

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

**REFLEXOS DA DESONERAÇÃO DA FOLHA DE SALÁRIOS NO EQUILÍBRIO ECONÔMICO DE
CONTRATOS DE OBRAS DE INFRAESTRUTURA**

Diogo Negrão Raiol Ferreira

Anteprojeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

1. Tema, contexto, e modelo de pesquisa predominante

Neste trabalho, proponho analisar o suposto impacto financeiro em contratos de construção civil de longa prazo para obras de infraestrutura com a administração pública em decorrência da alteração do regime de tributação da contribuição previdenciária patronal sobre a folha de salários (CPP) para a receita bruta (CPRB), no âmbito da chamada desoneração da folha.

A proposta não se limita propriamente a identificar se houve ou não efetiva vantagem financeira em decorrência da alteração do regime tributário, mas sim determinar se é juridicamente possível realizar uma comparação entre as bases tributáveis a fim de determinar a real margem de vantagem. Além disso, ainda que tecnicamente viável, analisarei se tal comparativo realmente implica em desequilíbrio econômico-financeiro e na consequente necessidade de ajuste contratual ou ressarcimento de custos, ou então se a alteração de regime estaria inserida no âmbito da distribuição objetiva de riscos contratuais e, portanto, não sujeita a qualquer recomposição pactual ou jurídica.

A Lei n. 12.546/2011 foi editada no âmbito do Plano Brasil Maior com uma série de medidas visando fazer frente à crise financeira internacional de 2008. Dentre elas, previu a substituição da contribuição previdenciária patronal sobre a folha de salários pela receita bruta para alguns setores estratégicos (em especial empresas do ramo de tecnologia da informação – TI e tecnologia da informação e comunicação – TIC) como meio de fomentar a formalização das relações trabalhistas e estimular o desenvolvimento de tais setores. A previsão de perda orçamentária, naquele momento, era de R\$ 214 milhões para 2011 e R\$ 1.430 milhões para 2012, consoante exposto na Exposição de Motivos Interministerial n. 122, de 2 de agosto de 2011, anexo à MP 540/2011 que deu origem à lei.

Posteriormente, foram editadas diversas outras medidas ampliando o rol de setores sujeitos à chamada “desoneração da folha de salários”, dentre eles a o setor de construção civil de obras de infraestrutura (abrangidos pelos CNAE 421, 422, 429 e 431), com a edição da Lei n. 12.844/2013. Ulteriormente, foi editada a Lei n. 13.161/2015 tornando o regime facultativo para todos os setores com a opção se dando no ato de recolhimento da primeira competência em cada exercício fiscal.

Com previsão de vigência apenas até 31 de janeiro de 2020, consoante determinado pelo art. 1º da Lei n. 13.670/2018, o regime da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta

(CPRB) trouxe mudanças que teriam beneficiado financeiramente os setores da economia sujeitos a esse sistema, sobretudo aqueles setores com emprego intensivo de mão-de-obra, com destaque para a construção civil.

Com base nessa mesma percepção, o Tribunal de Contas da União exarou orientação (Acórdão n. 2859/2013) aos órgãos e entidades da administração direta e indireta para adoção de medidas necessárias à revisão dos contratos de prestação de serviços em vigor e ao ressarcimento dos valores pagos a maior em contratos já extintos, com vistas à manutenção do equilíbrio econômico-financeiro contratual.

De fato, qualquer fator que implique em alteração do equilíbrio financeiro do preço inicialmente pactuado em contratos com a administração pública, e que não decorra de fatores previsíveis, deve ser considerado como motivador de revisão contratual. No caso de alteração legislativa que resulte na criação, alteração ou extinção de tributos, há disposição específica no art. 65, § 5º da Lei n. 8.666/93 determinando a revisão contratual.

Ocorre que a identificação de eventual benefício econômico por quaisquer das partes contratuais não é tarefa simples, e certamente não pode ser determinada pelo recolhimento potencial de ambas as bases tributárias (folha de salários e receita bruta) dentro de um mero recorte comparativo.

O primeiro fator que dificulta a comparação é a forma de reconhecimento de receita tributável para os contratos de construção civil a longo prazo (superiores a 1 ano). Com efeito, o Pronunciamento Técnico CPC 17 (atualmente revogado, e regulado pelo CPC 47) determinava que para esse tipo de contrato a receita seja reconhecida pela metodologia POC (percentage of completion), o que também foi incorporado pela legislação tributária tanto para o IRPJ e CSLL (art. 4º da Lei 12.973/2014) quanto para o PIS/COFINS (art. 3º, § 13, da Lei n. 9.718/98), cujas normas são extensíveis à CPRB.

Por essa metodologia, a receita é reconhecida na proporção dos custos incorridos no período de execução da obra, levando em consideração um índice de proporção entre o custo orçado e o custo incorrido, de modo que ao final do prazo contratual a receita seja igual ao preço efetivamente pactuado. Na ocorrência de algum evento imprevisível no curso de execução do contrato que possam impactar o preço e/ou prazo pactuados, a margem POC deve ser ajustada para refletir as novas condições contratuais, o que logicamente também repercute na receita a ser reconhecida no período. É possível, inclusive, que seja reconhecida “receita negativa” no período (equivalente a zero), quando o ajuste de margem implicar em um reconhecimento de receita a maior em períodos anteriores, o que é equilibrado com a redução de receita nos períodos subsequentes até que se atinja novamente o equilíbrio entre receita e custo.

Por outro lado, também é natural que haja uma variação do volume de mão-de-obra empregada na execução de cada fase de contratos de construção civil, de modo que o valor da CPP também não é constante durante o período de execução contratual.

Essa discrepância entre as formas de tributação pode inviabilizar a comparação da carga tributária em períodos fracionados, de modo que apenas após o termo final contratual é que se poderia realizar qualquer comparativo para identificação de potencial benefício por quaisquer das partes, caso em que estaria autorizada a revisão contratual.

O segundo fator determinante para a análise é a forma de composição de custos na previsão orçamentária de projetos. O Acórdão 325/2007 do Plenário do TCU delimita a forma de elaboração orçamentária, determinando a forma de composição de custos indiretos no chamado BDI (Benefícios e Despesas Indiretas), determinando que a carga tributária seja

considerada nesse componente da previsão orçamentária. Nesse sentido, a rigor, a CBRB deveria ser considerada nesse item de composição de preço.

No entanto, a partir da edição da Lei n. 12.844/2013, o regime tributário da contribuição patronal passou a ser optativo, de modo que os contribuintes passam a fazer uma análise prospectiva do que supõem ser o regime mais vantajoso para aquele exercício, o que pode ou não se concretizar ao final do período.

Sendo assim, pretende-se investigar se a opção de escolha de regime traz uma variável de risco na composição do custo do contrato a ponto implicar no deslocamento desse item do BDI para a qualificação de riscos objetivos econômico-financeiros, o que pode eliminar a possibilidade de revisão contratual em caso de vantagem ou desvantagem, ainda que isso implique de certa forma em desequilíbrio econômico-financeiro contratual.

A análise será desenvolvida prioritariamente como uma pesquisa exploratória da legislação tributária e administrativa aplicável, bem como da jurisprudência judicial e administrativa (CARF e TCU). Também serão levados em consideração os critérios técnicos de elaboração orçamentária, com recorte de escopo analítico para contratos de construção civil de infraestrutura com a administração pública, com possibilidade de abordagem de casos concretos analisados em minha atividade profissional.

A partir dos fatores expostos, pretende-se estabelecer quais os critérios financeiros e jurídicos corretos para comparação de potencial variação do equilíbrio econômico contratual em função da alteração de regime de tributação da contribuição previdenciária.

Após, pretende-se aplicá-los em contratos de construção civil vigentes e encerrados e determinar se são suficientes para quantificação de potencial vantagem econômica, e em que momento essa vantagem pode ser validamente determinada.

2. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso

Na abordagem do tema, procurarei responder aos seguintes quesitos:

- I.** O que foi a chamada desoneração da folha de salários e quais seu fundamento de aplicação? Houve efetiva intenção de redução da carga tributária sobre os setores afetados ou foi mantida a neutralidade da carga tributária pela mera alteração de base? Quais as conclusões já alcançadas pelas análises oficiais e de entidades independentes já elaboradas até o momento relativamente a esse ponto?
- II.** A substituição da incidência da contribuição previdenciária patronal pela CPRB implica na alteração do equilíbrio financeiro contratual e na consequente necessidade de revisão contratual? Se positivo, quais os fundamentos legais e jurídicos determinantes para essa conduta? Há precedentes nesse sentido?
- III.** Quais os principais fatores que influenciam no cálculo da CPP e CPRB e qual sua consequência para comparação proposta? É possível realizar uma comparação em períodos segregados ou apenas ao final do contrato? As alterações ou rescisão antecipada do contrato são fatores que influenciam nessa análise?

- IV. A CPRB deve integrar a composição de custos indiretos do BDI ou seria um fator de risco econômico-financeiro? Sob quais condições? Há um fator determinante que implique nessa alteração?
- V. É juridicamente e tecnicamente sustentável a revisão contratual na hipótese de vantagem ou desvantagem dos contratantes em razão da desoneração da folha? Se positivo, quais os melhores critérios de comparação para fins de quantificação de eventual vantagem pelas partes contratantes? Se negativo, quais as consequências para a efetividade do programa tanto sob a ótica do governo quanto para os contribuintes?

A pesquisa será desenvolvida prioritariamente sobre acervo doutrinário, jurisprudencial e legal. Além disso, também serão analisados contratos administrativos disponíveis pelo exercício da minha atividade profissional bem como através do portal da transparência, onde se encontram disponíveis todos os contratos ativos, encerrados ou suspensos com todos os órgãos da administração pública direta e indireta.

Eventualmente, poderão ser realizadas entrevistas com agentes técnicos relacionados à área de construção civil do ramo de infraestrutura, sobretudo pessoas ligadas à empresa onde desenvolvo minhas atividades profissionais.

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

A pesquisa se justifica em razão do grande impacto financeiro decorrente da mudança de regime de tributação da contribuição previdenciária patronal, a qual, diga-se, é fonte de custeio do regime geral da previdência social. O impacto ocorre tanto do ponto de vista orçamentário quanto sobre a atividade econômica dos setores afetados e que, ao menos em teoria, seriam aqueles que teriam sofrido os maiores impactos da crise econômica mundial de 2008, a qual ainda repercute efeitos no Brasil.

Ainda não há estudos que analisem o impacto da alteração de regime sob a ótica dos contratos administrativos, embora já se observem iniciativas de entidades públicas no sentido de buscar a recomposição econômica em contratos ativos e encerrados. No entanto, a ausência de estudos criteriosos sobre a viabilidade jurídica e técnica dessa revisão é preocupante, o que pode implicar em real prejuízo financeiro seja para as partes contratantes.

A conclusão deste trabalho visa delimitar se é juridicamente sustentável buscar a revisão contratual em razão da alteração do regime e, se positivo, delimitar as balizas técnicas para identificação do potencial equilíbrio contratual.

4. Familiaridade com objeto da pesquisa

Em minha atividade profissional, atuo como integrante do corpo jurídico tributário de um dos maiores grupos empresariais do ramo de infraestrutura do país, sendo que o tema em questão é parte de minha rotina profissional. Minha percepção é de que não há um critério unificado por parte dos entes públicos para análise da questão, mas apenas uma tentativa de atendimento das exigências apontadas no Acórdão n. 2859/2013 do TCU, o qual também não estabeleceu a melhor abordagem para o tema.

Ademais, considerando que a análise de potencial vantagem financeira não é feita no âmbito de um processo administrativo com observância ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa, a eventual conclusão pela existência de desequilíbrio econômico-financeiro contratual acaba tendo que ser discutida no âmbito de tribunais arbitrais ou mesmo do judiciário, sem que haja ainda qualquer baliza para se determinar uma correta aferição da questão.

5. Sumário Preliminar

1. Introdução.

2. Evolução da CPRB

- 2.1. O Plano Brasil Maior e a Lei n. 12.546/2011
- 2.2. Análise do impacto econômico da CPRB
- 2.3. Resultado da arrecadação e as contas públicas

3. Método de reconhecimento de receita em contratos de longo prazo

- 3.1. A aproximação entre contabilidade e direito
- 3.2. Evolução legislativa e a Lei 12.973/2014
- 3.3. Conceito de receita e seu reconhecimento para fins tributários
 - 3.3.1. *O método POC (percentage of completion) no CPC 15*
 - 3.3.2. *Critérios de reconhecimento de receita a partir do CPC 47*
 - 3.3.3. *Comparação entre a nova e antiga regra de reconhecimento de receita*
- 3.4. Alteração da composição de custos contratuais
 - 3.4.1. *A caracterização dos tributos como custos indiretos e sua inclusão no BDI*
 - 3.4.2. *O reconhecimento de receita em contratos complexos envolvendo fornecimento de bens e prestação de serviços para construção de ativo*
- 3.5. Variação de reconhecimento de receita ao longo da execução do contrato e eventos incertos

4. Análise da viabilidade de pleito de reequilíbrio econômico-financeiro em contratos de longo prazo a partir da instituição da CPRB

- 4.1. Reequilíbrio econômico-financeiro vs Reajuste contratual e suas hipóteses
 - 4.1.1. *Hipóteses de Reequilíbrio econômico-financeiro*
 - 4.1.2. *Hipóteses de Reajuste contratual*
 - 4.1.3. *Reequilíbrio contratual e a posição do Tribunal de Contas da União*
 - 4.1.4. *Reajustes contratuais decorrentes de alteração na legislação tributária*
- 4.2. Distribuição objetiva dos riscos contratuais
- 4.3. A extensão da CPRB aos contratos de construção civil e seu impacto na composição de preços
 - 4.3.1. *Comparação entre custo de execução de obra sob o regime de recolhimento previdenciário sobre a folha de salários e sobre a receita bruta*

4.3.2. *Implicação jurídica da instituição do regime optativo da CPRB e o deslocamento da composição de custos do BDI para os riscos objetivos contratuais*

4.4. A implicação da natureza jurídica do custo e sua sujeição ao reequilíbrio contratual ou ao reajuste pactuado contratualmente

5. Critérios para reequilíbrio econômico-financeiro em contratos de longo prazo em razão da implementação da CPRB

5.1. A viabilidade de equilíbrio econômico financeiro no regime obrigatório

5.1.1. *Efeitos da alteração de regime em contratos em vigor e os eventos incertos e imprevisíveis*

5.1.2. *Efeitos da alteração de regime em contratos encerrados*

5.2. A instituição do regime optativo e sua implicação na natureza jurídica do custo tributário

5.2.1. *Migração da composição de custos indiretos à composição de riscos objetivos contratuais*

5.2.2. *Consideração da carga tributária na composição de preços diretos em contratos vigentes antes do regime optativo*

5.2.3. *Consideração da carga tributária na composição de preços diretos em contratos vigentes a partir do regime optativo*

5.3. O impacto financeiro decorrente da instituição da CPRB sobre o executor de obra pública

5.4. O impacto financeiro decorrente da instituição da CPRB sobre o Ente Público contratante

6. Conclusão

ANEXO I – Comparação analítica dos reajustes de custos em contratos administrativos durante o período de 2012 a 2018

ANEXO II – Análise das propostas de reforma tributária e seus possíveis impactos sobre o tema.

6. Bibliografia preliminar

GUIMARÃES, Angélica; ALMEIDA, Fabiana Duarte. *Reequilíbrio econômico-financeiro de contratos administrativos*. Fórum de Contratação e Gestão Pública, Belo Horizonte, v. 8, n. 90, jun. 2009.

GUIMARÃES, Fernando Vernalha. *Contrato administrativo: a inviabilidade de remunerar-se o contratado com base nos custos fiscais efetivamente praticados (em prejuízo àqueles indicados com a proposta): comentários ao Acórdão nº 32/2008 (Plenário) do Tribunal de Contas da União*. Fórum de Contratação e Gestão Pública, Belo Horizonte, v. 8, n. 95, nov. 2009.

LIMA, Flávio Almeida de; LAVALLE, Daniella Paim. *Contrato de empreitada por preço global para obra pública*. Revista dos Tribunais: RT, São Paulo, v. 105, n. 972, p. 75-97, out. 2016.

