamentos contábeis relacionados com impostos)**, veja:

186. **Ao prestar serviços fiscais para cliente de auditoria, uma firma pode ser solicitada a realizar uma avaliação para auxiliar o cliente com suas obrigações referentes a relatórios fiscais ou no planejamento tributário.** Quando o resultado da avaliação tiver efeito direto sobre as demonstrações contábeis, as disposições incluídas nos itens 171 a 176 relativas a serviços de avaliação são aplicáveis. **Quando a avaliação é realizada somente para fins fiscais e o resultado da avaliação não tem efeito direto sobre as demonstrações contábeis (ou seja, as demonstrações contábeis são afetadas somente por meio de lançamentos contábeis relacionados com impostos), isso geralmente não criaria ameaça à independência, se esse efeito sobre as demonstrações contábeis for irrelevante ou se a avaliação for sujeita à revisão externa de autoridade fiscal ou autoridade reguladora semelhante.** Se a avaliação não é sujeita a uma revisão externa e o efeito é relevante para as demonstrações contábeis, a existência e a importância de qualquer ameaça criada dependem de fatores como:

Note que **o serviço objeto do edital se configura justamente numa consultoria para fins fiscais e o resultado da avaliação não tem efeito direto sobre as demonstrações contábeis uma vez que a contratada, por meio dos relatórios que irá entregar ao BADESUL, que são de fato os produtos contratados, não irá emitir uma opinião sobre os procedimentos fiscais adotadas pelo banco,** como se verifica da leitura do item 4, do Anexo I, Termo de Referência, do Edital, **o trabalho se configura numa consultoria/assessoramento sobre a aplicação legal dos procedimentos e controles fiscais, tributários, trabalhistas e contábeis adotados pelo BADESUL.**

Assim, o que se conclui é que pela leitura da NBC PA290(R2) o **serviço objeto do edital não possui o condão de influenciar as decisões tomadas pelo BADESUL,** uma vez que se trata de consultoria para fins fiscais, e deste modo trata-se de um serviço permitido ao Auditor Independente, não se configurando na classe de serviços mencionada no inciso VII, do parágrafo único, do art. 23, da

Instrução 308, de 14/05/99 da CVM, como equivocadamente evocado pela r. decisão recorrida para fundamentar a inabilitação da **KPMG**.

Como se não bastasse tudo quanto demonstrado até aqui, verifica-se que o fundamento da inabilitação da **KPMG** além de ser equivocado é também ilegal uma vez que **o edital não previu que seriam passíveis de inabilitação as firmas membro da empresa responsável pela Auditoria Externa do BADESUL**, ao decidir deste modo, ar. decisão recorrida acabou também por violar os princípios da isonomia, da vinculação ao instrumento convocatório e da legalidade como passa a se demonstrar.

#### **DA HABILITAÇÃO EM PROCEDIMENTO LICITATÓRIO**

Em tese todos tem, abstratamente, o direito de participar em licitação. Isso não significa, entretanto, que o edital de licitação não possa prever critérios de escolha de um sujeito para contratar visando a garantia da execução do futuro contrato, sempre para o alcance da proposta mais vantajosa.

Isto é, o direito de participar de licitação não é absoluto; é um direito condicionado ao preenchimento de determinadas exigências, previstas na lei e no ato convocatório.

As exigências de qualificação técnica e econômica e habilitação jurídica da licitante, nos termos do art. 37, XXI, da Constituição Federal, somente poderão ser aquelas indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte

(...)

XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, **o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.**

Neste sentido, podemos afirmar que há exigências habilitatórias genéricas, ou seja, estabelecidas pela Lei para toda e qualquer licitação, e específicas, que são aquelas estipuladas pelo edital para aquele determinado objeto licitado.

Assim para que alguém exerça o direito abstrato de participação em procedimento licitatório é necessário que se atenda todos requisitos estipulados no edital sob pena de violação do princípio da isonomia.

Assim, as condições de participação na licitação devem contemplar as necessidades de fato da administração possibilitando a

participação do maior número de interessados possíveis no certame licitatório para que administração obtenha a proposta mais vantajosa.

Isto significa, essas tais condições de participação deverão permitir imediata apreensão no âmbito da licitação.

Assim, o edital deve sempre ser preciso no sentido de refletir as necessidades de fato da administração e não impor barreiras ao amplo acesso do certame licitatório.

É o entendimento firmado pela jurisprudência do TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO:

11. Por outro lado, é cediço que o princípio da isonomia, com assento no caput do art. 5º, como também no art. 37, inciso XXI, ambos da Carta Política, deve nortear todos os procedimentos administrativos no âmbito da Administração Pública. No mesmo sentido, a legislação infraconstitucional impõe a necessidade de garantir tratamento equânime aos interessados em contratar com a Administração, uma vez que o art. 3º, caput e § 1º, incisos I e II da Lei n. 8.666/1993, fazem menção ao aludido princípio, além de vedarem expressamente condutas discriminatórias, assim como, o § 2º do mesmo dispositivo, reafirma a idéia de igualdade.

12. Impende frisar que a verificação de qualificação técnica não ofende o princípio da isonomia. Tanto é que o próprio art. 37, inciso XXI, da CF, que estabelece a obrigatoriedade ao Poder Público de licitar quando contrata, autoriza o estabelecimento de requisitos de qualificação técnica e econômica, desde que indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações. No entanto, o ato convocatório há que estabelecer as regras para a seleção da proposta mais vantajosa para administração, sem impor cláusulas desnecessárias ou inadequadas que restrinjam o caráter competitivo do certame.

13. Por outras palavras, pode-se afirmar que fixar requisitos excessivos ou desarrazoados iria de encontro à própria sistemática constitucional acerca da universalidade de participação em licitações, porquanto a Constituição Federal determinou apenas a admissibilidade de exigências mínimas possíveis. DESSARTE, SE A ADMINISTRAÇÃO, EM SEU PODER DISCRICIONÁRIO, TIVER AVALIADO INDEVIDAMENTE A QUALIFICAÇÃO TÉCNICA DOS INTERESSADOS EM CONTRATAR, REPUTANDO COMO INDISPENSÁVEL UM QUESITO TECNICAMENTE PRESCINDÍVEL, SEU ATO NÃO PODE PROSPERAR, SOB PENA DE OFENDER A CARTA MAIOR E A LEI DE LICITAÇÕES E CONTRATOS.

(TCU - Acórdão 423/2007, Ministro Relator Marcos Bemquerer)

A jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL também já se posicionou no mesmo sentido:

Afronta ao princípio da isonomia, igualdade entre todos quantos pretendam acesso às contratações da Administração. 6. A lei pode, sem violação do princípio da igualdade, distinguir situações, a fim de conferir a uma tratamento diverso do que atribui a outra. Para que possa fazê-lo, contudo, sem que tal violação se manifeste, é necessário que a discriminação guarde compatibilidade com o conteúdo do princípio. 7. A Constituição do Brasil exclui quaisquer exigências de qualificação técnica e econômica que não sejam indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações. A discriminação, no julgamento da concorrência, que exceda essa limitação é inadmissível. 8. Ação direta julgada procedente para declarar inconstitucionais os artigos 16 e 19, e seu parágrafo, da Lei n. 260/90 do Estado de Rondônia.

(ADI 2716, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 29/11/2007, DJe-041 DIVULG 06-03-2008 PUBLIC 07-03-2008 EMENT VOL-02310-01 PP-00226 RTJ VOL-00204-03 PP-01114)

Assim fica evidente a previsão das condições de participação na licitação é a forma pela qual os potenciais interessados tem de avaliar se possuem ou não possibilidade de participar da disputa.

Neste sentido, é necessário que esta previsão, bem como as condições de habilitação do certame, se vinculem a uma razão de interesse público para serem previstas, caso contrário a limitação ao direito de participação teria o condão de ferir o princípio da ampla competitividade e da isonomia que o procedimento licitatório deve atender por força do inciso XXI, do Art. 37, da Constituição Federal e dos artigos 31, *caput* e 32, inciso II, da Lei Federal 13.303/16.

Ao se compulsar ao texto do presente edital, especialmente no que prevê o seu item 3, o que se verifica é que não há qualquer limitação expressa quanto a participação e contratação de firmas membro da empresa que presta serviços de auditoria independente ao **BADESUL, razão pela qual a declaração de inabilitação da KPMG por uma razão não prevista no edital é ilegal, tendo-se em vista ainda que o fundamento não se sustenta por si só, vez que a norma evocada sequer é aplicável ao BADESUL e, ainda o serviço pretendido pelo Administração Pública é permitido ao Auditor Externo e suas firmas membro.**

Importante notar que, da mesma forma, ofende a Constituição e a legislação o julgamento pelo pregoeiro que desconsidera o atendimento pela **KPMG de TODAS AS CONDIÇÕES DE HABILITAÇÃO E PARTICIPAÇÃO EXPRESSAS NO EDITAL.**

No presente caso ao inabilitar a **KPMG**, mesmo a ora Recorrente tendo atendido as condicionantes de participação e habilitação exigidas pelo edital, **a i. Pregoeira violou o princípio da isonomia e da vinculação ao instrumento convocatório já que deu tratamento diferenciado e prejudicial à KPMG porque a inabilitou com base em critérios modificados em relação ao**

**quanto previsto no edital de Pregão**, este é o entendimento consagrado pelo Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL - LICITAÇÃO - REGULARIDADE FISCAL - ALTERAÇÃO DOS REQUISITOS PREVISTOS NO EDITAL - ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC - NÃO OCORRÊNCIA - AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DO ARTIGO 46 DA LEI N. 8.666/93 - OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E ISONOMIA.

(...)

**Na hipótese dos autos, a Administração, ao alterar critérios previstos no edital, feriu não só o princípio da legalidade, pois não observou a determinação legal de estrita vinculação ao instrumento convocatório (art. 41 da Lei de Licitações), como também o princípio da isonomia**, porque classificou licitantes, com base nos critérios modificados, que não comprovaram, de forma efetiva, sua regularidade fiscal para participar do certame.

Recurso especial não provido.

(REsp 501.720/RS, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/08/2003, DJ 03/11/2003, p. 306)

À toda evidência a r. decisão recorrida que inabilitou a proposta da **KPMG** é ilegal e merece reforma por não respeitar o princípio da legalidade da vinculação ao instrumento convocatório como se expõe abaixo.

#### **DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO AO INSTRUMENTO CONVOCATÓRIO.**

Como amplamente demonstrado, a i. Pregoeiro contrariou as regras do próprio edital de licitação ao inabilitar a ora Recorrente por ter baseado sua decisão numa condição não prevista no edital de pregão.

O conteúdo jurídico do princípio da legalidade no âmbito da licitação é o de que a Lei estabelece limites gerais a serem observados pela Administração, atribuindo-lhe competência para exercitar escolhas dentro de parâmetros predeterminados. A autonomia da Administração neste sentido é circunscrita e delimitada pela ordem jurídica.

Essa vinculação da Administração à Lei, na Licitação, é complementada pela vinculação ao ato convocatório. A Administração dispõe de certa margem de discricionariedade quando da confecção do Edital de Licitação. Ali, cabe a Administração determinar todas as condições da disputa antes de seu início.

Entretanto, estas escolhas, materializadas no edital, vinculam a atuação da Administração no procedimento licitatório. É dizer, o instrumento convocatório, por vincular a atuação administrativa, depois de publicado, esgota a discricionariedade da Administração.

Fica reduzida drasticamente a liberdade de escolha do administrador no procedimento licitatório. Via de regra, o resultado final da licitação não decorre de qualquer decisão subjetiva do administrador,

é vitoriosa a proposta que se revela mais amoldada aos interesses públicos explicitados no Edital, segundo critérios objetivos. A liberdade de escolha vai se esvaindo a medida que o procedimento licitatório avança. Em última análise, o que se espera é que mesmo que sejam substituídos os julgadores o resultado do procedimento deve ser o mesmo.

É neste sentido as disposições dos art. 31, da Lei Federal 13.303/16: Art. 31. As licitações realizadas e os contratos celebrados por empresas públicas e sociedades de economia mista destinam-se a assegurar a seleção da proposta mais vantajosa, inclusive no que se refere ao ciclo de vida do objeto, e a evitar operações em que se caracterize sobrepreço ou superfaturamento, devendo observar os princípios da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da eficiência, da probidade administrativa, da economicidade, do desenvolvimento nacional sustentável, **da vinculação ao instrumento convocatório, da obtenção de competitividade e do julgamento objetivo.**

O próprio Regulamento Interno de Licitações e Contratos do Badesul – RILC possui previsão semelhante ao definir o edital em seus arts 5º e 73:

Art.5. Para fins deste regulamento considera-se:

(...)

Edital: ato administrativo normativo, **de natureza vinculante**, assinado pela autoridade competente, contendo as regras para a disputa licitatória e para a futura contratação.

Art.73. As licitações realizadas e os contratos celebrados destinam-se a assegurar a seleção da proposta mais vantajosa, inclusive no que se refere ao ciclo de vida do objeto, e a evitar operações em que se caracterize sobrepreço ou superfaturamento, devendo observar os princípios da impessoalidade, da legalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da eficiência, da probidade administrativa, da economicidade, do desenvolvimento nacional sustentável, **da vinculação ao instrumento convocatório, da obtenção de competitividade e do julgamento objetivo.**

Como se vê, a legalidade e a vinculação ao ato convocatório são princípios inter-relacionados. A validade dos atos da Administração no curso da licitação precisa ser compatível não só com a Lei, mas também com o instrumento convocatório.

O Colendo Superior Tribunal de Justiça possui sólida jurisprudência neste sentido:

“Dentre os princípios que regem a licitação, temos o da Vinculação ao Instrumento Convocatório, que se traduz na regra de que o edital deve prevalecer, vez que faz lei entre as partes, ou seja, vincula aos seus termos tanto os licitantes como a Administração que o expediu. Tal princípio está previsto no artigo 3º, caput, da Lei 8.666/93 e no artigo 2º da Lei 9.784/99.

(REsp 354977/SC, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2003, DJ 09/12/2003, p. 213)

“V - Em resumo: **o Poder Discricionário da Administração esgota-se com a elaboração do Edital de Licitação. A partir daí, nos termos do vocábulo constante da própria Lei, a Administração Pública vincula-se ‘estritamente’ a ele.**”

(REsp 421.946/DF, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/02/2006, DJ 06/03/2006, p. 163)

Nesse diapasão, o que busca a legislação ao fixar a vinculação da Administração ao instrumento convocatório é reduzir o risco de decisões incorretas na gestão dos recursos públicos. A licitação é uma solução jurídica para impedir defeitos que são inerentes ao processo decisório - decisões impulsivas, apressadas e/ou mal planejadas.

Desta forma, ao inabilitar a **KPMG** no presente certame licitatório mesmo tendo constatado o inteiro atendimento das condições de habilitação previstas no edital a i. Pregoeira decidiu de forma contrária ao item 13.7.1, do edital e com fundamento num requisito não previsto no edital, o que é ilegal, conforme exaustivamente demonstrado.

Com isto, a i. pregoeira deixou de obter a proposta mais vantajosa à Administração vez que ao final a proposta declarada vencedora é R\$70.000,00 (setenta mil reais) mais cara que a proposta mais vantajosa possível à Administração, ofertada pela **KPMG**.

Nunca é demais lembrar que a obtenção da proposta mais vantajosa à Administração é objetivo a ser alcançado pela licitação expressamente previsto no caput do art. 31, da Lei Federal 13.303/16 e por tudo quanto o demonstrado e ainda se considerando o valor da menor proposta obtida no certame que, diga-se, não foi igualado pela licitante declarada vencedora, é impositivo que esta i. pregoeira reforme a r. decisão recorrida e declare a **KPMG** habilitada e vencedora do certame em respeito as normas do edital e da Lei.

#### **DO PEDIDO**

Diante do exposto, requer a **KPMG**, com base nas razões de fato e de direito acima expostas, que **o presente recurso** seja recebido com efeito suspensivo e, posteriormente **seja conhecido e julgado pelo seu total provimento**, para que a r. **decisão seja reformada de inabilitação seja reformada e assim seja declarada vencedora do certame**.

## **4. DO MÉRITO**

4.1. Assim, passamos ao julgamento do mérito do recurso:

4.1.1. Da Inaplicabilidade Da Instrução Cvm 308 De 14/05/99 Ao Badesul E Do Serviço De Assessoria E Consultoria Fiscal/ Tributária Como Serviço Permitido Em Clientes De Auditoria

4.1.1.1. Não merecem prosperar os argumentos da empresa de que não há impedimento na contratação. Embora a Instrução CVM 308 de 14/05/99 trate da atuação do auditor independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, a essência dos impedimentos também está presente na Resolução nº 3.198 de 27 de maio de 2004 do Banco Central do Brasil a qual faz remissão expressa aos normativos da CVM em relação à independência do Auditor em seu art. 6º, inciso I.

4.1.1.2. A Resolução nº 3.198 de 27 de maio de 2004 do Banco Central do Brasil, específica para auditoria independente, trata da vedação de contratações que possam afetar a independência do auditor externo, conforme segue:

**Resolução nº 3.198 de 27 de maio de 2004 do Banco Central do Brasil.**

(...)

Art. 4º **Os administradores das instituições**, câmaras e prestadores de serviços referidos no art. 1º **serão responsabilizados pela contratação de auditor independente que não atenda aos requisitos previstos neste regulamento.**

(...)

Art. 6º **São vedadas a contratação e a manutenção de auditor independente por parte das instituições**, das câmaras e dos prestadores de serviços referidos no art. 1º, caso fique configurada qualquer uma das seguintes situações:

I - ocorrência de quaisquer hipóteses de impedimento ou incompatibilidade para a prestação do serviço de auditoria independente **previstas em normas e regulamentos da CVM, do CFC ou do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon);**

(...)

§ 3º O disposto neste artigo não dispensa a verificação, por parte das instituições, das câmaras, dos prestadores de serviços e dos auditores independentes, **de outras situações que possam afetar a independência.**

(...)

Art. 7º **É vedada a contratação, por parte das instituições**, das câmaras e dos prestadores de serviços referidos no art. 1º, de responsável técnico, diretor, gerente, supervisor ou qualquer outro integrante, com função de gerência, da equipe envolvida nos trabalhos de auditoria nos últimos doze meses para cargo relacionado a serviços que configurem impedimento ou incompatibilidade para prestação do serviço de auditoria

independente, **ou que possibilite influência na administração da instituição.** (grifo nosso).

- 4.1.1.3. Nesse sentido, a instrução CVM 308/99 também trata do tema do conflito de interesses e proíbe a prestação, a um mesmo cliente, de auditoria independente concomitantemente com outros serviços contábeis, inclusive consultoria. Na Ação Cautelar 3.606 de SP o Ministro Gilmar Mendes do STF assim proferiu:

(...) A Procuradoria-Geral da República manifestou-se no sentido de improcedência da ação. Primeiramente, apontou a ausência do acórdão recorrido a impedir o juízo de plausibilidade da medida. Em seguida, opinou pela falta de plausibilidade das teses do recurso, pois este teria seu conhecimento inviabilizado por força do Enunciado 636 da Súmula do STF. **Ademais, no mérito, aduziu que “ninguém pode oferecer imparcialidade e confiabilidade ao mercado, quando simultaneamente aconselha e pretende ser o fiscal correto da mesma pessoa privada que o remunera”** (eDOC 26, p. 10), assim como pelo fato da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reputar legítimo o exercício do poder de polícia pela CVM.

Por fim, o requerente peticionou a esta Corte, requerendo a juntada do acórdão contra o qual se insurge o recurso extraordinário (eDOC 28).

É o relatório.

Decido.

O objeto da presente ação cautelar é a concessão de efeito suspensivo ao recurso extraordinário interposto em face de acórdão o qual julgou válida a Instrução CVM 308/99.

A controvérsia reside precipuamente nas hipóteses de impedimento e de incompatibilidade do auditor independente no âmbito do mercado de valores mobiliários.

O acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, impugnado pelo recurso extraordinário a que se pretende dar efeito suspensivo, restou assim ementado:

“MANDADO DE SEGURANÇA – ADMINISTRATIVO – COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – LEI 6.385/76 – INSTRUÇÃO 30/99 – RESTRIÇÃO ÀS ATIVIDADES DE CONSULTORIA E AUDITORIA – EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA – PRELIMINARES DE ILEGITIMIDADE PASSIVA DAS AUDITORIAS APONTADAS COMO COAUTORAS E DE IMPETRAÇÃO DE MANDADO DE SEGURANÇA CONTRA LEI EM TESE AFASTADAS. 1- Remessa oficial tida por interposta, porquanto a sentença concessiva de segurança está sujeita ao duplo grau de jurisdição obrigatório. 2- Afastadas as preliminares de ilegitimidade passiva das autoridades

apontadas como coatoras e de carência de ação por impetração de mandado de segurança contra lei em tese. 3- Conforme se verifica da Lei n. 6.385/76, compete à Comissão de Valores Mobiliários a fiscalização das atividades de auditoria e consultoria e, desse modo, não há qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade na vedação de auditor independente de prestar serviços de consultoria às mesmas empresas para as quais já se fez auditoria, prevista no inciso II do artigo 23 da Instrução CVM nº 308/99. 4- Tais restrições são decorrentes do exercício do poder de polícia conferido pela lei, e tem respaldo no artigo 174 da Constituição Federal. 5- Precedente da 6ª Turma: AG 1999.03.00.041409-2/SP, Rel. Des. Federal Salete Nascimento, DJ 04.11.2002. 6- Apelação e remessa oficial, tida por interposta, as quais se dá provimento. Segurança denegada”. Em seu parecer ministerial, a Procuradoria-Geral da República manifestou-se pela inviabilidade processual do apelo extremo. Eis o trecho da manifestação:

“Nesse cenário jurisprudencial, não está atendido o critério de plausibilidade jurídica do pedido, porque a instrução atacada não mostra restrição inconstitucional, seja em razão de sua forma, seja em vista de seu conteúdo. Nem o risco de demora milita em favor do autor. A chancela de atividades de auditoria fora das regras estabelecidas pelo órgão regulador do mercado mina a integridade do sistema. Se o risco existe, ele está localizado no perigo de corrosão do modelo institucional em vigor há mais de uma década”. (eDOC 26, pp. 16-17).

- 4.1.1.4. Foi realizado questionamento à área técnica de Auditoria Interna e à Superintendência de Contabilidade do Badesul quanto à possibilidade de conflito de interesses frente à contratação da mesma empresa que atualmente presta serviços de auditoria interna
- 4.1.1.5. Em resposta foram recebidas as seguintes manifestações técnicas da Auditoria Interna e da Superintendência de Contabilidade do Badesul:

Chefia da Auditoria Interna:

Os serviços de Auditoria Independente sobre as Demonstrações Contábeis executados por empresa contratada devem ser respaldados pelo princípio da independência. De acordo com o artigo 6º da Resolução nº 3198/2004 do Conselho Monetário Nacional: “são vedadas a contratação e a manutenção de auditor independente por parte das instituições, das câmaras e dos prestadores de serviços referidos no art. 1º, caso fique configurada qualquer uma das seguintes situações: I - ocorrência de quaisquer hipóteses de impedimento ou incompatibilidade para a prestação do serviço de auditoria independente previstas em normas e regulamentos da CVM, do

CFC ou do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon)”.

Os serviços de Auditoria Interna prestados por empresa contratada podem complementar a avaliação do processo de controles tributários e fiscais. A norma que regulamenta as atividades de auditoria interna pelo Conselho Monetário Nacional é a Resolução nº 4588/2017 que menciona em seu § 1º, artigo 3º: “a atividade de auditoria interna de que trata o caput poderá ser realizada por auditor independente devidamente habilitado, na forma da regulamentação vigente, para prestar serviços de auditoria independente para instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, desde que este não seja responsável pela auditoria das demonstrações financeiras da instituição ou por qualquer outra atividade com potencial conflito de interesses”. Conforme mencionado na norma, deve haver independência entre o prestador de serviços de auditoria interna e externa, porém não são elencadas outras atividades que podem gerar conflito de interesses.

Apesar da subjetividade de julgamento do tema em questão, **consideramos que há potencial conflito de interesses na Prestação de Serviço de Assessoria e Consultoria Fiscal Tributária por uma mesma empresa que execute serviços de Auditoria Independente sobre as Demonstrações Contábeis ou serviços de Auditoria Interna**, no entanto, não é possível mensurar a exatidão e extensão desse potencial conflito. (Grifo nosso).

Superintendência de Contabilidade:

O objeto dos serviços de assessoria e consultoria tributária contempla revisão dos procedimentos fiscais e tributários, não abrangendo consultoria contábil.

Quanto ao ponto que se apresenta em relação à independência profissional, não podemos afirmar se há ou não risco potencial de conflito de interesse, tendo em vista que se trata de questão que envolve julgamento considerando que a legislação vigente é bastante subjetiva.

- 4.1.1.6. Dessa forma, respeitando o dever da administração de verificar situações que possam afetar a independência dos auditores previsto na Resolução nº 3.198 de 27 de maio de 2004 do Banco Central do Brasil, e em conformidade com a área técnica, entende-se que a contratação da mesma empresa, ainda que com CNPJ diferentes, mas de um mesmo grupo econômico, para a prestação de serviços de consultoria e assessoria fiscal e tributária concomitante com a prestação de serviços de auditoria independente pode apresentar conflito de interesses, ainda que potencial, com risco de ter afetada a independência dos auditores.

- 4.1.2. Da Habilitação Em Procedimento Licitatório
- 4.1.3. Em que pese esteja correto o argumento da empresa de que não poderia ter sido inabilitada, por ter cumprido com os requisitos de habilitação, entende-se que a empresa deveria ter sido desclassificada por apresentar inconformidade com os normativos do Banco Central do Brasil acerca da independência dos auditores, conforme acima exposto.
- 4.1.4. Da violação ao princípio da vinculação ao instrumento convocatório.
- 4.1.5. Não há que se falar em ilegalidade da decisão por ausência de previsão do instrumento convocatório. Trata-se de impedimentos previstos em normativos do Banco Central do Brasil de amplo conhecimento das empresas de auditoria participantes do processo licitatório. Nesse sentido é o entendimento da jurisprudência do STJ:
- RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 27.922 - BA (2008/0218127-0)**
- EMENTA**
- ADMINISTRATIVO. RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. LICITAÇÃO. SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO PENITENCIÁRIA, INCLUSIVE DE VIGILÂNCIA. EMPRESA SEM AUTORIZAÇÃO DA POLÍCIA FEDERAL. **AUSÊNCIA DE PREVISÃO DESSA EXIGÊNCIA NO EDITAL. IRRELEVÂNCIA.** REQUISITO LEGAL PARA O FUNCIONAMENTO DE EMPRESAS DE VIGILÂNCIA. LEI Nº [7.102/83](#) E DECRETO 89.056/83. PRESSUPOSTO INDISPENSÁVEL PARA A HABILITAÇÃO NO CERTAME.
1. Cuidando o objeto da licitação de serviços de administração penitenciária, envolvendo atividades de vigilância, não há como afastar a exigência legal de que o licitante possua autorização da Polícia Federal.
2. Ante a ausência da referida autorização nos documentos entregues pela impetrante à comissão de licitação por não constar do edital, pode e deve a Administração oficial a Superintendência da Polícia Federal para verificar a regularidade da empresa, nos termos da legislação de regência. 3. Recurso ordinário a que se nega provimento. (Grifo nosso).
- 4.1.5.1. Dessa forma, por se tratar de impedimentos previstos nas normas do Banco Central do Brasil e CVM não se entende relevante a ausência de previsão no edital, uma vez que são de amplo conhecimento e usuais na prática das atividades de auditoria.
- 4.1.5.2. Assim, não merece prosperar parcialmente o recurso, devendo a empresa ser considerada habilitada, mas desclassificada .

## 5. DA DECISÃO

- 5.1. Considerando o exposto, a legislação aplicável, tendo conhecido do recurso a Pregoeira decide:
- a) Habilitar e ao mesmo tempo desclassificar a empresa KPMG ASSESSORES LTDA .
  - b) Improver parcialmente o recurso da empresa KPMG ASSESSORES LTDA, mantendo a habilitação da empresa ERNEST YOUNG AUDITORES INDEPENDENTES.
- 5.2. Diante do efeito devolutivo, encaminham-se os autos, com as informações pertinentes à autoridade superior, para que sofra o duplo grau de julgamento, com o seu “De Acordo”, ou querendo, formular opinião própria.
- 5.3. Após a decisão da Autoridade Superior, dê-se conhecimento dos atos publicando-se nos sites [www.pregãoonlinebanrisul.com.br](http://www.pregãoonlinebanrisul.com.br) e [www.badesul.com.br](http://www.badesul.com.br).

Porto Alegre, 14 de janeiro de 2019.

Daniele Ughini Scaranto,  
Pregoeira.