

INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA

---

# **Planejamento da Contratação de Serviços Terceirizados**

(com enfoque na jurisprudência do TCU e na IN SLTI/MPOG 02/1008)

## **Módulo II - Orçamento Estimado**

### **AULA 7**

**ESTUDOS TÉCNICOS PRELIMINARES  
ORÇAMENTO ESTIMADO  
PARTE 4 – INSUMOS, CUSTOS INDIRETOS,  
TRIBUTOS E LUCRO**

Permite-se a reprodução desta publicação,  
em parte ou no todo, sem alteração do conteúdo,  
desde que citada a fonte e sem fins comerciais.

#### RESPONSABILIDADE PELO CONTEÚDO

Tribunal de Contas da União

Secretaria Geral da Presidência

Instituto Serzedello Corrêa

2ª Diretoria de Desenvolvimento de Competências

Serviço de Educação a Distância

#### SUPERVISÃO

Pedro Koshino

#### CONTEUDISTA

Erivan Pereira de Franca

#### TRATAMENTO PEDAGÓGICO

Pedro Koshino

Vivian Andrade Viana

Silvia Helena de Campos Martins

#### REVISÃO

Pedro Koshino

Vivian Andrade Viana

#### RESPONSABILIDADE EDITORIAL

Tribunal de Contas da União

Secretaria Geral da Presidência

Instituto Serzedello Corrêa

Centro de Documentação

Editora do TCU

#### DIAGRAMAÇÃO

Herson Freitas

Vanessa Vieira

Brasil. Tribunal de Contas da União.

Contratação de serviços terceirizados : módulo planejamento / Tribunal de  
Contas da União. – Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2012.

30 p.

Aula 7: Estudos técnicos preliminares – Orçamento estimado. Parte 4:  
Insumos, custos indiretos, tributos e lucro

Conteudista: Erivan Pereira de Franca

1. Contratação de obras e serviços – planejamento – Brasil. 2. Contratação  
de obras e serviços – orçamento – Brasil. 3. Mão de obra – remuneração – Brasil.  
4. Terceirização – contratação – custo – Brasil. I. Título.

## Sumário

---

SUMÁRIO.....	3
1. INTRODUÇÃO .....	4
2. APRENDENDO.....	5
2.1. Benefícios mensais e diários.....	5
2.2. Vale-Transporte .....	5
2.3. Auxílio-Alimentação .....	6
2.4. Auxílio-Creche (Reembolso-Creche) .....	7
2.5. Outros benefícios previstos em norma coletiva de trabalho .....	9
2.6. Assistência médica e familiar .....	10
2.7. Seguro de vida, invalidez e funeral .....	11
2.8. Insumos diversos.....	12
2.9. Uniformes .....	13
2.10. Materiais.....	13
2.11. Equipamentos .....	14
2.12. Custos indiretos, tributos e lucro.....	15
2.13. Custos indiretos.....	15
2.14. Lucro.....	16
2.15. Tributos.....	16
2.16. Cálculo dos tributos .....	18
2.17. IRPJ e CSLL.....	19
2.18. Reserva técnica .....	20
2.19. Planilha completa .....	22
APRENDA MAIS.....	29
PENSE A RESPEITO. PREPARE-SE PARA A PRÓXIMA AULA .....	30

## 1. Introdução

---

Na Aula 6 você continuou a elaborar sua planilha de custos e formação de preços para um contrato de prestação de serviços de copeiragem. Estudamos as parcelas integrantes da remuneração, sua fundamentação legal e o entendimento jurisprudencial da matéria.

Nesta aula concluiremos o estudo das outras parcelas que compõem o custo do contrato de terceirização. Veremos os insumos relacionados à mão de obra denominados “benefícios mensais e diários” e os insumos para execução dos serviços, bem como os custos indiretos, tributos e lucro.



Objetivos  
desta aula

Esses encargos compõem os Módulos 2, 3 e 5 do modelo de planilha de custos e formação de preços previsto na **IN 02/2008**.

Ao término desta aula, você será capaz de dar continuidade à elaboração de planilha de custos e formação de preços de um contrato de terceirização, estimando o custo das parcelas referentes aos benefícios mensais e diários, insumos diversos, custos indiretos, tributos e lucro.

As citações de Orientações do TCU foram extraídas da obra **Licitações e Contratos – Orientações e Jurisprudência do TCU**, disponível no portal do Tribunal na internet.

## 2. Aprendendo

### 2.1. Benefícios mensais e diários

O orçamento estimado da contratação deve consignar a estimativa de custo dos insumos relacionados com a mão de obra. Trata-se de encargos suportados pelo contratado para disponibilizar o seu pessoal para prestar os serviços à Administração. São despesas decorrentes de lei (vale-transporte) ou de norma coletiva de trabalho (benefícios assistenciais, auxílios, alimentação etc.)

Tais dispêndios compõem o Módulo 2 do modelo de planilha de custos e formação de preços sugerido pela [IN 02/2008](#).

O custo estimado de tais itens deve ser obtido mediante consulta às normas municipais que definem as tarifas do transporte coletivo e à norma coletiva de trabalho à qual se submete a empresa prestadora dos serviços.

### 2.2. Vale-Transporte

O vale-transporte é benefício instituído pela [Lei 7.418/1985](#), regulamentada pelo [Decreto 95.247/87](#). Destina-se a cobrir despesas do empregado com deslocamento da residência para o trabalho (ida e volta).

O vale-transporte **não tem natureza salarial**. Por essa razão, é cotado na planilha como insumo.

Para estimar o custo do vale-transporte, deve-se **deduzir a contribuição do trabalhador para o custeio do benefício, correspondente a 6% de seu salário básico**, excluídos quaisquer adicionais ou vantagens.

Assim, o valor a ser cotado na planilha é calculado apurando-se o custo mensal do transporte coletivo a ser utilizado pelo trabalhador, deduzida a participação no custeio.

Adotaremos, para fins do cálculo do benefício, os seguintes **dados hipotéticos**:

- **salário do empregado = 1.000,00**
- **participação do empregado no custeio = 60,00 (1.000,00 x 6%)**
- **valor da tarifa (unitário) = 3,00**
- **quantidade de vales por dia = 4**
- **dias úteis no mês = 21**



Vale-Transporte -  
memória de cálculo do  
custo mensal no contrato

Faz-se o cálculo da seguinte maneira:

$$\begin{aligned} & 3,00 \times 4 \times 21 - 60,00 \\ & = 12,00 \times 21 - 60,00 \\ & = 252,00 - 60,00 \\ & = 192,00 \end{aligned}$$

### 2.3. Auxílio-Alimentação

Segundo o art. 458, da **CLT**, a alimentação fornecida habitualmente ao empregado pelo empregador, por força do contrato ou do costume, integra o salário. Trata-se de parcela denominada salário-utilidade ou *in natura*. É o que preconiza a **Súmula 241 do TST**:

#### JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL SUPERIOR DO TRABALHO

##### SÚMULA 241

O vale para refeição, fornecido por força do contrato de trabalho, tem caráter salarial, integrando a remuneração do empregado, para todos os efeitos legais.

Assim, **se a alimentação for concedida como parte do salário, deve compor o Módulo 1 da planilha.**

Caso a alimentação seja concedida pela empresa no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador (**PAT**), terá natureza de **insumo**, cotado no Módulo 2 da planilha como benefício.

#### JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL SUPERIOR DO TRABALHO

##### ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL 133 – SDI-1

A ajuda financeira fornecida por empresa participantes do programa de alimentação ao trabalhador, instituído pela Lei nº 6.321/76, não tem caráter salarial. Portanto, não integra o salário para nenhum efeito legal.

O PAT foi instituído pela **Lei 6.321/76** e é gerenciado pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), que expede as regulamentações pertinentes.

Para que a empresa possa fornecer alimentação no âmbito do PAT é necessária a **inscrição no Programa**, junto à Secretaria de Inspeção do Trabalho do MTE.

Não obstante as empresas participantes do PAT possam fornecer, elas próprias, a alimentação, firmar convênios com fornecedores, o mais comum é que forneçam aos empregados ajuda financeira – na forma de tíquetes, cartões eletrônicos ou, até mesmo, dinheiro.

O auxílio-alimentação é fornecido **por dia útil trabalhado**, podendo ser descontado do empregado o valor correspondente a **20%** do custo direto da alimentação. Ressalve-se que é comum a isenção da contribuição do empregado, concedida por norma coletiva de trabalho. A **participação do empregado** deve ser deduzida do valor cotado na planilha.

Por fim, impende anotar que há convenções coletivas de trabalho que fixam o valor unitário do auxílio-alimentação. Nesse caso, esse é o valor a ser adotado em nosso orçamento estimado.

Adotaremos, para fins do cálculo do benefício, os seguintes **dados hipotéticos**:

- **valor diário do auxílio-alimentação = 15,00**
- **dias úteis no mês = 21**
- **participação do empregado no custeio = 20%**

Faz-se o cálculo da seguinte maneira:

$$\begin{aligned} &15,00 \times 21 - 20\% \\ &= 315,00 - 63,00 \text{ (20\%)} \\ &= 252,00 \end{aligned}$$



Auxílio-alimentação -  
memória de cálculo do  
custo mensal no contrato

## 2.4. Auxílio-Creche (Reembolso-Creche)

Prescreve a CLT que as empresas em que trabalharem 30 ou mais mulheres com idade superior a 16 anos devem providenciar creche para os filhos dessas empregadas.

## CLT

Art. 389 .....

[...]

§ 1º - Os **estabelecimentos em que trabalharem pelo menos 30 (trinta) mulheres com mais de 16 (dezesesseis) anos de idade** terão local apropriado onde seja permitido às empregadas guardar sob vigilância e assistência os seus filhos no período da amamentação.

Dada a dificuldade de implementação em concreto do direito previsto na CLT e considerando que as convenções coletivas de trabalho têm previsto o pagamento de benefício substitutivo, o Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) baixou a **Portaria 3.296, de 03/09/1986**, permitindo o **reembolso, pelo empregador, da mensalidade paga pela empregada-mãe à creche**, em substituição à exigência contida no § 1º, do art. 389, da **CLT**.

A mencionada Portaria prescreve as condições de concessão do benefício, frisando-se que o valor deve corresponder à mensalidade efetivamente paga pela mãe da criança.

## PORTARIA MTE 3.296/86

Art. 1º - Ficam as empresas e empregadores autorizados a adotar o sistema de **Reembolso-Creche**, em substituição à exigência contida no § 1º, do art. 389, da CLT, desde que obedeçam às seguintes exigências:

I - **o reembolso-creche deverá cobrir, integralmente, despesas efetuadas com o pagamento da creche de livre escolha da empregada-mãe**, ou outra modalidade de prestação de serviço desta natureza, pelo menos até os seis meses de idade da criança, nas condições, prazos e valor estipulados em acordo ou convenção coletiva, sem prejuízo do cumprimento dos demais preceitos de proteção à maternidade;

II - **O benefício deverá ser concedido a toda empregada-mãe**, independente do número de mulheres do estabelecimento, e sem prejuízo do cumprimento dos demais preceitos de proteção à maternidade.



Considerando que a empregada tem direito a 120 dias (cerca de 4 meses) de licença maternidade, durante os quais, obviamente, ficará com a criança e não se utilizará de creche, o benefício do Reembolso-Creche será devido somente após o retorno à atividade, ou seja, por 2 meses (6 meses de direito ao benefício – 4 meses da licença maternidade).

Essa despesa é calculada por estimativa. Estima-se a probabilidade de ocorrência, no período de um ano, desse evento, calcula-se o valor correspondente, com base na remuneração do empregado, e insere-se o dado na planilha.

O contratado, em sua proposta, é quem dará a informação que retrata a sua realidade, que deverá ser observada durante toda a execução do contrato. Vale dizer, esse é um item da planilha que não sofrerá majoração do seu valor relativo durante a vigência do contrato.

Assim, devemos estimar esse custo. Adotaremos, arbitrariamente, que em nosso contrato 5% das prestadoras de serviço tornar-se-ão mães no primeiro ano (probabilidade de ocorrência) e que a mensalidade da creche seja R\$ 400,00. Lembre-se de que este valor deve ser obtido mediante pesquisa de preço no mercado local (creches da cidade em que os serviços serão prestados).

Faz-se o cálculo do custo mensal dessa despesa da seguinte maneira:

$$\begin{aligned} & 400,00 \times 2 \times 0,05 / 12 \\ & = 800,00 \times 0,05 / 12 \\ & = 40 / 12 \\ & = 3,33 \end{aligned}$$



Auxílio-creche -  
memória de cálculo do  
custo mensal no contrato

onde:

**400,00 = valor estimado da mensalidade da creche**

**2 = número de meses em que o Reembolso-Creche será devido**

**0,05 = 5% (probabilidade de ocorrência de empregadas que terão filhos no primeiro ano do contrato; dado estimado)**

**12 = número de meses no ano, para apuração do custo mensal**

## 2.5. Outros benefícios previstos em norma coletiva de trabalho

O modelo de planilha previsto pela **IN 02/2008** prevê benefícios adicionais aos empregados do contratado: assistência médica e familiar, seguro de vida, invalidez e funeral, além de outros eventualmente devidos.

Esses benefícios geralmente são concedidos aos empregados por força de norma coletiva do trabalho (acordo ou convenção coletiva ou sentença normativa).

É muito importante que, no planejamento da contratação, notadamente na fase de elaboração do orçamento estimado, a Administração consulte a convenção coletiva de trabalho aplicável, em tese, às categorias a serem empregadas na execução dos serviços. Tal informação pode ser obtida mediante consulta aos instrumentos vigentes na página do Sistema Mediador do Ministério do Trabalho e Emprego: [www.mte.gov.br/mediador](http://www.mte.gov.br/mediador).

## 2.6. Assistência médica e familiar

Verifique se há cláusula da norma coletiva de trabalho que porventura estabeleça o **valor mínimo da mensalidade** para a cobertura prevista.

Caso não haja, apure, mediante **pesquisa de preços** junto ao mercado (seguradoras ou empresas prestadoras de serviço na localidade que contratam plano de saúde para os empregados), o **valor mensal** da contratação de plano de saúde em grupo.

Faça sua pesquisa considerando o quantitativo de mão de obra estimado para a execução dos serviços que pretende contratar.

Se houver previsão, na norma coletiva, de **participação dos empregados no custeio** do benefício, deve o valor ser deduzido do custo mensal do insumo.

O contratado, em sua proposta, é quem dará a informação que retrata a sua realidade, que deverá ser observada durante toda a execução do contrato. Vale dizer, esse é um item da planilha que não sofrerá majoração do seu valor relativo durante a vigência do contrato.

Apurado o valor mensal do plano de saúde, subtrai-se a participação do empregado no custeio e cota-se o resultado encontrado na planilha.

Adotaremos, para fins de cálculo do benefício, os seguintes **dados hipotéticos**:

- **valor da mensalidade do plano de saúde (por empregado) = 150,00**
- **participação do empregado no custeio = 10%**

Faz-se o cálculo da seguinte maneira:

$$\begin{aligned} &150,00 - 10\% \\ &= 150,00 - 15,00 \\ &= 135,00 \end{aligned}$$

## 2.7. Seguro de vida, invalidez e funeral

Verifique se há cláusula da norma coletiva de trabalho que porventura estabeleça o valor mínimo do prêmio e a cobertura mínima prevista para o seguro de vida, invalidez e funeral.

Caso não haja, apure, mediante **pesquisa de preços** junto ao mercado (seguradoras ou empresas prestadoras de serviço na localidade que contratam seguro de vida para os empregados), o valor do **prêmio** para a cobertura prevista.

Atente para o seguinte dado complicador: o prêmio do seguro (valor a pagar pelo segurado/estipulante) depende da cobertura desejada e da quantidade de beneficiários. Quanto maior a cobertura (valor das indenizações e sinistros indenizáveis), maior tende a ser o prêmio. Quanto maior o número de beneficiários, maior também o desconto que a seguradora pode conceder no preço do prêmio.

Como esses dados são desconhecidos – não sabemos o porte da empresa que será contratada nem a extensão da cobertura – devem ser estimados mediante pesquisa de preços junto ao mercado, como dissemos.

Se houver previsão, na norma coletiva, de **participação dos empregados no custeio** do benefício, deve o valor ser deduzido do custo mensal do insumo.

Obtido o valor do prêmio do seguro para as coberturas previstas na norma coletiva, apura-se o valor mensal e subtrai-se a participação do empregado no custeio. Por fim, cota-se o resultado encontrado na planilha.

Adotaremos, para fins do cálculo do valor mensal do benefício, os seguintes **dados hipotéticos**:

- **valor anual do prêmio do seguro (por empregado) = 1.000,00**
- **participação do empregado no custeio = 10%**

Faz-se o cálculo da seguinte maneira:

$$\begin{aligned} & 1.000,00 / 12 - 10\% \\ & = 83,33 - 10\% (8,33) \\ & = 75,00 \end{aligned}$$

### **Outros benefícios previstos no contrato de trabalho ou em norma coletiva do trabalho**

Verifique se há cláusula de norma coletiva do trabalho que institua benefícios outros, além dos já mencionados, aos trabalhadores. É comum a previsão de outros benefícios, tais como plano odontológico, auxílio funeral, cesta básica anual por ocasião das férias.

Em caso positivo, apure o valor do benefício – mensal ou anual – e se há participação do trabalhador no custeio. Faça os cálculos, adotando metodologia semelhante à já explicada nos itens anteriores desta aula.

Estimados os valores dos benefícios mensais e diários, vamos agora lançá-los em nossa planilha:

#### **Módulo 2: Benefícios Mensais e diários**

<b>2</b>	<b>Benefícios Mensais e Diários</b>	<b>Valor (R\$)</b>
A	Transporte	192,00
B	Auxílio-alimentação	252,00
C	Assistência médica e familiar	135,00
D	Auxílio-creche	3,33
E	Seguro de vida, invalidez e funeral	75,00
F	Outros (especificar)	-----
<b>Total de Benefícios Mensais e Diários</b>		<b>657,33</b>

**Nota:** O valor informado deverá ser o custo real do insumo (descontado o valor eventualmente pago pelo empregado)

### **2.8. Insumos diversos**

Além dos benefícios mensais e diários, há outros insumos utilizados para a prestação dos serviços, comumente empregados na execução de contratos de terceirização. Segundo o modelo de planilha adotado pela **IN 02/2008**, são denominados insumos diversos, tais como, uniformes, materiais e equipamentos. Vejamos como estimar o custo de cada um deles.

## 2.9. Uniformes

Caso a Administração exija que os empregados da empresa contratada se apresentem ao local da prestação dos serviços uniformizados, é necessário estimar o custo mensal desse insumo.

Para apurar o custo mensal desse item, é necessário, antes de qualquer providência, examinar o **termo de referência ou projeto básico e identificar a descrição dos uniformes** exigidos pela Administração: o modelo, os tipos de peças (camisas, paletós, calças, cintos, gravatas, sapatos ou tênis etc.) e os respectivos quantitativos (mudas por ano).

Conhecidas as características do uniforme, apura-se o valor mensal do insumo multiplicando-se o valor unitário do conjunto pelo número de mudas a serem usadas em um ano e dividindo-se o resultado pelo número de meses no ano (12).

Adotaremos, para fins do cálculo do valor mensal do insumo, os seguintes **dados hipotéticos**:

- **valor unitário do uniforme = 250,00**
- **número de mudas a serem usadas no ano = 3**

Faz-se o cálculo da seguinte maneira:

$$\begin{aligned} & (250 \times 3) / 12 \\ & = 750,00 / 12 \\ & = 62,50 \end{aligned}$$



Uniformes -  
memória de cálculo do  
custo mensal no contrato

## 2.10. Materiais

Havendo necessidade de utilização de materiais ou outros produtos diretamente na execução dos serviços, o **Projeto Básico ou Termo de Referência** os indicará expressamente e estimará o **quantitativo** a ser empregado no período de um ano (12 meses) – período inicial de vigência do contrato.

Individualizados os materiais e o seu respectivo quantitativo anual, apura-se o seu custo estimado mensal, por meio de pesquisa de preços de mercado. São fontes de pesquisa aceitáveis: jornais, revistas especializadas, páginas de fornecedores ou fabricantes na internet, tabelas dos fabricantes, contratações recentes da Administração Pública de objetos similares, consulta direta a fornecedores.

Adotaremos, para fins do **cálculo do valor mensal** dos materiais que a contratada gastará, anualmente, com materiais para prestar os serviços de copeiragem, R\$ 2.000,00. Faz-se o cálculo da seguinte maneira:

$$\begin{aligned} & 2.400,00 / 12 \\ & = 200,00 \end{aligned}$$

### 2.11. Equipamentos

Havendo necessidade do emprego de equipamentos, máquinas ou automóveis diretamente na execução dos serviços, o **projeto básico ou termo de referência** os indicará expressamente, com respectivos quantitativos.

Individualizados os equipamentos e o respectivo quantitativo anual, apura-se o custo estimado mensal por meio de pesquisa de preços de mercado. São fontes de pesquisa aceitáveis: jornais, revistas especializadas, páginas de fornecedores ou fabricantes na internet, tabelas dos fabricantes, contratações recentes da Administração Pública de objetos similares, consulta direta a fornecedores.

Diferentemente dos materiais, **os equipamentos não são cotados na planilha pelo valor de aquisição integral, mas apenas o valor equivalente à taxa de depreciação anual.**

Se essa metodologia não for utilizada, a Administração pode cometer o erro de remunerar o contratado, ao fim de um ano, pelo custo de aquisição integral do equipamento, o que seria danoso para o erário, conforme discutido pelo TCU no âmbito do **Acórdão 966/2010 – Plenário**.

A depreciação é conceituada como a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (vide art. 305, do **Decreto 3.000/99** – Regulamento do Imposto de Renda).

O prazo de vida útil e a taxa de depreciação anual de equipamentos são definidos atualmente pela Instrução **Normativa SRF n.º 162, de 31/12/1998**.

Adotaremos, para fins do cálculo do valor mensal dos equipamentos, que o custo anual dos equipamentos utilizados na execução dos serviços de copeiragem corresponderá a R\$ 3.600,00, com taxa anual de depreciação de 10%. Faz-se o cálculo da seguinte maneira:

$$\begin{aligned} & (3.600,00 \times 10\%) / 12 \\ & = 360,00 / 12 \\ & = 30,00 \end{aligned}$$

Estimados os custos dos insumos diversos, vamos consigná-los em nossa planilha:

### Módulo 3: Insumos Diversos

3	Insumos Diversos	Valor (R\$)
A	Uniformes	62,50
B	Materiais	200,00
C	Equipamentos	30,00
D	Outros (especificar)	-----
<b>Total de Insumos Diversos</b>		<b>292,50</b>

**Nota:** Valores mensais por empregado

## 2.12. Custos indiretos, tributos e lucro

O último grupo de despesas estimadas para nosso contrato de prestação de serviços é composto dos chamados custos indiretos, dos tributos incidentes sobre o faturamento do contratado e do lucro, que constituem o Módulo 5, segundo o modelo de planilha de custos e formação de preços proposto pela [IN 02/2008](#).

## 2.13. Custos indiretos

Constituem custos indiretos as despesas operacionais e administrativas da contratada para a execução dos serviços contratados. São gastos referentes à administração do negócio empresarial: aluguel dos escritórios, material de expediente, salários do pessoal administrativo, água, energia elétrica, equipamentos, automóveis etc.

Para apurar o valor a ser cotado na planilha, deve-se **pesquisar**, junto ao mercado de empresas prestadoras de serviço, qual é a **taxa média** de custos indiretos praticada, em termos percentuais.

O percentual de custos indiretos **incide sobre o total das despesas com mão de obra e insumos** (somatório dos Módulos 1, 2, 3 e 4).

Adotaremos, para fins do cálculo do valor mensal dos custos indiretos que a taxa média praticada no mercado, pelas empresas prestadoras de serviço mediante terceirização, é de 5%. Faz-se o cálculo da seguinte maneira:



Custos indiretos - memória  
de cálculo do custo mensal  
no contrato

$$\begin{aligned} & (\text{Módulo 1} + \text{Módulo 2} + \text{Módulo 3} + \text{Módulo 4}) \times \text{taxa \%} \\ &= (1.307,26 + 657,33 + 292,50 + 953,10) \times 5\% \\ &= 3.210,19 \times 5\% \\ &= 160,50 \end{aligned}$$

## 2.14. Lucro

O lucro é o ganho obtido pela contratada, em razão dos serviços prestados. É o que efetivamente remunera a contratada.

A **taxa média** de lucro dever ser obtida, no nosso caso, mediante pesquisa de preços junto ao mercado de empresas prestadoras de serviço mediante cessão de mão de obra.

O taxa de **lucro incide sobre o total das despesas com mão de obra e insumos** (somatório dos Módulos 1, 2, 3 e 4), **mais os custos indiretos**.



Lucro -  
memória de cálculo do  
custo mensal no contrato

Adotaremos, para fins do cálculo do valor mensal do lucro que a taxa média praticada no mercado, pelas empresas prestadoras de serviço mediante terceirização, é de 10%. Faz-se o cálculo da seguinte maneira:

$$\begin{aligned} & (\text{Módulo 1} + \text{Módulo 2} + \text{Módulo 3} + \text{Módulo 4} + \text{Custos Indiretos}) \times \text{taxa \%} \\ &= (1.307,26 + 657,33 + 292,50 + 953,10 + 160,50) \times 10\% \\ &= 3.370,69 \times 10\% \\ &= 337,06 \end{aligned}$$

## 2.15. Tributos

Concluindo nosso orçamento estimado, devemos cotar todos os tributos que tenham relação com a prestação dos serviços, levando-se em conta os regimes tributários existentes: lucro real, lucro presumido e simples nacional. Como já dissemos várias vezes, adotamos, para os fins do nosso estudo, o regime do lucro presumido (veja artigos 516-518 do Decreto 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda).

Nessa matéria não há muito que pesquisar. Os tributos são definidos por lei e decorrem da atividade de prestação de serviços e, os descritos a seguir, podem ser repassados ao consumidor.

Devem ser cotados os tributos federais, estaduais e municipais, incidentes sobre o faturamento pela prestação dos serviços.



Os tributos federais que têm como fato gerador a receita ou faturamento pela prestação de serviços e podem ser repassados ao contratante são:

- Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), instituída pela **Lei Complementar 7/70**, tem por fim financiar o abono anual para trabalhadores de baixa renda e o seguro desemprego, conforme prescreve o **art. 239 da CF/88**. Tal contribuição tem por base de cálculo o faturamento mensal da empresa, incidindo, portanto, sobre o valor dos serviços objeto do nosso contrato, conforme **Lei 9.715/98**, na alíquota de **0,65%** para as empresas prestadoras de serviço (art. 8º);
- Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (COFINS), prevista no **art. 195 da CF/88** e instituída pela **Lei Complementar 70/91**, trata-se de contribuição para a seguridade social. Tem por base de cálculo a receita ou faturamento da empresa, incidindo, portanto, sobre o valor dos serviços objeto do nosso contrato. As empresas optantes pelo regime do lucro presumido contribuem com 3% da receita bruta mensal.

Você também deve consultar a legislação do Estado em que os serviços serão prestados para verificar se há tributos incidentes sobre a prestação de serviços.

No âmbito do Município em que os serviços são prestados, há a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) – vide **CF/88, art. 156, III**. A **Lei Complementar 116/2003** definiu como fato gerador do imposto a prestação de serviços constantes da listagem anexa à norma e definiu como base de cálculo o preço do serviço.

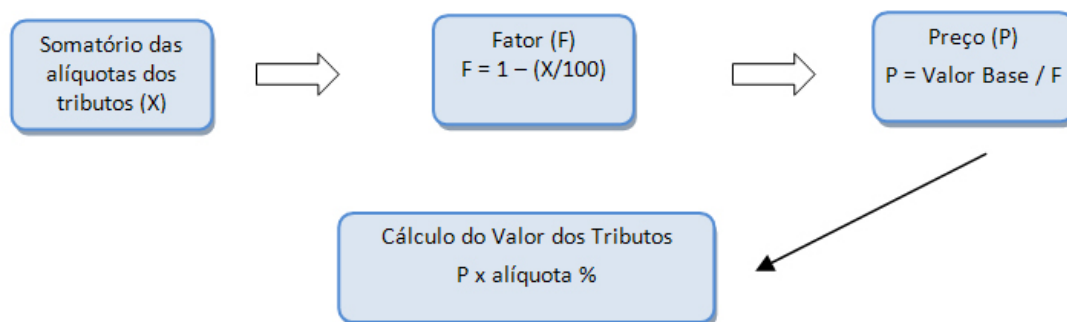
A Lei Complementar 116/2003 limitou a alíquota máxima do ISS em 5%. Os Municípios podem fixar alíquota inferior a esse limite. Deve ser consultada a legislação da municipalidade em que serão executados os serviços, para se obter a alíquota do ISS.

Verificamos, portanto, que a base de cálculo dos tributos mencionados é o custo total do serviço, por empregado (mão de obra, insumos, custos indiretos e demais tributos).

Considerando que **o próprio tributo integra a base de cálculo**, faz-se o cálculo “por dentro”, definindo-se um fator representativo da inclusão das alíquotas dos tributos sobre o preço dos serviços, que será utilizado com divisor (metodologia sugerida pela IN MPOG 18/97, revogada), da seguinte maneira:



Tributos - memória de cálculo do custo mensal no contrato



Alíquotas dos tributos = 0,65 % + 3% + 5% = 8,65% = 0,0865

**Fator (F)** = 1 – 0,0865 = 0,9135

**Preço (P)** = (somatório dos Módulos 1, 2, 3, 4 e 5 + custos indiretos + lucro) / F

= (1.307,26 + 657,33 + 292,50 + 953,10 + 160,50 + 337,06) / 0,9135

= 3.707,75 / 0,9135

= 4.058,83

## 2.16. Cálculo dos tributos

**PIS** = Preço x alíquota (0,65%)

= 4.058,83 x 0,65%

= 26,38

**COFINS** = Preço x alíquota (3%)

= 4.058,83 x 3%

= 121,76

**ISS** = Preço x alíquota (5%)

= 4.058,83 x 5%

= 202,94

**Método análogo** consiste na aplicação da seguinte fórmula (também extraída da IN MPOG 18/97, revogada):

- Tributos (%) / 100 = To
- Somatório dos Módulos = Po
- Po / (1 – To) = P1
- Valor dos Tributos = P1 – Po

Obtidos os valores dos tributos, insira os dados na planilha:

#### Módulo 5: Custos Indiretos, Tributos e Lucro

5	Custos indiretos, tributos e lucro	%	Valor (R\$)
A	Custos indiretos		160,50
B	Tributos		-----
B.1	Tributos federais (especificar)		-----
	PIS	0,65	26,38
	COFINS	3	121,76
B.2	Tributos estaduais (especificar)		-----
B.3	Tributos municipais (especificar)		-----
	ISS	5	202,94
B.4	Outros tributos (especificar)		-----
C	Lucro		337,06
<b>Total</b>			<b>848,64</b>

**Nota (1):** Custos indiretos, tributos e lucro calculados sobre custo por empregado.

**Nota (2):** O valor referente a tributos é obtido aplicando-se o percentual sobre o valor do faturamento, ou seja, considerando: os itens de custo descritos nos módulos e submódulos; os custos indiretos; e o lucro.

### 2.17. IRPJ e CSLL

É vedada a inclusão na planilha orçamentária, de tributos diretos (tais como Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido), porquanto estreitamente vinculados ao resultado final líquido da empresa, não guardando relação específica com a contratação.

Por essa razão não se admite a cotação de tributos como o IRPJ e a CSLL, seja em itens distintos, seja como custos integrantes dos custos indiretos/BDI.

A matéria está pacificada na jurisprudência do TCU, conforme Súmula 254, a seguir transcrita:

#### JURISPRUDÊNCIA DO TCU

##### SÚMULA 254

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.

Não obstante o firme posicionamento do TCU, a **IN 02/2008** determina:

#### **IN 02/2008**

Art. 29-A .....

[...]

§ 3º **É vedado ao órgão ou entidade contratante fazer ingerências na formação de preços privados**, por meio da proibição de inserção de custos ou exigência de custos mínimos que não estejam diretamente relacionados à exequibilidade dos serviços e materiais ou decorram de encargos legais, tais como:

I - impedir que as empresas incluam nos seus custos tributos ditos diretos, o que não encontra respaldo legal;

[...]

IV - exigir custo mínimo para tributos ou encargos sociais variáveis que não estejam expressamente exigidos em Lei, tais como exigir custo mínimo para o imposto de renda - IRPJ ou para a contribuição sobre o lucro líquido - CSLL, já que a retenção na fatura da empresa significa mera substituição tributária, não sendo necessariamente o valor que será pago pela empresa no momento em que realizar sua declaração de IRPJ, no início do ano fiscal seguinte.

Com o dispositivo, a **IN 02/2008** veda expressamente que o instrumento convocatório do certame proíba a inclusão de tributos diretos, como o IRPJ e a CSLL, ou fixe custo mínimo para esses tributos. Entendemos que a norma, no ponto, não vingará, porquanto não encontra amparo no entendimento pacífico do TCU.

### **2.18. Reserva técnica**

Denomina-se reserva técnica a manutenção, no local da prestação dos serviços, de uma equipe “reserva”, para cobrir eventuais atrasos, faltas e afastamentos outros do pessoal executor dos serviços.

O item de custo também poderia ser destinado a cobrir despesas com substituição temporária de pessoal, decorrentes de eventos não previstos nos demais Módulos e Submódulos da planilha.

A reserva técnica não é prevista no modelo de planilha de custos e formação de preços de contrato de terceirização proposto pela **IN 02/2008**.

Embora não prevista no modelo de planilha, há dispositivo da **IN 02/2008** que permite a cotação de reserva técnica pelos licitantes:

## IN 02/2008

Art. 29-A .....

[...]

§ 3º **É vedado ao órgão ou entidade contratante fazer ingerências na formação de preços privados**, por meio da proibição de inserção de custos ou exigência de custos mínimos que não estejam diretamente relacionados à exequibilidade dos serviços e materiais ou decorram de encargos legais, tais como:

[...]

II - **impedir que a empresa venha a estabelecer em sua planilha custo relativo à reserva técnica;**

III - **exigir custo mínimo para a reserva técnica, lucro ou despesa administrativa;**

Consideramos não recomendável a previsão de reserva técnica na planilha. Primeiro, porque os custos de substituição do pessoal já estão devidamente detalhados nos Submódulos 4.2, 4.3 e 4.4, conforme estudamos; assim, prever reserva técnica seria pagar duas vezes pela mesma despesa. Segundo, essa despesa, se houver, compõe os chamados “Custos Indiretos” – Módulo 5 –, nos quais se incluem as despesas administrativas e operacionais.

Por fim, o TCU tem recomendado expressamente, em reiteradas decisões, evitar a inclusão de reserva técnica nos orçamentos estimados, como se observa da leitura dos arestos a seguir transcritos:

## JURISPRUDÊNCIA DO TCU

[VOTO]

16. Também é adequada a proposta da unidade técnica de **determinar ao Ministério a renegociação do contrato, de forma a excluir a rubrica - reserva técnica, dada a impertinência daquela parcela**. Frise-se, aliás, que essa prática de renegociação é rotineiramente adotada pela área administrativa do TCU em seus contratos quando detectada a impropriedade em questão.

[ACÓRDÃO]

9.7.7. **adote, desde já, a exclusão do pagamento da reserva técnica nos contratos**, inclusive no contrato 02.0015.00/2009, **ou promova sua renegociação com exclusão dessa despesa, visto não haver justificativas para sua inclusão no termo de referência e em função do risco que tal parcela representa de se onerar indevidamente a Administração;**

### JURISPRUDÊNCIA DO TCU

1.6. Determinações:

1.6.1.4. **não aceite** a cobrança de tributos de caráter personalístico, como IRPJ e CSLL, bem como a **presença do item “Reserva Técnica” no quadro de Remuneração e no quadro de Insumos** sem a devida justificativa dos custos correspondentes a esse item;

(Acórdão 793/2010 – 2ª Câmara – relação)

### JURISPRUDÊNCIA DO TCU

1.5.1. determinar que: [..]

1.5.1.2. nas próximas **contratações para terceirização de mão de obra, deixe de consignar** parcelas relativas a gastos com **reserva técnica nos orçamentos básicos**, nos formulários para proposta de preços e nas justificativas de preço a que se refere o art. 26, III, da Lei n.º 8.666/1993, inclusive para os casos de dispensa e inexigibilidade de licitação, e não aceite propostas de preços contendo custos relativos a esse item (Acórdãos n.º 1179/2008-Plenário, 645/2009-Plenário e 727/2009-Plenário);

(Acórdão 2.060/2009 – Plenário - relação)

### JURISPRUDÊNCIA DO TCU

**Deixe de consignar nos orçamentos básicos**, nos formulários para proposta de preços e nas justificativas de preço a que se refere o art. 26, inciso III, da Lei n. 8.666/1993, inclusive para os casos de dispensa e inexigibilidade de licitação, parcelas relativas a **gastos com reserva técnica** e com os tributos IRPJ e CSLL, **não podendo ser aceitas também propostas de preços** contendo custos relativos aos tributos citados, **seja na composição do BDI ou em item específico da planilha.**

(Acórdão 1.453/2009 – Plenário)

## 2.19. Planilha completa

A seguir, apresentamos a planilha de custos e formação de preços, completamente preenchida com os dados da nossa contratação: serviços de copeiragem.

## PLANILHA DE CUSTOS ESTIMADOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS

(Para Contrato de Terceirização)

Nº do Processo	
Edital n.º	

Data: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_ às \_\_\_\_:\_\_\_\_ horas

## DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS

(Dados Referentes à Contratação)

A	Data da apresentação da proposta	<b>1º.10.2011</b>
B	Município/UF	<b>Brasília/DF</b>
C	Ano do Acordo, Convenção Coletiva ou Sentença Normativa em Dissídio Coletivo	<b>2011</b>
D	Tipo de serviço	<b>Copeiragem</b>
E	Nº de meses de execução contratual	<b>12</b>

## IDENTIFICAÇÃO DO SERVIÇO

Tipo de Serviço	Unidade de Medida	Quantidade total a contratar (em função da unidade de medida)
Copeiragem	Posto	1

## MÃO DE OBRA

### Mão de Obra Vinculada à Execução Contratual

Dados complementares para composição dos custos referentes à mão de obra		
1	Tipo de serviço (mesmo serviço com características distintas)	Copeiragem
2	Salário Normativo da Categoria	1.000,00
3	Categoria profissional (vinculada à execução contratual)	Copeira
4	Data base da categoria (dia/mês/ano)	1º.1.2012

**Nota:** Deverá ser elaborado um quadro para cada tipo de serviço

### Módulo 1: Composição da Remuneração

1	Remuneração	%	Valor (R\$)
A	Salário Base		1.000,00
B	Adicional de periculosidade		300,00
C	Adicional de insalubridade		
D	Adicional noturno		7,26
E	Hora noturna adicional		
F	Adicional de Hora Extra		
G	Intervalo Intra jornada		
H	Outros (especificar)		
Total da Remuneração			1.307,26

### Módulo 2: Benefícios Mensais e diários

2	Benefícios Mensais e Diários	Valor (R\$)
A	Transporte	192,00
B	Auxílio-alimentação	252,00
C	Assistência médica e familiar	135,00
D	Auxílio-creche	3,33
E	Seguro de vida, invalidez e funeral	75,00
F	Outros (especificar)	-----
Total de Benefícios Mensais e Diários		657,33

**Nota:** O valor informado deverá ser o custo real do insumo (descontado o valor eventualmente pago pelo empregado)



### Módulo 3: Insumos Diversos

3	Insumos Diversos	Valor (R\$)
A	Uniformes	62,50
B	Materiais	200,00
C	Equipamentos	30,00
D	Outros (especificar)	-----
<b>Total de Insumos Diversos</b>		<b>292,50</b>

**Nota:** Valores mensais por empregado

### Módulo 4: Encargos Sociais e Trabalhistas

#### Submódulo 4.1 - Encargos previdenciários e FGTS

4.1	Encargos previdenciários e FGTS	%	Valor (R\$)
A	INSS	20	261,45
B	SESI ou SESC	1,5	19,60
C	SENAI ou SENAC	1	13,07
D	INCRA	0,2	2,61
E	Salário Educação	2,5	32,69
F	FGTS	8	104,59
G	RAT Ajustado (RAT x FAP)	1	13,07
H	SEBRAE	0,6	7,84
<b>Total</b>		<b>34,8</b>	<b>454,92</b>

**Nota (1):** Os percentuais de encargos previdenciários e FGTS são aqueles estabelecidos pela legislação vigente.

**Nota (2):** Percentuais incidentes sobre a remuneração.

#### Submódulo 4.2 - 13º Salário e Adicional de Férias

4.2	13º Salário e Adicional de Férias	Valor (R\$)
A	13º Salário	108,94
B	Adicional de Férias	36,31
<b>Subtotal</b>		<b>145,25</b>
C	Incidência do Submódulo 4.1 sobre 13º Salário e Adicional de Férias	50,55
<b>Total</b>		<b>195,80</b>

**Nota:** Valores mensais por empregado

### Submódulo 4.3 - Afastamento Maternidade

4.3	Afastamento Maternidade	Valor (R\$)
A	Afastamento maternidade	0,96
B	Incidência do submódulo 4.1 sobre afastamento maternidade	0,33
<b>Total</b>		<b>1,29</b>

### Submódulo 4.4 - Provisão para Rescisão

4.4	Provisão para Rescisão	Valor (R\$)
A	Aviso prévio indenizado	5,45
B	Incidência do FGTS sobre aviso prévio indenizado	0,44
C	Multa do FGTS - em caso de aviso prévio indenizado	-----
C.1	Multa do FGTS (40%)	2,09
C.2	Contribuição social (10%) - Lei Complementar 110/2001	0,52
D	Aviso prévio trabalhado	25,41
E	Incidência do submódulo 4.1 sobre aviso prévio trabalhado	8,84
F	Multa do FGTS - em caso de aviso prévio trabalhado	-----
F.1	Multa do FGTS (40%)	41,83
F.2	Contribuição social (10%) - Lei Complementar 110/2001	10,45
<b>Total</b>		<b>95,03</b>

### Submódulo 4.5 - Custo de Reposição do Profissional Ausente

4.5	Composição do custo de reposição do profissional ausente	Valor (R\$)
A	Férias (para remuneração do substituto)	108,94
B	Ausência por doença	18,15
C	Licença paternidade	0,36
D	Ausências legais	7,26
E	Ausência por acidente de trabalho	18,15
F	Outros (especificar)	-----
<b>Subtotal (A + B + C + D + E + F)</b>		<b>152,86</b>
G	Incidência do Submódulo 4.1 sobre o custo de reposição (34,8% x Subtotal)	53,20
<b>Total</b>		<b>206,06</b>

### Módulo 4 - Quadro-resumo - Encargos Sociais e Trabalhistas

4	Quadro-resumo – encargos sociais e trabalhistas	Valor (R\$)
A	13º salário + Adicional de férias	195,80
B	Encargos previdenciários e FGTS	454,92

C	Afastamento por licença maternidade	1,29
D	Custo de rescisão	95,03
E	Custo de reposição do profissional ausente	206,06
F	Outros (especificar)	-----
<b>Total</b>		<b>953,10</b>

### Módulo 5: Custos Indiretos, Tributos e Lucro

5	Custos indiretos, tributos e lucro	%	Valor (R\$)
A	Custos indiretos		160,50
B	Tributos		-----
B.1	Tributos federais (especificar)		-----
	PIS	0,65	26,38
	COFINS	3	121,76
B.2	Tributos estaduais (especificar)		-----
B.3	Tributos municipais (especificar)		-----
	ISS	5	202,94
B.4	Outros tributos (especificar)		-----
C	Lucro		337,06
<b>Total</b>			<b>848,64</b>

**Nota (1):** Custos indiretos, tributos e lucro calculados sobre custo por empregado.

**Nota (2):** O valor referente a tributos é obtido aplicando-se o percentual sobre o valor do faturamento, ou seja, considerando: os itens de custo descritos nos módulos e submódulos, os custos indiretos, e o lucro.

### CUSTO POR EMPREGADO

#### (QUADRO-RESUMO)

	Mão de obra vinculada à execução contratual (valor por empregado)	Valor (R\$)
A	Módulo 1 - Composição da Remuneração	1.307,26
B	Módulo 2 - Benefícios Mensais e Diários	657,33
C	Módulo 3 - Insumos Diversos	292,50
D	Módulo 4 - Encargos Sociais e Trabalhistas	953,10
<b>Subtotal</b>		<b>3.210,19</b>
E	Módulo 5 Custos Indiretos, Tributos e Lucro	848,64
<b>VALOR TOTAL POR EMPREGADO</b>		<b>4.058,83</b>

**Nota:** Os itens de custo previstos nos módulos e submódulos devem ser estimados para cada tipo de serviço; ou seja, uma planilha para cada tipo de serviço.

## VALOR MENSAL DOS SERVIÇOS

### (QUADRO-RESUMO)

Tipo de Serviço		Valor (R\$) Proposto por Empregado	Quantidade de Empregados por Posto	Valor (R\$) Proposto por Posto	Quantidade de Postos	Valor (R\$) Total do Serviço
(A)		(B)	(C)	D = (B x C)	(E)	F = (D x E)
I	Serviço 1 (indicar)	4.058,83	1	4.058,83	1	4.058,83
II	Serviço 2 (indicar)					
III	Serviço 3 (indicar)					
VALOR MENSAL DOS SERVIÇOS (I+II+III+...)						4.058,83

## Aprenda mais

---



Para aprofundar seus conhecimentos a respeito do assunto objeto desta aula, recomendamos as seguintes leituras complementares:

Furtado, Lucas Rocha. **Curso de Licitações e Contratos Administrativos**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 210; e

Vieira, Antonieta Pereira et AL. **Gestão de contratos de terceirização na Administração Pública: teoria e prática**. 3ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 295-322.



## Pense a Respeito. Prepare-se Para a Próxima Aula

---

Você aprendeu, nesta aula como estimar os custos referentes aos benefícios mensais e diários devidos aos trabalhadores, bem como insumos diversos empregados pelo contratado na execução dos serviços, tais como materiais, equipamentos e uniformes. Por fim, estudamos a metodologia de cálculo dos tributos e fizemos breves comentários sobre um item polêmico, a reserva técnica.

Pense a respeito desse assunto, ponderando sobre as seguintes questões: Qual é a importância de o gestor e o fiscal do contrato, que participam do planejamento da contratação, terem conhecimento dos itens estudados da planilha e custos e formação de preços? Como o conhecimento de tais encargos, insumos e tributos pode ser útil no planejamento da contratação e na fiscalização do contrato? Como a própria planilha pode ser instrumento de fiscalização e planejamento eficaz dos contratos de terceirização?

Em nossa próxima aula estudaremos sobre um documento essencial em qualquer processo de contratação de serviços mediante terceirização: o Plano de Trabalho. Você verá que o Plano de Trabalho é o que autoriza a Administração a terceirizar os serviços antes executados diretamente pelos servidores; ou, em alguns casos, serviços novos, destinados a atender as necessidades que surgem, com vistas a melhor atender ao interesse público.