

Análise da tributação de mão de obra em orçamentos de obras do governo do Ceará entre 2015 e 2018

Analysis of labor taxation in budgets for government works of Ceará between 2015 and 2018

<https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.790>

Ronald Linhares Ferreira Gomes¹
Paulo Rogério Faustino Matos²

RESUMO

Esse artigo tem por finalidade analisar a tributação da mão de obra na elaboração dos orçamentos de obras públicas do estado do Ceará, comparando a adoção do sistema de horista com o de mensalista na montagem dos orçamentos que tem como base a tabela da Secretaria de estado de Infraestrutura (Seinfra) de propriedade do Governo do estado do Ceará. Para ter condições paramétricas, foram utilizados dados de todas as obras públicas pagas pelo governo estadual durante o período de 2015 a 2018. A análise realizada mostra que, com a mudança no regime de tributação na elaboração dos orçamentos, o ente público estadual poderia economizar 6,41% do montante pago no período, o que equivaleria a aproximadamente R\$ 67 milhões anuais.

Palavras-chave: orçamento; mão de obra; tributação; obras públicas.

1 Graduação em engenharia civil (UVA), especialista em avaliações e perícias de engenharia pela UNICID, Mestre em Economia pela UFC. Atualmente é professor do IFCE, campus Sobral. E-mail: ronald.gomes@ifce.edu.br

2 Doutor em Economia pela Fundação Getúlio Vargas (EPGE/FGV, RJ, 2006) e Engenheiro civil pela Universidade Federal do Ceará (UFC, 2002). Atualmente é Professor Associado III nos programas de Graduação do Departamento de Administração da UFC e de Pós-Graduação em Economia da UFC (CAEN/UFC), bolsista de Produtividade em Pesquisa 1D (CNPq), Cientista-chefe do Monitor Fiscal TCE-CE (FUNCAP) e Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade (FEAAC). Sua área de pesquisa é Finance & Development. E-mail: paulomatos@ufc.br

ABSTRACT

This paper aims to analyze the taxation of labor in public works budgets of the state of Ceará, a comparison was made between budgets with hourly payment and monthly wages, based on Ceará tables of Seinfra. To have parametric conditions, data from all public works paid by the state government during the period from 2015 to 2018 were used. The analysis shows that with the change in the tax regime of budgets, the state government could have saved 6.41% of the amount paid in the period, equivalent to approximately R\$ 67 million per year.

Keywords: budget; labor; taxation; public works.

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 18-04-2022

Data de versão final: 18-08-2022

Data de aprovação: 19-08-2022

Data de publicação online: 02-12-2022

1 INTRODUÇÃO

Para que o ente público possa contratar quaisquer tipos de obras ou serviços de engenharia, deverá basear-se nas legislações que se referem na Lei nº 8.666/93, conhecida como Lei das licitações, publicada em 21 de junho 1999, como também na Lei do Regime Diferenciado de Contratações (RDC), Lei nº 12.462, publicada em 4 de agosto de 2011. Nos itens descritos nessa legislação, deverá previamente, os devidos órgãos responsáveis, dispor para contratação de projetos básicos que possam contemplar e identificar os serviços que constarão na respectiva obra, como também o orçamento detalhado em planilhas que expressem a composição de todos os seus custos unitários, para que possam chegar a um valor global final da obra.

Para que se possam conhecer previamente os valores das obras, os órgãos responsáveis pela elaboração das peças técnicas devem dispor de conhecimento do objeto a ser contratado, para isso, necessitam conhecer por completo os projetos básicos da obra, para que se possa realizar, a partir dessas informações, o orçamento detalhado da obra, que servirá tanto de guia no processo licitatório, como também para acompanhamento e auditorias.

A partir do Decreto nº 7.983, de 8 de abril de 2013, estabeleceu-se as regras e critérios para elaboração do orçamento referente às obras e serviços de engenharia, desta forma os orçamentos são elaborados com base na formação de preços unitários, o responsável irá calcular a quantidade de serviços necessários para realização daquela obra, visando o somatório de cada item unitário para obter um preço global. Em cada item unitário, o encarregado por essa tarefa irá basear-se em itens já previamente descritos nas tabelas de serviços públicos e definir o orçamento de referência para o processo licitatório.

Para o auxílio da elaboração dos orçamentos de obras e serviços de engenharia, alguns entes federais e estaduais publicam periodicamente uma planilha de preços de serviços unitários, que servem de referência para chegar a um valor orientador da contratação. No caso do estado do Ceará, o governo mantém, desde agosto de 2001, a publicação periódica da tabela de custos unitários de serviços de engenharia, elaborada pela coordenadoria de transporte e obra da Secretaria de Infraestrutura do estado do Ceará (Seinfra).

O referido instrumento conta com mais de 4.000 itens de serviços e mais de 7.000 insumos, disponibilizados por meio de sítio eletrônico, acessível a qualquer cidadão. Nele estão indicados os preços sobre: serviços preliminares, movimentação de terra, serviços auxiliares, obras de drenagem, argamassas, fundações e estruturas, contenções, paredes e painéis, esquadrias e ferragens, vidros, cobertura, impermeabilização, proteção térmica, revestimentos, pisos, instalações hidráulicas, serviços opera-

cionais, instalações elétricas, telefonia, lógica, som e sistemas de controle, pintura, pavimentação do sistema viário, conservação do sistema viário e obras portuárias. Dessa forma, são apresentados os valores atualizados de insumos, equipamentos e mão de obra.

Esses serviços publicados contêm na sua composição, a quantidade e o custo direto de cada insumo, equipamento e/ou mão de obra que utilizará para realizar uma unidade daquele específico serviço, juntamente com seus respectivos encargos sociais. Cabendo ao responsável pelo orçamento, especificar a quantidade de cada item que será utilizado naquela obra de construção civil.

A tabela Seinfra publica, juntamente com os preços de cada item, o valor da porcentagem para os encargos sociais, segundo a tabela, a adoção dos valores de 87,01% para horistas e 49,68% para mensalistas, valores já respeitando legislação pertinente. Sendo que para composição do custo de uma unidade de cada serviço é utilizada a tributação para trabalhadores horistas e contratados nessa condição.

Nas situações práticas visualizadas nas obras públicas, as empreiteiras acabam contratando mão de obra em regime mensalista para a execução de serviços cujos custos foram cotados pela administração pública considerando os encargos sociais de trabalhadores horistas. Isto se dá por diversos fatores como: redistribuição de mão de obra para serviços similares e volume de serviços que extrapolem uma jornada mensal. Assim, ocorre na prática o pagamento pelo empreiteiro de uma tributação abaixo do custo pago pelo ente pagador, economia essa que poderia ser repassada aos cofres públicos.

2 REVISÃO DA LITERATURA

O orçamento das obras de engenharia é um documento norteador para definições de todo o escopo do projeto a ser executado. O mesmo é regido por normas, portarias e legislação pertinente de diversos órgãos reguladores e controladores.

Orçamento é um documento técnico, no qual se registram as operações de cálculo de todos os custos da construção. Deve-se obedecer ao projeto aprovado e o estabelecido nas especificações técnicas, não omitindo nenhum dos serviços necessários à construção do empreendimento (TCU, 2014).

Tisaka (2007) define como custo direto todos os custos diretamente envolvidos na produção da obra, que são os insumos constituídos por materiais, mão de obra e equipamentos auxiliares, mais toda a infraestrutura de apoio necessária para a sua execução no ambiente da obra.

Segundo o manual de obras e serviços de engenharia da Advocacia Geral da União (AGU), publicado em 2014, o projeto básico deve conter o orçamento detalhado da obra, do serviço ou do complexo de obras ou serviços que constituem o objeto da licitação e dos futuros contratos.

Sendo assim, o orçamento torna-se peça essencial para a contratação de uma obra, apresentando em tabelas os itens a serem executados, suas respectivas unidades de medida, a quantidade a ser aplicada, os custos diretos do item unitário, o valor total do item e o resultado da multiplicação dos quantitativos com custo direto. Em cada item apresentado, a descrição apresenta o serviço a ser executado como um todo para aquela sua determinação, já contemplando os valores dos insumos, equipamentos, se necessários, e mão de obra.

No que tange à mão de obra, deve-se destacar a necessidade de inclusão, nos seus custos, dos encargos sociais (ou leis sociais), os quais devem ser calculados em função da especificidade do local de execução dos serviços. É fundamental esclarecer que devem ser usadas duas taxas de encargos sociais: uma para empregados horistas e outra para mensalistas, pois diferentemente dos primeiros, os mensalistas têm encargos sociais que incidem sobre a remuneração mensal (TCU, 2014).

Além dos custos diretos, os orçamentos devem conter uma porcentagem relacionada ao custo indireto, Tisaka (2006) define como despesas indiretas, as despesas que não fazem parte dos insumos da obra e sua infraes-

trutura no local de execução, mas que são necessárias para a sua realização.

Para cobrir os custos indiretos, faz-se necessário a inclusão de uma taxa de Bonificação e Despesas Indiretas (BDI), que o TCU (2014) define como a remuneração da empresa construtora e suas despesas indiretas, isto é, garantias, risco e seguros, despesas financeiras, administração central e tributos. Ela é um percentual que, aplicado sobre o custo da obra, eleva o preço final dos serviços.

As Leis de Diretrizes Orçamentárias Federal, desde a Lei nº 10.524/2002 (LDO/2003) até a Lei nº 12.708/2012 (LDO/2013), e o mais recentemente, o Decreto Federal 7.983/2013, determinam que, no caso de orçamentos de referência de obras públicas, devem ser adotadas as produtividades e consumos utilizados pelos sistemas referenciais de custos, sempre tomando-se o cuidado de buscar aquele serviço que mais se assemelha às condições particulares da obra a ser orçada (TCU, 2014).

No âmbito do Governo do estado do Ceará, a elaboração da planilha orçamentária de obras e serviços de engenharia, o orçamentista deve utilizar, prioritariamente, a composição de custos unitários constantes na tabela de custos da Seinfra, por meio do Sistema da Tabela de Custos de Obras e Serviços de Engenharia (SIPROCE) (CGE/CE, 2016).

Conforme determina a Portaria nº170/2001, da SEINFRA, é obrigatória a utilização de sua tabela de custos por todas as coordenadorias da Secretaria de Infraestrutura do estado do Ceará (Seinfra) e suas vinculadas. Entretanto, constitui boa prática a utilização desse sistema de referência de preços em obras e serviços de engenharia (CGE, 2016).

Portanto, para elaboração dos orçamentos de obras públicas do estado do Ceará é obrigatória a utilização da tabela Seinfra como parâmetro norteador dos preços utilizados pelo estado.

3 METODOLOGIA

Para o estudo da tributação da mão de obra utilizada nos orçamentos de obras e serviços de engenharia, visto os diferentes tipos de obras, foi considerado para o levantamento o agrupamento dos diversos tipos, seguindo a tabela de tributação trabalhista do Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS). Segundo o mesmo, a contribuição social deve seguir a aplicação em cima dos valores de 40% para obras de edificação, 50% para obras de drenagem, 45% para as obras de arte, 10% para as obras de pavimentação asfálticas, 15% para as obras de terraplanagem e aterros e 35% para demais serviços com utilização de meios mecânicos. Esses parâmetros consideram o que é destinado para mão de obra, sendo custo direto e seus respectivos encargos sociais.

Cada valor de obra considera em seus orçamentos os custos diretos e custos indiretos, e para cada tipologia de obra é calculado, preliminarmente, o valor de quanto seria cada um desses custos. Do valor final da obra foi deduzido o custo indireto, baseando-se no valor do Benefício e Despesa Indireta (BDI), essas despesas consideram os custos de operação da empresa responsável pela obra na qual não há como mensurar previamente na elaboração do orçamento. Portanto, para controle desses custos que são calculados acima dos custos diretos da obra, o Tribunal de Contas da União regulamentou os valores de acordo com acórdão nº 2.622/2013 com valores representativos a cada tipologia de obra, conforme descrito na tabela 1 a seguir.

Tabela 1 – Valores do BDI por tipo de obra

TIPOS DE OBRA	1º Quartil	Médio	3º Quartil
Construção de edifícios.	20,34%	22,12%	25,00%
Construção de rodovias e ferrovias.	19,60%	20,97%	24,23%
Construção de redes de abastecimento de água, coleta de esgoto e construções correlatas.	20,76%	24,18%	26,44%
Construção e manutenção de estações e redes de distribuição de energia elétrica.	24,00%	25,84%	27,86%
Obras portuárias, marítimas e fluviais.	22,80%	27,48%	30,95%

Fonte: TCU (2013).

Portanto, considera-se o valor da obra de acordo com Equação 1 a seguir:

$$OBRA = CD + BDI * CD$$

Sendo:

OBRA= Valor Final da Obra

CD= Custo Direto

BDI= Benefício e Despesas Indiretas

Para que se possa chegar ao valor do custo direto da obra, a partir do valor final pago, considera-se a Equação 2 a seguir:

$$CD = OBRA / (1 + BDI)$$

A partir da Equação 2, para efeito de cálculo, utiliza-se o custo direto empregado na obra a partir de uma unidade monetária. Desse valor, retira-se o BDI equivalente e chega-se ao valor obtido como custo direto na aplicação da obra.

Tabela 2 – Tabela de cálculo de custo direto com dedução do BDI

TIPO DE OBRA	RS	BDI (%)	BDI (RS)	Custo direto (RS)
Edificação	1,00	22,12%	0,18	0,82
Drenagem	1,00	24,18%	0,19	0,81
Obras de arte	1,00	22,12%	0,18	0,82
Pavimentação asfáltica	1,00	20,97%	0,17	0,83
Terraplanagem/aterro	1,00	20,97%	0,17	0,83
Demais serviços com utilização de meios mecânicos	1,00	22,12%	0,18	0,82

Fonte: pesquisa própria (2019).

O valor do custo direto representa a quantidade de mão de obra, equipamentos e insumos necessários para realização. Então, o próximo passo foi realizar a separação desses valores, considerando dois grupos, um para insumos e equipamentos e outro para mão de obra.

A separação percentual dos dois grupos formados baseou-se na tabela do INSS quanto à tributação de mão de obra, em que se usou o valor conhecido representante do custo direto em cima da unidade monetária.

Tabela 3 – Tabela de separação de insumos/equipamentos e mão de obra com tributação

TIPO DE OBRA	Custo direto (R\$)	Insumos/ equipamentos (%)	Insumos/ equipamentos (R\$)	Mão de obra com tributação (%)	Mão de obra com tributação (R\$)
Edificação	0,82	60,00%	0,49	40,00%	0,33
Drenagem	0,81	50,00%	0,40	50,00%	0,40
Obras de arte	0,82	55,00%	0,45	45,00%	0,37
Pavimentação asfáltica	0,83	90,00%	0,74	10,00%	0,08
Terraplanagem/ aterro	0,83	85,00%	0,70	15,00%	0,12
Demais serviços com utilização de meios mecânicos	0,82	65,00%	0,70	35,00%	0,29

Fonte: pesquisa própria (2019).

Nos valores encontrados para mão de obra, há incluso o valor do custo e seu respectivo encargo social. Como mencionado, os orçamentos de obras e serviços de engenharia na esfera do Governo do estado do Ceará, baseia-se na tabela da Seinfra cujos serviços possuem tributações de mão de obra do tipo horista. Portanto, a partir disso, foram calculados os valores e percentuais para cada aplicação de mão de obra, utilizando a Equação 3 a seguir:

$$MO = MO_{com\ tributação} / (1 + ENCARGO_{horista})$$

Sendo:

MO= Mão de obra sem tributos

$MO_{com\ tributação}$ =Mão de obra com tributos

$ENCARGO_{horista}$ =Encargos sociais para trabalhadores horistas

Após aplicação da equação para cada grupo de obra e serviços, o valor do custo direto da mão de obra sem a tributação é encontrado, com esses valores, aplica-se a incidência de encargo do tipo mensalista em cima desses valores e os valores de cada tipo de obra são recalculados, como se tivesse a tributação do regime mensal.

Com esses novos valores, adicionam-se novamente os valores de insumos e equipamentos, retirados anteriormente, e ao final, a incidência do BDI correspondente. Do valor encontrado, os valores iniciais são comparados e chega-se a um montante abaixo dos aplicados inicialmente com o regime de tributação inicial.

Tabela 4 – Diferença da aplicação de tributação da mão de obra para obras e serviços de engenharia

TIPO DE OBRA	Valor do serviço com tributação de mão de obra horista (R\$)	Valor do serviço com tributação de mão de obra mensalista (R\$)	Diferença de valores (R\$)	Diferença de valores (%)
Edificação	1,00	0,92	0,08	7,98%
Drenagem	1,00	0,90	0,10	9,97%
Obras de arte	1,00	0,91	0,09	8,98%
Pavimentação asfáltica	1,00	0,98	0,02	1,99%
Terraplanagem/aterro	1,00	0,97	0,03	2,99%
Demais serviços com utilização de meios mecânicos	1,00	0,93	0,07	6,97%

Fonte: pesquisa própria (2019).

Como observado, para cada tipologia de obra há uma mudança percentual ajustada a uma oneração do tipo de tributação. As obras e serviços de engenharia, se orçados previamente com tributações do tipo mensalistas, tornariam os valores das obras mais próximos do real, não ocasionando sobrecarga financeira na obra.

3.1 Coleta de Dados

Para a busca de um parâmetro do quanto poderia ser economizado em gastos com obras e serviços de engenharia, foi realizado o levantamento de todas as obras pagas pelo Governo do estado do Ceará na gestão de 2015 a 2018.

A busca de dados ocorreu por meio do Portal da Transparência, de domínio do governo do estado do Ceará, em que no campo de busca foi aplicado o filtro obras e instalações para cada ano de análise. Das informações obtidas no filtro, foi elaborada uma planilha com todas as notas de empenhos pagas em cada ano.

Em cada agrupamento anual de notas de empenhos, foram separados os tipos de obras pelo item ‘ação do governo’, em que foram juntadas as tipologias de obras mais similares de acordo com a tabela do INSS. A partir daí, foi considerado o montante do valor pago final do empenho, com a finalidade de gerar o volume despendido pelo governo no pagamento daquela ação. As obras e os serviços de engenharia foram classificados e agrupados da seguinte maneira:

- edificação: obras equivalentes a construção, reforma, instalação de obras de edificação e urbanização;
- drenagem: obras de drenagem, abastecimento d’água e esgotamento sanitário;
- obras de arte: viadutos, túneis, obras de grande volume;
- obras de pavimentação asfáltica: implantação e restauração de rodovias;
- terraplanagem: obras de movimentação de terra;
- demais obras: obras que não se enquadram nas demais classificações;
- projetos e serviços: projetos, acompanhamento e supervisão de obras.

Ao final do agrupamento, realizados separadamente por ano, foram somados os valores das notas de empenho e realizado o possível desconto que ocorreria se, por acaso, as obras fossem orçadas em regime de tributação mensalista.

4 RESULTADOS

A partir do campo de busca no Portal da Transparência do Governo do estado do Ceará, encontra-se um valor para cada ano dentro do quadriênio estudado. Como citado anteriormente, foi considerada uma faixa de economia em cada grupo das diferentes tipologias de obras, agrupadas respectivamente em: 7,98% para edificações, 9,97% para drenagens, 8,98% para obras de arte, 1,99% para pavimentação asfáltica, 2,99% para terraplanagem, 6,97% para demais serviços, para projetos e serviços não foi considerado nenhuma faixa.

A análise foi considerada ano a ano, calculando o valor pago final das notas de empenho, em seguida o percentual a economizar e, por fim, o valor que porventura o ente estadual poderia economizar com a mudança da tributação do orçamento da obra.

Tabela 5 – Relação de obras pagas no ano de 2015

Tipo de obra	Valor pago final (R\$)	Percentual a economizar (%)	Valor a economizar (R\$)
Edificações	473.387.148,09	7,98%	37.776.294,42
Drenagem	141.721.612,20	9,97%	14.129.644,74
Obras de arte	145.093.951,79	8,98%	13.029.436,87
Pavimentação	609.105.867,05	1,99%	12.121.206,75
Terraplanagem	46.074.188,75	2,99%	1.377.618,24
Demais	24.039.286,56	6,97%	1.675.538,27
Projetos e serviços	9.723.788,45	0,00%	-
TOTAL	1.449.145.842,89		80.109.739,30

Fonte: pesquisa própria (2019).

Em 2015, o valor pago em obras e serviços de engenharia custou aos cofres do Governo do estado do Ceará o montante de R\$ 1.449.145.842,89. Com a mudança da tributação seria possível ter economizado o valor de R\$ 80.109.739,30, o que representaria 5,53% de economia para o ano.

Tabela 6 – Relação de obras pagas no ano de 2016

Tipo de obra	Valor pago final (R\$)	Percentual a economizar (%)	Valor a economizar (R\$)
Edificações	219.704.437,40	7,98%	17.532.414,10
Drenagem	143.240.320,47	9,97%	14.281.059,95
Obras de arte	230.553.207,28	8,98%	20.703.678,01
Pavimentação	436.670.186,57	1,99%	8.689.736,71
Terraplanagem	36.913.594,93	2,99%	1.103.716,49
Demais	65.805.417,09	6,97%	4.586.637,57
Projetos e serviços	8.027.346,80	0,00%	-
TOTAL	1.140.914.510,54		66.897.242,84

Fonte: pesquisa própria (2019).

Para o ano de 2016, foram gastos em obras e serviços de engenharia a quantia de R\$ 1.140.914.510,54, e com a mudança sugerida na elaboração dos orçamentos, seria possível a economia de R\$ 66.897.242,84, o que representa 5,86% do total pago para este ano.

Tabela 7 – Relação de obras pagas no ano de 2017

Tipo de obra	Valor pago final (R\$)	Percentual a economizar (%)	Valor a economizar (R\$)
Edificações	345.239.791,36	7,98%	27.550.135,35
Drenagem	148.474.954,22	9,97%	14.802.952,94
Obras de arte	329.518.365,90	8,98%	29.590.749,26
Pavimentação	54.610.693,90	1,99%	1.086.752,81
Terraplanagem	11.187.294,57	2,99%	334.500,11
Demais	15.239.646,24	6,97%	1.062.203,34
Projetos e serviços	11.286.240,02	0,00%	-
TOTAL	915.556.986,21		74.427.293,80

Fonte: pesquisa própria (2019).

Já no ano de 2017, foram pagos R\$ 915.556.986,21 para obras e serviços de engenharia, sendo possível chegar a uma economia no valor de R\$ 74.427.293,80, com a mudança na formação do orçamento, ocasionando um percentual de 8,13% do montante pago neste item no referido ano.

Tabela 8 – Relação de obras pagas no ano de 2018

Tipo de obra	Valor pago final (R\$)	Percentual a economizar (%)	Valor a economizar (R\$)
Edificações	235.980.465,26	7,98%	18.831.241,13
Drenagem	96.570.500,36	9,97%	9.628.078,89
Obras de arte	184.867.400,05	8,98%	16.601.092,52
Pavimentação	180.604.667,39	1,99%	3.594.032,88
Terraplanagem	1.570.816,32	2,99%	46.967,41
Demais	3.269.503,81	6,97%	227.884,42
Projetos e serviços	10.275.670,99	0,00%	-
TOTAL	713.139.024,18		48.929.297,24

Fonte: pesquisa própria (2019).

E no ano de 2018, foram despendidos R\$ 713.139.024,18 no item analisado, tendo a possibilidade de economizar o valor de R\$ 48.929.297,24, significando uma importância de 6,86% dos valores pagos no respectivo ano.

Finalmente, analisando todo o quadriênio, o Governo do estado do Ceará, desembolsou para pagamento em obras e serviços de engenharia a quantia de R\$ 4.218.756.363,82, sendo esses valores com regime de tributação normal para mão de obra, ou seja, horista. Se, porventura, a elaboração dos orçamentos de obras e serviços de engenharia mudasse o regime de tributação previamente para o tipo mensalista, a administração pública poderia ter economizado aos seus cofres uma quantia de R\$ 270.363.573,18, o que representa um percentual de 6,41% dos valores despendidos nessa modalidade.

5 CONCLUSÃO

O planejamento das obras públicas passa essencialmente pela elaboração dos orçamentos dos serviços a serem executados. Nas legislações pertinentes à temática, consideram o uso mais comum da composição de preço unitário, observando apenas o item a ser executado como uma parte

do objeto global, sendo essa uma visão micro de todo o serviço.

Contudo, essa visão micro dos serviços despreza a quantidade de serviços que extrapolem jornadas mensais e redistribuição do mesmo tipo de mão de obra para outros serviços similares dentro do objeto global. Com isso, os orçamentos consideram os encargos sociais de mão de obra visando à execução de um tipo de serviço único, como se as empresas responsáveis pela execução contratassem funcionários apenas para aquele serviço, sem considerar o uso do mesmo para outros serviços.

Na metodologia da composição de preços unitários ocasiona-se, certamente pelos fatores mencionados, a aplicação de encargos sociais de trabalhadores horistas para todos os itens do orçamento. Com esse fato, o ente público paga um valor mais alto de encargos sociais em cima da mão de obra a contratar.

É necessário que as tabelas de serviços públicos considerem apenas os custos dos insumos e de mão de obra direta, sem o encargo, ficando a análise do encargo da mão de obra, pelo prazo e tipologia da obra, podendo ser utilizado como base a tabela de tributação do INSS.

Outra condição a se utilizar é a aplicação de tabelas com a possibilidade de escolha de diferentes tipos de tributação de regime de trabalho, horista ou mensalista, separadamente. Em obras com serviços costumeiros e superiores a um prazo global de 30 dias, adotar-se-á o regime de mensalistas, salvos os serviços dentro do orçamento com mão de obra exclusiva para realização da atividade e com duração inferior a 30 dias para sua execução, não sendo possível a realização pelos trabalhadores já contratados para outros serviços.

Dentro do âmbito do Governo do estado do Ceará, como mencionado, os orçamentos das obras públicas são norteados pela tabela da Seinfra, sendo essa de uso com tributação horista em todos os seus itens. É necessária a adaptação da tabela para publicação de serviços sem encargos e com encargos sociais, sendo esses de mensalistas e horistas, para que seja possível, durante a elaboração do orçamento, a escolha e identificação dos serviços nos quais se encaixam.

Com essa mudança de concepção, os valores orçados se enquadrariam mais na realidade de custos da obra, visto que esta diferença não corresponde ao lucro da empresa, sendo esta parte incluída dentro do BDI adotado para a tipologia da obra. Tais perdas estariam saindo do erário do estado para a empresa contratada.

Na análise realizada no quadriênio do Governo do estado do Ceará, entre os anos de 2015 e 2018, essa diferença representou 6,41% dos valores pagos a obras e serviços de engenharia, o que representa o montante de R\$ 270.363.573,18, uma média de pouco mais de R\$ 67 milhões anuais.

Em dezembro de 2018, com a reeleição do Governador Camilo Santana e com o cenário de incertezas no país, foi apresentada uma reforma administrativa, aprovada pela Assembleia Legislativa do estado do Ceará. Nessa reestruturação há uma previsão de economia esperada de R\$ 27 milhões anuais aos cofres públicos. A medida de mudança da tributação na elaboração dos orçamentos de obras e serviços de engenharia poderá apresentar uma economia maior que uma reforma administrativa, visto que esta poderá afetar serviços básicos à população.

Faz-se necessário, portanto, tornar essa análise um debate para que se possa chegar a um denominador possível a dirimir essas perdas aos cofres públicos, com aperfeiçoamento das atuações do poder público.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Advocacia Geral da União (AGU). **Manual de obras e serviços de engenharia**: fundamentos da licitação e contratação. Brasília/DF, 2014.

BRASIL. **Decreto nº 7.983**, de 8 de abril de 2013. Estabelece regras e critérios para elaboração do orçamento de referência de obras e serviços de engenharia, contratados e executados com recursos dos orçamentos da União, e dá outras providências. Brasília/DF, 2013.

BRASIL. Instituto Nacional da Seguridade Social. **Ordem de Serviço DAF nº 209**. Estabelece procedimentos de arrecadação e fiscalização da retenção incidente sobre o valor dos serviços e das contribuições devidas sobre a remuneração decorrente da prestação de serviços através de cessão de mão de obra ou empreitada. Brasília/DF, 1999. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/tributario/os209inss.htm#:~:text=ORDEM%20DE%20SERVI%C3%87O%20DAF%20N%C2%BA%20209%2C%20DE%2020%20DE%20MAIO%20DE%201999&text=Estabelece%20procedimentos%20de%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20e,%2Dde%2Dobra%20ou%20empreitada>. Acesso em: 18 ago. 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.666**, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília/DF, 1993.

BRASIL. **Lei nº 12.462**, de 4 de agosto de 2011. Institui o Regime Diferenciado de Contratações Públicas (RDC). Brasília/DF, 2011.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Obras Públicas: Recomendações Básicas para a contratação e Fiscalização de Obras de Edificações Públicas**. Brasília/DF, 2014. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/1E/26/8A/06/23DEF610F5680BF6F18818A8/Obras_publicas_recomendacoes_basicas_contratacao_fiscalizacao_obras_edificacoes_publicas_4_edicao.PDF. Acesso em: 18 ago. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.622/2013**. Adoção de valores referenciais de taxas de Benefício e Despesas Indiretas (BDI) para diferentes tipos de obras e serviços de engenharia e para itens específicos para a aquisição de produtos. Brasília/DF, 2013. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/bdi/ANOACORDAO%253A2013/DTRELEVANCIA%20asc,%20NU->

MACORDAOINT%20asc/217/%20?uuid=b5950f20-888a-11e9-8b-87-7727e6e72bec. Acesso em: 19 fev. 2019.

CEARÁ. Controladoria e Ouvidoria Geral do estado. **Manual de obras públicas e serviços de engenharia**. Fortaleza/CE, 2016. Disponível em: <https://www.cge.ce.gov.br/manual-de-obras-publicas-e-servicos-de-engenharia/>. Acesso em: 28 mai 2019.

TISAKA, M. **Orçamento na construção civil**: consultoria, projeto e execução. São Paulo/SP: Editora Pini, 2007.

Como citar este artigo:

GOMES, Ronald Linhares Ferreira; MATOS, Paulo Rogério Faustino. Análise da tributação de mão de obra em orçamentos de obras do governo do Ceará entre 2015 e 2018. **Revista Controle**: doutrina e artigos, Fortaleza, v. 21, n. 1, p. 372-390, jan./jun. 2023. Semestral. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.790>.

ANEXO

Encargos sociais utilizados na tabela da Seinfra.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Infraestrutura

ENCARGOS SOCIAIS - HORISTAS E MENSALISTAS - TABELA SEINFRA 024 e 024.1 (DESONERADA)					
CÓDIGO	DESCRIÇÃO	TABELA 024.1		TABELA 024	
		HORISTAS %	MENSALISTAS %	HORISTAS %	MENSALISTAS %
A	ENCARGOS SOCIAIS BÁSICOS	16,80	16,80	36,80	36,80
A1	INSS	0,00	0,00	20,00	20,00
A2	SESI	1,50	1,50	1,50	1,50
A3	SENAI	1,00	1,00	1,00	1,00
A4	INCRA	0,20	0,20	0,20	0,20
A5	SEBRAE	0,60	0,60	0,60	0,60
A6	SALÁRIO EDUCAÇÃO	2,50	2,50	2,50	2,50
A7	SEGURO DE ACIDENTES	3,00	3,00	3,00	3,00
A8	FGTS	8,00	8,00	8,00	8,00
B	ENCARGOS SOCIAIS C/ INCIDÊNCIA DE A	46,45	17,71	46,45	17,71
B1	DESCANSO SEMANAL REMUNERADO	17,87	0,00	17,87	0,00
B2	FERIADOS	3,72	0,00	3,72	0,00
B3	ALXILIO ENFERMIDADE	0,91	0,69	0,91	0,69
B4	13º SALÁRIO	10,92	8,33	10,92	8,33
B5	LICENÇA PATERNIDADE	0,08	0,06	0,08	0,06
B6	FALTAS JUSTIFICADAS	0,73	0,56	0,73	0,56
B7	DIAS DE CHUVAS	1,65	0,00	1,65	0,00
B8	ALXILIO ACIDENTE DE TRABALHO	0,12	0,09	0,12	0,09
B9	FÉRIAS GOZADAS	10,42	7,96	10,42	7,96
B10	SALÁRIO MATERNIDADE	0,03	0,02	0,03	0,02
C	ENCARGOS SOCIAIS S/ INCIDÊNCIA DE A	15,43	11,78	15,43	11,78
C1	AVISO PRÉVIO INDENIZADO	6,35	4,86	6,35	4,86
C2	AVISO PRÉVIO TRABALHADO	0,15	0,11	0,15	0,11
C3	FÉRIAS INDENIZADAS	3,56	2,72	3,56	2,72
C4	DEPOSITO DE RECISÃO S/ JUSTA CAUSA	4,84	3,69	4,84	3,69
C5	INDENIZAÇÃO ADICIONAL	0,53	0,41	0,53	0,41
D	REINCIDÊNCIAS DE UM GRUPO SOBRE O OUTRO	8,33	3,39	17,65	6,95
D1	REINCIDÊNCIA DE GRUPO A SOBRE GRUPO B	7,80	2,98	17,00	6,52
D2	REINCIDÊNCIA DE GRUPO A SOBRE AVISO PRÉVIO TRABALHADO E REINCIDÊNCIA DO FGTS SOBRE AVISO PRÉVIO INDENIZADO	0,53	0,41	0,56	0,43
TOTAL (A+B+C+D)		87,01	49,68	116,33	73,24