



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

UBALDINO GONÇALVES SOUTO MAIOR FILHO

**A EXEQUIBILIDADE DAS PROPOSTAS EM PROCESSOS LICITATÓRIOS:
UM ESTUDO NAS CONTRATAÇÕES DE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS NAS
INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO**

**JOÃO PESSOA
2023**

UBALDINO GONÇALVES SOUTO MAIOR FILHO

**A EXEQUIBILIDADE DAS PROPOSTAS EM PROCESSOS LICITATÓRIOS:
UM ESTUDO NAS CONTRATAÇÕES DE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS NAS
INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Josedilton Alves Diniz

**JOÃO PESSOA
2023**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

S728e Souto Maior Filho, Ubaldo Gonçalves.

A exequibilidade das propostas em processos
licitatórios: um estudo nas contratações de serviços
terceirizados nas instituições federais de ensino /
Ubaldo Gonçalves Souto Maior Filho. - João Pessoa,
2023.

89 f. : il.

Orientação: Josedilton Alves Diniz.

TCC (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. Exequibilidade. 2. Terceirização. 3. Licitação.
I. Diniz, Josedilton Alves. II. Título.

UFPB/CCSA

CDU 657

UBALDINO GONÇALVES SOUTO MAIOR FILHO

**A EXEQUIBILIDADE DAS PROPOSTAS EM PROCESSOS LICITATÓRIOS:
UM ESTUDO NAS CONTRATAÇÕES DE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS NAS
INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do TCC em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

BANCA EXAMINADORA



Documento assinado digitalmente

JOSEDILTON ALVES DINIZ

Data: 12/06/2023 08:37:20-0300

Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Presidente: Prof. Dr. Josedilton Alves Diniz
Instituição: UFPB



Documento assinado digitalmente

EDSON FRANCO DE MORAES

Data: 13/06/2023 16:45:22-0300

Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Membro: Prof. Me. Edson Franco de Moraes
Instituição: UFPB



Documento assinado digitalmente

AMARANDO FRANCISCO DANTAS JÚNIOR

Data: 12/06/2023 08:47:15-0300

Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Membro: Me. Amarando Francisco Dantas Júnior
Instituição: UFPB

João Pessoa, 06 de junho de 2023.

DECLARAÇÃO DE AUTORIA PRÓPRIA

Eu, Ubaldino Gonçalves Souto Maior Filho, matrícula n.º 20190104835, autor do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado “A exequibilidade das propostas em processos licitatórios: um estudo nas contratações de serviços terceirizados nas Instituições Federais de Ensino”, orientado pelo professor Doutor Josediton Alves Diniz, como parte das avaliações do Curso de Ciências Contábeis no período letivo 2022.2 e requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel, declaro que o trabalho em referência é de minha total autoria, não tendo sido copiado ou extraído, seja parcial ou integralmente, de forma ilícita de nenhuma fonte, além daquelas públicas consultadas e corretamente referenciadas ao longo do trabalho, obedecendo aos padrões nacionais para referências diretas e indiretas, ou daquelas cujos dados resultaram de investigações empíricas por mim realizadas para fins de produção deste trabalho. Afirmo que em hipótese alguma representa plágio de material disponível em qualquer meio, e declaro, estar ciente das penalidades previstas nos artigos 184 e 298 do Decreto-Lei n.º 2.848/1940 – Código Penal Brasileiro, como também declaro não infringir nenhum dispositivo da Lei n.º 9.610/98 – Lei dos Direitos Autorais.

Assim, se houver qualquer trecho do texto em questão que configure o crime de plágio ou violação aos direitos autorais, assumo total responsabilidade, ficando a Instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, ou pela veracidade e originalidade desta obra, cabendo ao corpo docente responsável pela sua avaliação não aceitá-lo como Trabalho de Conclusão de Curso da Universidade Federal da Paraíba - UFPB, no Curso de Ciências Contábeis, e, por conseguinte, considerar-me reprovado no Trabalho de Conclusão de Curso.

Por ser verdade, firmo a presente.

João Pessoa, 31 de maio de 2023.

Assinatura do discente

Agradeço a Deus pela vida.

Agradeço aos meus pais Ubaldino (*in memoriam*) e Salete pela criação recebida, pelos valores de vida ensinados e por acreditarem e incentivarem sempre.

Agradeço ao professor e orientador Josedilton Alves Diniz pela ajuda valiosa, pela grande paciência, pela prontidão e pelos incentivos essenciais à conclusão deste trabalho.

“Os sábios entesouram conhecimento.”

(Provérbios de Salomão, 10:14a)

RESUMO

Esta pesquisa teve por objetivo avaliar a exequibilidade das propostas ofertadas nas licitações para contratação de serviços terceirizados nas Instituições Federais de Ensino e, para tanto, um modelo de tomada de decisão foi construído para analisar se os valores mensais propostos pelas empresas vencedoras eram exequíveis, como também identificar se as composições dos valores mensais necessárias as suas viabilidades estavam presentes nas ofertas apresentadas para contratações de serviço terceirizados. A pesquisa adotou uma abordagem qualitativa-quantitativa, se caracterizando por um estudo aprofundado das questões em que o fenômeno está envolvido, mediante o contato direto com o objeto estudado, suas relações e múltiplos significados. A fonte de dados foi o ambiente natural e a predominância foi de dados descritivos como documentos. O estudo também examinou a relação entre variáveis que puderam ser medidas por dados numéricos e analisados por procedimentos estatísticos. Quanto à natureza, a pesquisa foi aplicada, e quanto aos objetivos, exploratória e descritiva. Ademais, uma pesquisa bibliográfica e documental foi realizada em textos normativos, literatura especializada e em dados públicos que retratam a terceirização, inclusive fontes de informações sem tratamento analítico como relatórios e documentos oficiais para coletar dados em 251 (duzentas e cinquenta e uma) Planilhas de Custos e Formação de Preços de processos licitatórios realizados nas Instituições Federais de Ensino. Na sequência, a pesquisa elaborou um modelo de tomada de decisão baseada nos instrumentos normativos e legais vigentes no país para se adequar as formas de pagamento que a Administração Pública pode adotar (Conta-Depósito Vinculada e Fato Gerador) e aos regimes de tributação que as empresas podem estar enquadradas (Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real). A análise individual de cada valor mensal proposto e a verificação das informações apresentadas pelas empresas licitantes revelou que, em muitos casos, os valores propostos não estavam em conformidade com a legislação vigente, o que pode gerar problemas futuros na execução dos contratos e numa eficiente prestação dos serviços a que se destinam, como também numa eventual responsabilização subsidiária da Administração Pública. O estudo identificou a falta de documentos necessários a análise, erros na determinação do Fator Acidentário de Prevenção, do Seguro de Acidente de Trabalho e das alíquotas efetivas do PIS e da COFINS. Por fim, a pesquisa constatou a inexecuibilidade dos valores mensais ofertados, homologados e contratados pelas Instituições Federais de Ensino em 56,97% das Planilhas de Custos e Formação de Preços e, mesmo numa análise segmentada, a inexecuibilidade ainda é maior seja nos pagamentos por Conta-Depósito Vinculada (51,11%) ou por Fato Gerador (63,79%). A pretensão do estudo é contribuir com a área de compras públicas, principalmente, com a produção científica acerca da exequibilidade dos processos licitatórios haja vista a necessidade de posições cada vez mais diligentes no trato dos recursos públicos.

Palavras-chave: Exequibilidade; Terceirização; Licitação.

ABSTRACT

This research aimed to evaluate the feasibility of proposals offered in bids for contracting outsourced services in Federal Education Institutions and, for that, a decision-making model was built to analyze whether the monthly values proposed by the winning companies were feasible, as also identify whether the compositions of the monthly amounts necessary for their viability were present in the offers presented for contracting outsourced services. The research adopted a qualitative-quantitative approach, characterized by an in-depth study of the issues in which the phenomenon is involved, through direct contact with the studied object, its relationships and multiple meanings. The data source was the natural environment and the predominance was descriptive data such as documents. The study also examined the relationship between variables that could be measured by numerical data and analyzed by statistical procedures. As for the nature, the research was applied, and as for the objectives, exploratory and descriptive. In addition, a bibliographical and documentary research was carried out in normative texts, specialized literature and public data that portray outsourcing, including sources of information without analytical treatment such as reports and official documents to collect data in 251 (two hundred and fifty-one) Worksheets of Costs and Pricing of bidding processes carried out in Federal Educational Institutions. Subsequently, the research elaborated a decision-making model based on the normative and legal instruments in force in the country to adapt the forms of payment that the Public Administration can adopt (Linked Deposit Account and Taxable Fact) and the taxation regimes that the companies may be classified (Simples Nacional, Presumed Profit and Actual Profit). The individual analysis of each proposed monthly value and the verification of the information presented by the bidding companies revealed that, in many cases, the proposed values were not in compliance with the current legislation, which can generate future problems in the execution of the contracts and in an efficient provision of the services for which they are intended, as well as in a possible subsidiary responsibility of the Public Administration. The study identified the lack of documents necessary for the analysis, errors in the determination of the Accident Prevention Factor, Work Accident Insurance and the effective rates of PIS and COFINS. Finally, the research found the unenforceability of the monthly amounts offered, approved and contracted by the Federal Education Institutions in 56.97% of the Cost and Price Formation Spreadsheets and, even in a segmented analysis, the unenforceability is even greater whether in payments by Linked Deposit Account (51.11%) or by Taxable Event (63.79%). The intention of the study is to contribute to the area of public procurement, mainly, with the scientific production about the feasibility of bidding processes, given the need for increasingly diligent positions in the handling of public resources.

Keywords: Feasibility; Outsourcing; Bidding.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Fluxograma da análise da exequibilidade.....	31
---	----

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Custeio entre 2016 e 2022.....	16
Gráfico 2 – Consulta do FAP e determinação do SAT.....	63
Gráfico 3 – Consulta aos regimes de tributação.....	65
Gráfico 4 – Determinação das alíquotas de PIS e COFINS no Lucro Real.....	66
Gráfico 5 – Determinação da exequibilidade ou inexecuibilidade.....	69
Gráfico 6 – Determinação segmentada da exequibilidade ou inexecuibilidade.....	70

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Retenções tributárias.....	36
Tabela 2 – Percentuais de retenção da conta-depósito vinculada.....	39
Tabela 3 – Alternativas para o Submódulo 2.2 da Planilha de Custos e Formação de Preços.....	40
Tabela 4 – Tributos devidos e retidos.....	45
Tabela 5 – Alíquotas do submódulo 2.2 com a exclusão do INSS.....	47
Tabela 6 – Módulos da Planilha de Custos e Formação de Preços.....	50
Tabela 7 – Objetivos da manipulação dos dados dos licitantes.....	71

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Proposta exequível versus proposta inexecuível.....	33
Quadro 2 – Equação da retenção do INSS.....	35
Quadro 3 – Equação das retenções da IN nº 05/2017 e IN RFB nº 1.234/2012....	37
Quadro 4 – Equação da retenção do ISS.....	37
Quadro 5 – Equação das retenções.....	38
Quadro 6 – Equação inicial da retenção da conta-depósito vinculada.....	39
Quadro 7 – Equação do submódulo 2.2 da Planilha de Custos e Formação de Preços.....	41

Quadro 8 – Equação final da retenção da conta-depósito vinculada.....	42
Quadro 9 – Equação da remuneração mensal.....	43
Quadro 10 – Equação do submódulo 2.3.....	43
Quadro 11 – Equação dos tributos.....	45
Quadro 12 – Equação inicial das despesas com o Submódulo 2.2.....	46
Quadro 13 – Equação do submódulo 2.2 com exclusão do INSS.....	47
Quadro 14 – Equação final das despesas com o Submódulo 2.2 com a exclusão do INSS.....	48
Quadro 15 – Equação da adição da compensação do INSS.....	49
Quadro 16 – Equação da dedução da compensação do CPRB.....	49
Quadro 17 – Equação da dedução do submódulo 2.1 para Fato Gerador.....	51
Quadro 18 – Equação do submódulo 2.2 para Fato Gerador.....	51
Quadro 19 – Equação da dedução do submódulo 2.2 para Fato Gerador.....	52
Quadro 20 – Equação da dedução do submódulo 2.2 sem o INSS para Fato Gerador.....	52
Quadro 21 – Equação da dedução dos módulos 3 e 4 para Fato Gerador.....	53
Quadro 22 – Equação dos custos indiretos e do lucro para Fato Gerador.....	54
Quadro 23 – Equação da dedução nos custos indiretos e no lucro para Fato Gerador.....	54
Quadro 24 – Equações do VMP original e do N(VMP) para Fato Gerador.....	55
Quadro 25 – Equação do adicional da diferença da retenção do INSS para Fato Gerador.....	56
Quadro 26 – Equação do adicional da diferença das retenções da IN RFB nº 1.234/2012 e LCP nº 116/2003 para Fato Gerador.....	56
Quadro 27 – Equação da adicional da diferença da retenção do ISS para Fato Gerador.....	56
Quadro 28 – Equação do adicional da diferença dos tributos para Fato Gerador..	57
Quadro 29 – Equação da adição da compensação do INSS para Fato Gerador...	58
Quadro 30 – Equação da dedução da compensação do CPRB para Fato Gerador	58
Quadro 31 – Planificação da análise da exequibilidade.....	59

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AGU	Advocacia Geral da União
BDTD	Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações
CBO	Classificação Brasileira de Ocupações
CCT	Convenção Coletiva de Trabalho
CD	Custos/Despesas
CDL	Custos/Despesas/Lucro
CNAE	Cadastro Nacional de Atividades Econômicas
CNPS	Conselho Nacional de Previdência Social
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPRB	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
E	Exequibilidade
EFD	Escrituração Fiscal Digital
EPI	Equipamento de Proteção Individual
EPC	Equipamento de Proteção Coletiva
FAP	Fator Acidentário de Prevenção
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
GPS	Guia da Previdência Social
IFEs	Instituições Federais de Ensino
IN	Instrução Normativa
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto sobre a Rendas das Pessoas Jurídicas
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
L	Lucro
MPS	Ministério da Previdência Social
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PAT	Programa de Alimentação do Trabalhador

PCFP	Planilha de Custos e Formação de Preços
PGDAS	Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional
PIS	Programa Integração Social
RETCV	Retenção sobre a Conta-Depósito Vinculada
RETT	Retenções tributárias
RFB	Receita Federal do Brasil
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
SAT	Seguro de Acidente do Trabalho
SCIELO	<i>Scientific Electronic Library Onlin</i>
SEAC	Sindicato das Empresas de Asseio e Conservação
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SENAC	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SENAI	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SESC	Serviço Social do Comércio
SESI	Serviço Social da Indústria
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SPELL	<i>Scientific Periodicals Electronic Library</i>
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TB	Tributos
TCU	Tribunal de Contas da União
VMD	Valor mensal devido
VMO	Valor mensal ofertado
VP	Valor da proposta

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA.....	14
1.2	OBJETIVOS	14
1.2.1	Objetivo Geral.....	15
1.2.2	Objetivos Específicos	15
1.3	JUSTIFICATIVA	15
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	18
2.1	CONCEITOS E ORIGEM DA TERCEIRIZAÇÃO	18
2.2	A TERCEIRIZAÇÃO NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO	20
2.3	O JULGAMENTO DAS PROPOSTAS	21
2.4	A EXEQUIBILIDADE DAS PROPOSTAS	24
2.5	MODELOS DE TOMADA DE DECISÃO	26
3	METODOLOGIA.....	29
3.1	TIPO DE ESTUDO	29
3.2	CAMPO DE PESQUISA	30
3.3	PROCEDIMENTO DE PESQUISA	30
4	A CONSTRUÇÃO DO MODELO DE TOMADA DE DECISÃO.....	29
5	ANÁLISE DOS DADOS	61
6	CONCLUSÃO	73
	REFERÊNCIAS	77
	APÊNDICE A – Modelo de planilha de custos e formação de preços.....	86

1 INTRODUÇÃO

A organização administrativa das Instituições Federais de Ensino (IFEs) é regulamentada pelo Decreto-Lei nº 200/1967, um dispositivo normativo que além de dispor sobre a estruturação da administração pública federal brasileira traçou as diretrizes para que uma reforma administrativa acontecesse no Estado. No rol de seus artigos está incluso a determinação para que a execução das atividades da Administração Federal seja amplamente descentralizada, inclusive para a órbita privada por meio de contratos ou concessões (BRASIL, 1967).

Essa legislação editada em 1967 passou a apontar para um cenário novo em que o Estado buscava impedir o crescimento da máquina administrativa desimpedindo-se de atividades secundárias e, desta forma, possibilitando que empresas do setor privado pudessem executar tarefas anteriormente delegadas à execução direta da administração pública, desde que fossem suficientemente capacitadas e desenvolvidas para a execução dos encargos a que se propusessem (BRASIL, 1967).

Essa grande transformação promovida pelos governos militares tinha como objetivo superar a rígida burocracia do setor público e iniciar no Brasil as reformas gerenciais que já aconteciam no mundo (BRESSER-PEREIRA, 2001). O que de fato ocorreu durante os anos seguintes com diversos dispositivos normativos editados pelo Governo Federal acerca da contratação de serviços e a terceirização das atividades-meio, chegando ao seu ápice em 2017, quando o Supremo Tribunal Federal também julgou legal a terceirização das atividades-fim de natureza contínua estabelecidas na Lei nº 13.429/2017¹ (BRASIL, 2017b).

Formalmente, a transferência dessas atividades para a iniciativa privada é realizada por contratos públicos de prestação de serviços e precedidos por procedimentos licitatórios em que os empresas apresentam suas propostas com as respectivas planilhas de custos e formação de preços (Apêndice A) para os cargos a que se destinam os certames, pontuando todos os custos e despesas relacionados as funções pretendidas e em obediências as normas e legislações trabalhistas, tributárias, previdenciárias, etc.

¹ Lei que alterou dispositivos da Lei nº 6.019/1974 que já regulamentava o trabalho temporário e as relações de trabalho nas empresas que prestam serviços a terceiros.

No entanto, nas propostas formuladas pelas empresas durante a operacionalização das licitações se observam margens insignificantes para os custos indiretos e lucros até erros de alíquotas estabelecidas em instrumentos normativos, o que levanta questionamentos acerca da factibilidade das propostas e, consequentemente, da viabilidade em se delegar essas tarefas a iniciativa privada. Assim, o presente trabalho tem como objetivo avaliar a exequibilidade das propostas ofertadas nas licitações para contratação de serviços terceirizados nas Instituições Federais de Ensino.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

As Instituições Federais de Ensino (IFEs) são entidades centenárias que ofertam educação básica, profissional, tecnológica e superior em múltiplos *campi*, qualificando profissionais para os mais diversos segmentos da sociedade, realizando pesquisas e desenvolvendo novos processos, produtos e serviços em colaboração com o setor produtivo.

Contudo, esse universo acadêmico tem como alicerce uma série de atividades administrativas que são realizadas nos bastidores institucionais, como os serviços de manutenção, limpeza, vigilância, portaria, apoio administrativo e outras tantas necessárias ao pleno funcionamento da máquina administrativa.

Essas atividades fiscalizadas pela Administração Pública são delegadas às empresas terceirizadas por meio de processos administrativos, precedidos por processos licitatórios cujos procedimentos exigem critérios de julgamento e homologação daqueles interessados em contratar com a Administração Pública que estabelecidos em instrumentos legais.

No entanto, cabe o questionamento: em que medida as propostas ofertadas nas licitações para contratação de serviços terceirizados nas Instituições Federais de Ensino são exequíveis ?

1.2 OBJETIVOS

Nessa seção, o estudo buscará contribuir com a temática da contratação de serviços terceirizados, estabelecendo relações entre a problemática apresentada e os objetivos geral e específicos que nortearam o presente trabalho.

1.2.1 Objetivo Geral

Avaliar a exequibilidade das propostas ofertadas nas licitações para contratação de serviços terceirizados nas Instituições Federais de Ensino

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) construir um modelo de tomada de decisão para análise da exequibilidade das propostas ofertadas nas licitações para contratação de serviços terceirizados;
- b) identificar se a composição do valor mensal necessária à exequibilidade da proposta está presente na oferta apresentada para contratação de serviço terceirizados.

1.3 JUSTIFICATIVA

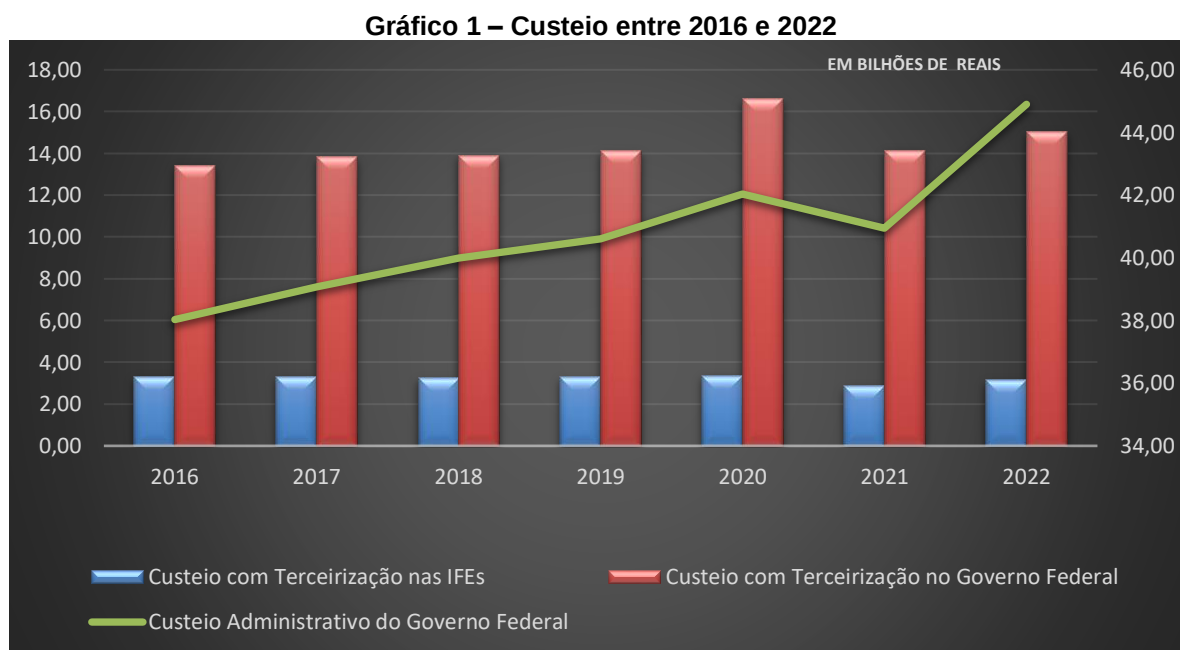
Academicamente, o trabalho se justifica porque apesar de muitos estudos serem realizados acerca das Instituições Federais de Ensino, licitação e até mesmo sobre a terceirização, a temática da exequibilidade das propostas apresentadas em processos licitatórios não é estudada, ainda mais pela importância de estar se tratando de recursos públicos e do entendimento já pacificado pelos tribunais de que há responsabilidade subsidiária dos contratantes nos casos de inadimplemento das contratadas.

Por essa razão, os portais² eletrônicos de pesquisa científicas foram revisados, aprofundando de maneira sistemática a busca pela temática investigada e sintetizando as informações num processo que envolveu: a seleção do tema da pesquisa, a definição dos descritores (administração pública, terceirização, exequibilidade) utilizados nos filtros de pesquisa e na análise dos resultados encontrados.

Inicialmente, 23.031 estudos acerca da administração pública foram encontrados, mas quando aplicados os descritores – licitação, terceirização e serviços terceirizados – como filtros de pesquisa e de possibilidade de alinhamento com a

² As pesquisas foram realizadas utilizando as bases de dados do *Scientific Electronic Library Online* (SciELO), da Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD) e do *Scientific Periodicals Electronic Library* (SPELL).

temática da pesquisa, o resultado alcançado foi de 296 trabalhos e apenas 01 estudo tratando da exequibilidade e, mais especificamente, qualificações econômicas-financeiras dos licitantes em obras públicas (CUNHA JÚNIOR, 2007). Os demais estudos abordavam temáticas acerca das obrigações trabalhistas (CASTRO, 2010), da tecnologia de informação (GUARDA, 2011), do foco no resultado (CABRAL, 2018), da terceirização no transporte público (ALBUQUERQUE JUNIOR, 2018), de licitações sustentáveis (NEVES, 2016), do impacto financeiro em obras públicas (RIBEIRO, 2015), da precarização (BRAUNERT e FIGUEIREDO, 2021), da comparação de custos entre servidores versus terceirizados (CALDEIRA e CALDEIRA, 2019), da racionalidade e política no processo decisório (ALCANTARA, 2013), de diagnósticos da terceirização de serviços em uma organização de saúde (QUADROS, 2013), de desafios, consequências e regulação (COSTA, 2017), da análise da conta vinculada (MENDES, 2020), da gestão de riscos em contratos terceirizados (MIRANDA, 2018), etc.



Fonte: Elaboração própria (2022) a partir do Brasil (2023)

No entanto, a pesquisa avança para além das questões acadêmicas e também se mostra relevante para as Instituições Federais de Ensino e, de modo geral, para a Administração Pública haja vista o montante dos recursos financeiros que o Governo Federal vem destinando as contratações de serviços terceirizados. Em 2022, segundo o Painel de Custeio Administrativo do Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços

Públicos, os recursos envolvidos nessas operações foram de, aproximadamente, 15,03 bilhões de reais (GRÁFICO 1) dos quase 45 bilhões de reais utilizados nas despesas com custeio do Governo Federal e, nas Instituições Federais de Ensino, essas despesas representaram 3,16 bilhões de reais (BRASIL, 2022b).

No período de 2016 a 2022, os números apontam o crescimento do custeio administrativo e da terceirização no Governo Federal e nas Instituições Federais de Ensino. Percentualmente, o custeio com terceirização nas IFEs representou de 20,08% a 24,66% do custeio com terceirização no Governo Federal e, esses, representaram de 33,47 a 39,52% de todo o custeio administrativo (BRASIL, 2022b). Números que ressaltam a importância de se aprofundar os estudos acerca da execução de atividades por empresas terceirizadas ainda mais quando se considera cenários em que recursos orçamentários são sempre restritos.

O estudo ainda se mostra relevante por oportunizar uma ferramenta para a determinação da viabilidade operacional das propostas ofertadas em certames licitatórios, contribuindo com as atividades dos pregoeiros, membros de comissões de licitações e, inclusive, das empresas que buscam estabelecer relações contratuais com instituições públicas.

Por fim, o trabalho se justifica também porque contribuirá com minha formação em Ciências Contábeis e com as atividades que exerço há mais de 12 anos na área pública, numa Instituição Federal de Ensino, como pregoeiro e integrante de comissões de licitações e, anteriormente, coordenador de administração de materiais e recursos patrimoniais, executando pregões presenciais e eletrônicos nas aquisições de bens e contratações de serviços.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nessa seção será tratado o referencial teórico, desde os conceitos e origem da terceirização, passando pelas contratações no setor público brasileiro até o julgamento e exequibilidade das propostas em processos licitatórios para contratação de serviços terceirizados.

2.1 CONCEITOS E ORIGEM DA TERCEIRIZAÇÃO

Conceitualmente, os teóricos definem a terceirização como a ação de uma empresa que contrata mão de obra utilizando uma empresa intermediária (GONÇALVES, 2001), “a existência de um terceiro especialista chamado fornecedor ou prestador de serviços que munido de conhecimentos técnicos, presta serviços ou produz bens em condições de parceria para a empresa contratante chamada tomador ou cliente” (MATTEO; BESSA, 2005, p.35), a transferência de atividades e funções a entes terceirizados especializados (ARAÚJO, 2001) ou “tecnologia que viabiliza a criação de um processo articulado de transferência a terceiros, das atividades chamadas acessórias” (QUEIROZ, 1992, p.44).

Segundo Delgado (2012):

A expressão terceirização resulta do neologismo oriundo da palavra terceiro, compreendendo como intermediário, interveniente. Não se trata, seguramente de terceiro, no sentido jurídico, como aquele que é estranho a certa relação jurídica entre duas ou mais partes. O neologismo foi construído pela área de administração de empresas, fora da cultura do Direito, visando enfatizar a descentralização empresarial de atividades para outrem, um terceiro à empresa (DELGADO, 2012, p.435).

Assim, o entendimento é de que a terceirização é uma forma de relação de trabalho em que uma empresa delega atividades secundárias de sua organização à outra por meio de contratos de prestação de serviços, possibilitando que as contratantes se mantenham focadas às suas atividades principais. Evidentemente, surgem novas relações de trabalho, mas, principalmente, a especialização de empresas em determinados segmentos de atividades, a racionalização de custos operacionais e serviços mais competitivos.

No entanto, embora os primeiros estudos sobre terceirização no Brasil tenham sido realizados nos anos 90, os primeiros indícios de terceirização datam do século XVI, na Inglaterra e na França, nas subcontratações de artesãos realizadas pelos mercadores locais (CASTEL, 1998). Segundo o autor, essa forma de trabalho buscava a subordinação dos trabalhadores e a proletarização da categoria com a perda de direitos sobre o seu trabalho, sua produção e sua independência. No entanto, apesar do tom de vitimização imposto pelo autor, a terceirização surgiu num momento de transição para o trabalho assalariado, levando pessoas que enxergavam oportunidades de ganhos financeiros a empreenderem, investindo seus ativos na multiplicação de suas produções e, nesse sentido, terceirizando parte das suas atividades produtivas (CASTEL, 1998).

Para Leiria & Saratt (1995), Castro (2008) e Reis (2015), a terceirização tem sua origem antes da Segunda Guerra Mundial porque a indústria bélica dos Estados Unidos da América necessitava maximizar seus processos produtivos para fazer frente à demanda crescente por armamentos. Esse momento histórico é considerado o marco de origem da terceirização porque nele se produziram efeitos significativos para a sociedade, economia e o mundo jurídico.

No Brasil, o marco de origem da terceirização foi em 1852 quando a empresa Vergueiro & Cia contratou imigrantes europeus assalariados como força de trabalho para as fazendas de São Paulo/SP. Essa alternativa encontrada depois da promulgação da Lei nº 581, de 04 de setembro de 1850 - Lei Eusébio de Queirós - e que extinguiu o tráfico internacional de escravos para o Brasil fez com que a empresa Vergueiro & Cia se tornasse a primeira empresa de agenciamento de mão de obra no Brasil (KOWARICK, 1944; VIOTTI DA COSTA, 1977) que das experiências tão exitosas e da expertise adquirida a condicionou a ser subcontratada pelo Governo Federal para que intermediasse a vinda de trabalhadores para as grandes áreas cultiváveis do país.

Notadamente, fica evidenciado que a terceirização surgiu em diferentes contextos e buscando atender diferentes demandas, desde a necessidade de maximizar a produção dos parques fabris, a eficiência dos processos ou até mesmo a substituição de mão de obra, sempre com a visão de empreendedores que enxergavam nas transições das formas de trabalho, nos momentos em que se exigia a modernização das formas de produção ou de uma maior eficiência dos setores produtivos, seja na área privado ou nos setores públicos, a oportunidade de alavancar

seus negócios, aumentar o portfólio dos seus clientes e, conseqüentemente, seus lucros.

2.2 A TERCEIRIZAÇÃO NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

O marco inicial da terceirização no setor público do Brasil foi a edição do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, estabelecendo a descentralização como um dos princípios fundamentais da Reforma Administrativa que aconteceria na Administração Federal (BRASIL, 1967). O dispositivo normativo além de tratar da execução das atividades dentro dos quadros da própria Administração Federal, versava sobre a descentralização de atividades para as unidades federadas, estabelecendo que:

Para melhor desincumbir-se das tarefas de planejamento, coordenação, supervisão e [controle] e com o objetivo de impedir o crescimento desmesurado da máquina administrativa, **a Administração procurará desobrigar-se da realização material de tarefas executivas, recorrendo, sempre que possível, à execução indireta, mediante contrato, desde que exista, na área, iniciativa privada suficientemente desenvolvida e capacitada a desempenhar os encargos de execução** (BRASIL, 1967, p. 01, grifo nosso).

Na sequência, outros dispositivos normativos surgiram de forma complementar, estabelecendo que “as atividades relacionadas com transporte, conservação, custódia, operação de elevadores, limpeza e outras assemelhadas [seriam], de preferência, objeto de execução indireta, mediante contrato” (BRASIL, 1970, p.01), e que “[...] o inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica na responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto àquelas obrigações, desde que este tenha participado da relação processual [...]” (BRASIL, 1993a, p. 01).

A linha de pensamento que os governos que se sucediam vinham construindo era da regulação das macroatividades do Estado e na delegação das atividades-meio³ para execução indireta, centralizando esforços na diminuição da máquina administrativa e dos quadros de servidores públicos da administração federal.

³ São as atividades que não são enquadradas no objetivo principal do negócio, ou seja, são atividades de apoio como limpeza, vigilância, etc. e necessárias ao satisfatório andamento das rotinas administrativas do negócio.

Assim, em 1993 foi editada a Lei nº 8.666 que, além de disciplinar as licitações públicas, instituiu diretrizes para celebração de contratos com a Administração Pública (BRASIL, 1993b); em 2000, o Decreto nº 3.555 que aprovava o pregão como modalidade de licitação para ser utilizado nas aquisições de bens ou quando o objeto se tratasse de contratações de serviços comuns (BRASIL, 2000); e em 2005, o Decreto nº 5.450 que regulamentava a forma eletrônica do pregão (BRASIL, 2005b).

O fato é que as contratações de serviços terceirizados fazem parte do cotidiano das Instituições Federais de Ensino e constituem valores relevantes⁴ a cada passar dos anos. Evidentemente, que todos os processos administrativos que visam essas contratações são precedidos de procedimentos licitatórios e obedecem a um leque normativo que busca tornar os certames legais, impessoais, públicos e, sobretudo, eficientes para o setor público.

É imperativo compreender que a instituição contrata os serviços e não os colaboradores que os executarão e que a escolha da proposta mais vantajosa é baseada em planilhas de custos e formação de preços que devem ser compostas por todos os direitos trabalhistas, deveres da contratada - inclusive no que tange aos insumos e aos equipamentos necessários ao labor - e o lucro do licitante.

Ademais, o julgamento das propostas e de das planilhas de custos e formação de preços levam em consideração critérios objetivos como salários normativos estabelecidos em convenções coletivas, alíquotas de impostos, etc. e uma avaliação equivocada pode resultar em prejuízo para o erário e/ou na impossibilidade operacional e financeira da contratada.

2.3 O JULGAMENTO DAS PROPOSTAS

Um procedimento licitatório envolve um complexo conjunto de procedimentos até a escolha da proposta mais vantajosa para a administração pública e o julgamento dessa proposta é disciplinado por diversos dispositivos normativos, como a Lei nº 8.666⁵, de 21 de junho de 1993, que estabelece:

⁴ R\$ 3,31 bilhões (2016), R\$ 3,3 bilhões (2017), R\$ 3,24 bilhões (2018), R\$ 3,28 bilhões (2019), R\$ 3,35 bilhões (2020), R\$ 2,84 bilhões (2021) e R\$ 3,16 bilhões (2022).

⁵ Dispositivo normativo que regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.

Art. 3º. A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, **do julgamento objetivo** e dos que lhes são correlatos.

[...]

Art. 40. O edital [...] indicará obrigatoriamente, o seguinte:

[...]

VII – **critério para julgamento, com disposições claras e parâmetros objetivos.**

Art. 44. **No julgamento das propostas, a Comissão levará em consideração os critérios objetivos** definidos no edital ou convite, **os quais não devem contrariar as normas e princípios estabelecidos por esta Lei.**

[...]

Art. 45. **O julgamento das propostas será objetivo**, devendo a Comissão de licitação ou o responsável pelo convite realizá-lo em conformidade com os tipos de licitação, os critérios previamente estabelecidos no ato convocatório e de acordo com os fatores exclusivamente nele referidos, de maneira a possibilitar sua aferição pelos licitantes e pelos órgãos de controle (BRASIL, 1993b, grifo nosso)..

Já o Decreto nº 10.024⁶, de 20 de setembro de 2019, regulamenta que:

Art. 2º O pregão, na forma eletrônica, é condicionado aos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da eficiência, da probidade administrativa, do desenvolvimento sustentável, da vinculação ao instrumento convocatório, **do julgamento objetivo**, da razoabilidade, da competitividade, da proporcionalidade e aos que lhes são correlatos.

[...]

Art. 14. No planejamento do pregão, na forma eletrônica, será observado o seguinte:

[...]

III - elaboração do edital, que estabelecerá **os critérios de julgamento e a aceitação das propostas**, o modo de disputa e, quando necessário, o intervalo mínimo de diferença de valores ou de percentuais entre os lances, que incidirá tanto em relação aos lances intermediários quanto em relação ao lance que cobrir a melhor oferta;

[...]

Art. 39. Encerrada a etapa de negociação de que trata o art. 38, o pregoeiro examinará a proposta classificada em primeiro lugar quanto à adequação ao objeto e à compatibilidade do preço em relação ao máximo estipulado para contratação no edital, observado o disposto no parágrafo único do art. 7º e no § 9º do art. 26, e verificará a

⁶ Regulamenta a licitação, na modalidade pregão, na forma eletrônica, para a aquisição de bens e a contratação de serviços comuns, incluídos os serviços comuns de engenharia, e dispõe sobre o uso da dispensa eletrônica, no âmbito da administração pública federal.

habilitação do licitante conforme disposições do edital, observado o disposto no Capítulo X (BRASIL, 2019).

A Instrução Normativa (IN) nº 05⁷, de 26 de maio de 2017, também trata do assunto no item 6.1 e diz que “[...] nas exigências de formulação das propostas deverão constar [...] as demais condições de julgamento previstas no Termo de Referência ou Projeto Básico [...]” (BRASIL, 2017a).

O Tribunal de Contas da União (TCU) também emitiu decisões colegiadas acerca do assunto, como a “[...] necessidade de definição nos editais licitatórios de disposições claras e parâmetros objetivos para o julgamento das propostas” (BRASIL, 2011a) e que “[...] é irregular a inclusão de cláusula editalícia que possibilita ao licitante vencedor a apresentação de proposta alternativa àquela que foi selecionada ao final do certame, por violação dos princípios da vinculação ao instrumento convocatório e do julgamento objetivo” (BRASIL, 2009).

Nesse sentido e baseado nos instrumentos legais, o professor Jessé Torres Pereira Junior salienta que: “o princípio do julgamento objetivo atrela a Administração, na apreciação das propostas, aos critérios de aferição previamente definidos no edital [...], com o fim de evitar que o julgamento se faça segundo critérios desconhecidos” (PEREIRA JUNIOR, 2003). O entendimento é de que os critérios não podem ser definidos ao alvedrio da subjetividade pessoal daquele que julga já que seria uma afronta aos princípios da Administração Pública, expressos no art. 37 da Constituição Federal, a impessoalidade e a legalidade, visto que os critérios de julgamento são pré-estabelecidos, aprovados por uma Procuradoria Federal da República, e têm como propósito dar conhecimento prévio dos parâmetros estabelecidos no instrumento convocatório e, desta forma, possibilitar a aferição por parte dos licitantes e órgãos de controle.

Essa constatação também é realizada pelo Observatório Social do Brasil quando menciona que o julgamento deve ter critérios objetivos e precisa ser publicizado no ato convocatório e em atendimento aos instrumentos normativos (OBSERVATÓRIO SOCIAL DO BRASIL, 2014). Logo, um julgamento fundamentado em critérios subjetivos não só contraria ao princípio em questão, como também a todo

⁷ Dispõe sobre as regras e diretrizes do procedimento de contratação de serviços sob o regime de execução indireta no âmbito da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional.

o tratamento isonômico que deve existir com os interessados em contratar com a Administração Pública.

Assim, com a finalidade de se julgar de forma objetiva as propostas ofertadas em procedimentos licitatórios para contratação de serviços terceirizados, a Advocacia Geral de União (AGU) disponibiliza modelos de instrumentos convocatórios para nortear os trabalhos das Comissões de Licitações e os instrumentos concebidos para tal finalidade são as Planilhas de Custos e Formação de Preços (Apêndice A) em que os licitantes devem apresentar suas propostas em obediência ao regramento jurídico, previdenciário, trabalhista e tributário.

Portanto, a legislação deixa bem claro que é na fase de julgamento das propostas que se deve escolher a proposta mais vantajosa, mas não apenas utilizando como critério o menor preço e, sim, a proposta que apresenta o menor custo e que atenda plenamente as condições estabelecidas para a execução do contrato, ou seja, uma proposta exequível e por um preço justo baseado na análise comparativa entre a planilha de custos e formação de preços estimada pela Administração Pública e aquela apresentada pelos licitantes interessados na contratação dos serviços.

2.4 A EXEQUIBILIDADE DAS PROPOSTAS

Segundo a Lei nº 8.666/93, a exequibilidade é a característica da proposta ofertada em processos licitatórios que demonstra a viabilidade de ser executada. No entanto, o inciso II, do art. 48, do referido instrumento legal leva ao entendimento de que não existe uma presunção absoluta de exequibilidade do lance ofertado pelo licitante, devendo a administração pública oportunizar a empresa a chance de comprovar a viabilidade de sua oferta, conforme infere-se abaixo:

Art. 48. **Serão desclassificadas:**

[...]

II - propostas com valor global superior ao limite estabelecido ou com **preços manifestamente inexecutáveis, assim considerados aqueles que não venham a ter demonstrada sua viabilidade** através de documentação que comprove que os custos dos insumos são coerentes com os de mercado e que os coeficientes de produtividade são compatíveis com a execução do objeto do contrato, condições estas necessariamente especificadas no ato convocatório da licitação (BRASIL, 1993b, p. 32, grifo nosso).

Na Lei nº 14.133⁸, de 1º de abril de 2021, a exequibilidade também é tratada e fica estabelecido que:

Art. 11. O processo licitatório tem por objetivos:

[...]

II - evitar contratações com sobrepreço ou com preços manifestamente **inexequíveis** e superfaturamento na execução dos contratos;

Art. 59. Serão desclassificadas as propostas que:

[...]

III - apresentarem **preços inexequíveis** ou permanecerem acima do orçamento estimado para a contratação;

IV - não tiverem sua **exequibilidade** demonstrada, quando exigido pela Administração;

§ 2º A Administração poderá realizar diligências para aferir a **exequibilidade** das propostas ou exigir dos licitantes que ela seja demonstrada, conforme disposto no inciso IV do caput deste artigo (BRASIL, 2021c, grifo nosso).

A Instrução Normativa nº 05/2017 ainda complementa nas suas diretrizes gerais para elaboração do ato convocatório que:

7.1 O ato convocatório deverá prever que após o encerramento da etapa de lances, no caso da modalidade pregão, ou da apresentação das propostas, no caso das demais modalidades, **será examinada a proposta classificada em primeiro lugar quanto ao preço, à sua exequibilidade**, bem como quanto à adequação ao objeto licitado.

[...]

9.4. Se houver indícios de inexequibilidade da proposta de preço, ou em caso da necessidade de esclarecimentos complementares, poderá ser efetuada diligência, na forma do § 3º do art. 43 da Lei nº 8.666, de 1993, para efeito de comprovação de sua exequibilidade (BRASIL, 2017a, grifo nosso).

De forma a corroborar com o entendimento, Marçal Justen Filho acrescenta que **é dever da Administração o exame das propostas formuladas pelos licitantes, caso a caso, buscando-se apurar a inexequibilidade** e, para tanto, o agente público tem o poder de exigir informações que justifiquem os dados apresentados nas propostas (JUSTEN FILHO, 2013, grifo nosso).

Segundo o autor, a presunção de inexequibilidade aumenta ao passo que o valor proposto diminui porque se parte do pressuposto de que o valor estabelecido no orçamento apresentado pela Administração Pública é exequível e essa condição

⁸ Nova lei de licitações e contratos administrativos

inverte o ônus da prova, ou seja, a medida que o valor mensal proposto é inferior ao valor estimado para a contratação, cabe ao licitante apresentar evidências da sua viabilidade e provar que é exequível (JUSTEN FILHO, 2013).

Neste sentido, Joel de Menezes Niebuhr acrescenta que a análise das propostas inexecutáveis deve ser uma conduta rigorosa do pregoeiro haja vista que um preço inexecutável compromete a prestação dos serviços e, conseqüentemente, os interesses públicos e a eficiência administrativa. Para o autor, “de nada adianta selecionar proposta de valor reduzido que, posteriormente, implicará num contrato mal cumprido, fazendo com que a Administração receba préstimos de má qualidade” (NIEBUHR, 2011, p. 483).

Essa linha de pensamento também é corroborada por José dos Santos Carvalho Filho ao mencionar que “julgadas e classificadas as propostas, sendo vencedora a de menor preço, o pregoeiro a examinará e, segundo a lei, decidirá motivadamente sobre sua aceitabilidade” (CARVALHO FILHO, 2007, p. 322). No entanto, o autor acrescenta que não existe nos instrumentos normativos e/ou legais, ou seja, no sistema licitatório, de forma geral e explícita, nenhuma indicação de como julgar essa aceitabilidade, mas presume que essa condição está inserida na permissão de desclassificar aquela proposta cujo valor ofertado for inexecutável e, conseqüentemente, impossibilitado de efetivamente ser executado (CARVALHO FILHO, 2007).

Portanto, os instrumentos legais e normativos evidenciam a necessidade de um julgamento objetivo das propostas apresentadas e são corroborados pelo entendimento dos doutrinadores que vão além, deixando claro que a simples classificação de uma proposta com o menor preço não demonstra a sua executabilidade. Logo, é dever do agente público responsável pela operacionalização do processo licitatório investigar, diligenciar e se certificar de que o eventual contrato advindo da proposta apresentada não causará problemas a efetividade das atividades e/ou causará prejuízos, tomando a melhor decisão para a Administração Pública.

2.5 MODELO DE TOMADA DE DECISÃO

A construção de um modelo de tomada de decisão se mostra de fundamental importância porque busca auxiliar um agente público a tomar decisões acerca de um

problema complexo e baseados em uma análise envolvendo uma série de etapas e critérios de julgamento (ENSSLIN, MONTIBELLER NETO, NORONHA; 2001).

Esse entendimento é corroborado por Santos (2004) quando o autor menciona que a sistematização de respostas é fundamental na tomada de decisão que envolve muitos agentes, informações complexas e pontos de vistas diversos. Ainda mais em cenários de intenso processo de tecnificação como ocorre na gestão pública brasileira nos últimos anos, incorporando novos métodos e um ferramental próprio para identificar, elaborar, monitorar diagnósticos e auxiliar o agente decisor na tomada de decisões (JANUZZI, MIRANDA, SILVA; 2009).

Os autores ainda citam que:

Além do uso de informação mais específica, confiável e atualizada nas atividades de planejamento e gestão, **começa-se a constatar também o emprego de técnicas mais estruturadas para tratamento, análise e uso no processo decisório** [...] em Políticas Públicas, em situação em que as decisões precisam se pautar por critérios técnicos objetivos e transparentes e também por incorporar os juízos de natureza política e subjetiva dos gestores públicos envolvidos (JANUZZI, MIRANDA, SILVA; 2009).

De forma a corroborar com o entendimento, Robbins e Decenzo (2004) argumentam que um agente decisor deve agir de modo racional e tomar decisões de forma plenamente objetiva e lógica; e Bazerman e Moore (2010) complementam colocando que um processo racional de decisão é aquele em que o agente decisor define o problema perfeitamente; identifica, pondera e avalia acuradamente todos os critérios e alternativas; calculando e escolhendo com precisão o melhor resultado.

Nesse sentido, Nogueira (2010) resume os modelos de tomada de decisão aos seguintes tipos:

Modelos de Simulação: Os modelos de simulação buscam o desenvolvimento de um modelo de um sistema real para condução de experimentos com o propósito de entender o funcionamento do sistema ou de avaliar estratégias de operação desse sistema.

Modelos Exatos: Os métodos exatos são procedimentos que buscam encontrar uma solução matemática ótima ou, no mínimo, uma solução que seja considerada aceitável com determinado grau de precisão.

Modelos Heurísticos: A ideia chave dos modelos heurísticos é reduzir o processo de busca da solução, com memória e tempos computacionais considerados adequados.

Modelos multicritério: Buscam auxiliar na tomada de decisão, principalmente nos problemas onde não existe uma solução ótima, devendo o decisor selecionar ou classificar uma e/ou diversas alternativas (NOGUEIRA, 2010, p.81, grifo nosso).

Portanto, diante da natureza quantitativa que se observa nas Planilhas de Custos e Formação de Preços (Apêndice A), centrada na composição de custos que devem ser considerados pelas empresas licitantes e da necessidade do julgamento baseado em critérios claros e objetivos, anteriormente relatados nos instrumentos normativos, infere-se que a construção de um modelo exato se mostra a solução mais apropriada.

3 METODOLOGIA

Nesse Capítulo do trabalho é detalhada a metodologia e os procedimentos empregados na construção de um modelo multicritério para analisar a exequibilidade das propostas e a respectiva análise das propostas apresentadas nos processos licitatórios para as contratações de serviços terceirizados nas Instituições Federais de Ensino. Num primeiro momento é delineando a abordagem e a estratégia adotada na pesquisa, como também o tipo de estudo quanto à natureza, aos objetivos e a coleta de dados. Na sequência é descrito o campo de pesquisa e os procedimentos da pesquisa.

3.1 TIPO DE ESTUDO

O projeto de pesquisa adotou uma abordagem qualitativa-quantitativa. Segundo Gil (2007), a abordagem qualitativa oportuniza o estudo aprofundado das questões em que o fenômeno está envolvido, mediante o contato direto com o objeto estudado, suas relações e múltiplos significados. Ademais, a fonte de dados é o ambiente natural e a predominância é de dados descritivos como documentos. Já no aspecto quantitativo, foi examinada a relação entre variáveis que podem ser medidas por dados numéricos e analisados por procedimentos estatísticos (CRESWELL, 2010). Nesse tipo de abordagem, o estudo tem algo observável de forma objetiva como base e reproduz seus dados e fatos, generalizando seus resultados e interpretando-os de modo a minimizar a subjetividade da pesquisa.

Quanto à natureza, a pesquisa foi aplicada, pois tem como característica a geração de conhecimentos para que sejam aplicados e utilizados na solução de problemas (GERHARDT & SILVEIRA, 2009), que no caso em questão foi construir um modelo multicritério de análise e analisar a exequibilidade das propostas apresentadas nos processos licitatórios para as contratações de serviços terceirizados nas Instituições Federais de Ensino.

Quanto aos objetivos, a pesquisa foi exploratória haja vista envolver levantamentos bibliográficos e análises de exemplos dos problemas investigados, proporcionando e estimulando uma melhor compreensão (GIL, 2007) e descritiva, por exigir do pesquisador, análises e detalhamentos de uma série de informações de determinados fatos e realidade (TRIVIÑOS, 1987).

Quanto à coleta de dados, o projeto tem características de pesquisa bibliográfica e documental haja vista envolver uma ampla pesquisa em textos normativos, literatura especializada e dados públicos que retratam a terceirização nas IFEs, inclusive fontes de informações sem tratamento analítico como relatórios e documentos oficiais (FONSECA, 2002).

3.2 CAMPO DE PESQUISA

O campo de pesquisa do presente estudo foi o Compras.gov.br⁹, portal eletrônico de compras governamentais responsável por diversas etapas que compreendem os processos licitatórios desde os estudos técnicos preliminares, as manifestações de intenção de registro de preços, as aglutinações de demandas interinstitucionais, as operacionalizações das licitações e suas respectivas gestões das atas de registro de preço; além do gerenciamento e registro das informações e documentos relacionados as aquisições e contratações públicas. A razão da escolha se deu pelo fato do Compras.gov.br apresentar o maior volume de compras dentre os portais eletrônicos de compras governamentais (MIRANDA, 2022).

3.3 PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

A pesquisa foi realizada num período de 12 meses, iniciando em junho de 2022 e finalizando em maio de 2023, analisando as licitações cujo objeto remetiam as contratações de serviços terceirizados nas Instituições Federais de Ensino e que ocorreram entre os anos de 2011 e 2023.

O espaço temporal escolhido tem como fundamento a entrada em vigor da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que regula o acesso dos cidadãos às informações públicas, inclusive aquelas “pertinentes à administração do patrimônio público, **utilização de recursos públicos, licitação**, contratos administrativos” (BRASIL, 2011, p. 03, grifo nosso).

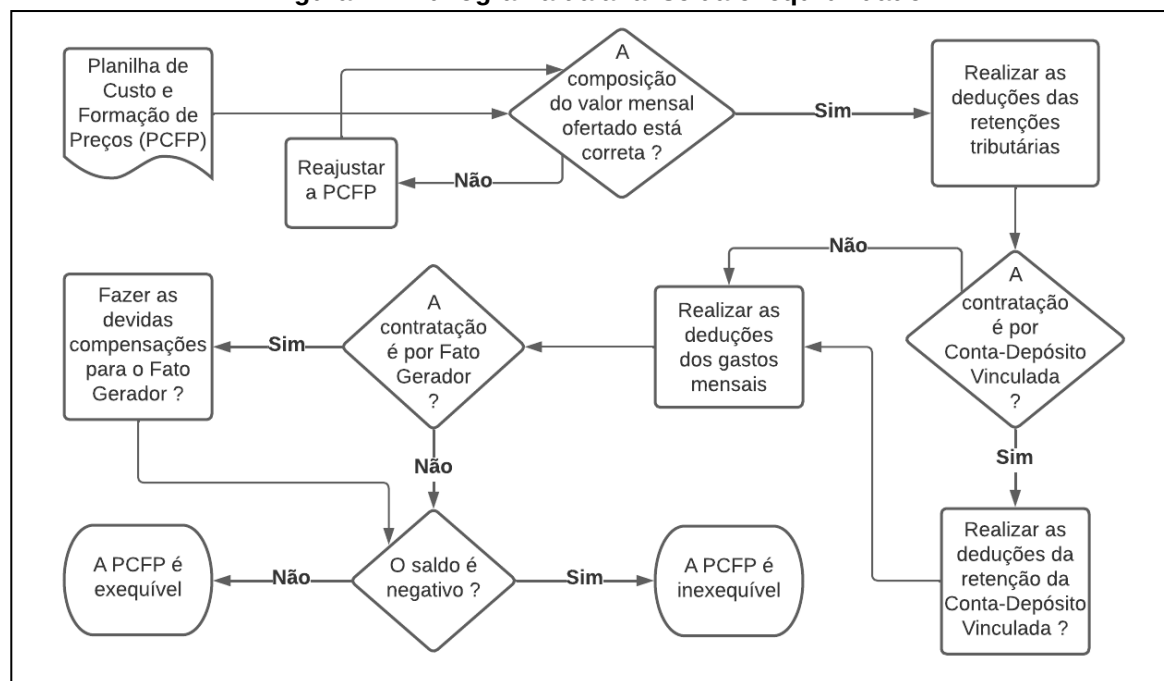
Na construção do modelo de tomada de decisão foi realizada uma pesquisa bibliográfica em que foram investigados, coletados e analisados instrumentos legais e normativos que compõem a base contábil e que rege os procedimentos licitatórios

⁹ Instituído em 1998 pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

relacionados a contratação de serviços terceirizados, como a IN RFB nº 971/2009 que trata das normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social; a IN nº 1.234/2012 que dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal; a Lei Complementar nº 116/2003 que versa sobre o Imposto Sobre Serviços; a Lei Complementar nº 123/2006 que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; etc.

Essa análise buscou estabelecer uma equação e, posteriormente, um modelo planilhado de tomada de decisão acerca da exequibilidade das propostas ofertadas, contemplando os regimes de tributação existentes (Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real) e as formas de pagamento (Fato Gerador¹⁰ e Conta-Vinculada¹¹) que podem ser adotadas pelos entes públicos, seguindo o fluxograma abaixo.

Figura 1 – Fluxograma da análise da exequibilidade



Fonte: Elaboração própria (2023)

¹⁰ O pagamento por Fato Gerador é aquele em que a Administração se responsabiliza apenas pelos custos decorrentes de eventos efetivamente ocorridos, mitigando pagamentos dos custos que muitas vezes não se realizam e que oneram os contratos de prestação de serviço, a exemplo de valores para rescisão, ausências legais, auxílio maternidade e paternidade, dentre outros.

¹¹ O pagamento por Conta-Vinculada é aquele que busca a garantia do cumprimento das obrigações trabalhistas provisionando valores para o pagamento de férias, adicional de férias, décimo terceiro salário e verbas rescisórias dos trabalhadores da contratada, liberando-os quando da sua ocorrência.

Por fim, na análise da exequibilidade das propostas ofertadas em licitações, o modelo construído de tomada de decisão foi alimentado com as informações que foram coletadas e analisadas por meio de uma pesquisa documental em certames cujo objeto remete as contratações de serviços terceirizados nas Instituições Federais de Ensino.

Foram examinados os documentos pertinentes ao julgamento das ofertas enviadas e que serviram de base para escolha das empresas que eventualmente executaram os serviços, como: a Planilha de Custos e Formação de Preços, o Fator Acidentário de Prevenção (FAP), a Declaração do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS), a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), o comprovante de inscrição junto a Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), a apuração do percentual médio dos últimos 12 meses do recolhimento do PIS e COFINS por meio do Registro da Escrituração Fiscal Digital (EFD Contribuições), como também os Registros Fiscais Consolidados das Operações e a Consolidação da Contribuição para o PIS e COFINS.

Na análise individual de cada proposta, foram confrontadas as informações disponibilizadas nas Planilhas de Custos e Formação de Preços com os seus respectivos documentos, buscando-se a veracidade das informações. Na hipótese de alíquotas e/ou valores monetários terem sido estabelecidos pela empresa, de modo equivocado, os mesmos foram recalculados e readequados de modo a demonstrar a real composição da remuneração; dos encargos e benefícios anuais, mensais e diários; das provisões para rescisão, do custo de reposição do profissional ausente, de insumos diversos, dos custos indiretos, lucro, como também da realidade tributária da empresa e do sistema de pagamento determinado pelo ente público. Na sequência, a informação fidedigna foi alimentada no modelo de tomada de decisão e confrontada com o valor ofertado na licitação para que enfim fosse determinada a sua exequibilidade.

4 A CONSTRUÇÃO DO MODELO DE TOMADA DE DECISÃO

Nesse capítulo do estudo é apresentada a construção do modelo de tomada de decisão, a exposição das diversas situações em que a licitação e os licitantes podem se enquadrar e o detalhamento dos instrumentos normativos e legais que fundamentam as variáveis do estudo da exequibilidade das propostas ofertadas em procedimentos licitatórios para contratação de serviços prestados por empresas terceirizadas.

Inicialmente, é preciso ressaltar que a construção do modelo de tomada de decisão que determine a viabilidade do lance ofertado é baseada nas regras e diretrizes que norteiam os procedimentos de contratação de serviços terceirizados nas Instituições Federais de Ensino, a Instrução Normativa nº 05/2017. Esse dispositivo apresenta um modelo de Planilha de Custos e Formação de Preços editável (Apêndice A) em que uma série de variáveis são apresentadas para que o licitante dimensione e informe seus custos e lucro para que enfim possa ofertar seu melhor lance na licitação.

Nesse sentido, o modelo de tomada de decisão deve subtrair do Valor da Proposta (VP), o Lucro (L) que a empresa espera alcançar na prestação do serviço e os Custos/Despesas (CD) em que a empresa irá incorrer, inclusive aqueles que não constam da Planilha de Custos e Formação de Preços, mas que são inerentes a cada empresa, como por exemplo exigências legais, trabalhistas, previdenciárias, tributárias, etc.

Assim, matematicamente, o resultado dessa operação deve ser superior ou igual a zero porque um resultado negativo implicaria em “custos/despesas/lucro” superiores ao valor da proposta ofertada, conforme demonstrado no quadro abaixo:

Quadro 1 – Proposta exequível versus proposta inexecuível

a) Proposta Exequível

$$VP(\text{Valor da Proposta}) - CDL(\text{Custos/Despesas/Lucro}) \geq 0$$

$$VP(\text{Valor da Proposta}) \geq CDL(\text{Custos/Despesas/Lucro})$$

b) Proposta Inexecuível

$$VP(\text{Valor da Proposta}) - CDL(\text{Custos/Despesas/Lucro}) < 0 \rightarrow$$

$$-CDL(\text{Custos/Despesas/Lucro}) < -VP(\text{Valor da Proposta}) \dots \times (-1) \rightarrow$$

$$CDL(\text{Custos/Despesas/Lucro}) > VP(\text{Valor da Proposta})$$

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

Portanto, o modelo de exequibilidade proposto é determinado pela seguinte equação:

$$E(\text{Exequibilidade}) = VP(\text{Valor da Proposta}) - CDL(\text{Custos/Despesas/Lucro}) \geq 0 \quad (1)$$

No entanto, de posse do valor da proposta e do lucro pretendido, resta determinar quais são os custos/despesas que devem ser considerados e subtraídos da proposta ofertada. Assim, seguem abaixo as variáveis de estudo e seus desdobramentos:

a) retenções tributárias (RETT)

As retenções são uma antecipação da tributação, ou seja, a empresa que contrata a prestação de serviços por meio de uma empresa de locação de mão de obra é responsável pelo recolhimento dos tributos que incidem sobre as atividades contratadas (BRASIL, 2004).

Nesse sentido, a Instrução Normativa RFB nº 2.110/2022¹² que trata da retenção do INSS estabelece:

Art. 110. A empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura e recolher à Previdência Social a importância retida [...].

[...]

Art. 116. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, discriminados no contrato e na nota fiscal ou fatura, não integram a base de cálculo da retenção de que trata o art. 110, desde que comprovados.

[...]

Art. 120. Poderão ser deduzidas¹³ da base de cálculo da retenção de que trata o art. 110 as parcelas que estiverem discriminadas na nota fiscal ou fatura, que correspondam:

¹² Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e das contribuições devidas a terceiros, administradas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

¹³ A apuração e as deduções da base de cálculo das retenções do INSS são bem mais abrangentes nos instrumentos normativos, mas se limitam as citadas quando as Instituições Federais de Ensino são os objetos de estudo.

- I - ao custo da alimentação in natura fornecida pela contratada e, a partir de 11 de novembro de 2017, ao custo do auxílio alimentação, desde que este não seja pago em dinheiro; e
- II - ao fornecimento de vale-transporte, ainda que pago em dinheiro, limitado ao valor equivalente ao necessário para o custeio do deslocamento em transporte coletivo de passageiros (BRASIL, 2022a).

Insta salientar que alternativamente a retenção de 11%, a Instrução Normativa RFB nº 2.053/2021¹⁴ estabelece que a retenção do INSS será de 3,5% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços por meio da cessão de mão de obra por empresas sujeitas a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) (BRASIL, 2021b), ou seja, quando as empresas estão sujeitas a desoneração da folha de pagamento que é uma medida governamental voltada para o crescimento da produção e que incide sobre a receita bruta da empresa.

É importante frisar que se deve deduzir da base de cálculo, os custos/despesas dos insumos discriminados no contrato, a parcela do vale transporte financiado pelo empregador e o auxílio alimentação (no caso das empresas inscritas no Programa de Alimentação do Trabalhador ou se a Convenção Coletiva ou Acordo Coletivo de Trabalho afaste sua natureza salarial, mantendo o caráter indenizatório) (BRASIL, 1976; BRASIL, 2003b).

Ressalte-se também que o art. 4º da Lei nº 7.418¹⁵, de 16 de dezembro de 1985 estabelece que: “o empregador participará dos gastos de deslocamento do trabalhador com a ajuda de custo equivalente à parcela que exceder a 6% (seis por cento) de seu salário básico (BRASIL, 1985).

Assim, a equação da retenção do INSS é a seguinte:

Quadro 2 – Equação da retenção do INSS

$$\text{Ret (INSS)} = \text{AliqR(INSS)} \times (\text{VMP}^{16} - \text{CID} - \text{CAA1} - (6\% \times \text{SN}))$$

Onde: Ret (INSS) = retenção do INSS; AliqR(INSS) = alíquota de retenção do INSS; VMP = valor mensal da proposta; CID = custo dos insumos e depreciações; SN = salário normativo e CAA1 = custo do auxílio alimentação de empresas inscritas no PAT ou daquelas em que a Convenção Coletiva ou Acordo Coletivo de Trabalho afaste a natureza salarial.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

¹⁴ Dispõe sobre a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), destinada ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

¹⁵ Lei que instituiu o Vale-Transporte.

¹⁶ A legislação estabelece que os cálculos incidem sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços. No entanto, numa licitação, o valor mensal da proposta é a variável equivalente.

No entanto, outras antecipações de tributos são exigidas, como as relacionadas ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, a Contribuição sobre o Lucro Líquido, ao Programa de Integração Social, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Assim, de forma complementar, o Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.234/12¹⁷ cita que as retenções tributárias relativas ao IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS incidem sobre o valor pago e conforme for a natureza do serviço prestado, se diferenciando quando a atividade terceirizada necessitar do emprego ou não de materiais (BRASIL, 2012). Logo, as alíquotas a serem aplicadas são as seguintes:

Tabela 1 – Retenções tributárias

Natureza do serviço prestado	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS / PASEP	% a ser aplicado
Serviços prestados com emprego de materiais	1,2%	1,0%	3,0%	0,65%	5,85%
Vigilância, limpeza, locação de mão de obra	4,8%	1,0%	3,0%	0,65%	9,45%

Fonte: Elaboração própria (2022), adaptado da IN RFB nº 1.234/12.

É importante salientar que o art. 3º da IN RFB nº 1.234/2012 estabelece que:

§ 5º As alíquotas [...] aplicam-se, inclusive, nas hipóteses em que as receitas decorrentes do fornecimento de bens ou da prestação do serviço estejam sujeitas ao regime de apuração da não cumulatividade da [COFINS] e da Contribuição para o [PIS/PASEP] ou à tributação a alíquotas diferenciadas.

§ 6º Fica dispensada a retenção de valor inferior a R\$ 10,00 (dez reais), exceto na hipótese de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) eletrônico efetuado por meio do Siafi (BRASIL, 2012, p.3).

No tocante ao IRPJ e às contribuições de que trata esta Instrução Normativa, fica estabelecido que não serão retidos os valores nos pagamentos efetuados a “pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional)” (BRASIL, 2012).

¹⁷ Dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços.

Portanto, a relação do valor bruto da nota fiscal ou fatura com o somatório das alíquotas do CSLL, PIS/PASEP e COFINS (4,65%) com a alíquota do IRPJ, que será definida conforme for a natureza do serviço prestado, tem-se a base de cálculo da retenção do IN RFB nº 1.234/2012. Logo, a equação é a seguinte:

Quadro 3 – Equação das retenções da IN nº 05/2017 e IN RFB nº 1.234/2012

$$\text{Ret (IN RFB 1234)} = \text{VMP} \times (\text{AlíqR(IRPJ)} + 4,65\%)$$

Onde: Ret (IN RFB 1234) = Retenção do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS/PASEP; VP = Valor mensal da proposta e AlíqR(IRPJ) – Alíquota de retenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica não optante do Simples Nacional.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017 e IN RFB nº 1.234/2012.

No tocante ao Imposto sobre Serviços (ISS), a Lei Complementar nº 116/2003¹⁸ estabelece no subitem 17.05 do inciso XX do art. 3º que no caso de fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço, o imposto será devido no local do estabelecimento do tomador da mão-de-obra, tendo o preço do serviço como base de cálculo e alíquota máxima de 5% e mínima de 2%. (BRASIL, 2003a). Destaca-se ainda que a alíquota do ISS das empresas tributadas pelo Simples Nacional¹⁹ é progressiva, conforme as faixas de faturamento previstas no Anexo VI da Lei Complementar nº 123/2006 (BRASIL, 2006).

Logo, a equação é a seguinte:

Quadro 4 – Equação da retenção do ISS

$$\text{Ret (ISS)} = \text{VMP} \times (\text{Alíq(ISS)})$$

Onde: Ret (ISS) = retenção do ISS; VMP = valor mensal da proposta e Alíq(ISS) = alíquota do Imposto sobre Serviço adotado no município.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017 e LCP nº 116/2003.

¹⁸ Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal

¹⁹ É importante ressaltar que, de acordo com a Lei do Simples Nacional, empresas que realizam cessão ou locação de mão de obra não podem aderir ao regime, com exceção daquelas que prestam serviços de vigilância, limpeza ou conservação, nos termos do art. 18, § 5º-C, inciso VI, c/c § 5º-H.

Assim, definidos os cálculos relativos as retenções do INSS, IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS e ISS, a equação das retenções tributárias é a seguinte:

Quadro 5 – Equação das retenções

$$RETT = \text{Ret (INSS)} + \text{Ret (IN RFB 1234)} + \text{Ret (ISS)} \rightarrow$$

$$RETT = \text{AliqR(INSS)} \times (\text{VMP} - \text{CID} - \text{CAA1} - (6\% \times \text{SN})) + \\ + (\text{VMP} \times (\text{AlíqR(IRPJ)} + 4,65\%)) + \text{VMP} \times (\text{Alíq(ISS)}) \rightarrow$$

$$RETT = \text{AliqR(INSS)} \times \text{VMP} - \text{AliqR(INSS)} \times \text{CID} - \text{AliqR(INSS)} \times \text{CAA1} - \\ - \text{AliqR(INSS)} \times (6\% \times \text{SN}) + \text{VMP} \times (\text{AlíqR(IRPJ)} + 4,65\%) + \text{VMP} \times (\text{Alíq(ISS)}) \rightarrow$$

$$RETT = \text{VMP} \times (\text{AliqR(INSS)} + \text{AlíqR(IRPJ)} + 4,65\% + \text{Alíq (ISS)}) - \\ - \text{AliqR(INSS)} \times \text{CID} - \text{AliqR(INSS)} \times \text{CAA1} - \text{AliqR(INSS)} \times (6\% \times \text{SN}) \rightarrow$$

$$RETT = \text{VMP} \times (4,65\% + \text{AliqR(INSS)} + \text{AlíqR(IRPJ)} + \text{Alíq (ISS)}) - \\ - \text{AliqR(INSS)} \times (\text{CID} + \text{CAA1} + (6\% \times \text{SN}))$$

Onde: RET = total de retenções; Ret (INSS) = retenção do INSS; Ret (IN RFB 1234) = retenção do IPRJ, CSLL, COFINS e PIS/PASEP; Ret (ISS) = retenção do ISS; VMP = valor mensal da proposta; CID = custo dos insumos e depreciações; SN = salário normativo e CAA1 = custo do auxílio alimentação de empresas inscritas no PAT ou daquelas em que a Convenção Coletiva ou Acordo Coletivo de Trabalho afaste a natureza salarial; AlíqR(INSS) = alíquota de retenção do INSS; AlíqR(IPRJ) = alíquota de retenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica não optante do Simples Nacional; e Alíq(ISS) = alíquota do Imposto sobre Serviço adotado no município.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

b) retenções da conta-depósito vinculada (RETCV)

Inicialmente, é preciso esclarecer que a conta-depósito vinculada é uma forma diferida de pagamento à Contratada porque antecipa o pagamento de valores referentes ao pagamento das férias, do 1/3 constitucional de férias, do 13º salário, dos encargos previdenciários incidentes sobre as rubricas citadas, bem como dos valores devidos em caso de pagamento de multa sobre o saldo do FGTS na demissão sem justa causa dos funcionários da empresa contratada que se encontram alocados no órgão, embora só possibilita a utilização do recurso com a ocorrência do evento (BRASIL, 2018a).

Assim, buscando atender as orientações estabelecidas para as contratações de serviços, de forma contínua e por meio de dedicação exclusiva de mão de obra, o Anexo XII da Instrução Normativa nº 05/2017 determina que se deve reservar valores

mensais do contrato para o pagamento dos encargos trabalhistas (BRASIL, 2017a), nos seguintes percentuais:

Tabela 2 – Percentuais de retenção da conta-depósito vinculada

Item	Percentuais incidentes sobre a remuneração
a) 13º (décimo terceiro) salário	8,33%
b) Férias e 1/3 constitucional	12,10%
c) Multa sobre FGTS e contribuição social sobre o aviso prévio indenizado e sobre o aviso prévio trabalhado	4,00%
Subtotal	24,43%
d) Incidência do submódulo 2.2 (IncSub2.2) da Planilha de Custos e Formação de Preço sobre as férias, o 1/3 (um terço) constitucional de férias e o 13º (décimo terceiro) salário	IncSub2.2 %
Total	24,43% + IncSub2.2%

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

Verifica-se que a retenção da conta-depósito vinculada (24,43% + IncSub2.2%) incide sobre a remuneração do profissional e a incidência do submódulo 2.2 é sobre os 8,33% do 13º salário e sobre os 12,10% das férias com o 1/3 constitucional de férias (12,10%), o que totaliza 20,43%. Logo, a referida equação dos percentuais de retenção é a seguinte:

Quadro 6 – Equação inicial da retenção da conta-depósito vinculada

$$RETCV = (24,43\% + IncSub2.2\%) \cdot RM \rightarrow$$

Sabendo que IncSub2.2% = Sub2.2% x 20,43%, tem-se:

$$RETCV = (24,43\% + (Sub2.2\% \times 20,43\%)) \cdot RM \rightarrow$$

Onde: RETCV = retenção da conta-depósito vinculada; IncSub2.2% = percentual de incidência do submódulo 2.2 da Planilha de Custos e Formação de Preço sobre as férias, o 1/3 constitucional de férias e o 13º salário; Sub2.2% = soma dos percentuais dos encargos previdenciários, FGTS e outras contribuições e RM = remuneração mensal do profissional.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

Portanto, resta determinar a soma dos percentuais do submódulo 2.2 da Planilha de Custos e Formação de Preço que incidirá nos 20,43% referente ao 13º salário, das férias e do terço constitucional de férias. Seguem abaixo as possíveis alternativas:

Tabela 3 – Alternativas para o Submódulo 2.2 da Planilha de Custos e Formação de Preços

Encargos	Empresas que não auferem os benefícios da desoneração da folha de pagamento		Empresas que auferem os benefícios da desoneração da folha de pagamento	
	Lucro Real ou Presumido	Simples Nacional	Lucro Real ou Presumido	Simples Nacional
INSS	20,00%	20,00%	0%	0%
Salário Educação	2,50%	0%	2,50%	0%
SAT	(FAP x CNAE)%	(FAP x CNAE)%	(FAP x CNAE)%	(FAP x CNAE)%
SESC / SESI	1,50%	0%	1,50%	0%
SENAI / SENAC	1,00%	0%	1,00%	0%
SEBRAE	0,60%	0%	0,60%	0%
INCRA	0,20%	0%	0,20%	0%
FGTS	8,00%	8,00%	8,00%	8,00%
Total	33,8% + (FAP x CNAE)% = 8% + (FAP x CNAE)% + 25,8%	28% + (FAP x CNAE)% = 8% + (FAP x CNAE)% + 20%	13,8% + (FAP x CNAE)% = 8% + (FAP x CNAE)% + 5,8%	8% + (FAP x CNAE)%

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017 e Lei nº 12.546/2011.

Observa-se nas alternativas elencadas que o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT) não está definido porque, de acordo com o Caderno de Logística da conta-depósito vinculada, essa variável depende de circunstâncias inerentes de cada empresa, como:

- i) o Fator de Acidente Previdenciário (FAP²⁰) que “é um multiplicador, atualmente calculado por estabelecimento, que varia de 0,5000 a 2,0000, a ser aplicado sobre as alíquotas de 1%, 2% ou 3% da tarificação coletiva por subclasse econômica” (BRASIL, 1999a). O FAP incide sobre a folha de salários das empresas e é utilizado para custear aposentadorias especiais e benefícios decorrentes de acidentes de trabalho, variando anualmente e calculado sempre sobre os dois últimos anos de todo o histórico de acidentalidade e de registros acidentários da Previdência Social; e
- ii) a alíquota da atividade econômica exercida pela empresa, determinada pela Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE²¹), que garante a definição certa dos impostos que devem ser pagos e o correto enquadramento tributário.

Assim, verifica-se que “8% + (FAP x CNAE)%” é a alíquota mínima para os Encargos Previdenciários (GPS), Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) e outras contribuições, o que corresponde a empresa que auferir os benefícios da desoneração da folha de pagamento e é tributada pelo Simples Nacional, podendo aumentar 5,8% caso a empresa seja tributada pelo Lucro Real ou Presumido. Caso a empresa não auferir os benefícios da desoneração da folha de pagamento e seja tributada pelo Simples Nacional, a alíquota de “8% + (FAP x CNAE)%” tem um incremento de 20% e se essa empresa for tributada pelo Lucro Real ou Presumido, a alíquota adicional é de 25,8%. Portanto, a equação para o submódulo 2.2 é a seguinte:

Quadro 7 – Equação do submódulo 2.2 da Planilha de Custos e Formação de Preços

$$Sub2.2\% = 8\% + (FAP \times CNAE)\% + 5,8\%(Ad1) + 20\%(Ad2) + 25,8\%(Ad3)$$

Onde: Sub2.2% = soma dos percentuais dos encargos previdenciários, FGTS e outras contribuições; FAP = fator multiplicador de acidente previdenciário; CNAE = alíquota da atividade econômica exercida pela empresa; Ad(1) = alíquota adicional para empresas do Lucro Real ou Presumido e com desoneração da folha de pagamento; Ad(2) = alíquota adicional para empresas do Simples Nacional e sem desoneração da folha de pagamento; e Ad(3) = alíquota adicional para empresas do Lucro Real ou Presumido e sem desoneração da folha de pagamento.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

²⁰ Decreto nº 6.957, de 2009 e Resolução MPS/CNPS nº 1.329, de 25 de abril de 2017

²¹ Anexo V do Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999

Portanto, definida a equação inicial da retenção da conta-depósito vinculada e o percentual da incidência do submódulo 2.2 sobre o 13º salário, férias e o 1/3 constitucional de férias, considerando as possíveis alternativas quanto a auferir ou não benefícios com a desoneração da folha de pagamento tanto para o Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real, tem-se a seguinte equação final da retenção da conta-depósito vinculada:

Quadro 8 – Equação final da retenção da conta-depósito vinculada

Equação inicial:

$$RETCV = (24,43\% + (Sub2.2\% \times 20,43\%)) \times RM \rightarrow$$

Sabendo que:

$$Sub2.2\% = 8\% + (FAP \times CNAE)\% + 5,8\%(Ad1) + 20\%(Ad2) + 25,8\%(Ad3)$$

Tem-se que:

$$RETCV = (24,43\% + (8\% + (FAP \times CNAE)\% + 5,8\%(Ad1) + 20\%(Ad2) + 25,8\%(Ad3)) \times 20,43\%) \times RM \rightarrow$$

Onde: RETCV = retenção da conta-depósito vinculada; Sub2.2% = soma dos percentuais dos encargos previdenciários, FGTS e outras contribuições; RM = remuneração mensal do profissional; FAP = fator multiplicado de acidente previdenciário; CNAE = alíquota da atividade econômica exercida pela empresa; Ad(1) = alíquota adicional para empresas do Lucro Real ou Presumido e com desoneração da folha de pagamento; Ad(2) = alíquota adicional para empresas do Simples Nacional e sem desoneração da folha de pagamento; e Ad(3) = alíquota adicional para empresas do Lucro Real ou Presumido e sem desoneração da folha de pagamento.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

c) gastos operacionais mensais

O primeiro é a remuneração mensal que é composta pelo salário-base, adicional de periculosidade, adicional de insalubridade, adicional noturno, adicional de hora noturna reduzida e outras que sejam necessárias especificar, como o auxílio-alimentação (AA1) que deverá compor o Módulo 1 - inclusive repercutindo nos demais módulos da Planilha de Custos e Formação de Preços - no caso das empresas cuja Convenção Coletiva ou Acordo Coletivo de Trabalho afaste sua natureza salarial, mantendo o caráter indenizatório, e se não inscritas no Programa de Alimentação do Trabalhador (BRASIL, 2003b). Assim, tem-se que:

Quadro 9 – Equação da remuneração mensal

$$RM = SB + Ad + AA(1)$$

Onde: RM = remuneração mensal do profissional; SB = salário-base; Ad = adicionais (periculosidade, insalubridade, adicional noturno, adicional de hora noturna reduzida, etc.); e AA(1) = auxílio-alimentação da empresa cuja Convenção Coletiva ou Acordo Coletivo de Trabalho afaste sua natureza salarial, mantendo o caráter indenizatório, e não inscritas no Programa de Alimentação do Trabalhador.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

O segundo está relacionado ao submódulo 2.3 que trata dos benefícios mensais e diários (auxílios transporte, refeição/alimentação e ou morte/funeral, assistência médica e odontológica, etc.) e é representada pela seguinte equação:

Quadro 10 – Equação do submódulo 2.3

$$DSub2.3 = AT + AA(2) + Outros$$

Onde: Dsub2.3 = despesas com o submódulo 2.3; AT = auxílio-transporte; AA(2) = auxílio-alimentação da empresa cuja Convenção Coletiva ou Acordo Coletivo de Trabalho de caráter indenizatório; e Outros = somatório de demais benefícios que serão recebidos pelo profissional.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

d) tributos (TB)

Os tributos são os valores referentes ao recolhimento de impostos e contribuições incidentes sobre a prestação dos serviços, estabelecidos em lei, considerando o regime de tributação adotado pela empresa (Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real), e respeitando a necessidade de compensação de eventuais valores já retidos pela contratante e que superam os valores dos tributos devidos.

Habitualmente, a Instrução Normativa nº 05/2017 cita que o ISS, o PIS, a COFINS e, eventualmente, a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) são os tributos que integram as Planilhas de Custos e Formação de Preços (BRASIL, 2017a), enquanto que o IRPJ e CSLL não devem ser integrados ao valor contratado por se constituírem como tributos de natureza direta, personalística e onerosa do contratado, segundo recomendação e jurisprudência do Tribunal de Contas da União, Acórdãos nº 950/2007 e nº 1.696/2010 (BRASIL, 2007; BRASIL, 2010).

O ISS varia conforme o município em que a prestação de serviços ocorre até o limite de 5%, conforme previsões das Leis Complementares nº 116/2003 e nº 123/2006, mas é importante ressaltar que a alíquota total já foi computada na retenção tributária, não sendo mais necessário considerar essa variável na equação dos tributos.

Já o PIS e a COFINS apresentam alíquotas, respectivamente, de 0,65% e 3% nas situações em que a empresa for tributada pelo Lucro Presumido já que, pela natureza do regime, há uma presunção do lucro (BRASIL, 2002). Nesse caso, conforme ocorreu com o ISS, as alíquotas já foram consideradas na retenção, não sendo preciso realizar qualquer equalização.

No entanto, diferentemente das empresas cujo regime de tributação é o Lucro Presumido, as empresas tributadas pelo Lucro Real assumem alíquotas de PIS e COFINS conforme o faturamento da empresa e a Secretaria de Gestão do Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos estabelece que:

[...] os órgãos e entidades deverão exigir que os licitantes, quando tributados pelo regime de incidência não-cumulativa de PIS e COFINS, cotem na planilha de custos e formação de preços (que detalham os componentes dos seus custos) as alíquotas médias efetivamente recolhidas dessas contribuições.

Isso porque as empresas submetidas a tal regime, conforme normativos vigentes, podem realizar o abatimento de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos, tais como insumos, aluguéis de máquinas e equipamentos, vale transporte, dentre outros, fazendo com que os valores dos tributos efetivamente recolhidos sejam inferiores às alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,60% (COFINS).

Para a comprovação das alíquotas médias efetivas, poderão ser exigidos os documentos de Escrituração Fiscal Digital da Contribuição (EFD-Contribuições) para o PIS/PASEP e COFINS dos últimos 12 (doze) meses anteriores à apresentação da proposta, ou outro meio hábil, em que seja possível demonstrar as alíquotas médias efetivas (BRASIL, 2002, p.1).

No entanto, é importante observar que retenções tributárias já foram computadas, conforme citado anteriormente e em obediência ao §5º do art. 3º da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.234/2012 que estabelece as alíquotas de 0,65% e 3%, a título de PIS e COFINS, respectivamente, esteja a empresa sujeita ao regime de apuração de não cumulatividade, de cumulativa ou com alíquotas diferenciadas.” (BRASIL, 2012, p.3).

Assim, na análise da exequibilidade, ao se calcular os tributos que devem ser recolhidos, é necessário a apropriada equalização dos tributos devidos com aqueles já retidos e ainda considerar uma eventual alíquota de 4,5%, prevista na Lei nº 12.546/2011²², que desonerou a folha de pagamento para as empresas que aderiram a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) (BRASIL, 2011c), conforme tabela abaixo:

Tabela 4 – Tributos devidos e retidos

Tributos		Lucro Real	Lucro Presumido	Simples Nacional
PIS/PASEP	Devido	Até 1,65%	0,65%	Até 0,7%
	Retido	0,65%	0,65%	0,65%
COFINS	Devido	Até 7,6%	3%	Até 3,24%
	Retido	3%	3%	3%
CPRB	Devido	4,5%	4,5%	4,5%
	Retido	0%	0%	0%

Fonte: Elaboração própria (2023).

Portanto, definidas as alíquotas que devem ser recolhidas e aquelas que já foram retidas, a equação dos tributos incidentes sobre a prestação dos serviços é a seguinte:

Quadro 11 – Equação dos tributos

$$TB = VMP \times ((AliqD(PIS) - AliqR(PIS) + AliqD(COFINS) - \\ - AliqR(COFINS) + AliqD(CPRB))$$

Onde: TB = tributos a recolher; VMP = valor mensal da Proposta; AliqD(PIS) = alíquota devida do PIS; AliqR(PIS) = alíquota retida do PIS; AliqD(COFINS) = alíquota devida do COFINS; AliqR(COFINS) = alíquota retida do COFINS; e AliqD(CPRB) = alíquota devida da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

e) despesas com encargos previdenciários, FGTS e outras contribuições

Trata-se do submódulo 2.2 da Planilha de Custos e Formação de Preços (Apêndice A) que representa os encargos previdenciários (INSS), como também o

²² Lei que instituiu o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários, alterando as alíquotas de incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas.

Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) e as contribuições para o Salário Educação, o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), o Serviço Social da Indústria / Serviço Social do Comércio (SESI/SESC), o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial / Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAI/SENAC), o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) e o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), despesas que a empresa contratada deverá subtrair do valor mensal proposto para fins de análise da exequibilidade.

De acordo com a IN nº 05/2017, a despesa do submódulo 2.2 é obtida pela incidência do somatório das alíquotas dos encargos e outras contribuições sobre o módulo 1 (remuneração) e submódulo 2.1 (13º salário, férias e 1/3 constitucional de férias) (BRASIL, 2017a). No entanto, é preciso recordar que no item “d” da Tabela 1, no cálculo dos percentuais da conta-depósito vinculada, já é considerada a incidência do submódulo 2.2 (IncSub2.2%) sobre o 13º (décimo terceiro) salário, as férias e o 1/3 (um terço) constitucional de férias que corresponde ao Submódulo 2.1 da Planilha de Custos e Formação de Preços.

Portanto, para efeitos da análise da exequibilidade, a equação inicial do submódulo 2.2 é a seguinte:

Quadro 12 – Equação inicial das despesas com o Submódulo 2.2

$$D_{Sub2.2} = \sum Encargos \times (Módulo1 + Submódulo2.1) \rightarrow$$

$$D_{Sub2.2} = \sum Encargos \times Módulo1 + \underbrace{\sum Encargos \times Submódulo2.1}$$

No entanto, tem-se no item d da Tabela 1:

$$IncSub2.2 = \underbrace{\sum Encargos \times Submódulo2.1}$$

Logo, para que não exista uma duplicação da incidência, o termo que se repete deve ser extraído da equação inicial, resultando em:

$$D_{Sub2.2} = \sum Encargos \times Módulo1$$

Onde: $D_{Sub2.2}$ = despesas com encargos previdenciários, FGTS e outras contribuições; e $IncSub2.2$ = despesa com a incidência do submódulo 2.2 da Planilha de Custos e Formação de Preço sobre as férias, o 1/3 constitucional de férias e o 13º salário.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

No entanto, a alíquota do INSS também já foi considerada no cálculo das retenções tributárias e deve ser excluída para que no cálculo da exequibilidade não conste sua incidência novamente. Logo, seguem abaixo as possíveis alternativas:

Tabela 5 – Alíquotas do submódulo 2.2 com a exclusão do INSS

Encargos	Empresas que auferem ou não auferem os benefícios da desoneração da folha de pagamento	
	Lucro Real ou Presumido	Simples Nacional
Salário Educação	2,50%	0%
SAT	(FAP x CNAE)%	(FAP x CNAE)%
SESC / SESI	1,50%	0%
SENAI / SENAC	1,00%	0%
SEBRAE	0,60%	0%
INCRA	0,20%	0%
FGTS	8,00%	8,00%
Total	13,8% + (FAP x CNAE)% = 8% + (FAP x CNAE)% + 5,8%	8% + (FAP x CNAE)%

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

Assim, verifica-se que “8% + (FAP x CNAE)%” é a alíquota mínima para o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) e outras contribuições, o que corresponde a empresa que auferir ou não os benefícios da desoneração da folha de pagamento e é tributada pelo Simples Nacional, podendo aumentar 5,8% caso a empresa seja tributada pelo Lucro Real ou Presumido. Portanto, a equação para o submódulo 2.2 com a exclusão do INSS é a seguinte:

Quadro 13 – Equação do submódulo 2.2 com exclusão do INSS

$$(Sub2.2\% - INSS) = 8\% + (FAP \times CNAE)\% + 5,8\%(Ad4)$$

Onde: Sub2.2% = soma dos percentuais dos encargos previdenciários, FGTS e outras contribuições; FAP = fator multiplicador de acidente previdenciário; CNAE = alíquota da atividade econômica exercida pela empresa; e Ad(4) = alíquota adicional para empresas do Lucro Real ou Presumido.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

Quadro 14 – Equação final das despesas com o Submódulo 2.2 com a exclusão do INSS

$$D_{Sub2.2} = \sum Encargos \times Módulo1$$

Notadamente, sabe-se que:

(1) o Módulo 1 = Remuneração Mensal do Trabalhador (RM)

(2) $\sum Encargos$ = soma dos percentuais do Submódulo 2.2 = Sub2.2%

(3) A alíquota do INSS deve ser excluída

Tem-se que:

$$D_{Sub2.2} = \sum Encargos \times Módulo1 = (Sub2.2\% - INSS) \times RM \rightarrow$$

$$D_{Sub2.2} = \sum (Sub2.2\% - INSS) \times RM \rightarrow$$

$$D_{Sub2.2} = (8\% + (FAP \times CNAE)\% + 5,8\%(Ad4)) \times RM$$

Onde: $D_{Sub2.2}$ = despesas com encargos previdenciários, FGTS e outras contribuições;
 Sub2.2% = soma dos percentuais dos encargos previdenciários, FGTS e outras contribuições
 FAP = fator multiplicador de acidente previdenciário; CNAE = alíquota da atividade econômica exercida pela empresa; Ad(4) = alíquota adicional para empresas do Lucro Real ou Presumido;
 e RM = remuneração mensal do profissional.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

f) adição e dedução da compensação do INSS para pagamento por Conta-Depósito Vinculada

Normalmente, conforme já observado, a retenção do INSS é de 11% do valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e o valor devido é de 20% sobre a remuneração mais 13º salário, férias e 1/3 constitucional de férias (BRASIL, 2022a). Nos casos das empresas cuja contribuição para a previdência é pela receita bruta (CPRB), a alíquota de retenção é de 3,5% e a alíquota da contribuição devida, já considerada na seção dos tributos, é de 2,5% a 4,5% sobre a receita bruta (BRASIL, 2021b).

Logo, na análise da exequibilidade, é necessária uma adição da compensação para as empresas que recolhem valores superiores ao devido e uma dedução da

compensação para aquelas que eventualmente retêm valores inferiores ao devido que são as que auferem os benefícios da desoneração da folha de pagamento.

A compensação é prevista na Lei nº 8.383/1991 e estabelece que:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente (BRASIL, 1991b, p. 20).

Portanto, as equações da adição e da dedução da compensação são as seguintes:

Quadro 15 – Equação da adição da compensação do INSS

$$AComp(INSS)CV = Ret(INSS) - 20\% \times \left(RM + (13^o SN) + \left(Férias + \frac{Férias}{3} \right) \right)$$

Sabendo que o 13º salário é representado por $RM \times (1/12)$ e as férias mais o terço constitucional de férias é representado por $RM \times (1 + (1/3))/12 = RM \times (1/9)$, tem-se que:

$$AComp(INSS)CV = Ret(INSS) - 20\% \times (RM + RM \times (1/12) + RM \times (1/9)) \rightarrow$$

$$AComp(INSS)CV = Ret(INSS) - 20\% \times RM \times (43/36)$$

Onde: AComp(INSS)CV = adição da compensação da previdência para pagamento por Conta-Depósito Vinculada; Ret(INSS) = retenção do INSS; SN = salário normativo; RM = remuneração mensal do profissional; (1/12) corresponde ao rateio de uma remuneração ao longo de 12 meses; e (1 + 1/3) corresponde à remuneração e o terço constitucional.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

Quadro 16 – Equação da dedução da compensação do CPRB

$$DComp(CPRB)CV = VMP \times AliqD(CPRB) - Ret(INSS)$$

Onde: DComp(CPRB)CV = dedução da compensação da previdência para pagamento por Conta-Depósito Vinculada; VMP = valor mensal da proposta; AliqD(CPRB) = alíquota devida da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta; e Ret(INSS) = retenção do INSS.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

g) deduções no caso de pagamento por Fato Gerador

Os custos/despesas que serão pagos as empresas em contratos fiscalizados pelo Fato Gerador são aqueles que efetivamente ocorrem, ao contrário de alguns que serão desconsiderados já que muitas vezes não se realizam e terminam por onerar substancialmente os contratos de prestação de serviços em regime de dedicação exclusiva de mão de obra, como o auxílio maternidade/paternidade, as ausências legais, os valores provisionados para rescisão, etc. (BRASIL, 2017a).

Esse procedimento é previsto nas Orientações para o Pagamento pelo Fato Gerador e estabelece que “não comprovados os eventos trabalhistas, dentre outros futuros e incertos, que dariam ensejo ao pagamento pela Administração, tais eventos não comporão os custos finais para pagamento do contrato” (BRASIL, 2018b).

Ressalte-se que as rubricas não pagas permanecem nos cofres públicos, mas são computadas na Planilha de Custos e Formação de Preços haja vista a necessidade de se preparar para todas as possíveis ocorrências de um contrato, embora o seu direito não esteja consolidado. No entanto, no caso de comprovada e fiscalizada ocorrência, esses valores irão compor o pagamento da contratada.

Assim, analisando a IN nº 05/2017, as Orientações para o Pagamento pelo Fato Gerador e a Planilha de Custos e Formação de Preços (Apêndice A), verifica-se abaixo o que é recebido, recebido parcialmente e não recebido:

Tabela 6 – Módulos da Planilha de Custos e Formação de Preços

MÓDULOS	RECEBE /NÃO RECEBE
Módulo 1 - Remuneração	Recebe
Módulo 2 - Encargos e benefícios anuais, mensais e diários	
Submódulo 2.1 - 13º salário, férias e 1/3 constitucional de férias	Não recebe
Submódulo 2.2 - INSS, FGTS e outras contribuições	Recebe parcialmente
Submódulo 2.3 - Benefícios mensais e diários	Recebe
Módulo 3 - Provisão para rescisão	Não recebe
Módulo 4 - Custo de reposição do profissional ausente	
Submódulo 4.1 - Substituto nas ausências legais	Não recebe
Submódulo 4.2 - Substituto na intrajornada	Não recebe
Módulo 5 - Insumos diversos	Recebe
Módulo 6 - Custos indiretos, tributos e lucro	Recebe parcialmente

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

Portanto, na análise da exequibilidade, as rubricas caracterizadas pela ocorrência incerta devem ser deduzidas e a primeira delas é a dedução do submódulo 2.1 (Tabela 5). Essa rubrica está relacionada ao 13º salário que, matematicamente, representa 1/12 avós da remuneração e as férias mais o 1/3 de férias que representa 1/9 avós da remuneração (BRASIL, 2018b). Logo, sua equação será a seguinte:

Quadro 17 – Equação da dedução do submódulo 2.1 para Fato Gerador

$$D(Sub2.1)FG = RM \times (1/12) + RM \times (1/9) \rightarrow D(Sub2.1)FG = RM \times (7/36)$$

Onde: D(Sub2.1)FG = dedução do submódulo 2.1 e RM = remuneração mensal do profissional.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

Na sequência, tem-se o submódulo 2.2 que trata dos Encargos Previdenciários (GPS), Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) e outras contribuições. Essa rubrica incide sobre o módulo 1 (Remuneração) que é recebida pela contratada e sobre o submódulo 2.1 (13º Salário, Férias e 1/3 de Férias) que não é recebida pela empresa porque já foi visto, anteriormente, que o mesmo representa eventos de ocorrência incerta (BRASIL, 2017a). Portanto, o somatório dos percentuais que constam da Tabela 2 incidirá sobre a remuneração, levando a seguinte equação:

Quadro 18 – Equação do submódulo 2.2 para Fato Gerador

$$Sub2.2FG = \sum Encargos \times Remuneração \rightarrow$$

$$Sub2.2FG = (8\% + (FAP \times CNAE)\% + 5,8\%(Ad1) + \\ + 20\%(Ad2) + 25,8\%(Ad3)) \times RM$$

Onde: Sub2.2FG = equação do submódulo 2.2 para Fato Gerador; FAP = fator multiplicador de acidente previdenciário; CNAE = alíquota da atividade econômica exercida pela empresa; Ad(1) = alíquota adicional para empresas do Lucro Real ou Presumido e com desoneração da folha de pagamento; Ad(2) = alíquota adicional para empresas do Simples Nacional e sem desoneração da folha de pagamento; Ad(3) = alíquota adicional para empresas do Lucro Real ou Presumido e sem desoneração da folha de pagamento; e RM = remuneração mensal do profissional.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

Logo, na análise da exequibilidade, o cálculo de dedução deve considerar a diferença do valor obtido dos encargos sobre o módulo 1 e submódulo 2.1 do valor obtido dos encargos sobre apenas o módulo 1, o que leva a seguinte equação:

Quadro 19 – Equação da dedução do submódulo 2.2 para Fato Gerador

$$\begin{aligned}
 DSub2.2FG &= \sum Encargos \times (Módulo 1 + Submódulo2.1) - \\
 &\quad - \sum Encargos \times (Módulo 1) \rightarrow \\
 DSub2.2FG &= \sum Encargos \times (Submódulo2.1) \rightarrow \\
 DSub2.2FG &= (8\% + (FAP \times CNAE)\% + 5,8\%(Ad1) + \\
 &\quad + 20\%(Ad2) + 25,8\%(Ad3)) \times RM \times (7/36)
 \end{aligned}$$

Onde: DSub2.2FG = equação da dedução do submódulo 2.2 para Fato Gerador; FAP = fator multiplicador de acidente previdenciário; CNAE = alíquota da atividade econômica exercida pela empresa; Ad(1) = alíquota adicional para empresas do Lucro Real ou Presumido e com desoneração da folha de pagamento; Ad(2) = alíquota adicional para empresas do Simples Nacional e sem desoneração da folha de pagamento; Ad(3) = alíquota adicional para empresas do Lucro Real ou Presumido e sem desoneração da folha de pagamento; e RM = remuneração mensal do profissional.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

No entanto, é preciso observar que o INSS já havia sido considerado na retenção, sendo necessário à sua compensação, desconsiderando o encargo previdenciário no referido cálculo, conforme consta da Tabela 4.

Quadro 20 – Equação da dedução do submódulo 2.2 sem o INSS para Fato Gerador

$$\begin{aligned}
 D(Sub2.2)2.1FG &= DSub2.2FG - (DSub2.2 - INSS) = ((8\% + (FAP \times CNAE)\% + \\
 &\quad + 5,8\%(Ad1) + 20\%(Ad2) + 25,8\%(Ad3)) \times RM \times (7/36)) - ((8\% + (FAP \times \\
 &\quad \times CNAE)\% + 5,8\%(Ad4)) \times RM \times (7/36)) = RM \times (7/36) \times (8\% + (FAP \times \\
 &\quad \times CNAE)\% + 5,8\%(Ad1) + 20\%(Ad2) + 25,8\%(Ad3) - 8\% \\
 &\quad - (FAP \times CNAE)\% - 5,8\%(Ad4)) \rightarrow \\
 D(Sub2.2)2.1FG &= RM \times (7/36) \times ((5,8\%(Ad1) + \\
 &\quad + 20\%(Ad2) + 25,8\%(Ad3) - 5,8\%(Ad4)) \rightarrow
 \end{aligned}$$

Onde: D(Sub2.2)2.1FG = equação da dedução do submódulo 2.2 sem o INSS para Fato Gerador; DSub2.2FG = equação da dedução do submódulo 2.2 para Fato Gerador; FAP = fator multiplicador de acidente previdenciário; CNAE = alíquota da atividade econômica exercida pela empresa; Ad(1) = alíquota adicional para empresas do Lucro Real ou Presumido e com desoneração da folha de pagamento; Ad(2) = alíquota adicional para empresas do Simples Nacional e sem desoneração da folha de pagamento; Ad(3) = alíquota adicional para empresas do Lucro Real ou Presumido e sem desoneração da folha de pagamento; Ad(4) = alíquota adicional para empresas do Lucro Real ou Presumido; e RM = remuneração mensal do profissional.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

Quanto aos módulos 3 e 4 da Planilha de Custos e Formação de Preços, respectivamente, provisão para rescisão e custo de reposição do profissional ausente, verifica-se que também são eventos de ocorrência incerta, ou seja, não há previsão de quando alguma demissão ocorrerá ou quando será necessário repor um profissional pela ausência do titular do posto de trabalho. Desta forma, essas rubricas devem ser excluídas até que eventualmente ocorram.

Portanto, a equação de dedução é a seguinte:

Quadro 21 – Equação da dedução dos módulos 3 e 4 para Fato Gerador

$$DM3M4FG = (Valor\ do\ módulo\ 3) + (Valor\ do\ módulo\ 4)$$

Onde: DM3M4FG = dedução dos módulos 3 e 4 para pagamentos pelo Fato Gerador; Valor do módulo 3 = valor para rescisão e Valor do módulo 4 = custo de reposição do profissional ausente.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

O fato é que, na Planilha de Custos e Formação de Preços, os módulos e submódulos vão sequencialmente repercutindo nos próximos, com exceção do módulo 5 que trata de insumos diversos (uniformes, equipamentos diversos, inclusive os de proteção individual e coletiva, materiais e outros itens não dependentes da remuneração do profissional e que a Administração Pública julgar necessário para a prestação dos serviços) (BRASIL, 2017a).

Desta forma, após análise dos últimos módulos, submódulos e deduções anteriormente realizadas, chega-se ao módulo 6 que é o último agrupamento de dados e que trata dos custos indiretos, tributos e lucro. Esse módulo tem o valor mensal do profissional como variável principal da sua base de cálculo e isto quer dizer que os módulos e submódulos já vistos repercutem no seu cálculo (BRASIL, 2017a).

Essa repercussão é importante porque refletirá o cenário em que a contratada estará inserida, ou seja, numa contratação cujo pagamento é pelo Fato Gerador, a empresa não irá dispor do valor mensal do profissional mesmo que sua oferta seja a vencedora, a não ser que os eventos de ocorrência incerta aconteçam. Logo, é necessário a dedução desses valores do valor mensal do profissional já que esse montante refletirá na base de cálculo dos custos indiretos e do lucro no módulo 6.

Inicialmente, ressalte-se que o valor dos custos indiretos e do lucro são obtidos pela relação entre o somatório dos percentuais adotados pela empresa para custos indiretos e lucro com a base de cálculo do módulo 6, sendo essa obtida pelo somatório

da remuneração com o submódulo 2.2, submódulo 2.3 e módulo 5. Assim, a equação é a seguinte:

Quadro 22 – Equação dos custos indiretos e do lucro para Fato Gerador

$$\begin{aligned} \text{CiL}(\text{FG}) &= \text{BC}(\text{M6}) \times (\text{Custos Indireto}\% + \text{Lucro}\%) \\ \text{BC}(\text{M6}) &= \text{RM} + \text{Sub2.2FG} + \text{D Sub 2.3} + (\text{Valor do módulo 5}) \rightarrow \\ \text{CiL}(\text{FG}) &= (\text{RM} + \text{Sub2.2FG} + \text{Sub 2.3} + (\text{Valor do módulo 5})) \times \\ &\quad \times (\text{Custos Indireto}\% + \text{Lucro}\%) \end{aligned}$$

Onde: CiL(FG) = custos indiretos e lucro para Fato Gerador; BC(M6) = base de cálculo do módulo 6; Custos Indiretos% = percentual de custos indiretos; Lucro% = percentual de lucro; RM = remuneração mensal do profissional; Sub2.2FG = equação do submódulo 2.2 para Fato Gerador; Dsub2.3 = despesas com o submódulo 2.3; e Valor do módulo 5 = valor dos insumos diversos.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

Portanto, para o cálculo da dedução nos custos indiretos e no lucro para Fato Gerador, aplica-se o somatório das deduções é $\text{D}(\text{Sub2.1})\text{FG} + \text{D}(\text{Sub2.2})\text{FG} + \text{DM3M4FG}$ sobre o somatório dos percentuais adotados pela empresa para custos indiretos e lucro. Logo, a equação com essas deduções é a seguinte:

Quadro 23 – Equação da dedução nos custos indiretos e no lucro para Fato Gerador

$$\begin{aligned} \text{D}(\text{CiL})\text{FG} &= (\text{Custos Indireto}\% + \text{Lucro}\%) \times \\ &\quad \times (\text{D}(\text{Sub2.1})\text{FG} + \text{D}(\text{Sub2.2})\text{FG} + \text{DM3M4FG}) \end{aligned}$$

Onde: D(CiL)FG = dedução nos custos indiretos e no lucro dos módulos e submódulos que não serão recebidos no pagamento pelo Fato Gerador; Custos Indiretos% = percentual de custos indiretos; Lucro% = percentual de lucro; D(Sub2.1)FG = dedução da submódulo2.1; D(Sub2.2)FG = dedução do submódulo 2.2 para Fato Gerador; e DM3M4FG = dedução dos módulos 3 e 4 para pagamentos pelo Fato Gerador.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

h) adições no caso de pagamento pelo Fato Gerador

Na análise da exequibilidade de processos licitatórios cujo pagamento será pelo Fato Gerador, o primeiro passo foi deduzir alguns módulos e submódulos que se

caracterizam pela ocorrência incerta, inclusive a repercussão desses nos demais agrupamentos de dados (BRASIL, 2017a).

Inevitavelmente, essas deduções repercutem no valor mensal do profissional original e uma nova matriz deve ser encontrada para possibilitar as compensações necessárias nas equações em que o valor mensal do profissional original é um fator determinante.

Desta forma, de acordo com a IN nº 05/2017, o cálculo do VMP original e o novo valor mensal do profissional para Fato Gerado são os seguintes:

Quadro 24 – Equações do VMP original e do N(VMP) para Fato Gerador

$$BC(M6) + CiL = VMP \times (100\% - (AliqD(PIS) + AliqD(COFINS) + AliqD(ISS) + AliqD(CPRB))) \rightarrow$$

$$VMP = (BC(M6) + CiL) / (100\% - (AliqD(PIS) + AliqD(COFINS) + AliqD(ISS) + AliqD(CPRB)))$$

No entanto, no Fato Gerador, a base de cálculo muda pela dedução dos módulos e submódulos de ocorrência incerta. Logo, a nova base de cálculo é:

$$BC(M6)FG = RM + Sub2.2FG + D Sub 2.3 + (Valor do módulo 5) \rightarrow$$

$$N(VMP)FG = (RM + Sub2.2FG + D Sub2.3 + (Valor do módulo 5) + CiL(FG)) / (100\% - (AliqD(PIS) + AliqD(COFINS) + AliqD(ISS) + AliqD(CPRB)))$$

Onde: BC(M6) = base de cálculo do módulo 6; BC(M6)FG = base de cálculo do módulo 6 para Fato Gerador; CiL = custos indiretos e lucro; CiL(FG) = custos indiretos e lucro para Fato Gerador; VMP = valor mensal da Proposta; N(VMP)FG = novo valor mensal da Proposta para Fato Gerador; AliqD(PIS) = alíquota devida do PIS; AliqR(PIS) = alíquota retida do PIS; AliqD(COFINS) = alíquota devida do COFINS; AliqR(COFINS) = alíquota retida do COFINS; AliqD(CPRB) = alíquota devida da Contribuição Previdenciária sobre a Recita Bruta; RM = remuneração mensal do profissional; Sub2.2FG = equação do submódulo 2.2 para Fato Gerador; Dsub2.3 = despesas com o submódulo 2.3; e Valor do módulo 5 = valor dos insumos diversos

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

Esse novo valor mensal do profissional deve ser aplicado as variáveis da análise da exequibilidade em que o valor mensal do profissional original foi utilizado e

a diferença encontrada deve ser adicionada ao cálculo da exequibilidade já que inicialmente foram apurados a maior.

Nesse sentido, a primeira correção é quanto a retenção do INSS, o que leva a seguinte equação:

Quadro 25 – Equação do adicional da diferença da retenção do INSS para Fato Gerador

$$\text{AdcRet (INSS)FG} = \text{Ret(INSS)} - (\text{AliqR(INSS)} \times \\ \times (\text{N(VMP)FG} - \text{CID} - \text{CAA1} - (6\% \times \text{SN})))$$

Onde: AdcRet(INSS)FG = adicional da diferença da retenção do INSS para Fato Gerador; Ret (INSS) = retenção do INSS; AliqR(INSS) = alíquota de retenção do INSS; N(VMP)FG = novo valor mensal do profissional para Fato Gerador; CID = custo dos insumos e depreciações; SN = salário normativo e CAA1 = custo do auxílio alimentação de empresas inscritas no PAT ou daquelas em que a Convenção Coletiva ou Acordo Coletivo de Trabalho afaste a natureza salarial.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

A segunda correção é quanto as retenções do IPRJ, CSLL, COFINS e PIS/PASEP e sua equação é a seguinte:

Quadro 26 – Equação do adicional da diferença das retenções da IN RFB nº 1.234/2012 e LCP nº 116/2003 para Fato Gerador

$$\text{AdcRet(IN RFB 1234)FG} = \text{Ret(IN RFB 1234)} - \text{N(VMP)FG} \times (\text{AlíqR(IPRJ)} + 4,65\%)$$

Onde: AdcRet(INRFB 1234) = adicional da diferença da retenção do IPRJ, CSLL, COFINS e PIS/PASEP para Fato Gerador; Ret(IN RFB 1234) = retenção do IPRJ, CSLL, COFINS e PIS/PASEP; N(VMP)FG = novo valor mensal do profissional para Fato Gerador e AlíqR(IPRJ) – alíquota de retenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica não optante do Simples Nacional.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

A terceira correção está relacionada ao Imposto sobre Serviços, o que resulta na seguinte equação:

Quadro 27 – Equação da adicional da diferença da retenção do ISS para Fato Gerador

$$\text{AdcRet(ISS)FG} = \text{Ret (ISS)} - \text{N(VMP)FG} \times (\text{Alíq(ISS)})$$

Onde: AdcRet(ISS)FG = adicional da diferença da retenção do ISS para Fato Gerador; Ret (ISS) = retenção do ISS; N(VMP)FG = novo valor mensal do profissional para Fato Gerador e Alíq(ISS) = alíquota do Imposto sobre Serviço adotado no município.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

A quarta correção é quanto aos tributos, o que leva a seguinte equação:

Quadro 28 – Equação do adicional da diferença dos tributos para Fato Gerador

$$Ad(TB)FG = TB - NTB \rightarrow$$

$$Ad(TB)FG = TB - (N(VMP)FG \times ((AliqD(PIS) - AliqR(PIS) + \\ + AliqD(COFINS) - AliqR(COFINS) + AliqD(CPRB)))$$

Onde: Ad(TB)FG = adicional da diferença dos tributos para Fato Gerador; TB = tributos a recolher; NTB = atualização dos tributos a recolher; N(VMP)FG = novo valor mensal do profissional para Fato Gerador; AliqD(PIS) = alíquota devida do PIS; AliqR(PIS) = alíquota retida do PIS; AliqD(COFINS) = alíquota devida do COFINS; AliqR(COFINS) = alíquota retida do COFINS; e AliqD(CPRB) = alíquota devida da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

i) adição e dedução da compensação do INSS para pagamento por Fato Gerador

Ainda há um adicional a ser computado na análise da exequibilidade por Fato Gerador e se trata da equalização dos encargos previdenciários. O fato é que o INSS é deduzido do cálculo da exequibilidade, inicialmente, a título da retenção, com uma alíquota de 11% sobre a receita bruta, mas a rubrica incide sobre a remuneração com uma alíquota de 20% (BRASIL, 1991a) e, da mesma forma, com relação as empresas que aderiram a desoneração da folha de pagamento, ou seja, a contribuição previdenciária sobre a receita bruta tem uma alíquota de retenção de 3,5% do faturamento contra uma alíquota devida que gira em torno de 2,5% a 4,5% sobre a receita bruta (BRASIL, 2021a).

Nesse sentido e conforme já tratado anteriormente, uma adição ao cálculo da exequibilidade se faz necessária para as empresas que recolhem valores superiores ao que deveria ser, como forma de compensação, e uma dedução deve ser realizada ao cálculo da exequibilidade para aquelas contratadas que retêm valores inferiores ao que deveriam ser executados (BRASIL, 1991b).

É preciso ressaltar que, por se tratar de análise de exequibilidade pelo Fato Gerador, o submódulo 2.1 da Planilha de Custos e Formação de Preços que trata do 13º salário, férias e o terço constitucional de férias não é recebido pela contratada. Logo, a alíquota de 20% só incidirá na remuneração.

Portanto, essas compensações de adição e dedução são demonstradas nas seguintes equações:

Quadro 29 – Equação da adição da compensação do INSS para Fato Gerador

$$AComp(INSS)FG = Ret(INSS)Atualizada - 20\% \times RM \rightarrow$$

$$AComp(INSS)FG = (AliqR(INSS) \times (N(VMP)FG - CID - CAA1 - (6\% \times SN)) - (20\% \times RM)$$

Onde: AComp(INSS)FG = adição da compensação do INSS para pagamento por Fato Gerador; Ret(INSS)Atualizada = retenção do INSS atualizada; RM = remuneração mensal do profissional; N(VMP)FG = novo valor mensal do profissional para Fato Gerador; CID = custo dos insumos e depreciações; SN = salário normativo e CAA1 = custo do auxílio alimentação de empresas inscritas no PAT ou daquelas em que a Convenção Coletiva ou Acordo Coletivo de Trabalho afaste a natureza salarial.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

Quadro 30 – Equação da dedução da compensação do CPRB para Fato Gerador

$$DComp(CPRB)FG = N(VMP)FG \times AliqD(CPRB) - Ret(INSS)FG$$

$$DComp(CPRB)FG = (N(VMP)FG \times AliqD(CPRB)) - (AliqR(INSS) \times (N(VMP)FG - CID - CAA1 - (6\% \times SN)) - (20\% \times RM)$$

Onde: DComp(CPRB)FG = dedução da compensação do INSS para pagamento por Fato Gerador; N(VMP)FG = novo valor mensal do profissional para Fato Gerador; AliqD(CPRB) = alíquota devida da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta; Ret(INSS)FG = retenção do INSS para Fato Gerador; AliqR(INSS) = alíquota de retenção do INSS; N(VMP)FG = novo valor mensal do profissional para Fato Gerador; CID = custo dos insumos e depreciações; SN = salário normativo; CAA1 = custo do auxílio alimentação de empresas inscritas no PAT ou daquelas em que a Convenção Coletiva ou Acordo Coletivo de Trabalho afaste a natureza salarial; e RM = remuneração mensal do profissional.

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

Todo esse detalhamento das variáveis que compõem a análise da exequibilidade das propostas em processos licitatórios para a contratação de serviços com dedicação exclusiva de mão de obra e, conseqüentemente, suas equações representativas englobam os regimes de tributação do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, como também as empresas que aderem a desoneração da folha de pagamento com a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, e as formas de pagamento que a Administração Pública pode adotar, seja a Conta-Depósito Vinculada ou Fato Gerador.

Esse rol de possibilidades é elencado, resumido e planejado no seguinte roteiro:

Quadro 31 – Planificação da análise da exequibilidade

(continua)

Descrição		Equações
Valor mensal da proposta		VMP
(-)	Retenções tributárias	$RETT = VMP \times (4,65\% + AliqR(INSS) + AlíqR(IRPJ) + Alíq(ISS)) - AliqR(INSS) \times (CID + CAA1 + (6\% \times SN))$
(-)	Retenções da Conta-Depósito Vinculada	$RETCV = (24,43\% + (8\% + (FAP \times CNAE)\% + 5,8\%(Ad1) + 20\%(Ad2) + 25,8\%(Ad3)) \times 20,43\%) \times RM$
(-)	Tributos	$TB = VMP \times ((AliqD(PIS) - AliqR(PIS) + AliqD(COFINS) - AliqR(COFINS) + Aliqd(CPRB))$
(-)	Remuneração	$RM = SB + Ad + AA(1)$
(-)	Despesas com o submódulo 2.3	$DSub2.3 = AT + AA(2) + Outros$
(-)	Despesas com encargos previdenciários, FGTS e outras contribuições para pagamento por Conta-Depósito Vinculada	$DSub2.2 = (8\% + (FAP \times CNAE)\% + 5,8\%(Ad4)) \times RM$
(+)	Adição da compensação do INSS para pagamento por Conta-Depósito Vinculada	$AComp(INSS)CV = Ret(INSS) - 20\% \times RM \times (43/36)$
(-)	Dedução da compensação do INSS para pagamento por Conta-Depósito Vinculada	$DComp(CPRB)CV = VMP \times AliqD(CPRB) - Ret(INSS)$
(-)	Dedução do submódulo 2.1 para pagamento por Fato Gerador	$D(Sub2.1)FG = RM \times (7/36)$

Quadro 31 – Planificação da análise da exequibilidade

(conclusão)

Descrição		Equações
Valor mensal da proposta		VMP
(-)	Dedução do submódulo 2.2 sem o INSS para Fato Gerador	$D(\text{Sub2.2})2.1\text{FG} = \text{RM} \times (7/36) \times (5,8\%(\text{Ad1}) + 20\%(\text{Ad2}) + 25,8\%(\text{Ad3}) + 5,8\%(\text{Ad4}))$
(-)	Dedução dos módulos 3 e 4 para Fato Gerador	$\text{DM3M4FG} = (\text{Valor do módulo 3}) + (\text{Valor do módulo 4})$
(-)	Dedução nos custos indiretos e no lucro para Fato Gerador	$D(\text{CiL})\text{FG} = (\text{Custos Indireto}\% + \text{Lucro}\%) \times (\text{D}(\text{Sub2.1})\text{FG} + \text{D}(\text{Sub2.2})\text{FG} + \text{DM3M4FG})$
(+)	Adição da diferença da retenção do INSS para Fato Gerador	$\text{AdcRet}(\text{INSS})\text{FG} = \text{Ret}(\text{INSS}) - (\text{AliqR}(\text{INSS}) \times (\text{N}(\text{VMP})\text{FG} - \text{CID} - \text{CAA1} - (6\% \times \text{SN})))$
(+)	Adição da diferença das retenções da IN RFB nº 1.234/2012 e LCP nº 116/2003 para Fato Gerador	$\text{AdcRet}(\text{IN RFB 1234})\text{FG} = \text{Ret}(\text{IN RFB 1234}) - (\text{N}(\text{VMP})\text{FG} \times (\text{AliqR}(\text{IRPJ}) + 4,65\%))$
(+)	Adição da diferença da retenção do ISS para Fato Gerador	$\text{AdcRet}(\text{ISS})\text{FG} = \text{Ret}(\text{ISS}) - (\text{N}(\text{VMP})\text{FG} \times \text{Aliq}(\text{ISS}))$
(+)	Adição da diferença dos tributos para Fato Gerador	$\text{Ad}(\text{TB})\text{FG} = \text{TB} - (\text{N}(\text{VMP})\text{FG} \times ((\text{AliqD}(\text{PIS}) - \text{AliqR}(\text{PIS}) + \text{AliqD}(\text{COFINS}) - \text{AliqR}(\text{COFINS}) + \text{AliqD}(\text{CPRB})))$
(+)	Adição da compensação do INSS para pagamento pelo Fato Gerador	$\text{AComp}(\text{INSS})\text{FG} = (\text{AliqR}(\text{INSS}) \times (\text{N}(\text{VMP})\text{FG} - \text{CID} - \text{CAA1} - (6\% \times \text{SN}))) - (20\% \times \text{RM})$
(-)	Dedução da compensação do CPRB para pagamento pelo Fato Gerador	$\text{DComp}(\text{CPRB})\text{FG} = (\text{N}(\text{VMP})\text{FG} \times \text{AliqD}(\text{CPRB})) - (\text{AliqR}(\text{INSS}) \times (\text{N}(\text{VMP})\text{FG} - \text{CID} - \text{CAA1} - (6\% \times \text{SN}))) - (20\% \times \text{RM})$

Fonte: Elaboração própria (2023), adaptado da IN nº 05/2017.

5 ANÁLISE DOS DADOS

Nesse capítulo do trabalho é apresentada a análise da documentação das empresas licitantes e que fundamentam as Planilhas de Custos e Formação de Preços, como também a avaliação dos valores mensais ofertados utilizando o modelo de tomada de decisão construído no transcorrer do presente estudo após a inserção das informações dos processos licitatórios para contratações de serviços terceirizados nas Instituições Federais de Ensino.

Inicialmente, é preciso destacar que 251 (duzentas e cinquenta e uma) Planilhas de Custos e Formação de Preços (PCFP), de lances vencedores, homologados e com contratos firmados com a Administração Pública, foram analisadas. Também é necessário ressaltar que os dados foram coletados por meio de uma pesquisa realizada no Portal de Compras do Governo Federal, o Compras.gov.br, buscando-se os certames licitatórios direcionados à contratação de serviços terceirizados nessas instituições.

Na análise individual de cada valor mensal proposto foram checados os percentuais, as alíquotas e os valores monetários estabelecidos pela licitante, confrontando-os com os documentos inerentes de cada empresa e pertinentes ao julgamento das ofertas enviadas e que servem de base para a escolha dos vencedores que eventualmente executarão os serviços, como: o comprovante de inscrição junto a Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), o Fator Acidentário de Prevenção (FAP), a Declaração do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS), a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), a apuração do percentual médio dos últimos 12 meses do recolhimento do PIS e COFINS por meio do Registro da Escrituração Fiscal Digital (EFD Contribuições), como também os Registros Fiscais Consolidados das Operações e a Consolidação da Contribuição para o PIS e COFINS.

É importante destacar que as demais informações que compõem os módulos das Planilhas de Custos e Formação de Preços; ora são estabelecidas em Convenções ou Acordos Coletivos de Trabalho, como o salário normativo, o auxílio-alimentação, etc.; ora são oriundos de dados estatísticos do IBGE ou inerentes de cada licitante e que legalmente podem ser adotados pela empresa, como os percentuais de trabalhadores que se afastam para licença maternidade/paternidade, ausências legais, etc.

As informações apresentadas em desacordo com a legislação foram recalculadas e readequadas de modo a demonstrar o cenário em que a licitante estava inserida, considerando a remuneração; os encargos e benefícios anuais, mensais e diários; as provisões para rescisão, o custo de reposição do profissional ausente, os insumos diversos, os custos indiretos, o lucro, como também a realidade tributária da empresa e do sistema de pagamento determinado pelo ente público.

Por conseguinte, os resultados obtidos mostram que, no tocante à inscrição junto ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), foi verificado que 100% das empresas apresentaram o documento ou a Convenção ou Acordo Coletivo de Trabalho possuía previsão quanto à natureza indenizatória da referida rubrica. Essa constatação é importante porque o entendimento já pacificado pelo Tribunal Superior do Trabalho, emitido na Súmula nº 241, é de que um trabalhador que recebe auxílio-alimentação tem o direito de ter a rubrica incorporada à remuneração caso não exista ressalva na Convenção ou Acordo Coletivo de Trabalho nem mesmo a inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador (BRASIL, 2003b). Corroborando com o tema, o inciso I do art. 178 do Decreto nº 10.854/2021²³ diz que não tem natureza salarial “a parcela paga in natura pela pessoa jurídica beneficiária, no âmbito do PAT, ou disponibilizada na forma de instrumentos de pagamento, vedado o seu pagamento em dinheiro” (BRASIL, 2021c).

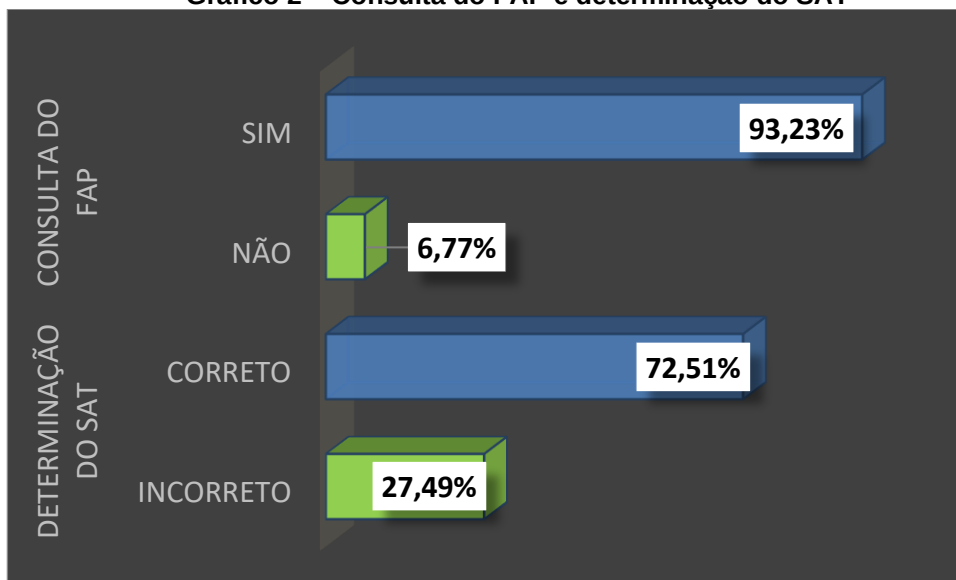
Portanto, as Comissões de Licitações das Instituições Federais de Ensino cujas Planilhas de Custos e Formação de Preços foram analisadas obtiveram êxito na determinação dessas condições. Logo, não foi preciso a correção da natureza indenizatória para salarial e toda repercussão que, consequentemente, ocorreria nos demais módulos, nos valores mensais propostos pelos licitantes e na análise da exequibilidade.

Na sequência, o estudo analisou o Fator Acidentário de Prevenção (FAP) que é um fator multiplicador que “visa estimular a otimização dos trabalhos de conservação e preservação do ambiente e atividades laborais, a fim de evitar a existência ou o aumento de acidentes de trabalho” (BRASIL, 2020b). Ademais, esse fator multiplicador é objeto de repactuação de preços numa eventual e futura prorrogação do contrato, caso necessário (BRASIL, 2018a), ou seja, após o primeiro ano de

²³ Legislação que regulamenta disposições relacionadas à legislação trabalhista, instituindo o Programa Permanente de Consolidação, Simplificação e Desburocratização de Normas Trabalhistas Infralegais e o Prêmio Nacional Trabalhista, e também alterando o Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

contrato, o FAP deve ser reavaliado porque o mesmo é determinado anualmente e calculado com base nos dois últimos anos da série histórica de registros acidentários da empresa na Previdência Social.

Gráfico 2 – Consulta do FAP e determinação do SAT



Fonte: Elaboração própria (2023).

No estudo do em questão, o Fator Acidentário de Prevenção (FAP) foi consultado em 93,23% (GRÁFICO 2) das Planilhas de Custos e Formação de Preços, o que em outros termos significa dizer que as Comissões de Licitações se certificaram do fator multiplicador calculado para cada empresa. Essa observação é valiosa porque a variação de 0,5 a 2,0 desse determinante pode bonificar a empresa, reduzindo em o FAP em 50%, ou majorando em 100% o fator multiplicador a ser aplicado sobre as alíquotas de 1%, 2% ou 3% da tarifa referente a classificação de atividades econômicas (CNAE) em que a licitante se enquadra e que consta do Decreto nº 3.048/1999 (BRASIL, 1999a).

A verificação do FAP é um procedimento importante porque resultará na determinação do Seguro de Acidente de Trabalho (SAT) no submódulo 2.2 da Planilha de Custos e Formação de Preços e que trata dos Encargos Previdenciários, FGTS e outras contribuições. Logo, uma redução ou acréscimo nessa rubrica tem um efeito “cascata”, e levará a ocorrências sequenciais, gerando consequências nos demais módulos e submódulos até o valor mensal proposto.

De forma prática, o percentual mínimo dessa associação a constar na PCFP pode ser de 0,5% (referente ao produto de um FAP de 0,5 com 1% de uma alíquota

do SAT) e o percentual máximo, 6% (referente ao produto de um FAP de 2,0 com 3% de uma alíquota do SAT). Portanto, a determinação incorreta dessa rubrica pode onerar em demasia os gastos da empresa e comprometer a exequibilidade de sua proposta.

Posto isto, a análise do FAP não pode ser dissociada do SAT e, no caso em questão, o estudo mostra que em 72,51%, das Planilhas de Custos e Formação de Preços (GRÁFICO 2), a determinação da referida rubrica ocorreu de forma correta, embora as Comissões de Licitação tenham consultado o FAP em 93,23% dos casos.

Esse fato é preocupante porque mostra que, dos 27,49% da determinação incorreta do SAT, 20,72% dos casos representa o cenário em que os agentes públicos receberam a informação do FAP e não souberam o que fazer com os dados, já que bastava apenas consultar o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica e o Decreto nº 3.048/1999²⁴ para se obter a alíquota do CNAE e o produto deste com o FAP se obteria o percentual do Seguro de Acidente de Trabalho.

De acordo com o Superior Tribunal de Justiça (STJ), é importante entender essa contribuição porque “seu objetivo é financiar a aposentadoria especial e os benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho” (BRASIL, 2020a), em outros termos, essa contribuição paga pela empresa serve para manter os benefícios do INSS que são decorrentes de doenças ocupacionais e acidentes de trabalho.

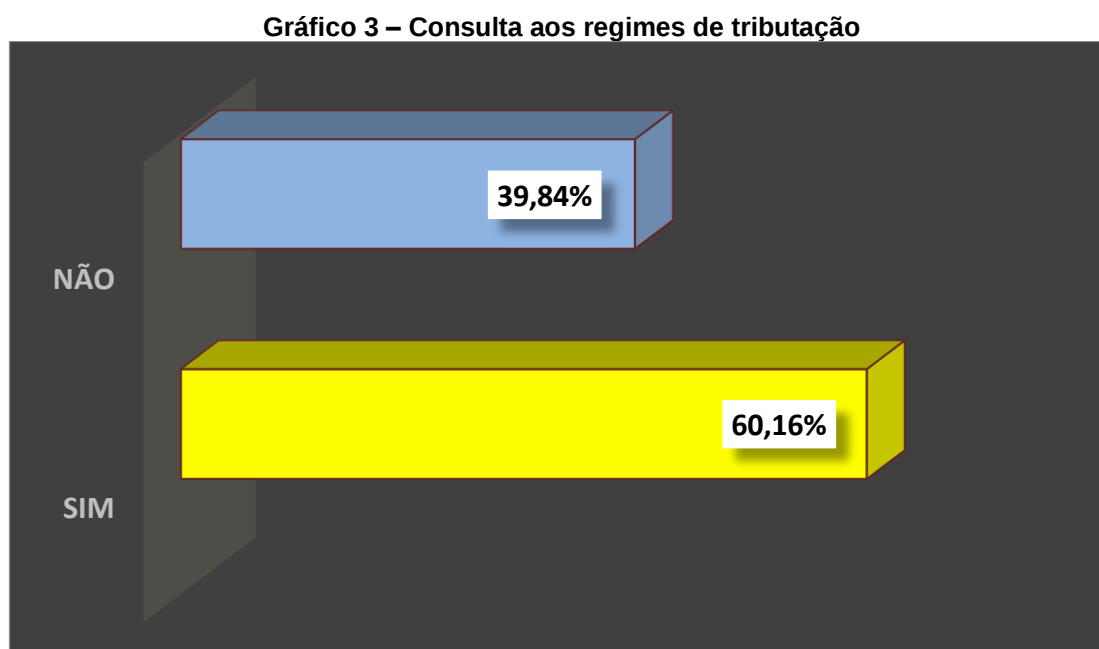
Logo, a incorreta determinação do SAT, além de atentar contra os direitos dos trabalhadores, prejudica a gestão e fiscalização do contrato e a própria exequibilidade da proposta ofertada porque os dados das Planilhas de Custos e Formação de Preços são objetos de constante reavaliação durante o transcorrer do tratado firmado já que a Administração tem o poder-dever de anular seus próprios atos, quando são verificados vícios de legalidade, ou revogar por motivos de conveniência ou oportunidade, Princípio da Autotutela (BRASIL, 1999b).

O estudo prosseguiu analisando as alíquotas do PIS e da COFINS para os regimes de tributação que os licitantes indicaram nas Planilhas de Custos e Formação de Preços já que as mesmas podem variar consideravelmente e agir de forma determinante no julgamento das propostas ofertadas.

²⁴ Decreto que aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências.

É imperativo ressaltar que, para o PIS e a COFINS, as alíquotas podem variar até 0,7% e 3,24%, respectivamente, para aquelas empresas tributadas pelo Simples Nacional (BRASIL, 2006); 0,65% e 3%, respectivamente, para os optante tributados pelo Lucro Presumido ou até 1,65% e 7,6%, respectivamente, se o regime de tributação adotado for o Lucro Real.

Logo, o somatório desses tributos, que pode ser de até 10,6%, representa uma variação percentual que tem o poder de definir qualquer certame licitatório e que necessita das devidas comprovações e análises das Comissões de Licitações que tem como um de seus objetivos, o real enquadramento tributário dos licitantes, o tratamento isonômico daqueles que estão na disputa, a desclassificação das empresas que apresentam documentações falsas acerca do regimes de tributação em que se enquadram e a escolha de uma proposta que seja possível de ser executada.



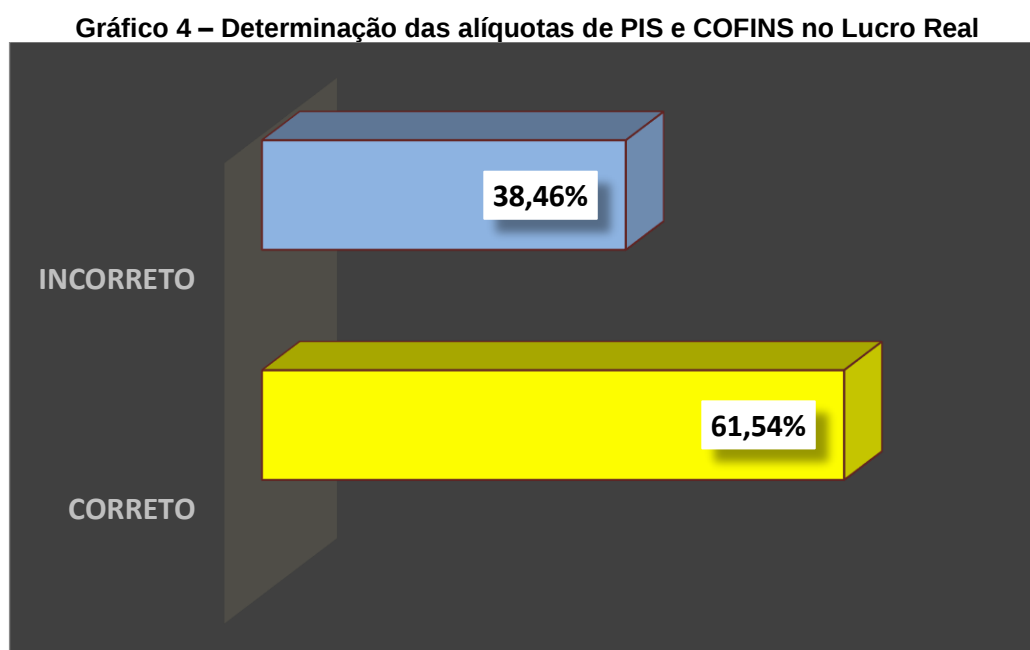
Fonte: Elaboração própria (2023).

No entanto, no presente estudo, se observou que, em 39,84% dos casos, os agentes públicos simplesmente aceitaram os dados como se verdadeiros fossem e não se certificaram, nem solicitaram quaisquer documentações que comprovassem o regime de tributação do licitante (GRÁFICO 3), como: a Declaração do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS), a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), a apuração do percentual médio dos últimos 12 meses do recolhimento do PIS e COFINS por meio do Registro da

Escrituração Fiscal Digital (EFD Contribuições)²⁵, os Registros Fiscais Consolidados das Operações e a Consolidação da Contribuição para o PIS e COFINS.

Essa constatação é importante porque o erro ou a negligência da equipe de licitação tem impacto direto na remuneração do trabalhador, na prestação dos serviços, no bem estar social, na operação e lucratividade das empresas, como também numa eventual responsabilização subsidiária da Administração Pública.

Numa análise isolada, o estudo não constatou determinações incorretas das alíquotas do PIS e COFINS para as empresas optantes do Simples Nacional ou tributadas pelo Lucro Presumido. No entanto, o cenário se agravou quando se analisaram as empresas cujo regime de tributação era o Lucro Real já que erros foram encontrados em 38,46% das determinações das alíquotas informadas nas Planilhas de Custos e Formação de Preços (GRÁFICO 4).



Fonte: Elaboração própria (2023).

De forma deliberada ou não, as empresas fizeram uso de uma “contabilidade desacertada” para definir suas alíquotas efetivas de PIS e COFINS, mesmo considerando os créditos tributários a que tem direito, e que, por coincidência ou não, apontaram para percentuais inferiores aos valores reais em 100% das determinações incorretas.

²⁵ Orientação estabelecida no portal de compras do Governo Federal.

Ainda no tocante ao regime não cumulativo do PIS e da COFINS e de forma a corroborar com o entendimento, o Superior Tribunal de Justiça (2020b) aponta que a “Administração Pública possui um mecanismo [para] verificar o percentual efetivo das alíquotas a fim de refletir mais fielmente o regime tributário de empresas sob o regime não cumulativo, [a] Escrituração Digital das Contribuições do PIS e da COFINS” (BRASIL, 2020b).

No entanto, a constatação do estudo ainda se mostra mais preocupante porque, em 100% das determinações incorretas, os agentes públicos estavam de posse dos Registro da Escrituração Fiscal Digital (EFD Contribuições), dos Registros Fiscais Consolidados das Operações e das Consolidações das Contribuições para o PIS e COFINS, mas não corrigiram ou não souberam o que fazer com as informações enviadas pelas empresas.

Resumindo, os fatos apontam que mesmo possuindo uma assessoria contábil, erros na determinação das alíquotas foram constatados em 38,46% dos dados informados pelas empresas e, em todos os casos, os valores foram inferiores aos devidos. As repercussões desses erros produziram valores mensais ofertados menores do que deveriam ser e isso representou uma vantagem nos procedimentos licitatórios haja vista que os dados analisados foram de ofertas vencedoras, homologadas e contratadas pela Administração Pública.

Portanto, há uma percepção clara de “coincidências”, visto que os erros apontados em 100% das determinações incorretas das alíquotas do PIS e da COFINS poderiam ser facilmente corrigidos, ainda mais porque os agentes públicos estavam de posse das informações necessárias ao confronto dos dados, mas não agiram ou não souberam agir, de forma a corrigir os erros observados.

No entanto, diante de cenários que apontam para acontecimentos que ocorrem em simultâneo, Carl Gustav Jung²⁶ alerta que “as coincidências significativas são pensáveis como puro acaso. Mas, quanto mais elas se multiplicam, maior e mais exata é sua concordância, tanto mais diminui sua probabilidade e mais aumenta sua impensabilidade” (JUNG, 1971, p.82). Para o autor, o aumento no nível de ocorrências é um indicador de convergência de seu significado, enquanto que a diminuição aumenta a divergência de seu significado. Logo, a escalada probabilística de 100% já

²⁶ Psiquiatra e psicoterapeuta suíço, fundador da psicologia analítica.

é razão suficiente para considerar que as “coincidências” não são meros acasos e, sim, ações com um teor de intencionalidade.

Jung (1990) ainda menciona que se a coincidência de certos acontecimentos ou sua conexão não pode ser explicada é porque a ligação existente entre os acontecimentos paralelos é o sentido da coincidência. Portanto, empregando o entendimento ao caso em questão, a ligação que existe entre os fatos observados na determinação das alíquotas do PIS e da COFINS e, conseqüentemente, na conduta dos licitantes é o de vencer, ofertando o menor valor mensal no procedimento licitatório, embora que o mesmo não reflita o cenário real da empresa já que a documentação aponta para alíquotas diferentes.

No entendimento da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico ²⁷ (OCDE), essa prática de manipular as estimativas de seus custos/despesas é denominada “jogo de planilhas”, ou seja, a empresa licitante subestima os gastos relacionados aos seus serviços, não os executa da forma que deveria ser e lucra, se valendo de acréscimos ou modificações que pleiteiam nos contratos. Para a organização, o Brasil deveria adotar uma regulamentação mais detalhada que reduzisse os riscos de valores ofertados anormalmente baixos, protegesse a concorrência entre os licitantes e reduzisse o risco de conluio entre licitantes e agentes públicos (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2021).

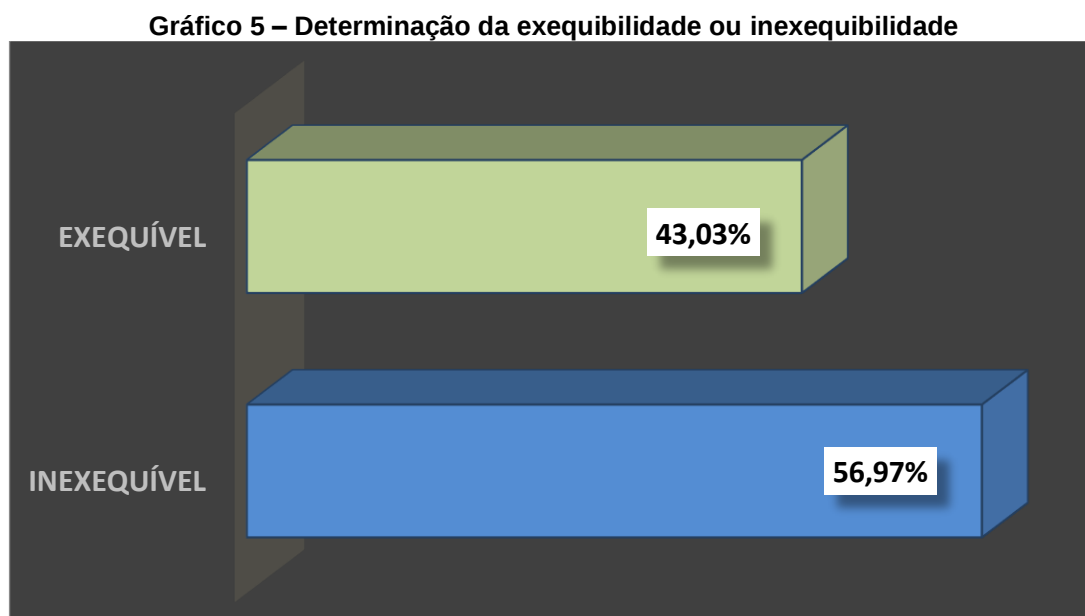
A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (2009) ainda alerta nas suas diretrizes de combate a erros em licitações públicas que é preciso procurar sinais e padrões quando as empresas estiverem fazendo seus lances e enviando suas documentações, como também na frequência com que ganham ou perdem, porque certos padrões e práticas podem estar em desacordo com um mercado competitivo e sugerem a possibilidade de manipulação de licitações.

O fato é que no presente estudo foram observados padrões e práticas de manipulação das alíquotas, em 100% das determinações incorretas dos PIS e da COFINS, fazendo com que empresas vencessem as licitações mesmo não

²⁷ “A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico foi fundada em 1961 e tem como objetivo a identificação e o estabelecimento de práticas e políticas que promovam prosperidade, igualdade, oportunidade e bem-estar para todos. A organização atua em estreita colaboração com os países, buscando a disseminação de boas práticas em áreas como, educação, boa governança, inclusão, investimento, concorrência, anticorrupção e política fiscal; e facilitar o diálogo político.

apresentando as condições adequadas e ainda contando com o erro ou negligência dos agentes públicos em 100% dos casos em questão.

Prosseguindo, após análise do Programa de Alimentação do Trabalhador, do Fator Acidentário de Prevenção, do Seguro de Acidente de Trabalho, dos regimes de tributação e da determinação de suas alíquotas (corrigidas quando necessárias), o estudo avançou para a última etapa e utilizou o modelo de tomada de decisão que foi construído no transcorrer do trabalho para analisar os valores mensais ofertados pelos licitantes nas 251 (duzentas e cinquenta e uma) Planilhas de Custos e Formação de Preços, buscando responder em que medida as propostas ofertadas nas licitações para contratação de serviços terceirizados nas Instituições Federais de Ensino são exequíveis e averiguou que a inexequibilidade atingiu 56,97% dos casos.



Fonte: Elaboração própria (2023).

Essa constatação é resultado direto dos erros encontrados nas propostas e na conduta dos agentes públicos que admitiram valores incorretos, o que configura uma prática reprovável que pode prejudicar a prestação dos serviços e sua qualidade, o adimplemento de tributos, a remuneração dos trabalhadores e a responsabilização da Administração Pública.

De forma a corroborar com o tema, o Ministro Ubiratan Aguiar esclarece que:

[...] Com efeito, ao admitir uma proposta com tais imperfeições, a administração pública pode ficar sujeita a uma posterior oposição de dificuldades para a execução contratual de parte da empresa. Não

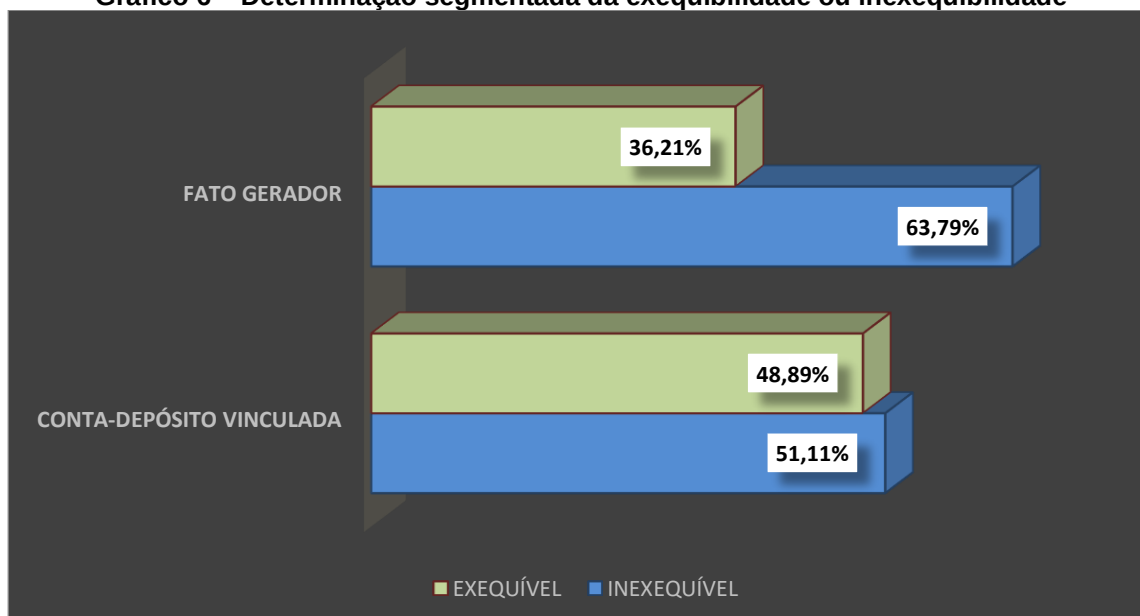
seria surpresa se, frustrada a alíquota incerta, que possibilitou cotações mais baixas e a adjudicação do objeto, a contratada viesse alegar a necessidade de equilíbrio econômico-financeiro, com base, por exemplo, no §5º do art. 65 da Lei nº 8.666/93.

[...]. Chancelar uma promessa como se fosse uma prescrição de lei, com a boa intenção de contratar por menos, pode acabar trazendo consequências danosas para os cofres públicos. Além disso, transgride o princípio da legalidade desprezando, no caso, a realidade tributária. (BRASIL, 2005b).

Niebuhr (2011) ainda complementa argumentado que admitir propostas inexequíveis pode impactar de maneira desastrosa a Administração porque, além de contratar uma prestação de serviços mal estruturada, levará a demorados, onerosos e necessários novos procedimentos licitatórios. Também é preciso ter em mente que uma contratação com valores bem abaixo dos estimados pela Administração Pública e, conseqüentemente, suspeita de inexequibilidade, eleva os custos administrativos da entidade com o gerenciamento do contrato porque será preciso manter grande e constante vigilância com relação à qualidade e possíveis litígios com a empresa prestadora do serviço (JUSTEN FILHO, 2010).

O estudo ainda avança numa análise segmentada e identifica que os casos de inexequibilidade superaram os de exequibilidade (GRÁFICO 6) e atingiram 63,79% dos casos quando os contratos firmados pela Administração Pública foram por Fato Gerador, contra 51,11% dos casos em que os pagamentos efetuados pelos entes públicos ocorreram por meio de Conta-Depósito Vinculada.

Gráfico 6 – Determinação segmentada da exequibilidade ou inexequibilidade



Fonte: Elaboração própria (2023).

Uma das pertinentes explicações para o fato de que os contratos firmados por Fato Gerador são mais susceptíveis de inexecução se encontra no seu próprio Caderno de Logística já que o mesmo afirma que a Administração Pública só se responsabiliza tão somente pelo pagamento dos custos decorrentes de eventos que efetivamente ocorrem, ou seja, a contratada só recebe as rubricas dos módulos e submódulos das Planilhas de Custos e Formação de Preços quando as mesmas ocorrem, são fiscalizadas e atestadas pela gestão do contrato (BRASIL, 2018b).

Diferentemente do que acontece na Conta-Depósito Vinculada, já que todo valor mensal homologado será repassado a empresa, independentemente de sua real ocorrência. Nessa forma de pagamento, as empresas podem gerenciar as rubricas que não ocorrem, mas são recebidas e, desta forma, compensar qualquer erro no dimensionamento de outras rubricas (BRASIL, 2018a).

O estudo ainda mostrou que, percentualmente, a inexecução teve uma variação de 0,06% a 16,23% do valor mensal necessário a exequibilidade, o que correspondeu a valores monetários compreendidos entre R\$ 37,36/ano a R\$ 465.515,61/ano. Logo, baseados nos dados coletados, nas documentações dos licitantes e na pesquisa bibliográfica, é possível inferir que a manipulação dos dados das empresas (o jogo de planilhas) tinha dois objetivos bem claros:

Tabela 7 – Objetivos da manipulação dos dados dos licitantes

Objetivos	Diferença percentual entre o VMD ²⁸ e o VMO ²⁹	Valores monetários envolvidos	Cenário em que as Planilhas de Custos e Formação de Preços se encontravam
Vencer	Baixa	Mínimos / Irrisórios	Próximos da realidade da empresa
Vencer e Lucrar	Elevada	Máximos / Expressivos	Distantes da realidade da empresa

Fonte: Elaboração própria (2023).

Há de se compreender que uma diferença percentual elevada entre o valor mensal devido e o valor mensal ofertado, levaria a empresa a tentar renegociar o contrato após a adjudicação, solicitando o reequilíbrio econômico por meio do ajustamento dos dados da empresa a valores mais altos já que o valor mensal que

²⁸ Valor mensal devido.

²⁹ Valor mensal ofertado.

deveria ter sido proposto estava bem distante do que foi apresentado nas Planilhas de Custos e Formação de Preços. (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2021, p.72). Por outro lado, uma diferença percentual baixa entre o VMD e o VMO conduziria a ganhos mínimos e inexpressivos, o que leva ao entendimento de que apenas foram deliberadamente realizados com o intuito de vencer os procedimentos licitatórios.

Por fim, fundamentado em recomendação e jurisprudência do Tribunal de Contas da União (Acórdãos nº 950/2007 e nº 1.696/2010), é preciso relembrar que devido ao caráter personalístico das empresas tributadas pelo Lucro Real, o cálculo da exequibilidade de todas as empresas não considerou o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (BRASIL, 2007; BRASIL, 2010). Logo, a porcentagem de Planilhas de Custos e Formação de Preços inexecutáveis tende a ser superior aos dados observados no estudo.

6 CONCLUSÃO

Esse estudo teve por objetivo avaliar a exequibilidade das propostas ofertadas nas licitações para contratação de serviços terceirizados nas Instituições Federais de Ensino e, para tanto, um modelo de tomada de decisão foi construído para analisar em que medida os valores mensais propostos pelas empresas vencedoras são exequíveis, como também identificar se as composições dos valores mensais necessárias as suas viabilidades estavam presentes nas Planilhas de Custos e Formação de Preços (PCFPs) apresentadas na fase de julgamento dos certames licitatórios.

A construção do modelo de tomada de decisão foi baseada nos instrumentos normativos e legais vigentes no país para se adequar as formas de pagamento que a Administração Pública pode adotar (Conta-Depósito Vinculada e Fato Gerador) e aos regimes de tributação que as empresas podem estar enquadradas (Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real).

Nesse sentido, o modelo proposto subtrai do valor mensal ofertado, o lucro pretendido na prestação dos serviços e os custos/despesas aos quais as empresas estarão submetidas, inclusive aquelas que não constam da Planilha de Custos e Formação de Preços, mas que são inerentes a cada licitante, como as retenções tributárias, as retenções da Conta-Depósito Vinculada, os gastos mensais, os tributos, os encargos previdenciários, FGTS e outras contribuições, e as compensações que devem ser realizadas quando os valores retidos são superiores ou inferiores aos devidos e quando se adota o pagamento pelo Fato Gerador. Assim, o valor resultante da subtração de todas as variáveis estudadas do valor mensal ofertado pressupõe exequibilidade para os saldos não negativos e inexecutabilidade para os saldos negativos.

Já no tocante a identificação ou não das composições dos valores mensais necessárias as suas viabilidades estarem presentes nas Planilhas de Custos e Formação de Preços (PCFPs) apresentadas na fase de julgamento dos certames licitatórios, o estudo inseriu os dados de 251 (duzentas e cinquenta e uma) planilhas eletrônicas de lances vencedores, homologados e com contratos firmados com a Administração Pública, no modelo de tomada de decisão construído e observou que os processos licitatórios para contratações de serviços terceirizados nas Instituições Federais de Ensino devem ser realizados com cautela e atenção aos detalhes que no

caso em questão são as alíquotas, os percentuais e os regimes de tributação que caracterizam cada empresa participante.

A análise individual de cada valor mensal proposto e a verificação das informações apresentadas pelas empresas licitantes revelou que, em muitos casos, os valores propostos não estavam em conformidade com a legislação vigente, o que pode gerar problemas futuros na execução dos contratos e numa eficiente prestação dos serviços a que se destinam, como também numa eventual responsabilização subsidiária da Administração Pública.

O trabalho constatou pontos positivos na atuação da Comissões de Licitações. O primeiro foi a verificação do documento de inscrição junto ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) ou da constatação da natureza indenizatória do auxílio-alimentação estabelecida em Convenções ou Acordos Coletivos de Trabalho em 100% dos casos analisados pelas Comissões de Licitações, o que não provocou correções de natureza salarial e um efeito cascata nos módulos e submódulos das PCFPs, nem efeitos na exequibilidade do lance ofertado.

Já o segundo e terceiro pontos positivos tratam, respectivamente, das corretas certificações do Fator Acidentário de Prevenção (FAP) em 93,23% dos casos e do Seguro de Acidente de Trabalho em 72,51% das Planilhas de Custos e Formação de Preços. Essas rubricas podem impactar os encargos previdenciários, FGTS e outras contribuições em até 6%, além de repercutir num “efeito dominó” nos valores estabelecidos pelos licitantes para os demais módulos e submódulos das PCFPs e, do mesmo modo, na sua exequibilidade.

O último e quarto ponto positivo do trabalho se trata da consulta aos regimes de tributação e o trabalho mostra que, em 60,16% das análises, as Comissões de Licitações verificaram as documentações necessárias e certificadoras do enquadramento tributário e suas alíquotas.

No entanto, durante o desenvolvimento do estudo, foram identificadas diversas lacunas nas Comissões de Licitações acerca do conhecimento sobre o tema, ou seja, o estudo aponta pontos negativos e preocupantes. O primeiro deles é o fato de que 20,72% das 27,49% incorretas determinações do SAT representa o cenário em que os agentes públicos detinham as informações do FAP enviadas pelos licitantes e não souberam fazer o devido cruzamento de dados com o percentual estabelecido para a atividade econômica relacionada ao Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, juntamente com o Decreto nº 3.048/1999 para se obter o percentual correto do Seguro

de Acidente de Trabalho. Os demais 6,77% dos casos, simplesmente, não analisaram documento algum, ou seja, não havia no Portal de Compras do Governo Federal, o Compras.gov.br, nenhum documento que comprovasse o Fator Acidentário de Prevenção (FAP), muito menos quaisquer diligências nesse sentido. A análise dos dados e, conseqüentemente, da exequibilidade foi distorcida e comprometida desde a fase de julgamento da licitação.

O segundo ponto negativo e extremamente alarmante na conduta das Comissões de Licitações foi não consultar os regimes de tributação em 39,84% dos casos. É importante salientar que a variação do PIS e da COFINS pode ser de até 10,6%, o que pode impactar a análise do vencedor e a exequibilidade do valor mensal ofertado de modo significativo já que a disputa entre os licitantes, na maioria das vezes, ocorre em torno de poucos centavos.

A situação é tão séria que ao fazer um recorte para as empresas tributadas pelo Lucro Real, o estudo verificou uma “contabilidade desacertada” ao se definir as alíquotas do PIS e da COFINS em 38,46% dos casos. Essa constatação é ainda mais desassossegadora pois se verificar que os agentes públicos receberam os documentos necessários a determinação das alíquotas efetivas e, no mínimo, não souberam fazer as relações pertinentes com os Registro da Escrituração Fiscal Digital (EFD Contribuições), muito menos com os Registros Fiscais Consolidados das Operações e das Consolidações das Contribuições para o PIS e COFINS. Assim, num flagrante atentado ao tratamento isonômico, empresas sagraram-se vencedoras quando não deveriam.

O terceiro e último ponto negativo é o mais inquietante de todos já que se constatou a inexecuibilidade dos valores mensais ofertados, homologados e contratados pelas Instituições Federais de Ensino em 56,97% das Planilhas de Custos e Formação de Preços e, mesmo numa análise segmentada, a inexecuibilidade ainda é maior seja nos pagamentos por Conta-Depósito Vinculada (51,11%) ou por Fato Gerador (63,79%).

Nessa situação, as empresas só podem optar por 03 (três) caminhos, desistir do contrato e ficar impedida de licitar por até 05 (cinco) anos; permanecer com o contrato, computar o prejuízo e recorrer a capital de terceiros para não ser sofrer sanções administrativas; ou permanecer com o contrato e esperar uma negligente gestão e fiscalização do contrato para pleitear recomposição de preços com base nos dados inerentes de cada empresa.

O fato é que fica evidenciado que em 56,97% das análises, os erros dos agentes públicos impediram a contratação de empresas com condições reais de executar os contratos de maneira satisfatória, sem comprometer seu capital e sem provocar a responsabilização da Administração Pública de modo subsidiário. Sem contar que os erros cometidos atentam contra o art. 3º da Lei nº 8.666/93 que dentre tantos princípios prevê, o tratamento isonômico, a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, a vinculação ao instrumento convocatório e, principalmente, na situação em questão, o julgamento objetivo.

Portanto, conclui-se que a análise minuciosa das informações apresentadas pelas empresas licitantes é essencial para garantir a transparência, a legalidade e a qualidade das contratações de serviços terceirizados nas Instituições Federais de Ensino. Além disso, é importante que a Administração Pública esteja atenta a todas as etapas do processo licitatório, que possua o conhecimento necessário das documentações e dos procedimentos envolvidos e que exerça um controle efetivo sobre a execução dos contratos firmados, de modo a assegurar a eficiência e a eficácia na prestação dos serviços terceirizados.

Concluindo, a pesquisa apresentou resultados claros, no sentido de se atingir os objetivos propostos e de forma satisfatória, oferecendo resultados que são importantes na compreensão da relação existente entre o que se quer contratar e a forma que se deve proceder.

Porém, o estudo apresenta limitações que em próximos trabalhos podem ser superados como a literatura escassa já que a produção científica acerca do tema se mostrou exígua, a necessidade de análise de muitos dados para a determinação da exequibilidade e a falta de um esclarecimento dos instrumentos normativos e legais que tratam do tema.

Para próximos estudos, fica como sugestões, a avaliação da exequibilidade das propostas ofertadas nas licitações para contratação de serviços, na ótica dos agentes públicos e dos licitantes, para que se estude as razões que levam as pessoas que conduzem os certames licitatórios a negligenciarem tantos procedimentos que aqui foram relatados e as justificativas que levam os licitantes a ofertarem lances insuficientes para suprirem os custos, despesas e lucros a que se propõem; e o estudo dos eventuais problemas gerados na gestão e fiscalização dos contratos que no presente trabalho foram determinados como inexecutáveis.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE JUNIOR, Reneudo de. **Análise da terceirização do serviço de transporte no serviço público**: um estudo comparativo. 75f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Curitiba. 2018. Disponível em: http://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/3834/1/CT_PROFIAP_M_Albuquerque%20Junior%2c%20Reneudo%20de_2018.pdf. Acesso em: 07 out. 2022.

ALCANTARA, Christian Mendez. **Racionalidade e política no processo decisório de terceirização**: um estudo comparativo de caos. 195f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal do Paraná. Curitiba. 1998. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/32094/R%20-%20D%20-%20CHRISTIAN%20MENDEZ%20ALCANTARA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 15 nov. 2022.

ARAÚJO, Anísio José da Silva. **Paradoxos da modernização**: terceirização e segurança dos trabalhadores em uma refinaria de petróleo. Tese (Doutorado) – Fiocruz, Rio de Janeiro, 2001. Disponível em: <https://www.arca.fiocruz.br/handle/icict/4476>. Acesso em: 11 set. 2022.

BAZERMAN, Max Hal; MOORE, Don. **Processo Decisório**. Campus Elsvier. Rio de Janeiro. 2010.

BRASIL. **Acórdão 237**. Tribunal de Contas da União. Brasília. 2009. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/KEY%253AACORDAO-COMPLETO-1123695/DTRELEVANCIA%2520desc/0/sinonimos%253Dfalse. Acesso em: 11 set. 2022.

BRASIL. **Acórdão nº 395**. Tribunal de Contas da União. Brasília. 2005. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/KEY%253AACORDAO-COMPLETO-34007/DTRELEVANCIA%2520desc/0/sinonimos%253Dfalse. Acesso em: 17 fev. 2023.

BRASIL. **Acórdão nº 950**. Tribunal de Contas da União. Brasília. 2007. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/KEY%253AACORDAO-COMPLETO-34007/DTRELEVANCIA%2520desc/0/sinonimos%253Dfalse. Acesso em: 17 fev. 2023.

BRASIL. **Acórdão nº 1.696**. Tribunal de Contas da União. Brasília. 2010. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/KEY%253AACORDAO-COMPLETO-1147773/DTRELEVANCIA%2520desc/0/sinonimos%253Dfalse. Acesso em: 17 fev. 2023.

BRASIL. **Acórdão nº 3.622**. Tribunal de Contas da União. Brasília. 2011a. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/KEY%253AACORDAO-COMPLETO-34007/DTRELEVANCIA%2520desc/0/sinonimos%253Dfalse

completo/*/KEY%253AACORDAO-COMPLETO-1182150/DTRELEVANCIA%2520desc/0/sinonimos%253Dfalse. Acesso em: 11 set. 2022.

BRASIL. **Cartilha sobre Conta-Depósito Vinculada**. Orientações básicas sobre a operacionalização da Conta Vinculada. 2018a. Disponível em: https://www.gov.br/compras/pt-br/agente-publico/cadernos-de-logistica/midia/caderno_logistica_conta_vinculada.pdf. Acesso em: 17 fev. 2023.

BRASIL. **Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999**. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. 1999a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048.htm. Acesso em: 17 fev. 2023.

BRASIL. **Decreto nº 3.555, de 08 de agosto de 2000**. Aprova o Regulamento para a modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns. 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3555.htm. Acesso em: 17 fev. 2023.

BRASIL. **Decreto nº 5.450, de 31 de maio de 2005**. Regulamenta o pregão, na forma eletrônica, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. 2005b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/d5450.htm. Acesso em: 17 fev. 2023.

BRASIL. **Decreto nº 10.024, de 20 de setembro de 2018**. Regulamenta a licitação, na modalidade pregão, na forma eletrônica, para a aquisição de bens e a contratação de serviços comuns, incluídos os serviços comuns de engenharia, e dispõe sobre o uso da dispensa eletrônica, no âmbito da administração pública federal. 2018b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/d10024.htm. Acesso em: 17 set. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 10.854, de 10 de novembro de 2021**. Regulamenta disposições relativas à legislação trabalhista e institui o Programa Permanente de Consolidação, Simplificação e Desburocratização de Normas Trabalhistas Infralegais e o Prêmio Nacional Trabalhista, e altera o Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. 2021a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/Decreto/D10854.htm. Acesso em: 17 fev. 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 11 set. 2022.

BRASIL. **Enunciado Nº 331, de 21 de dezembro de 1993**. Tribunal Superior do Trabalho. Contrato de prestação de serviços: Legalidade. 1993a. Disponível em: http://www3.tst.jus.br/jurisprudencia/Sumulas_com_indice/Sumulas_Ind_301_350.html. Acesso em: 11 set. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 5, de 26 de maio de 2017**. Dispõe sobre as regras e diretrizes do procedimento de contratação de serviços sob o regime de

execução indireta no âmbito da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional. 2017a. Disponível em: <https://www.gov.br/compras/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-no-5-de-26-de-maio-de-2017-atualizada>. Acesso em: 17 set. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012.** Dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37200>. Acesso em: 17 fev. 2023

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 2.053, de 06 de dezembro de 2021.** Dispõe sobre a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), destinada ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS), devida pelas empresas referidas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. 2021b. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=122005>. Acesso em: 17 fev. 2023

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022.** Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e das contribuições devidas a terceiros, administradas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. 2022a. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=126687>. Acesso em: 17 fev. 2023.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 459, de 17 de outubro de 2004.** Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços. 2004. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15365&visao=compilado>. Acesso em: 17 fev. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal. 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 17 fev. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 17 fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.645, de 1º de dezembro de 1970.** Estabelece diretrizes para a classificação de cargos do Serviço Civil da União e das autarquias federais, e dá outras providências. 1970. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5645.htm. Acesso em: 11 set. 2022.

BRASIL, **Lei nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985**. Institui o Vale-Transporte e dá outras providências. 1985. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7418.htm. Acesso em: 17 abr. 2023.

BRASIL, **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. 1991a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212compilado.htm. Acesso em: 17 abr. 2023.

BRASIL, **Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991**. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. 1991b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm. Acesso em: 17 abr. 2023.

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. 1993b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm. Acesso em: 11 set. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. 1999b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em: 17 abr. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm. Acesso em: 17 abr. 2023.

BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal. 2011b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 11 set. 2022.

BRASIL. **Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011**. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários. 2011c. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm. Acesso em: 17 abr. 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.429, de 31 de março de 2017**. Altera dispositivos da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, que dispõe sobre o trabalho temporário nas empresas urbanas e dá outras providências; e dispõe sobre as relações de trabalho na empresa de prestação de serviços a terceiros. 2017b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/l13429.htm. Acesso em: 11 set. 2022.

BRASIL. **Lei nº 14.133, de 01 de abril de 2021**. Lei de licitações e contratos administrativos. 2021c. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm. Acesso em: 12 out. 2022.

BRASIL. **Manual de preenchimento do modelo de planilhas de custos e formação de preços do Superior Tribunal de Justiça**. Brasília. 2020a. 102 p. Disponível em: https://transparencia.stj.jus.br/wp-content/uploads/Manual_do_Modelo_de_Planilhas_de_Custos_do_STJ.pdf. Acesso em: 17 abr. 2023.

BRASIL. **Orientação Jurisprudencial nº 133, de 27 de novembro de 1976**. Ajuda alimentação. PAT. 1976. Disponível em: <https://jurisprudencia.tst.jus.br/?tipoJuris=OJ&orgao=TST&pesquisar=1#void>. Acesso em: 17 abr. 2023.

BRASIL. **Orientações e Procedimentos nº 19, de 10 de agosto de 2020**. Compras. Orientações sobre PIS e COFINS em contratações de prestação de serviços, com dedicação exclusiva de mão de obra. 2020b. Disponível em: <https://www.gov.br/compras/pt-br/agente-publico/orientacoes-e-procedimentos/19-orientacoes-sobre-pis-e-cofins-em-contratacoes-de-prestacao-de-servicos-com-dedicacao-exclusiva-de-mao-de-obra>. Acesso em: 17 abr. 2023.

BRASIL. **Pagamento pelo Fato Gerador**. Orientações básicas sobre a operacionalização do pagamento pelo Fato Gerador. 2018c. Disponível em: https://www.gov.br/compras/pt-br/agente-publico/cadernos-de-logistica/midia/fato_gerador.pdf. Acesso em: 17 fev. 2023.

BRASIL. **Painel de Custeio Administrativo**. Ministério da Economia. Brasília, 2022b. Disponível em: <https://paineldecusteio.planejamento.gov.br/custeio.html>. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. **Súmula nº 241, de 21 de novembro de 2003**. Salário-utilidade. Alimentação. 2021b. Disponível em: <https://jurisprudencia.tst.jus.br/?tipoJuris=SUM&orgao=TST&pesquisar=1#void>. Acesso em: 17 abr. 2023.

BRAUNERT, Mariana Bettega; FIGUEIREDO, Igor Silva. Dimensões da terceirização e precariedade do trabalho no setor elétrico brasileiro. **Caderno CRH** [online]. 2021, v. Disponível em: <https://doi.org/10.9771/ccrh.v34i0.35938>. Acesso em: 07 out. 2022.

BRESSER PEREIRA, Luis Carlos. **Uma nova gestão para um novo Estado**: liberal, social, republicano, Ottawa: Revista de Serviços Públicos. 2001.

CABRAL, José de Arimathéa. **Terceirização nas Instituições Federais de Ensino Superior**: As contratações de serviços terceirizados na Universidade Federal de Pernambuco. 98f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste) – Universidade Federal de Pernambuco. Recife. 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/31867/1/DISSERTA%c3%87%c3%83O%20Jos%c3%a9%20de%20Arimath%c3%a9a%20Cabral.pdf>. Acesso em: 07 out. 2022.

CALDEIRA, Luiza Barbosa e CALDEIRA, Pedro Zany. **Comparação de custos com motoristas em universidade federal: servidores públicos vs terceirizados**. 11f. Revista de Administração Pública. Jul-ago 2019. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/tRTXTkmjx7Q8ymXsZN8sZdk/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 08 out. 2022.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2015.

CASTEL, Robert. **As metamorfoses da questão social: uma crônica do salário**. Rio de Janeiro: Vozes, 1998.

CASTRO, Ana Célia Bastos de. **Obrigações trabalhistas em contratos de terceirização na Administração Pública: o caso do Centro de Pesquisas Aggeu Magalhães**. 95f. Dissertação (Mestrado Profissional em Saúde Pública) – Fundação Oswaldo Cruz. Recife. 2010. Disponível em: <https://www.arca.fiocruz.br/bitstream/handle/icict/13597/595.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 07 out. 2022.

CASTRO, Rubens Ferreira de. **A terceirização no Direito do Trabalho**. São Paulo: Malheiros, 2008.

CRESWELL, John Ward. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto** / John W. Creswell; tradução Magda Lopes ; consultoria, supervisão e revisão técnica Dirceu da Silva. - 3. ed. - Porto Alegre: Artmed, 2010.

CUNHA JÚNIOR, Gilberto José Carneiro da. **Orçamento de obras: análise na composição do BDI (Bonificação e Despesas Indiretas) e sua influência na exequibilidade dos preços das obras públicas**. 2007. 95 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia Civil) - Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2007. Disponível em: <http://tede2.unicap.br:8080/handle/tede/28>. Acesso em: 09 out. 2022.

DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do trabalho**. 11. ed. São Paulo: LTr, 2012.

ENSSLIN, Leonardo; MONTIBELLER NETO, Gilberto; NORONHA, Sandro Mac Donald. **Apoio à Decisão: metodologias para estruturação de problemas e avaliação multicritério de alternativas**. Florianópolis: Insular, 2001

FONSECA, João José Saraiva da. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila. Disponível em: <http://www.ia.ufrj.br/ppgea/conteudo/conteudo-2012-1/1SF/Sandra/apostilaMetodologia.pdf>. Acesso em: 11 set. 2022.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo (Org.). **Métodos de pesquisa**. Coordenado pela Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS e pelo Curso de Graduação Tecnológica – Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>. Acesso em: 11 set. 2022.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisas**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GONÇALVES, Vera Olímpia. **Terceirização**: Trabalho temporário: orientação ao tomador de serviços. Brasília: STT, 2001.

GUARDA, Graziela Ferreira. **Análise de Contratos de Terceirização de TI na Administração Pública Federal sob a ótica da Instrução Normativa nº 04**. 118f. Dissertação (Mestrado em Engenharia Elétrica) – Universidade de Brasília. Brasília, Distrito Federal. 2011. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/8678/1/2011_GrazielaFerreiraGuarda.pdf. Acesso em: 07 out. 2022

JANUZZI, Paulo de Martino; MIRANDA, Wilmer Lázaro, DA SILVA; Daniela Santos Gomes. **Análise multicritério e tomada de decisão em políticas públicas**: aspectos metodológicos, aplicativo operacional e aplicações. Informática Pública. 2009. Disponível em: http://pbh.gov.br/informaticapublica/ANO11_N1_PDF/analise_multicriterio_e_tomada_de_decisao_em_Politicas_Publicas.pdf. Acesso: 14 nov. 2022.

JUNG, Carl Gustav. **A natureza da psique in Obras completas de C. G. Jung**. Petrópolis: Ed. Vozes, 1971

JUNG, Carl Gustav. **Sincronicidade**. OC 8/3. 4. ed. Trad. Pe. Dom Mateus Ramalho. Petrópolis: Vozes, 1990.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários a Lei de Licitações e Contratos Administrativos**. 14. ed. Dialética: São Paulo, 2010.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Pregão**: Comentários à Legislação do Pregão Comum e Eletrônico. 6 ed. São Paulo: Dialética, 2013.

KOWARICK, Lúcio. **Trabalho e vadiagem**: a origem do trabalho livre no Brasil. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1994.

LEIRIA, Jerônimo Souto, SARATT, Newton Dorneles. **Terceirização**: uma alternativa de flexibilidade empresarial. 8. ed. São Paulo: Gente, 1995.

MATTEO, Miguel; BESSA, Vagner de Carvalho. **As tendências atuais da subcontratação e as políticas de formação profissional no Brasil**. Santiago de Chile. 2005. Disponível em: <http://ec1ac.org/ddpe/noticias/paginas/4/22204/matteo.pdf>. Acesso em: 07 out. 2022.

MENDES, Lorena Lopes Freire. **Terceirização de serviços na administração pública**: uma análise da conta vinculada no âmbito do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região. 162f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação João Pinheiro. Belo Horizonte. 2020. Disponível em: <http://tede.fjp.mg.gov.br/bitstream/tede/450/2/FJP05-000468.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2022.

MIRANDA, Ludiany Barbosa Sena. **Gestão de risco de contratos da terceirização no setor público**: uma análise na Universidade Federal de Viçosa. 88f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) - Universidade Federal de Viçosa. Viçosa. 2018. Disponível em: <https://www.locus.ufv.br/bitstream/123456789/21582/1/texto%20completo.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2022.

MIRANDA, Vinicius. **Portais de Compras Públicas**: quais são os principais para licitações?. 2022. Disponível em: <https://conlicitacao.com.br/iniciantes/portais-de-compras-publicas-quais-sao-os-principais-para-licitacoes/>. Acesso em: 15 nov. 2022.

NEVES, Sileide Dias das. **Avaliação de política públicas**: uma análise da experiência de licitações sustentáveis da UNIVASF. 163f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) - Universidade Federal da Bahia. Salvador. 2016. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/21649/1/Neves%2c%20Sileide%20Dias%20da%20s.pdf>. Acesso em: 07 out. 2022.

NIEBUHR, Joel de Menezes. **Licitação Pública e Contrato Administrativo**. 2ª Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

NOGUEIRA, Christiane Wenck. **O enfoque da logística humanitária na localização de uma central de inteligência e suporte para situações emergenciais e no desenvolvimento de uma rede dinâmica**. 273 p. Tese (Doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Tecnológico, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Florianópolis, 2010. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/93995>. Acesso em: 11 set. 2022.

OBSERVATÓRIO SOCIAL DO BRASIL. **Manual de licitações**. 2014. Disponível em: https://novo.osbrasil.org.br/wp-content/uploads/2014/12/Manual_de_licitacoes_OSB507871.pdf. Acesso em: 17 abr. 2023.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Combate a cartéis em licitações no Brasil**: uma revisão das compras públicas federais. 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/daf/competition/Combate-a-Carteis-em-Licitacoes-no-Brasil-uma-Revisao-das-Compras-Publicas-Federais-2021.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2023.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Guidelines for Fighting bid rigging in public procurement**: Helping governments to obtain best value for money. 2009. Disponível em: <https://www.oecd.org/competition/cartels/42851044.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2023.

PEREIRA JUNIOR, Jessé Torres. **Comentários à Lei das Licitações e Contratações da Administração Pública**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pág. 55.

QUADROS, Daniela. **Diagnóstico da terceirização de serviços em uma organização de saúde**: estudo de caso do hospital universitário da UFSC. 147f. Dissertação (Mestrado em Administração Universitária) - Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. 2013. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/122758/323386.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 15 nov. 2022.

QUEIROZ, Carlos Alberto Ramos. **Manual de Terceirização**, São Paulo. STS, 1992.

REIS, Luciano Elias. Terceirização na Administração Pública: Breves Reflexões Críticas. **Revista Síntese de Direito Administrativo**. Abril 2015.

RIBEIRO, Hélien Regina de Oliveira e. **Análise das causas e do impacto financeiro de contratações adicionais em obras públicas**. 211f. Dissertação (Mestrado em Geotecnia, Estruturas e Construção Civil) - Universidade Federal de Goiás. Goiânia. 2015. Disponível em: <https://repositorio.bc.ufg.br/tede/bitstream/tede/5608/5/Disserta%c3%a7%c3%a3o%20-%20Helen%20Regina%20de%20Oliveira%20e%20Ribeiro%20-%202015.pdf>. Acesso em: 07 out. 2022.

ROBBINS, Stephen Paul; DECENZO, David Anthony. **Fundamentos de Administração**: conceitos e aplicações. Editora Prentice Hall. São Paulo, 2004.

SANTOS, Rozely Ferreira dos. **Planejamento ambiental**. São Paulo: Oficina de Texto, 2004.

TRIVIÑOS, Augusto Nibaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

VIOTTI DA COSTA, Emília. **Da Monarquia à República**: momentos decisivos. São Paulo. Grijalbo, 1977.

APÊNDICE A – Modelo de planilha de custos e formação de preços

(continua)

PLANILHA DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS			
Processo Administrativo nº		Licitação nº	
Discriminação dos Serviços (Dados Referente à Contratação)			
A	Data - Apresentação da Proposta	/...../20.....	
B	Município - ISSQN	João Pessoa/PB - 5%	
C	Ano Acordo, Convenção ou Dissídio Coletivo	CCT PB000517/2021	
E	Número de Meses de Execução Contratual		
Identificação do Serviço			
Tipo de Serviço		Unidade de Medida	Quantidade Total a Contratar
Auxiliar de Manutenção Predial		44 horas	4
Dados para composição dos custos referentes a mão de obra			
Item	Descrição	Comentário	Valor
1	Tipo de Serviço	Auxiliar de Manutenção Predial	
2	Classificação Brasileira de Ocupações (CBO)		5143-10
3	Salário Normativo da Categoria Profissional	CCT PB000517/2021	R\$ 1.619,68
4	Categoria Profissional	CCT PB000517/2021	SEAC-PB
5	Data-Base da Categoria	CCT PB000517/2021	01/JANEIRO
Módulo 1 - Composição da Remuneração			
1	Composição da Remuneração	Comentário	Valor
A	Salário-Base	GRUPO VIII	R\$ 1.619,68
B	Adicional de Periculosidade*		R\$ 0,00
C	Adicional de Insalubridade*		R\$ 0,00
D	Adicional Noturno		R\$ 0,00
E	Adicional de Hora Noturna Reduzida		R\$ 0,00
F	Outros (especificar)		R\$ 0,00
Total			R\$ 1.619,68
Módulo 2 - Encargos e Benefícios Anuais, Mensais e Diários			
Submódulo 2.1 - 13º (décimo terceiro) Salário, Férias e Adicional de Férias			
2.1	13º (décimo terceiro) Salário, Férias e Adicional de Férias	Percentual	Valor
A	13º (décimo terceiro) Salário	8,33%	R\$ 134,97
B	Férias e Adicional de Férias	11,11%	R\$ 179,96
Total			R\$ 314,93
BASE DE CÁLCULO PARA O SUBMÓDULO 2.2		MÓDULO 1	R\$1.619,68
		MÓDULO 2.1	R\$314,93
		TOTAL	R\$1.934,61

(continua)

Submódulo 2.2 - Encargos Previdenciários (GPS), Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) e outras contribuições			
2.2	GPS, FGTS e outras contribuições	Percentual	Valor
A	INSS	20,00%	R\$ 386,92
B	Salário Educação	2,50%	R\$ 48,36
C	SAT (+FAP de 0,5 a 2,0) (Variação: 0,5% a 6 %)	1,00%	R\$ 19,34
D	SESC ou SESI	1,50%	R\$ 29,01
E	SENAI - SENAC	1,00%	R\$ 19,34
F	SEBRAE	0,60%	R\$ 11,60
G	INCRA	0,20%	R\$ 3,86
H	FGTS	8,00%	R\$ 154,76
Total		34,80%	R\$ 673,19
Submódulo 2.3 – Benefícios mensais e diários			
2.3	Benefícios Mensais e Diários	Comentário	Valor
A	Transporte		R\$ 0,00
B	Auxílio-Refeição/Alimentação	CCT PB000517/2021	R\$ 368,00
C	Assistência Médica e Familiar		R\$ 0,00
D	Intervalo Intra jornada (não usufruído pelo empregado)		R\$ 0,00
E	Benefício Odontológico	CCT PB000517/2021	R\$ 20,00
F	Auxílio Morte/Funeral	CCT PB000517/2021	R\$ 5,00
G	Plano de Assistência Familiar e Social	CCT PB000517/2021	R\$ 40,00
Total			R\$ 433,00
Quadro-Resumo do Módulo 2 - Encargos e Benefícios anuais, mensais e diários			
2	Encargos e Benefícios Anuais, Mensais e Diários	Comentário	Valor
2.1	13º (décimo terceiro) Salário, Férias e Adicional de Férias		R\$ 314,93
2.2	GPS, FGTS e outras contribuições		R\$ 673,19
2.3	Benefícios Mensais e Diários		R\$ 433,00
Total			R\$ 1.421,12
Módulo 3 - Provisão para Rescisão			
3	Provisão para Rescisão	Percentual	Valor
A	Aviso Prévio Indenizado	0,17%	R\$ 2,69
B	Incidência do FGTS sobre o Aviso Prévio Indenizado	8,00%	R\$ 0,21
C	Multa do FGTS e contribuição social sobre o Aviso Prévio Indenizado	0,06%	R\$ 1,03
D	Aviso Prévio Trabalhado	1,91%	R\$ 30,86
E	Incidência de GPS, FGTS e outras contribuições sobre o Aviso Prévio Trabalhado	34,80%	R\$ 10,73
F	Multa do FGTS e contribuição social sobre o Aviso Prévio Trabalhado	3,14%	R\$ 50,79
Total		48,07%	R\$ 96,31
		TOTAL	R\$3.137,11
BASE DE CÁLCULO PARA O MÓDULO 4		MÓDULO 1	R\$1.619,68
		MÓDULO 2	R\$1.421,12

(continua)

BASE DE CÁLCULO PARA O MÓDULO 4		MÓDULO 3	R\$96,31
		TOTAL	R\$3.137,11
Módulo 4 - Custo de Reposição do Profissional Ausente			
Submódulo 4.1 - Substituto nas Ausências Legais			
4.1	Substituto nas Ausências Legais	Percentual	Valor
A	Substituto na cobertura de Férias	1,62%	R\$ 50,83
B	Substituto na cobertura de Ausências Legais	0,28%	R\$ 8,74
C	Substituto na cobertura de Licença-Paternidade	0,03%	R\$ 0,87
D	Substituto na cobertura de Ausência por acidente de trabalho	0,03%	R\$ 0,94
E	Substituto na cobertura de Afastamento Maternidade	0,03%	R\$ 0,94
F	Substituto na cobertura de Outras ausências (especificar)	0,00	R\$ 0,00
Total		1,99%	R\$ 62,32
Submódulo 4.2 - Substituto na Intra jornada			
4.2	Substituto na Intra jornada	Comentário	Valor
A	Substituto na cobertura de Intervalo para repouso ou alimentação		
Total			
Quadro-Resumo do Módulo 4 - Custo de Reposição do Profissional Ausente			
4	Custo de Reposição do Profissional Ausente	Comentário	Valor
4.1	Substituto nas Ausências Legais		R\$ 62,32
4.2	Substituto na Intra jornada		-
Total			R\$ 62,32
Módulo 5 - Insumos Diversos			
5	Insumos Diversos	Comentário	Valor
A	Uniformes e Equipamento de Proteção Individual - EPI		R\$ 79,36
B	Equipamentos de Proteção Coletiva - EPC		R\$ 16,91
C	Materiais		R\$ 129,92
D	Equipamentos		R\$ 15,61
E	Diárias		R\$ 0,00
Total			R\$ 241,80
BASE DE CÁLCULO PARA O MÓDULO 6		MÓDULO 1	R\$1.619,68
		MÓDULO 2	R\$1.421,12
		MÓDULO 3	R\$96,31
		MÓDULO 4	R\$62,32
		MÓDULO 5	R\$241,80
		TOTAL	R\$3.441,23
Módulo 6 - Custos Indiretos, Tributos e Lucro			
6	Custos Indiretos, Tributos e Lucro	Percentual	Valor
A	Custos Indiretos	2,000000%	R\$ 68,82
B	Lucro	1,798400%	R\$ 63,12

(conclusão)

C	Tributos	8,65%	R\$ 338,33
	C.1 - PIS	0,65%	R\$ 25,42
	C.2 - COFINS	3,00%	R\$ 117,34
	C.3 - ISSQN	5,00%	R\$ 195,57
Total			R\$ 470,27
QUADRO-RESUMO DO CUSTO POR EMPREGADO			
Item	Mão de obra vinculada à execução contratual	Valor	
A	Módulo 1 - Composição da Remuneração	R\$ 1.619,68	
B	Módulo 2 - Encargos e Benefícios Anuais, Mensais e Diários	R\$ 1.421,12	
C	Módulo 3 - Provisão para Rescisão	R\$ 96,31	
D	Módulo 4 - Custo de Reposição do Profissional Ausente	R\$ 62,32	
E	Módulo 5 - Insumos Diversos	R\$ 241,80	
	Subtotal (A + B + C + D + E)	R\$ 3.441,23	
F	Módulo 6 - Custos Indiretos, Tributos e Lucro	R\$ 470,27	
VALOR TOTAL POR EMPREGADO			R\$ 3.911,50