

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município. (grifos acrescentados)

173. Esse dispositivo refere-se especificamente a serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres. Contudo, no caso de obras que abrangem mais de um município, considera-se que esse comando legal deve ser estendido aos casos descritos no subitem 7.02 do anexo da LC 116/2003. Nesses casos, os custos tributários do ISS para a composição de BDI devem ser calculados de forma proporcional à etapa prevista em cada localidade, considerando a base de cálculo e a alíquota fixadas em legislação tributária cada município abrangido, consoante entendimento já firmado por este Tribunal no Acórdão 32/2008-TCU-Plenário.

174. O segundo aspecto da incidência do ISS na prestação de serviços relacionados à construção civil diz respeito à questão de sua base de cálculo sobre a qual se aplica a alíquota do tributo. De acordo com o art. 7º da LC 116/2003 c/c itens 7.1 e 7.2 da lista de serviços contida no anexo dessa Lei Complementar, a base de cálculo do imposto é o preço total dos serviços, sendo excluído somente o fornecimento de materiais produzidos pelo prestador fora dos locais da prestação dos serviços.

175. Sendo assim, excetuando aqueles produzidos pelo próprio prestador, fora do local da prestação, os demais materiais não devem ser deduzidos da base de cálculo do ISS. A dedução da base de cálculo é uma exceção, uma vez que a regra geral, como se depreende do dispositivo, é a cobrança sobre o preço do serviço, incluindo os materiais que serão aplicados na obra. Essa, inclusive, é a interpretação de diversos municípios acerca da base de cálculo do ISS.

176. A título de exemplo, cita-se uma situação em que uma determinada empresa produza blocos de concreto em uma filial e os utilize na execução de uma obra. Nesse caso, é pacífico que a empresa estará sujeita ao ICMS na comercialização e circulação dos blocos e recolherá o ISS somente sobre o serviço agregado. Por outro lado, em vez de produzir tais blocos a empresa os adquirir de terceiros e os empregar na obra, não sendo contribuinte do ICMS, estará obrigada a incluir o custo desses materiais na base do ISS.

177. Esse segundo caso vem sendo amplamente discutido no âmbito do judiciário. Anteriormente, o Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelecia as regras gerais do ISS até a publicação da LC 116/2003, possibilitava a dedução dos materiais utilizados, independentemente de terem sido produzidos pelo próprio prestador ou adquiridos de terceiros, de forma eles poderiam ser excluídos da base de cálculo. Em fevereiro de 2010, o Supremo Tribunal Federal (STF), por meio do Recurso Extraordinário 603.497/MG, reconheceu a possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS de valores referentes aos materiais empregados na prestação de serviços de construção civil, com fundamento no art. 9º do Decreto-Lei 406/1968, conforme transcrição a seguir:

Ementa: Tributário. Imposto Sobre Serviços - ISS. Definição da base de cálculo. Dedução dos gastos com materiais empregados na construção civil. Recepção do art. 9º, § 2º, b, do Decreto-Lei 406/1968 pela Constituição de 1988. Ratificação da jurisprudência firmada por esta corte. existência de repercussão geral (No mesmo sentido, vide o Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 599.582/RJ, julgado em 29/3/2011).

178. É de se observar, contudo, que o julgamento do STF refere-se à constitucionalidade do art. 9º do Decreto-Lei 406/1968, que autorizava a referida dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil à época da ocorrência dos fatos geradores sob sua regência, de modo que a apreciação da constitucionalidade acerca da nova sistemática introduzida pela LC 116/2003, a respeito da base de cálculo dos serviços de construção civil, ainda não ocorreu.



FOLHA 472

PROCESSO 112.001353/2016

MAT. 74694-0

RUB. 

179. Por outro lado, em vista do reconhecimento da repercussão geral dessa questão por parte do STF, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), que já havia pacificado o entendimento contrário à dedução dos materiais na base de cálculo do ISS, admitindo-se o abatimento somente do material ‘produzido’ pelo próprio prestador, fora do local da obra, tem revisto seu posicionamento para reconhecer o direito à dedutibilidade da base de cálculo do imposto dos materiais empregados na construção civil, mesmo nos casos ocorridos após a vigência da LC 116/2003 (vide AgRg no AgRg no REsp 1228175/MG, AgRg no AgRg no Ag 1410608/RS e o AgRg no Ag 1422997/RJ).

180. No entanto, enquanto o STF não se manifestar sobre o assunto com referência expressa à LC 116/2003, ainda não é possível garantir que se trata de um ‘ponto final’ dessa polêmica, visto que, atualmente, a legislação tributária de alguns municípios possibilita deduzir da base de cálculo os materiais adquiridos de terceiros e agregados à obra, enquanto que em outros, a legislação permite que o custo desses materiais faça parte do preço total do serviço, ou seja, compõe a base de cálculo do ISS.

181. Conforme citado, em virtude das diferentes disposições sobre a forma de cálculo do ISS em virtude da discricionariedade permitida pelo art. 156, III da Constituição Federal, respeitando os ditames da LC 116. Nesse sentido, como forma de simplificação, alguns municípios permitem que esse tributo seja calculado com base em percentual estimado de incidência de serviços na obra. A título de ilustração, o quadro a seguir apresenta alguns casos para demonstrar as diferenças que as legislações municipais possuem no campo referente ao ISS:

Quadro 4 – Alíquota e base de cálculo do ISS – Exemplos de legislação tributária municipal

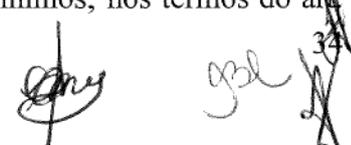
Localização	Legislação Municipal	Alíquota	Base de cálculo
Nova Lima/MG	Lei Municipal 1910/2005	3%	40% do valor da obra (caso não se comprove a quantidade de material utilizado – art. 9º, §1º)
Porto Velho/RO	Lei Complementar Municipal 369/2009	5%	40% do valor da obra (60% referem-se a materiais)
Distrito Federal	Decreto 25.508/2005 (alterado pelo Decreto 34.010/2012)	2%	Valor total (exceto os materiais produzidos pela construtora fora do local da obra)
Macapá/AP	Lei Complementar Municipal 22/2002	5%	Valor total da obra (entendimento da Secretaria Municipal de Finanças de Macapá/AP)

182. No âmbito deste Tribunal, o relatório que antecede o Acórdão 2.369/2011-TCU-Plenário admitiu a incidência do ISS sobre 50% do preço de venda para os diversos tipos de obras e serviços de engenharia abordados naquele trabalho. Nesse sentido, o percentual de 50% do custo total da obra como base para a incidência do ISS também é sugerido no manual publicado pelo CREA/PB e IBEC/PB (2008, p. 43). No entanto, considera-se que essa medida é adequada para o estabelecimento de referenciais médios de BDI de obras públicas, já que o cálculo do percentual efetivo desse imposto deve ser calculado em cada caso concreto.

183. Conclui-se, assim, que a composição do BDI de obras públicas deve considerar a legislação tributária do(s) município(s) onde serão prestados os serviços de construção civil, levando em conta a forma de definição da base de cálculo e, sobre esta, a respectiva alíquota do ISS, que será um percentual entre o limite máximo de 5% estabelecido no art. 8º, inciso II, da LC 116/2003 e o limite mínimo de 2% fixado pelo art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

2.3.3.2. PIS e COFINS

184. As contribuições sociais do PIS (instituído pela Lei Complementar 07, de 7 de setembro de 1970) e da COFINS (criada pela Lei Complementar 70, de 30 de dezembro de 1991) têm por objetivo, respectivamente, financiar o pagamento do seguro-desemprego e do abono para os trabalhadores que ganham até dois salários mínimos, nos termos do art.



FOLHA 473

PROCESSO 112,001353/2016

MAT. 74694-0

RUB *Am*

239 da Constituição Federal, e financiar a seguridade social (saúde, previdência e assistência social).

185. A legislação tributária estabelece que essas contribuições têm como base de cálculo a receita bruta ou o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (arts. 2º e 3º da Lei 9.718/1993 e art. 1º da Lei 10.833/2003), sendo tais expressões (receita bruta e faturamento) sinônimas, consoante entendimento do STF (vide RE 346.084, RE 357950, RE 390840 e RE 358273).

186. A incidência do PIS e da COFINS pode ser reconhecida em dois regimes de tributação: regime de incidência cumulativa e regime de incidência-não cumulativa, conforme a seguir:

a) **regime de incidência cumulativa:** é aquele que não permite o desconto de créditos tributários de operações anteriores para as pessoas jurídicas sujeitas ao imposto de renda apurado com base no lucro presumido ou arbitrado, cujas alíquotas de 0,65% e 3,00% para o PIS e da COFINS, respectivamente, são aplicadas sobre o total do faturamento mensal (art. 3º e 4º da Lei 9.718/1998); e

b) **regime de incidência não-cumulativa:** é aquele que permite o desconto de créditos tributários de operações anteriores para as pessoas jurídicas sujeitas ao imposto de renda apurado com base no lucro real, cujas alíquotas de 1,65% e 7,60% para o PIS e da COFINS, respectivamente, são aplicadas sobre o total do faturamento mensal, podendo descontar os créditos tributários decorrentes de custos, despesas e encargos com: aquisição de bens para revenda, aquisição de insumos, aluguéis, energia elétrica, dentre outros (arts. 1º, 2º e 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

187. Nos termos do art. 27 da Medida Provisória 612/2013, que altera os arts. 13 e 14 da Lei 9.718/1998, a partir de janeiro de 2014, o limite para opção pelo regime de tributação do imposto de renda com base no lucro presumido será aumentado de R\$ 48.000.000,00 para R\$ 72.000.000,00. Assim, a pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 72.000.000,00 ou a R\$ 6.000.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo referido regime de tributação.

188. Ainda que a pessoa jurídica esteja submetida à incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS, a legislação tributária estabelece que estão excluídas desse regime de incidência as receitas, por exemplo, decorrentes da execução de obras de construção civil por administração, empreitada ou subempreitada, o que significa também que os custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas não geram direito ao descontos de créditos tributários (arts. 10 e 15 da Lei 10.833/2003).

189. No caso específico de obras de construção civil, inclusive as obras de construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica (Jurisprudência RFB, Consulta 68, de 17 de março de 2008), a incidência do regime cumulativo somente se aplica até 31 de dezembro de 2015 (art. 10, inciso XX, da Lei 10.833/2003). Após esse período, a incidência da sistemática não-cumulativa trará ajustes para o cálculo dos tributos, já que as alíquotas aplicáveis serão de 1,65% e 7,60%, respectivamente, para o PIS e a COFINS, mas com direito a créditos tributários sobre os custos, despesas, custos e encargos listados no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

190. Dessa forma, atualmente, os percentuais que integram a composição de BDI de obras públicas devem equivalentes ao valor integral das alíquotas do PIS e da COFINS de 0,65% e 3%, respectivamente, sobre o total do faturamento do contrato administrativo para a execução de obras de construção civil, independentemente do regime de apuração do imposto de renda (lucro real, presumido ou arbitrado) das empresas contratadas, não sendo

35

FOLHA 474

PROCESSO 112.001353/2016

MAT. 74694-0

RUB

A handwritten signature in black ink, appearing to be the letter 'A' with a flourish, written over the 'RUB' label.

permitido, portanto, aplicar o mecanismo de aproveitamento de créditos tributários decorrentes de operações anteriores.

191. Por outro lado, tal situação não se repete para a composição de BDI de contratos de serviços técnicos especializados (projeto, consultoria, gerenciamento, fiscalização etc.) e de obras industriais, cujas receitas das pessoas jurídicas continuam sendo tributadas pelo regime de incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS, desde que apurem o imposto de renda pela sistemática do lucro real. Nesses casos, há grande complexidade para o cálculo do BDI, já que esses tributos deixam de ser fixos para assumirem percentuais variáveis, sendo permitido, conforme já dito, a dedução da base de cálculo dos créditos previstos na legislação.

192. O Sindicato da Arquitetura e da Engenharia (Sinaenco, 2008, p. 22), por exemplo, adota um percentual redutor de 20% no cálculo dos custos tributários relativos às contribuições PIS e COFINS para a contratação de serviços de engenharia consultiva: (i) PIS: a alíquota efetiva de 1,32% (1,65% x 0,8); e (ii) COFINS: alíquota efetiva de 6,08% (7,60% x 0,8). Já Secretaria de Controle Interno do STF, por meio da Nota Técnica 3/2009 – SCI, atualizada em 8 de fevereiro de 2012, exige que as empresas eventualmente tributadas pelo regime de incidência não-cumulativa apresentem, nas licitações de contratações de serviços, os percentuais cotados para o PIS e a COFINS de acordo com o aproveitamento de créditos tributários dos últimos dozes meses, conforme transcrição a seguir:

3.14. Por essa razão, embora se tenha utilizado, na definição do percentual máximo de BDI para o regime de incidência não-cumulativa, os percentuais máximos de 7,60% para a COFINS e de 1,65% para o PIS, a Secretaria de Controle Interno entende que a empresa não deve cotar esses percentuais máximos, mas aqueles que representem a média das alíquotas efetivamente recolhidas nos últimos doze meses.

3.15. Assim, os editais de licitação devem exigir que as empresas sujeitas ao regime de tributação de incidência não-cumulativa apresentem o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON utilizado para elaborar a declaração de que os percentuais de PIS e de COFINS cotados correspondem à média dos recolhimentos dos últimos doze meses.

193. Destaca-se que essa questão do efeito redutor dos percentuais do PIS e da COFINS no regime de incidência não-cumulativa nos contratos administrativos já foi enfrentada neste Tribunal no âmbito do Acórdão 1.619/2008-TCU-Plenário, *in verbis*:

Atente, nas licitações em geral, tanto na fase de orçamentação, quanto na fase de análise das propostas, para a possibilidade de que as alíquotas referentes ao PIS e à COFINS, no que se refere às licitantes que sejam tributadas pelo Lucro Real, sejam diferentes do percentual limite previsto em lei, devido às possibilidades de descontos e/ou compensações previstas, devendo exigir, se for o caso, que as alíquotas indicadas, nominais ou efetivas reduzidas, sejam por elas justificadas, em adendo à Planilha de Custo ou Formação de Preços, ou outro instrumento equivalente.

194. Portanto, os percentuais relativos ao PIS e à COFINS na composição de BDI de obras públicas devem observar os regimes de tributação desses dois tributos. No caso da aplicação do regime de incidência não-cumulativa, quando as licitantes se enquadrarem na sistemática do lucro real para a apuração do imposto de renda, os percentuais efetivos do PIS e da COFINS devem considerar um fator redutor em razão do aproveitamento dos créditos tributários previstos na legislação tributária, de modo que os preços contratados pela Administração Pública reflitam os benefícios tributários concedidos.

2.3.3.3. Simples Nacional

195. O Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar 123 (LC 123/2006), de 14 de dezembro de 2006, que substituiu o Simples Federal, regido pela Lei 9.317, de 5 de

FOL HA 475

PROCESSO 112.001353/2016

MAT. 74694-0

RUB. *AA*

dezembro de 1996, é um regime de tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) quanto às obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, em sintonia com os fundamentos constitucionais previstos nos arts. 146, inciso III, alínea d e parágrafo único, 170, inciso IX, e 179 da Constituição Federal.

196. Nos termos do art. 146, parágrafo único, da Constituição Federal e da LC 123/2006, esse regime de tributação tem as seguintes características: (a) adesão opcional para o contribuinte; (b) possibilidade de estabelecimento de condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (c) recolhimento unificado e centralizado, com imediata distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados; e (d) possibilidade de compartilhamento entre os entes federados do sistema de arrecadação, fiscalização e cobrança.

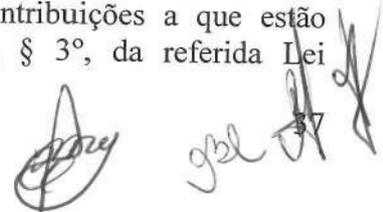
197. Consideram-se ME e EPP, nos termos do art. 3º da LC 123/2006, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, que aufera, em cada ano-calendário: (a) no caso de ME, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00; e (b) no caso de EPP, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00. Destaca-se que, para usufruir do tratamento diferenciado do Simples Nacional, a pessoa jurídica deve alterar o seu contrato social para acrescentar a sigla ME ou EPP no final de sua Razão Social, conforme dispõe o art. 72 da referida Lei Complementar.

198. Esse regime diferenciado não é considerado um tributo em si, mas sim uma modalidade de arrecadação unificada dos seguintes tributos: a) IRPJ; b) IPI; c) CSLL; d) COFINS; e) PIS/Pasep; f) Contribuição para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991; g) ICMS; e h) ISS (art. 13 da LC 123/2006). O valor a ser recolhido é calculado a partir da aplicação de um percentual sobre o montante da receita bruta anual da ME ou EPP, podendo ser diferenciado por setor econômico (indústria, comércio e serviços) e progressivo de acordo com o total da receita bruta auferida pelas empresas. No caso de atividades da construção civil, as alíquotas do Simples Nacional estão previstas no Anexo IV da LC 123/2006.

199. Além disso, as empresas optantes pelo Simples Nacional estão dispensadas do pagamento de algumas contribuições instituídas pela União, como as contribuições para Serviços Sociais Autônomos (Sesi, Sesc, Senai, Sebrae etc.), as contribuições relativas ao salário-educação e a contribuição sindical patronal, de que trata o art. 240 da Constituição Federal, as quais não estão incluídas no sistema de recolhimento unificado (art. 13, § 3º, da LC 123/2006).

200. Dessa forma, nos orçamentos de obras públicas, a estimativa dos percentuais dos tributos do BDI ganha uma maior complexidade, visto que não é possível prever os diversos regimes de tributação que as empresas licitantes estão enquadradas, além da própria diversidade de tributos que compõem o Simples Nacional e da variabilidade de seus percentuais, bem como da exclusão das contribuições sociais do Sistema S (Sesi, Senai, Sebrae etc.) do cálculo dos encargos sociais das obras. Em função disso, considera-se que o BDI do orçamento-base da licitação pode, por exemplo, estimar os percentuais dos tributos que incidem sobre o faturamento (ISS, PIS e Cofins) pelo regime comum e incluir os gastos previstos para o ressarcimento dos encargos sociais daquelas contribuições sociais.

201. Por outro lado, na fase de elaboração das propostas de preços, considera-se que a composição de BDI das ME e EPP contratadas pela Administração Pública deve prever alíquotas compatíveis com aquelas em que a empresa está obrigada a recolher, conforme os percentuais contidos no Anexo IV da LC 123/2006, e não incluir na composição de encargos sociais os gastos relativos ao ressarcimento das contribuições a que estão dispensadas de recolhimento, conforme disposto no art. 13, § 3º, da referida Lei



FOL HA 476

PROCESSO 112.001353/2016

MAT. 74694-D RUB. *AA*

Complementar. Esse é o entendimento deste Tribunal exarado no Acórdão 3.037/2009-TCU-Plenário, nos seguintes termos:

9.2.2.4. adote as medidas necessárias ao ressarcimento do percentual de PIS, ISS e Cofins discriminados na planilha de composição do BDI em alíquotas eventualmente superiores às quais a contratada está obrigada a recolher, em face de ser optante do Simples Nacional, bem como ao ressarcimento dos encargos sociais referentes ao Sesi, Senai e Sebrae, dos quais a empresa está dispensada do pagamento, conforme previsto no art. 13, § 3º, da LC nº 123/2006 e que foram acrescidos indevidamente na planilha de composição de encargos sociais;

202. Para evitar que um licitante possa ser beneficiado de maneira indevida, no momento ainda anterior à assinatura dos contratados administrativos, é importante que seja confirmada a qualidade de ME ou EPP das empresas vencedoras do certame. Vale citar que o TCU já declarou inidôneas empresas que, após ultrapassarem os limites de receita que as qualificavam como ME e EPP no exercício anterior ao do certame, venceram licitação usando o direito de preferência previsto na LC 123/2006, conforme Acórdãos 1.028/2010, 3.228/2010, 1.232/2011 e 2.606/2011, todos do Plenário.

203. Conclui-se, dessa forma, que a proposta de preços da empresa vencedora do certame, comprovadamente optante do Simples Nacional deve estar de acordo com as disposições previstas na LC 123/2006 quanto aos tributos que integram a composição de BDI e às contribuições do Sistema S que compõem os encargos sociais da obra, por se tratar de um regime diferenciado e favorecido dispensado às ME e EPP por força de expressa previsão constitucional, de modo que os benefícios tributários conferidos pelo Simples Nacional estejam devidamente refletidos nos preços contratados pela Administração Pública.

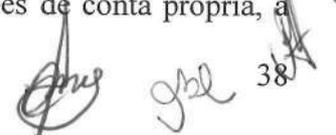
2.3.3.4. Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB)

204. A Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) refere-se à nova sistemática de recolhimento da contribuição previdência criada pela União para desonerar a folha de salários de diversas atividades econômicas em substituição à atual contribuição previdenciária sobre a folha de pagamentos, com vistas a fomentar investimentos produtivos e dinamizar o nível de atividade em setores relevantes da economia nacional.

205. Recentemente, o setor da construção civil passou a ser contemplado com essa política nacional de desoneração da folha de salários. De acordo com as Medidas Provisórias (MP) 601/2012 e 612/2013, que alteram o art. 7º da Lei 12.546/2011, as empresas que tenham como atividades preponderantes as descritas nos grupos de CNAE 412, 432, 433 e 439 e nos grupos CNAE 421, 422, 429, 432 e 711, respectivamente, passam a recolher a nova sistemática da contribuição previdenciária no período entre abril de 2013 e dezembro de 2014 (MP 601/2012) ou entre janeiro a dezembro de 2014 (MP 612/2013), a depender o enquadramento de cada atividade econômica.

206. Frise-se que essa nova sistemática somente se aplica à obra com matrícula CEI (Cadastro Específico do INSS) aberta a partir de 1º de abril de 2013 ou 1º de janeiro de 2014, a depender do grupo CNAE, conforme dispõe o art. 7º, § 7º, incisos I e II, da Lei 12.546/2011, incluído pela MP 612/2013. Logo, uma obra com matrícula CEI aberta antes da vigência prevista nas referidas medidas provisórias continuará a ser recolher a contribuição patronal de 20% sobre a folha de pagamento. Por outro lado, se a obra iniciar a partir de abril de 2013, a desoneração deverá ser praticada até o seu término, mesmo que concluída após 31 de dezembro de 2014.

207. Com essas medidas, nos seus respectivos períodos de vigência, a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, que atualmente é de 20% sobre a folha de pagamento, será substituída pelo percentual de 2% aplicado sobre o valor da receita bruta, que compreende a receita decorrente da venda de bens nas operações de conta própria, a

 38

FOLHA 477

PROCESSO 112.001353/2016

MAT. 74694-0 RUB. *DA*

receita decorrente da prestação de serviços e o resultado auferido nas operações de conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

208. Conquanto essas disposições legais sejam temporárias, as alterações introduzidas com a criação de uma nova contribuição sobre receita bruta poderá produzir importantes impactos nos orçamentos das obras enquadradas nas atividades econômicas do CNAE expressamente citadas na legislação. O primeiro impacto será a majoração do percentual do BDI com o acréscimo da alíquota de 2%; e o segundo será o decréscimo do percentual dos encargos sociais em decorrência da alteração da base de cálculo com alíquota de 20% sobre a folha de pagamento para o faturamento. Registra-se que as taxas de BDI estimadas no presente trabalho não incorporam no tratamento estatístico o percentual de 2% da CPRB na composição de BDI, devendo, assim, ser objeto de análise em cada caso concreto.

209. Todavia, é importante enfatizar que a aplicação efetiva da desoneração da folha de pagamento nos orçamentos de obras públicas depende dos seguintes aspectos: (i) enquadramento do tipo de obra nas atividades econômicas previstas nas referidas medidas provisórias; (ii) data de inscrição da obra no CEI; e (iii) enquadramento das atividades preponderantes das empresas contratadas, ou seja, daquelas que representam parcela significativa das receitas brutas auferidas ou esperadas para todo o ano-calendário.

210. Portanto, durante o período de vigência da nova sistemática de recolhimento da contribuição previdenciária, a depender de cada caso concreto, entende-se que as alterações introduzidas pela legislação tributária poderão impactar as taxas de BDI de diversos tipos de obras mediante a majoração do percentual correspondente a 2% sobre o preço total das obras, em substituição à contribuição previdenciária patronal de 20% prevista nos encargos sociais para o cálculo dos custos da mão de obra direta e indireta dos orçamentos das obras públicas.

2.4. Componentes que não integram o BDI

211. Em relação aos componentes de custos que não devem constar do BDI de obras públicas, o TCU vem consolidando jurisprudência no sentido de excluir os itens orçamentários passíveis de individualização e quantificação. Esses devem constar das planilhas de custos diretos da obra, e não da sua composição de BDI. Esses custos referem-se, principalmente, aos custos com administração local, instalação de canteiro de obras e mobilização e desmobilização.

212. A jurisprudência do TCU também já consolidou entendimento de que os tributos incidentes sobre a renda ou o lucro (IRPJ e CSLL), por não estarem relacionados diretamente com as atividades de prestação de serviços, não devem ser discriminados no BDI de obras públicas, conforme será demonstrado em outro tópico específico mais adiante.

2.4.1. Administração Local, Canteiro de Obras e Mobilização e Desmobilização

213. Para fins de definição, serão aqui utilizados os mesmos conceitos já postulados no relatório que originou o Acórdão 2.369/2011-TCU-Plenário quanto aos custos da administração local, instalação de canteiro e mobilização e desmobilização, conforme excertos extraídos daquele *decisum*:

a) o item Administração local contemplará, dentre outros, as despesas para atender as necessidades da obra com pessoal técnico, administrativo e de apoio, compreendendo o supervisor, o engenheiro responsável pela obra, engenheiros setoriais, o mestre de obra, encarregados, técnico de produção, apontador, almoxarife, motorista, porteiro, equipe de escritório, vigias e serventes de canteiro, mecânicos de manutenção, a equipe de topografia, a equipe de medicina e segurança do trabalho, etc., bem como os equipamentos de proteção individual e coletiva de toda a obra, as ferramentas manuais, a



FOL HA 478

PROCESSO 112.001353/2016

MAT. 74694-0

RUB. *AM*

alimentação e o transporte de todos os funcionários e o controle tecnológico de qualidade dos materiais e da obra;

b) o item Instalação de Canteiro de Obra remunerará, dentre outras, as despesas com a infraestrutura física da obra necessária ao perfeito desenvolvimento da execução composta de construção provisória, compatível com a utilização, para escritório da obra, sanitários, oficinas, centrais de fôrma, armação, instalações industriais, cozinha/refeitório, vestiários, alojamentos, tapumes, bandeja salva-vida, estradas de acesso, placas da obra e instalações provisórias de água, esgoto, telefone e energia;

c) o item Mobilização e Desmobilização se restringirá a cobrir as despesas com transporte, carga e descarga necessários à mobilização e à desmobilização dos equipamentos e mão de obra utilizados no canteiro;

214. De acordo com a jurisprudência dominante desta Corte de Contas, com destaque para os Acórdãos 325/2007 e 2.369/2011, ambos do Plenário, os custos descritos acima, por poderem ser objetivamente quantificados e discriminados pela alocação direta à execução da obra, devem constar na planilha orçamentária como custos diretos dos orçamentos de obras públicas. Na Jurisprudência Sistematizada do Portal do TCU foram ainda identificadas 59 deliberações alinhadas com o entendimento de que itens de custos da obra não devem compor o percentual do BDI. Tomando-se apenas as decisões mais recentes, citam-se os Acórdãos 858/2011, 873/2011, 1.016/2011, 1.678/2011, 2.672/2011, 3.239/2011, 1.765/2012 e 2.447/2012, todos do Plenário.

215. Apesar da jurisprudência dominante do TCU e de uma maior harmonização dessa questão na literatura especializada (vide Tisaka, 2011, p. 74; Carvalho e Pini, 2012, p. 54; Dias, 2010, p. 29, dentre outros), nas discussões que ocorrem no meio técnico da engenharia de custos, há quem ainda defenda que os custos da administração local, por exemplo, devem voltar a ser estimados na forma de percentuais na composição de BDI das obras, de acordo com as práticas anteriores de orçamentação, tendo em vista a dificuldade de controle desses gastos quando inseridos na planilha de custos diretos.

216. Em trabalho de natureza científica, como é o presente estudo, é imprescindível a apresentação de argumentos e conclusões pautados em critérios estritamente técnicos, sejam eles oriundos da legislação, norma técnica, literatura etc., ainda que extraídos de outras áreas de conhecimento em virtude do caráter interdisciplinar de qualquer disciplina ou objeto de estudo. Conforme já explicitado no tópico 2.2, adotou-se o critério técnico-científico baseado nos conceitos da contabilidade de custos e nas práticas contábeis de contratos de construção por ser um parâmetro técnico e adequado para a alocação dos custos das obras públicas, o que permite determinar os gastos que devem compor a planilha de custos diretos e o BDI.

217. Esse critério, prévio e imparcial, está em conformidade com o entendimento dominante deste Tribunal e com as disposições legais previstas nas últimas Leis de Diretrizes Orçamentárias e, recentemente, no Decreto 7.983/2013. Em função disso, no presente trabalho, considera-se que os itens da administração local e os demais custos diretamente apropriados e associados à execução da obra devem ser discriminados na planilha de custos diretos e são passíveis de controle, medição e pagamento individualizado, em consonância com o princípio da transparência dos gastos públicos.

218. Além da questão da transparência, têm-se também os aspectos relacionados com os efeitos que tais componentes de custos produzem quando inclusos no BDI. No caso da celebração de aditivos contratuais, considera-se que os custos da administração local possuem pouca ou nenhuma correlação direta com as alterações de quantitativos de serviços dentro do limite legal de 25%, nem com a alteração de prazos de execução das obras. Por exemplo, a alteração no tipo de piso cerâmico para porcelanato ou nos serviços

40

FOL HA 479

PROCESSO 112.001353/2016

MAT. 74694-0

RUB. *Am*

de terraplenagem não impacta proporcionalmente os custos de aluguel do canteiro de obras e/ou os custos com equipes técnica e administrativa.

219. Em relação a acréscimos de preços em função de aditivos de prazo das obras públicas, sabe-se que tradicionalmente as empresas se utilizam de mecanismos de controle de mão de obra indireta (por exemplo, contratações, demissões ou férias) para enfrentar possíveis descontinuidades e paralisações que podem ocorrer na obra. Dessa forma, esses custos podem ser ajustados em relação ao cronograma de execução do projeto a partir da aceleração ou redução do ritmo das atividades, o que também demonstra que não há correlação direta entre aditivos de prazo e acréscimos de custos da mão de obra da administração local.

220. Sobre isso, é recomendável que os critérios de medição dos custos da administração local estejam atrelados ao andamento da obra e os seus itens medidos de forma proporcional à execução financeira, de forma a resguardar o ritmo programado da obra que não será beneficiada com aditivos de prorrogação de prazo em decorrência de atrasos injustificáveis e a garantir que a obra chegue ao fim juntamente com a medição e o pagamento de 100% da parcela de administração local, conforme entendimento contido no relatório que antecede o Acórdão 2.369/2011-TCU-Plenário.

221. Observa-se, portanto, que há convergência de entendimento entre a jurisprudência dominante do TCU e a análise dos possíveis efeitos decorrentes de aditivos contratuais nos casos em que os custos da administração local são mensurados na forma de percentual para compor o BDI de obras públicas, o que permite concluir que os seus componentes de custos e os dos demais diretamente apropriados à execução da obra (instalação do canteiro e mobilização e desmobilização) devem estar apresentados de modo discriminado e acompanhado dos respectivos quantitativos de cálculo na planilha orçamentária de custos diretos e não na composição de BDI de obras públicas.

222. Não obstante a questão da transparência e dos efeitos produzidos quando da celebração de aditivos contratuais para acréscimos de valor da obra, nos últimos anos, tem-se observado que a carência de parâmetros técnicos e bases referenciais específicas para a determinação dos custos da administração local tem resultado em uma maior variação desses componentes na planilha de custos diretos dos orçamentos de obras públicas em comparação com os seus percentuais quando inseridos na composição de BDI.

223. Esse comportamento restou evidenciado a partir dos dados selecionados de orçamentos de obras públicas da amostra selecionada neste trabalho, em que foi possível calcular os percentuais médios dos custos da administração local em relação aos custos diretos iniciais a partir da mesma metodologia estatística empregada para a análise do BDI de diversos tipos de obra (vide Apêndice Estatístico). Conforme consta do quadro a seguir, o valor médio da administração local, quando discriminado na planilha de custos diretos, chega a ser quase o dobro do percentual médio desse item quando declarado como componente do BDI, ou seja, 7% e 4,04%, respectivamente:

**Quadro 5 – Comparação dos custos da Administração Local
(Planilha de Custos Diretos x BDI)**

Administração Local	Tamanho Amostra	1º Quartil	Médio	3º Quartil
Inserida no Custo Direto	133	3,43%	7,00%	9,51%
Inserida no BDI	161	3,50%	4,04%	4,97%

224. Os dados apresentados no quadro acima permitem concluir que os valores médios de administração local aumentaram quando inseridos na planilha de custos diretos em relação a quando inseridas como componente do BDI. Dessa forma, tendo em vista que não é objeto do presente estudo analisar essa questão de forma aprofundada, considera-se que é imprescindível a existência de estudos detalhados que justifiquem tecnicamente esse

FOL HA 480

PROCESSO 112,001353/2016

MAT. 74694-0

RUB. *AA*

comportamento e para que se possa conhecer e estimar com melhor precisão as composições e valores de referência a serem utilizados para a determinação dos quantitativos e custos da administração local nos orçamentos de obras públicas.

Necessidade de estudos detalhados e adoção de parâmetros provisórios

225. De acordo com o Acórdão 325/2007-TCU-Plenário, os gastos alocados no item 'administração local' compreendem os custos incorridos para a manutenção das equipes técnica e administrativa e da infraestrutura necessárias para a execução da obra. Esses gastos podem ser divididos da seguinte forma: (i) custos com recursos humanos (aqui denominados de mão de obra indireta em relação aos serviços), contemplando, por exemplo, a supervisão local, gerenciamento, apoio administrativo e demais profissionais não computados nas composições de preços unitários dos serviços; e (ii) gastos gerais de administração, como: transporte, alimentação e de pessoal; móveis e utensílios; materiais de escritório, laboratório, segurança, limpeza; aluguel de veículos e equipamentos indiretos; contas de telefone, internet, energia elétrica e água, dentre outros.

226. O dimensionamento da mão de obra indireta (MOI), usualmente, é calculado compondo-se uma equipe de profissionais que estão integralmente alocados na obra e que irão desenvolver a função primordial de supervisão de todos os serviços a serem executados na obra, além da gestão geral relativa ao andamento da obra, como: direção, planejamento, administração, apoio, fiscalização técnica, controle de custos e de qualidade, segurança etc. As equipes técnicas da MOI podem ser definidas em função da complexidade da obra, decorrente da necessidade de especialização e da regulamentação profissional, a exemplo da Resolução Confea 278/1983, e das exigências contratuais e legais, como as normas de segurança e medicina do trabalho na indústria da construção (p. ex.: Norma Regulamentadora – NR 18/2013, do Ministério do Trabalho e Emprego).

227. Para montagem eletromecânica, por exemplo, Conforto e Spranger (2002, p. 241) mencionam que a administração local compreende as seguintes categorias profissionais: engenheiro chefe, supervisores de construção, montagem, planejamento e controle, assistente técnico, técnicos de planejamento e controle, segurança, materiais e qualidade, médico de segurança do trabalho, enfermeiro, inspetor e garantia de qualidade, topógrafo, auxiliar de topógrafo, comprador, técnico administrativo, auxiliares administrativos e de escritório, cadista, almoxarife, ferramenteiro, apropriador, apontador/medidor, motorista, copeiro e vigia.

228. A quantidade de profissionais da MOI, normalmente, é calculada em função da mão de obra direta (MOD), por meio da curva ABC e do histograma de mão de obra prevista na composição de preços unitários, por representar as atividades produtivas obrigatórias de produção de serviços da obra, sendo a quantidade de MOD relacionada diretamente com o volume de produção. Para o cálculo da quantidade de homens-hora da MOI necessária à montagem eletromecânica, por exemplo, Conforto e Spranger (2002, p. 243) sugerem que a relação entre MOI e MOD se situa entre 15% e 20%, ou seja, entre 6,6 e 5 operadores diretos para cada empregado indireto, tendo as obras maiores percentuais menores e vice-versa: 'A relação entre mão de obra indireta sobre a mão de obra direta (em quantidade de HH) varia entre 15% e 20%. (...) Em pequenas montagens, a tendência é a de pessoal indireto corresponder a um percentual maior, ocorrendo o inverso nos casos de grandes montagens.'

229. Além de servir ao propósito de alocação de custos, essa relação entre a quantidade de profissionais classificados como diretos e indiretos permite obter um indicador de produtividade e de eficiência para estimação dos custos da administração local de uma obra ao estimar um parâmetro entre a quantidade de pessoal que atuam diretamente no processo produtivo e a das equipes técnica e administrativa. Portanto, por

FOL HA 481

PROCESSO 112.001353/2016

MAT. 74694-0

RUB. *AA*

meio de um indicador MOI/MOD, ele também pode ser útil para estabelecer um parâmetro de performance de custos e de comparação entre obras semelhantes.

230. A título de exemplificação, imagine duas obras públicas de porte, características e condições de localização semelhantes. O orçamento da primeira obra prevê 100 pessoas trabalhando diretamente na produção e 10 no suporte e apoio; enquanto que a segunda prevê o mesmo número de operadores diretos na produção (100) e 35 indiretos. Considerando-se que esses operadores das duas obras produzem o mesmo volume de serviços, evidentemente, a primeira obra será muito mais produtiva, conseguindo fazer o mesmo volume de produção com muito menos custos.

231. Em relação às despesas gerais administrativas da obra, como os gastos com equipamentos de proteção individual (EPI), uniformes, transporte e alimentação de pessoal, dentre outros relevantes, também podem ser apresentados parâmetros de referência em relação ao quantitativo de mão de obra da obra, calculados por meio da curva ABC de insumos e do histograma de mão de obra. Para os demais custos de baixa materialidade, de caráter residual (p. ex.: caneta, papel, limpeza etc.), que podem ser agrupados em grupos de conta mais significantes, eliminando-se as dificuldades associadas à orçamentação desses subitens, a elaboração de indicadores podem ser obtidos a partir de estudos estatísticos por meio de regressão linear e de outras técnicas estatísticas.

232. A elaboração de composições paradigmas de profissionais de MOI e estudos estatísticos podem servir de parâmetros adequados para a determinação dos custos da administração local, dentre outros possíveis referenciais empregados para o cálculo de seus componentes. Dessa forma, o estabelecimento desses parâmetros ratifica o entendimento de que é possível obter referenciais válidos e trabalhar com a alocação direta desses custos na planilha de quantitativos dos orçamentos das obras, sem prejudicar a transparência dos gastos públicos e em consonância com a jurisprudência do TCU.

233. Além da fundamentação técnica descrita acima, justifica-se a necessidade de elaboração de estudos detalhados para o estabelecimento de parâmetros específicos voltados para a determinação dos custos diretos da administração local a previsão legal nas últimas Leis de Diretrizes Orçamentárias e no Decreto 7.983/2013, que tratam da elaboração de orçamentos de obras e serviços de engenharia com base no custo global obtido a partir de composições de custos compatíveis com os custos unitários de referência do Sinapi e do Sicro. A leitura do art. 17 em conjunto com os demais dispositivos do referido decreto permite concluir que a análise dos **custos diretos dos serviços relativos à administração local** (e outros) é uma exigência legal:

Art. 17. Para as transferências previstas no art. 16, a verificação do disposto no Capítulo II será realizada pelo órgão titular dos recursos ou mandatário por meio da análise, no mínimo:

I - da seleção das parcelas de custo mais relevantes contemplando na análise no mínimo dez por cento do número de itens da planilha que somados correspondam ao valor mínimo de oitenta por cento do valor total das obras e serviços de engenharia orçados, excetuados os itens previstos no inciso II do caput; e

II - dos custos dos serviços relativos à mobilização e desmobilização, canteiro e acampamento e administração local.

234. A elaboração desses estudos deve levar em consideração ainda os diversos fatores que podem afetar a formação de custos da administração local, como: tipo de obra, valor da obra, localização, prazo de execução, dentre outros. Para ilustrar, os gráficos abaixo mostram os percentuais da administração local (calculados em relação aos custos diretos) confrontados com o valor da obra, o prazo de execução e a localização do empreendimento, obtidos a partir dos dados coletados da amostra de contratos

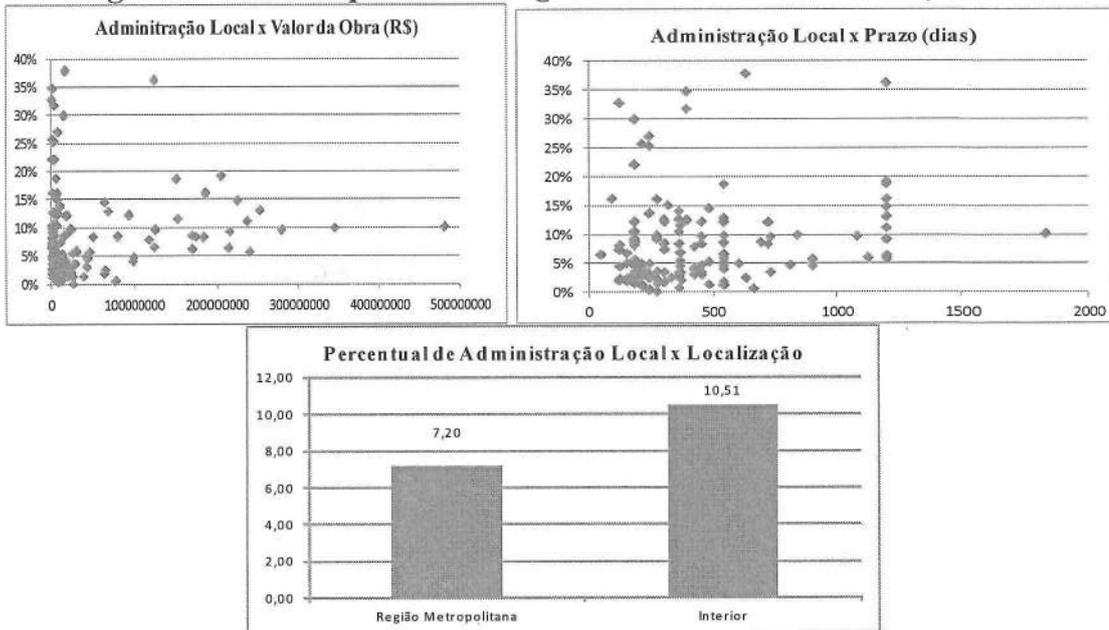
FOLHA 482

PROCESSO 112.001353/2016

MAT. 74694-0 RUB. *PA*

administrativos de diversas tipologias de obra, cujos orçamentos continham o item administração local discriminado na planilha de custos diretos:

Figura 1 – Fatores que afetam os gastos totais com administração local



235. Observa-se que, com exceção da localização, em princípio, não há como inferir sobre como a administração local varia com o valor ou o prazo de execução da obra, devendo ser objeto de estudos mais detalhados. Contudo, no presente estudo, considera-se que a tipologia de obras públicas é a principal variável a ser considerada para se determinar o dimensionamento dos custos administração local, especialmente quanto aos quantitativos da MOI determinados de acordo com o grau de exigência de especialização e padrão de gestão de cada tipologia.

236. Seguindo os mesmos procedimentos e métodos estatísticos adotados para o cálculo das taxas de BDI, conforme explicitado no capítulo 3 e no Apêndice Estatístico deste trabalho, considera-se adequado que sejam estabelecidos os valores médios e dos 1º e 3º quartis para cada um dos tipos de obras adotados no presente estudo, conforme o quadro abaixo:

Quadro 6 – Faixas referenciais de valores da Administração Local

Percentual de Administração Local inserido no Custo Direto	1º Quartil	Médio	3º Quartil
CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIOS	3,49%	6,23%	8,87%
CONSTRUÇÃO DE RODOVIAS E FERROVIAS	1,98%	6,99%	10,68%
CONSTRUÇÃO DE REDES DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA, COLETA DE ESGOTO E CONSTRUÇÕES CORRELATAS	4,13%	7,64%	10,89%
CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO DE ESTAÇÕES E REDES DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA	1,85%	5,05%	7,45%
OBRAS PORTUÁRIAS, MARÍTIMAS E FLUVIAIS	6,23%	7,48%	9,09%

237. Os percentuais indicados foram calculados como incidindo sobre os custos diretos, que podem ser considerados como valores referenciais das diversas tipologias de obras. A adoção de faixas de valores estabelecidas entre os quartis permite levar em conta os diversos fatores que podem influenciar a determinação dos custos a serem devidamente discriminados na planilha de quantitativos, não obstante, excepcionalmente, a possibilidade de se considerar válido um custo total de administração local que se afaste significativamente da média, estando acima ou abaixo dos respectivos quartis, mediante justificativa técnica devidamente fundamentada.

FOL H A 483

PROCESSO 112.001353/2016

MAT. 74694-0 RUB. *Ph*

238. Para referenciar os valores médios dos custos da administração local calculados sobre os custos diretos dos tipos de obras, especificamente quanto às obras portuárias, observa-se que o percentual médio de 7,48% contido no quadro acima mostrou-se bastante preciso quando comparado com o valor apontado no Acórdão 1.639/2012-TCU-Plenário de 7,64% do valor total dos custos diretos da obra (Porto de Itajaí/SC), conforme trecho transcrito a seguir:

(...) o percentual efetivamente pago a título de 'administração local' foi de 7,64%, percentual compatível, considerando tratar-se de obra portuária, com os valores pagos em outras obras do gênero e já analisados e aceitos por esta Corte (píeres de atracação do Porto do Rio de Janeiro, 6,49%; ampliação do cais de Vitória-ES, 6,34%), especialmente em se considerando que estes últimos não se referiram a obras emergenciais.

239. Cabe enfatizar que não se trata aqui de suscitar questionamentos sobre a pertinência da alocação dos custos da administração local na planilha de custos diretos ou na composição de BDI, visto que o todo referencial teórico, jurisprudencial e legal supracitado delimita claramente essa questão ao indicar os componentes que devem estar na planilha de custos diretos das obras públicas, incluindo os custos da administração local. No mais, uma eventual discussão sobre o retorno desses custos para a taxa de BDI, além de carecer de base científica sólida e de respaldo na moderna literatura especializada, tem o potencial de ocasionar uma maior insegurança jurídica e de regressar ao modelo anterior de orçamentação sem uma maior padronização técnica e transparência dos gastos públicos.

240. Por outro lado, entende-se que, nesse momento, aproveitando os dados levantados no presente trabalho, é pertinente propor valores referenciais provisórios para a análise dos custos da administração local em relação aos custos diretos até que sejam promovidos estudos detalhados sobre o assunto quanto ao adequado dimensionamento de seus quantitativos por meio de parâmetros técnicos, sem desconsiderar as particularidades de cada tipo de obras e outras variáveis. Busca-se, assim, a determinação desses com base em referências justas, compatíveis com os padrões de mercado e de precisão adequada para ser dar a devida transparência aos gastos públicos.

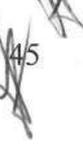
241. Portanto, considera-se ser adequado solicitar às entidades responsáveis pela execução dos diferentes tipos de obras e gestão de sistemas referenciais de custos que promovam estudos técnicos detalhados com vistas à construção de composições de profissionais paradigmas para a formação e análise dos custos da administração local dos orçamentos de obras públicas, bem como orientar as unidades técnicas do TCU que adotem, em caráter provisório, os referenciais indicados acima para a análise de orçamentos de cada tipologia de obras.

2.4.2. IRPJ e CSLL

242. O Acórdão 325/2007-TCU-Plenário firmou o entendimento de que os tributos IRPJ e CSLL, por serem de natureza direta e personalística, devem ser suportados pelo particular, sendo, portanto, irregular o seu repasse à Administração Pública tanto no BDI quanto na planilha de custos de obras financiadas com recursos públicos. Após reiterados julgados nesse sentido, este Tribunal finalmente editou a Súmula-TCU 254/2010 com o seguinte teor:

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

243. Por esses fundamentos, no caso de se admitir o IRPJ e a CSLL no BDI de contratos administrativos, a Administração Pública estaria ressarcindo parcela de tributos que somente seria devida após a apuração do resultado econômico de determinado período, o qual, a depender do desempenho empresarial, poderia ser auferido ou não pela pessoa



FOLHA 484

PROCESSO 112,001353/2016

MAT. 74694-0 RUB. *PA*