

## COMO AFERIR A EXEQUIBILIDADE DA PROPOSTA DOS SERVIÇOS TERCEIRIZADOS – PARTE I

**João Luiz Domingues**

Especialista em Gestão Pública e em Orçamento Público.  
Auditor Federal de Finanças e Controle da CGU.  
Fundador e Colaborador do Portal L&C.

O L&C Comenta de hoje abordará a fase de **Seleção do Fornecedor**, em especial acerca da aferição exequibilidade ou inexecuibilidade da proposta de preços para a prestação de serviços terceirizados com dedicação exclusiva de mão de obra apresentada durante a realização do certame licitatório.

Qual o parâmetro a ser observado? O percentual de lucro da empresa? O percentual estabelecido para despesas administrativas (custos indiretos)? O valor final da proposta apresentada pela empresa licitante?

O regime tributário pelo qual a empresa é optante interfere na análise da proposta encaminhada quanto a sua exequibilidade? A adoção de um dos critérios de tratamento dos riscos pelo descumprimento das obrigações trabalhistas, previdenciárias e com FGTS - Conta-Depósito Vinculada — bloqueada para movimentação e Pagamento pelo Fato Gerador, pode influenciar a análise quanto à exequibilidade da proposta recebida da empresa detentora da melhor proposta durante a licitação?

A empresa pode apresentar em sua proposta de preços percentuais inferiores àqueles retidos em conta vinculada (décimo terceiro salário; férias e o respectivo adicional de férias; e Multa sobre FGTS e contribuição social sobre o aviso prévio indenizado e sobre o aviso prévio trabalhado)?

Portanto, nos tópicos seguintes e na Parte II serão apresentadas informações que poderão resguardar o servidor ou empregado público responsável pela análise da proposta de preços e a respectiva manifestação pela sua exequibilidade ou inexecuibilidade. Venham conferir!!!

### Considerações Iniciais

Começaremos este tópico apresentando exemplos de percentuais adotados em propostas vencedoras em certames licitatórios para os itens despesa administrativa e lucro nas contratações de serviços de limpeza e

Como aferir a exequibilidade da proposta dos serviços terceirizados – Parte I.

João Luiz Domingues

conservação e questionando se as respectivas propostas apresentadas são exequíveis ou inexequíveis.

PROPOSTA EXEQUÍVEL OU INEXEQUÍVEL?			
Item	Custos Indireto	Lucro	Fator K *
<b>Proposta 1</b>	3,00%	4,85%	4,176
<b>Proposta 2</b>	1,00%	0,58%	3,698
<b>Proposta 3</b>	17,00%	5,00%	3,038
<b>Proposta 4</b>	8,00%	7,89%	2,610
<b>Proposta 5</b>	4,31%	4,31%	2,610
<b>Proposta 6</b>	5,31%	7,20%	2,567
<b>Proposta 7</b>	8,86%	6,80%	2,549
<b>Proposta 8</b>	2,50%	2,00%	2,230

\* Fator K é a relação entre o custo do posto e o valor da remuneração do empregado.

Se compararmos a Proposta 8 com a Proposta 2, poderemos inferir que a segunda proposta apresenta maior probabilidade de ser exequível do que a primeira proposta, mesmo na condição de percentuais inferiores para despesa administrativa e lucro.

Da mesma forma, as Propostas 1, 3 e 5 se mostram ser mais exequíveis do que as Proposta 6, 4 e 7, respectivamente.

Justificativa: o Fator K mede a relação entre o custo do posto e valor da remuneração e, portanto, se a empresa A apresenta percentual de lucro inferior à empresa B, mas apresenta maior Fator K entre as duas planilhas com a mesma estrutura, maior será a probabilidade da proposta da empresa A ser mais exequível do que a proposta da empresa B.

A utilização do Fator K é meramente orientativa e não deve ser utilizado de forma isolada, sem considerar outros fatores.

Nesse sentido, quando a empresa apresentar percentuais baixos para lucro, por exemplo, 0,10%, não se poderia a partir desse único item considerar a proposta inexequível, pois a empresa pode alocar o lucro em provisões que podem não se realizar durante a execução contratual, normalmente se relacionam com o Módulo 3, Provisão para Rescisão, e Submódulo 4.1, Substituto nas Ausências Legais.

Outra possibilidade é a empresa deslocar o lucro para itens que não deveriam constar da planilha de custos; apresentar percentuais excessivos para outros itens; ou, ainda, apresentar “alíquotas cheias” quando optante pelo regime tributário do lucro real (Regime não Cumulativo).

No caso da última hipótese, as empresas optantes pelo lucro real não poderia consignar em suas propostas alíquotas de PIS e COFINS nos percentuais de 1,65% e 7,60%, respectivamente, e sim apresentar propostas a partir de suas alíquotas efetivas<sup>1</sup>, tendo em vista auferirem créditos e abaterem os valores devidos à Receita Federal do Brasil (RFB).

Portanto, os percentuais das alíquotas para PIS e COFINS na planilha de custos para empresas optante pelo Regime não Cumulativo deveriam ser inferiores a 1,65% e 7,60%<sup>2</sup>.

Caso sejam apresentadas “alíquotas cheias” para PIS e COFINS, podemos ter três cenários possíveis, dentre outros: o primeiro é a proposta apresentar baixo percentual para o item lucro e nesse caso costumamos falar que a o lucro da empresa pode estar alocado em outro item da planilha e não propriamente no lucro, Módulo 6 da planilha de custos.

O segundo cenário é a proposta apresentar percentual elevado para o item lucro e nesse caso é bem possível que a proposta apresentada esteja acima dos valores praticados no mercado.

O terceiro, e último cenário, é a proposta apresentar médio percentual para o item lucro e sendo assim é provável que o lucro da empresa esteja alocado nos itens lucro e tributos (PIS e COFINS).

A seguir iremos apresentar alguns Cases em que ficarão evidenciados os três cenários com o auxílio de planilhas vencedoras cujos certames ocorreram em 2019.

## Cases

Iremos apresentar apenas os módulos 2.1, 3, 4.1 e 6 da planilha de custos, para respaldar análise da proposta em exequível ou inexecuível.

---

<sup>1</sup> O PIS e a COFINS possuem natureza de contribuição social com previsão em texto constitucional, tendo regulamentação pelas Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente.

<sup>2</sup> Para verificar as alíquotas efetivas, deve ser exigida a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS (EFD-Contribuições).

Como aferir a exequibilidade da proposta dos serviços terceirizados – Parte I.  
João Luiz Domingues

### Proposta 1:

2.1	Submódulo 2.1 - 13º Salário, Férias e Adicional de Férias	%	Valor (R\$)
A	13º (décimo terceiro) Salário	8,33%	R\$ 90,65
B	Férias e Adicional de Férias	12,10%	R\$ 131,68
<b>Total</b>		<b>20,43%</b>	<b>R\$ 222,34</b>

3	Módulo 3 - Provisão para Rescisão	(%)	Valor (R\$)
A	Aviso Prévio Indenizado (API)	0,46%	R\$ 5,01
B	Incidência do FGTS sobre o API	0,03%	R\$ 0,33
C	Multa do FGTS e Contribuição Social sobre o API	0,16%	R\$ 1,74
D	Aviso Prévio Trabalhado (APT)	1,94%	R\$ 21,11
E	Incidência dos encargos do Submódulo 2.2 sobre o APT	0,71%	R\$ 7,73
F	Multa do FGTS e contribuição social sobre o APT	0,03%	R\$ 0,33
<b>Total</b>		<b>3,33%</b>	<b>R\$ 36,94</b>

4	Submódulo 4.1 Substituto nas Ausências Legais	Percentual (%)	Valor (R\$)
A	Substituto na cobertura de Férias	1,70%	R\$ 0,00
B	Substituto na cobertura de Ausências Legais	1,63%	R\$ 39,16
C	Substituto na cobertura de Licença-Paternidade	0,02%	R\$ 0,47
D	Substituto na cobertura de Ausência por acidente de trabalho	0,33%	R\$ 7,79
E	Substituto na cobertura de Afastamento Maternidade	0,06%	R\$ 0,71
F	Auxílio Doença	1,39%	R\$ 15,13
<b>Total</b>		<b>5,13%</b>	<b>55,77</b>
	Incidência dos Encargos do Submódulo 2.2 sobre as ausências legais	1,87%	20,37
<b>Total</b>		<b>7,00%</b>	<b>R\$ 76,14</b>

	Módulo 6 - Custos Indiretos, Tributos e Lucro	Percentual (%)	Valor (R\$)
A	Custos Indiretos	1,60%	R\$ 46,08
B	Lucro	1,00%	R\$ 29,21
C	Tributos		
	C.1. PIS	1,65%	R\$ 52,14
	C.2. COFINS	7,60%	R\$ 256,50
	C.3. CPRB	0,00%	R\$ 0,00
	C.4. ISS	5,00%	R\$ 172,00
<b>Total</b>		<b>16,85%</b>	<b>R\$ 565,49</b>

Como aferir a exequibilidade da proposta dos serviços terceirizados – Parte I.

João Luiz Domingues

**Análise da Proposta 1:** O lucro da empresa não é apenas o 1,0% alocado no item lucro no Módulo 6, caso contrário a proposta poderia ser inexecutável. O lucro da empresa pode ser evidenciado nos seguintes itens: PIS e COFINS; auxílio doença e Incidência dos Encargos do Submódulo 2.2 sobre as ausências legais.

Em relação ao PIS e COFINS, o lucro reside na diferença entre as alíquotas cheias e as alíquotas efetivas; no que tange ao auxílio doença e a incidência do Submódulo 2.2 sobre o Submódulo 4.1, o lucro é em virtude de que esses itens não mais previstos no modelo atual de planilha adotado pela Instrução Normativa nº 05/2017, totalizando 3,26%

Não podemos afirmar que a proposta é exequível ou inexecutável tendo em vista que desconhecemos as alíquotas efetivas praticadas pela empresa vencedora da licitação para os tributos de PIS e COFINS, além de que outras variáveis deveriam ser analisadas conjuntamente para manifestação conclusiva acerca da viabilidade da proposta.

Nesse sentido, teríamos que analisar, por exemplo, os percentuais adotados para as multas do FGTS e Contribuição Social sobre o API e APT, vez a empresa informou percentuais muito inferiores ao retido mensalmente em conta vinculada bloqueada para movimentação e os valores das provisões que podem não se materializar durante a execução contratual, como por exemplo, substituto na cobertura nas ausência legais e por acidente no trabalho.

### Proposta 2:

2.1	Submódulo 2.1 - 13º Salário, Férias e Adicional de Férias	%	Valor (R\$)
A	13º (décimo terceiro) Salário	8,33%	R\$ 142,18
B	Férias e Adicional de Férias	12,10%	R\$ 206,53
<b>Total</b>		<b>20,43%</b>	<b>R\$ 348,71</b>

3	Módulo 3 - Provisão para Rescisão	(%)	Valor (R\$)
A	Aviso Prévio Indenizado (API)	0,42%	R\$ 7,17
B	Incidência do FGTS sobre o API	0,03%	R\$ 0,57
C	Multa do FGTS e Contribuição Social sobre o API	4,25%	R\$ 72,54
D	Aviso Prévio Trabalhado (APT)	0,29%	R\$ 4,95
E	Incidência dos encargos do Submódulo 2.2 sobre o APT	0,10%	R\$ 1,78
F	Multa do FGTS e contribuição social sobre o APT	0,01%	R\$ 0,17
<b>Total</b>		<b>5,11%</b>	<b>R\$ 87,19</b>

Como aferir a exequibilidade da proposta dos serviços terceirizados – Parte I.

João Luiz Domingues

4	Submódulo 4.1 Substituto nas Ausências Legais	Percentual (%)	Valor (R\$)
A	Substituto na cobertura de Férias	0,95%	R\$ 16,21
B	Substituto na cobertura de Ausências Legais	1,63%	R\$ 27,82
C	Substituto na cobertura de Licença-Paternidade	0,02%	R\$ 0,34
D	Substituto na cobertura de Ausência por acidente de trabalho	0,33%	R\$ 5,63
E	Substituto na cobertura de Afastamento Maternidade	0,02%	R\$ 0,34
F	Substituto na cobertura de Outras ausências (especificar)	0,0%	R\$ 0,00
<b>Total</b>		<b>2,95%</b>	<b>R\$ 50,34</b>

P3	Módulo 6 - Custos Indiretos, Tributos e Lucro	Percentual (%)	Valor (R\$)
A	Custos Indiretos	12,50%	R\$ 456,74
B	Lucro	10,00%	R\$ 411,07
C	Tributos		
	C.1. PIS	1,65%	R\$ 87,01
	C.2. COFINS	7,60%	R\$ 400,76
	C.3. CPRB	0,00%	R\$ 0,00
	C.4. ISS	5,00%	R\$ 263,66
<b>Total</b>		<b>36,75%</b>	<b>R\$ R\$ 1.619,23</b>

**Análise da Proposta 2:** A proposta da empresa contempla lucro de 10,0% e despesa administrativa de 12,50%, o que configura valores bem acima da média do praticado no mercado, assim como alíquotas cheias para PIS e COFINS.

A partir dessas informações, podemos considerar que a proposta da empresa é exequível, ainda que não tenha apresentado os percentuais praticados para o item APT (1,94%) e os retidos mensalmente em conta vinculada bloqueada para movimentação para as multas do FGTS e Contribuição Social sobre o API e APT (5,0%).

Em última análise, a proposta apresentada pode se mostrar acima dos preços praticados pelo mercado e, portanto, desvantajosa para a Administração, tendo em vista o total de BDI do Módulo 6, 36,75%.

Como aferir a exequibilidade da proposta dos serviços terceirizados – Parte I.  
João Luiz Domingues

### Proposta 3:

2.1	Submódulo 2.1 - 13º Salário, Férias e Adicional de Férias	%	Valor (R\$)
A	13º (décimo terceiro) Salário	8,33%	R\$ 99,50
B	Férias e Adicional de Férias	12,10%	R\$ 144,54
<b>Total</b>		<b>20,43%</b>	<b>R\$ 244,04</b>

3	Módulo 3 - Provisão para Rescisão	(%)	Valor (R\$)
A	Aviso Prévio Indenizado (API)	0,46%	R\$ 9,73
B	Incidência do FGTS sobre o API	0,04%	R\$ 0,78
C	Multa do FGTS e Contribuição Social sobre o API	4,0%	R\$ 57,54
D	Aviso Prévio Trabalhado (APT)	1,94%	R\$ 43,47
E	Incidência dos encargos do Submódulo 2.2 sobre o APT	0,32%	R\$ 0,14
F	Multa do FGTS e contribuição social sobre o APT	0,48%	R\$ 6,91
<b>Total</b>		<b>7,24%</b>	<b>R\$ 118,57</b>

4	Submódulo 4.1 Substituto nas Ausências Legais	Percentual (%)	Valor (R\$)
A	Substituto na cobertura de Férias	0,0%	R\$ 0,00
B	Substituto na cobertura de Ausências Legais	1,66%	R\$ 39,16
C	Substituto na cobertura de Licença-Paternidade	0,02%	R\$ 0,47
D	Substituto na cobertura de Ausência por acidente de trabalho	0,33%	R\$ 7,79
E	Substituto na cobertura de Afastamento Maternidade	0,03%	R\$ 0,71
F	Substituto na cobertura de Outras ausências (especificar)	0,0%	R\$ 0,00
<b>Total</b>		<b>2,04%</b>	<b>R\$ 48,13</b>

P1	Módulo 6 - Custos Indiretos, Tributos e Lucro	Percentual (%)	Valor (R\$)
A	Custos Indiretos	4,00%	R\$ 96,29
B	Lucro	2,96%	R\$ 74,19
C	Tributos		
	C.1. PIS	1,65%	R\$ 52,35
	C.2. COFINS	7,60%	R\$ 241,13
	C.3. CPRB	4,50%	R\$ 158,64
	C.4. ISS	5,00%	R\$ 142,77
<b>Total</b>		<b>25,71%</b>	<b>R\$ 763,37</b>

**Análise da Proposta 3:** Ao analisarmos os percentuais adotados pela empresa nos Submódulos 2.1 e 4.1, assim como no Módulo 3, não iremos identificar “alguma gordura”, pelo contrário, a empresa não apresentou o percentual de 5%

*Como aferir a exequibilidade da proposta dos serviços terceirizados – Parte I.*

*João Luiz Domingues*

referentes às multas do FGTS e Contribuição Social sobre o API e APT, ficando pouco abaixo, 4,48%.

Nesse sentido, a análise da exequibilidade ou inexequibilidade da proposta residirá no Módulo 6, Custos Indiretos, Lucro e Tributos. Assim, com os percentuais de despesa administrativa e de lucro nos patamares de 4,0% e 2,96%, respectivamente, e com as alíquotas cheias de PIS e COFINS, podemos inferir que a proposta se mostra exequível, vez que ainda iremos contabilizar, a título de lucro, a diferença entre as alíquotas cheias e as alíquotas efetivas de PIS e COFINS.

## Conclusão

A exequibilidade ou inexequibilidade da proposta não pode ser aferida ou determinada a partir de itens isolados da planilha de custos. A análise deve considerar conjuntamente todos os elementos que compõem a planilha de custos.

O Fator K pode ser adotado como informação complementar na verificação da exequibilidade ou inexequibilidade da proposta. Portanto, é meramente orientativa e não deve ser utilizado de forma isolada, sem considerar outros fatores e elementos que compõem a planilha de custos.

É importante verificar se os percentuais alocados na planilha de custos cobrem as respectivas despesas, como por exemplo, os valores retidos em conta vinculada bloqueada para movimentação e os provisionados a título de APT, API e substitutos na cobertura de ausências legais e acidente de trabalho.

**Publicado em 19/06/2019.**

**As referências a este L&C Comenta deverão ser feitas da seguinte maneira:**

DOMINGUES, João Luiz. Como aferir a exequibilidade da proposta dos serviços terceirizados – Parte I. DISPONÍVEL em: [www.licitacaocontrato.com.br](http://www.licitacaocontrato.com.br). Acesso em: dd/mm/aaaa.