



**Quando a proposta em serviços contínuos de presença constante pode ser evitada de ilicitudes.**

O **Orçamento** é um planejamento financeiro, baseado em previsões de custos, de despesas de capital e de fontes de financiamento, traduzindo, uma avaliação prévia de desembolsos de uma obra ou de um serviço.

Como é uma peça de avaliação prévia de custos, seus itens devem ser legais, amparados por legislação específica, e devem ser expostos de forma a preservar a integridade da sua realização e cobrados ao longo do prazo de duração do contrato, cuja demonstração se dá através de planilhas de custos e composição dos preços.

Como são exclusivamente serviços, a fonte do capital é o trabalho, sendo esse primordial, caracterizam-se seus custos, pelo ordenamento previsto em convenções, acordos ou dissídios coletivos vinculados às suas jornadas. Sobre a remuneração dessa fonte de capital, e de acordo com a jornada imperam os adicionais determinados pelas legislações trabalhistas. E sobre o resultado da remuneração os gastos com a Previdência, os direitos Sociais e de Terceiros, nesses, estabelecidos seus percentuais.

A formação dos direitos trabalhistas, é composta de itens estabelecidos em sua maioria pela Constituição Federal, previstas no artigo 7º, portanto, legalmente amparados, como férias, 13º salário, demissões entre outras.

Restam, sobre o capital humano, outros desembolsos provenientes do comportamento individual de cada empregado, como: afastamentos, faltas e motivos rescisórios, todos previstos em Lei. Entretanto, sua mensuração e seus volumes surgem do seu estado de saúde, acidentes, problemas familiares, individuais e comportamentais.

### **TEMPO DE DURAÇÃO DO CONTRATO**

A Lei determina que em serviços prestados de forma contínua, Artigo 57 Inciso II, permite a continuidade contratual em até 60 meses, desde que comprovada a sua vantagem econômica. Se o contrato nasce do processo seletivo transparente e legal, e suas renovações, atendem às disposições legais de valores e à aplicação de índices oficiais, sua renovação é plenamente satisfatória quanto às vantagens previstas na Lei.

Destaca-se essa posição em virtude da análise que irá prosperar sobre o comportamento do contrato em sua extensão.

Normalmente, os Editais trazem a seguinte frase, o contrato terá duração de 12 meses, podendo ser renovado por iguais períodos de acordo com Inciso II do artigo 57 da Lei 8.666/93.

Essa alternativa produz o seguinte: Se for apenas e somente 12 meses de duração, o comportamento do item férias será cobrado como indenizado, bem como seu adicional, e, sobre ambos não há incidência dos Encargos Previdenciários e Sociais. Nesse caso o técnico que determina os percentuais dos direitos trabalhistas, deve prover esses direitos dessa forma, assim o custo percentual desse item nasce da equação:  $1 \div 12 \times 100\%$ , 8,3333%.



Renovando-se o contrato o item férias será cobrado para a reposição do profissional ausente, desde que no contrato esteja previsto a reposição. Em consequência haverá a contratação de um empregado que irá realizar os serviços durante a ausência do considerado titular, a fórmula se modifica, pois ele irá laborar durante 11 meses para novamente receber o direito às férias, assim o custo percentual será  $1 \div 11 \times 100\% = 9,0909\%$ .

Como exemplo, imaginemos o contrato com 116 trabalhadores. A provisão de reposição de faltas e ausências é de 3,4483%, exatamente o provisionamento para não sofrer sansões além da glosa, mais 3% sobre o total do valor do contrato. Nesse caso, iniciados os serviços começam as faltas e as reposições, e como consequência é necessária a contratação de mais 4 empregados ( $3,4483\% \times 116$ ) somados ao contingente fixo representam 120 trabalhadores. Para melhor compreensão o valor de salário é R\$ 1.000,00.

As propostas e, alguns estudos, entendem que o custo de férias e do 13º salário é de  $100 \div 12 = 8,33\%$ , que aplicado sobre a remuneração mensal dos 116 empregados irá arrecadar R\$ 9.666,67 mensais e ao final do ano arrecadará R\$ 116.000,00.

Entretanto, o direito trabalhista das duas verbas com a inclusão dos 4 novos contratados é de R\$ 120.000,00. Nesse caso, o provisionamento será de R\$ 10.000,00 mensais, que em percentual sobre a base de cálculo R\$ 116.000,00 é de 8,62%. Assim, estar-se-á proporcionando a reposição de forma correta e legal, sem risco do passivo trabalhista.

A mesma lógica se aplica aos direitos rescisórios que agora já são previstos para 120 empregados.

Renova-se o contrato, e para efeito de melhor compreensão, ninguém se demitiu ou foi demitido, nesse caso 120 empregados deverão se ausentar para as férias, e de acordo com o artigo 143 da CLT, nenhum dos empregados manifestou interesse em gozar férias de 20 dias e receber 1/3 na forma de abono pecuniário. Nesse caso, a empresa se obriga a contratar mais 10 empregados ( $120 \div 12$ ), e a cada mês 10 empregados se ausentam regularmente do trabalho por 30 dias.

Portanto, a partir do segundo ano, os valores para 13º salário e férias saltam para R\$ 130.000,00 e consistem nos mesmos 116 postos de serviços contratados no processo inicial. Como a base de cálculo a referência é a folha de pagamento, para arrecadar no segundo ano, valores suficientes para suprir a todos os trabalhadores seria necessário guardar, mensalmente, a importância de R\$ 10.833,33, que representa 9,34%, do total da remuneração inicialmente contratada.

Os direitos rescisórios devem alcançar 130 empregados, mas o tempo de contrato modifica os valores do aviso prévio agora divididos por 24 meses. E como já comentado anteriormente aumentam os custos dos avisos prévios adicionais.

Nessa linha de análise, ainda se destaca a necessidade de provisionamento correto das obrigações: Multa do FGTS e Contribuição Social, Lei Complementar 110/2001. Todas as verbas que comportam custo do FGTS, que são: remuneração mensal do salário, faltas legais, 13º salário, férias gozadas e adicional, aviso prévio indenizado ou trabalhado serão a base de cálculo dos encargos dessas obrigações. No exemplo aqui explorado deverão prover valores para 130 empregados e os valores de todas as verbas acima enumeradas.



Agora a análise dos itens férias e adicional, que promovem três tipos de desembolso e de custos. As férias gozadas que pelo tempo de duração do contrato de 60 meses, resultam em 4 férias e geram custo da reposição, e sobre elas os encargos do Grupo A, de 36,8% (Previdenciário e Social). Se o empregado transformar 1/3 em pecúnia, teremos a figura do abono pecuniário, que sobre ele não há nenhum ônus previdenciário. E para finalizar no exemplo aqui explorado, ao menos haverá um período de férias indenizadas, que será paga no processo rescisório, também sem nenhum ônus adicional.

O orçamento quando técnico deve ser proposto e aceito de acordo com as normas legais e devem alcançar com seus valores a integralidade do passivo trabalhista.

### **REMUNERAÇÃO:**

A remuneração jamais pode trazer ilegalidade, pois é a única que deve reproduzir exatamente os valores remuneratórios que são a base estrutural dos direitos alimentares.

Portanto, esse item quando estimado nos orçamentos, deve prover a remuneração dos valores adicionais para os dias de labor. Detalhando: O ano possui, sete meses que contém 31 dias, quatro com 30 dias e um que varia a cada quatro anos entre 28 e 29 dias, na média os dias dos meses somam 30,44 dias (365 dias e seis horas ÷ 12 meses).

No posto de serviço que compreenda atividade em todos os dias do ano, a escala usual, e mais econômica, é a 12x36, nesse caso, haverá revezamento dos empregados e cada um trabalhará em média 15,22 dias (30,44 ÷ 2). Os valores devidos de adicional noturno, hora noturna reduzida e substituição de refeição, ou indenização do intervalo de jornada produzirão efeitos exatamente em 15,22 dias.

Caso a proposta seja apresentada sem esses cuidados ela deve ser refeita. Entretanto, se ela apresenta valores individuais dos adicionais inferiores aos estabelecidos nos acordos ou convenções, ela se torna ilegal.

O mesmo se aplica aos benefícios diários, entre eles vale transporte, vale refeição, lanches ou outro benefício nesse formato, ele é devido em média 15,22 dias para cada um dos trabalhadores, também preservar a proposta ajustando os valores para essa proporção se na proposição não forem respeitados esses princípios a proposta torna-se ilegal.

Quanto aos dias das escalas das segundas-feiras às sextas-feiras e das segundas-feiras aos sábados, também é necessário estabelecer os dias efetivamente trabalhados.

### **FALTAS x AUSÊNCIAS:**

O assunto falta abrange somente as faltas e ausências remuneradas por força de lei. É importante conceituar: faltas são decorrentes dos dias de labor em que não houve a presença física, portanto ela acontece em dias úteis, enquanto ausências são afastamentos em sequência de dias por determinado tempo. Ao dimensionar em dias os dois itens conceituados utilizando o mês comercial, é necessário estabelecer critérios para melhor compreensão.



Também se faz necessário determinar o custo de reposição da falta, do pagamento do faltante e dependem exclusivamente da escala.

Escala de labor das segundas-feiras às sextas-feiras, salário de R\$ 1.200,00, 5 dias de faltas (justificadas ou abonadas) para o faltante será assim pago:

Salário R\$ 1.000,00 (25 dias);

Faltas abonadas R\$ 200,00 (5 dias).

Para o que irá fazer a reposição das 5 faltas na semana, o desembolso efetivo será de 7 dias, os 5 dias das faltas e mais o sábado e o domingo o custo será de R\$ 280,00

Aparentemente, na escala das segundas-feiras as sextas-feiras, cada dia corresponde a 1,4 dias corridos. Na escala das segundas aos sábados a correspondência é de 1,17 dias e na escala 12x36 a 2 dias, pois ele trabalha em dias alternados. O peso do dia de falta em cada escala deve ser analisado, pois a exposição aos dias úteis, em que serão mensuradas as faltas, teriam variação conforme abaixo:

Das segundas-feiras às sextas-feiras  $1,4 \div 360 = 0,39\%$ ;

5 dias de faltas correspondem a 1,944%;

Das segundas-feiras aos sábados  $1,17 \div 360 = 0,32\%$ ;

5 dias de faltas correspondem a 1,62%;

Escala 12x36  $2 \div 360 = 0,56\%$ ; e,

5 dias de faltas correspondem a 2,778%.

Por esse motivo o estabelecimento dos dias necessários para a reposição do profissional ausente, deve ser mensurado pelos dias úteis trabalhados no ano, pois o empregado não labora durante o período de afastamento para férias e os dias em que ele se ausenta também devem ser considerados como dias não trabalhados.

Dias de ausência na escala das segundas-feiras às sextas-feiras:

Sábados, domingos, feriados, férias gozadas, faltas e ausências.

Na escala das segundas-feiras aos sábados:

Domingos, feriados, férias gozadas, faltas e ausências.

Escala 12x36:

O ano tem 182,63 dias, férias gozadas (15) dias, faltas e ausências.

Assim entendido, e como exemplo, 5 dias de faltas da escala das segundas-feiras às sextas-feiras, proporcionalmente correspondem na escala das segundas-feiras aos sábados a 6,00 dias =  $[5 \div (365,25 - 52,18 - 52,18 - 20,60 - 13,29) \times (365 - 52,18 - 25,13 - 15,14)]$ . Onde:



O ano possui 365 dias e seis horas;

Sábados no ano correspondem a 52,18 dias ( $365,25 \div 7$ );

Domingos no ano 52,18

(Escala das segundas-feiras às sextas-feiras): Feriados oficiais 12, trabalharemos com mais 5 dias facultativos no ano, assim, do total de dias, 4 possuem data fixa da semana, que são quinta-feira e sexta-feira santa e segunda e terça-feira de carnaval, com os quais não coincidirão com sábados e domingos. A proporção de coincidências com dias da semana serão 17 dias totais, retira 4 dias com data fixa sobram 13 dias. A probabilidade de exclusão dos sábado e domingos é de  $5 \div 7 = 71,43\% \times 13 \text{ dias} = 9,29$ , somando os 4 teremos 13,29 dias de feriados no ano, onde não haverá trabalho, portanto sem custos de horas extras, adicional noturno, sem entrega de vale transporte, vale refeição, ou outro benefício concedido diariamente.

(Escala das segundas-feiras aos sábados): Feriados oficiais 12, trabalharemos com mais 5 dias facultativos no ano, assim, do total de dias, 4 possuem data fixa da semana, que são quinta-feira e sexta-feira santa e segunda e terça-feira de carnaval, com os quais não coincidirão com sábados e domingos. A proporção de coincidências com dias da semana serão 17 dias totais, retira 4 dias com data fixa sobram 13 dias. A probabilidade de exclusão dos domingos é de  $6 \div 7 = 85,71\% \times 13 \text{ dias} = 11,14$  dias, somando os 4 teremos 15,14 dias de feriados no ano, onde não haverá trabalho, portanto sem custos de horas extras, adicional noturno, sem entrega de vale transporte, vale refeição, ou outro benefício concedido diariamente.

E na escala 12x36 correspondem a 3,69 dias =  $[5 \div (365,25 - 52,18 - 52,18 - 20,60 - 13,29) \times (365,25 \div 2 - 15)]$ .

O percentual deve abranger a todos os envolvidos no processo, titulares e substitutos, esses últimos que também podem faltar e gozar as férias.

### **RECICLAGEM E OUTROS CURSOS OBRIGATÓRIOS PELAS LEGISLAÇÕES PERTINENTES:**

Os trabalhadores que são contratados via interposto, devem ser entregues em "perfeita condição de uso", cursos efetuados, exames admissionais feitos, treinados pelos ordenamentos obrigatórios e pertinentes à sua função.

Para a execução dos serviços eles são dessa forma entregues, entretanto, todos os exames, cursos e treinamentos possuem prazo de validade, e esse prazo é consumido pelo beneficiário do seu labor. Os exames, treinamentos e cursos, exigem afastamentos de quando em quando para a sua atualização, esses afastamentos, bem como os custos dos deslocamentos e dos cursos a serem ministrados para continuarem a exercer a profissão, são custos necessários à sua mensuração nas propostas orçamentárias dos serviços a serem prestados.

São normas regulamentares que exigem afastamentos para a atualização, todas amparadas pela CLT, NR 5, que trata da prevenção de acidentes, determina os exames admissionais, periódicos e demissionais, NR 10, que trata dos treinamentos obrigatórios para o serviço de manutenção elétrica, NR 35, trabalho em altura. O vigilante que tem prazo de validade de 24 meses, e deve se afastar do seu trabalho por



50 horas para a atualização imposta pelo Ministério da Justiça, que consome além do afastamento, exigindo sua reposição na execução dos serviços, os custos de despesas de deslocamento, viagem, estadias entre outros e os custos do próprio curso.

Portanto, os afastamentos e os custos dos cursos devem ser sustentados pela proposição, entretanto, o Acórdão/TCU 325, quando faz a sua análise, busca na área de engenharia as orientações técnicas para sua sustentação, evidentemente que em determinados ramos de atividade, a atualização e os avanços em conhecimento são investimentos, entretanto, quando se trata de normas impostas para o exercício da profissão são custos. O beneficiário do uso do empregado é o tomador de serviços, assim como os custos de depreciação são reconhecidos pelo usuário, por analogia o direito do exercício da profissão se amortizando tem a mesma aplicabilidade na determinação dos custos. O Acórdão/TCU 592 identifica claramente a reciclagem ou treinamentos.

### **REPOSIÇÃO DO PROFISSIONAL AUSENTE:**

A reposição do profissional ausente significa contratação. O comportamento já acima comentado produz a necessidade da complementação da mão de obra para a execução plena dos serviços. Assim entendido esse é o item que produz os adicionais necessários, mas de difícil exame para a sua determinação. Pela legislação trabalhista o empregado se ausenta por 18 motivos, faltas justificadas ou legais, compreendendo o período de nojo, casamento, doação de sangue, assistência a dependentes, cumprimento de obrigações militares, exames periódicos, por motivo eleitoral, testemunho, vestibular e para consultas oncológicas. Continuando por motivo de saúde, acidente, paternidade, maternidade, férias, faltas injustificadas, representação sindical e treinamentos obrigatórios.

Inúmeros motivos das ausências não obedecem a uma data pré-estabelecida, portanto, sua ausência implica em dias que não podem ser antecipados quanto a sua reposição, gerando deslocamentos inesperados e nem sempre com presteza absoluta, causando desconforto e atrasos. Muitas vezes as empresas tomam conhecimento da ausência pelo tomador dos serviços. Quando a falta é justificada e amparada pela legislação, as empresas ao efetuarem a reposição, também desembolsam a remuneração dos que faltaram e mais todos os benefícios, os custos de encargos e previdência. Os únicos itens que não são efetivamente desembolsados é o valor cobrado nos encargos como falta e os valores do vale transporte e vale refeição, os demais itens são custos efetivos.

Em não havendo a reposição, além da glosa do dia sem serviço, e de possíveis outras sanções, custam mais todos os desembolsos da falta justificada ou legal.

Portanto, a falta é um dos elementos que devem ser possível sua compensação e não apenas a aplicação pura da glosa. Por isso as empresas devem meditar sobre o custo da reposição de forma que sua cobrança seja suficiente para cobrir os seus custos. Se é um serviço que pode ser executado em outro dia, não há motivação da imediata sanção, pode ser complementado posteriormente.

As reposições das ausências para férias e datas previamente estimadas são mais fáceis o seu gerenciamento, pois existe a data estipulada, portanto, a não reposição pode-se afirmar que é negligência e que deve ser punida evidentemente.

### **CUSTOS RESCISÓRIOS:**



O aviso prévio é direito do empregado, a Constituição Federal em seu Artigo 7º, trata dos direitos trabalhistas, no inciso XXI, "**aviso prévio proporcional ao tempo de serviço, sendo no mínimo trinta dias nos termos da Lei.**" A proporcionalidade foi instituída pela Lei 12.506, mais 3 dias para cada doze meses de labor.

Art. 488 - O horário normal de trabalho do empregado, durante o prazo do aviso, e se a rescisão tiver sido promovida pelo empregador, será reduzido de 2 (duas) horas diárias, sem prejuízo do salário integral.

Parágrafo único - É facultado ao empregado trabalhar sem a redução das 2 (duas) horas diárias previstas neste artigo, caso em que poderá faltar ao serviço, sem prejuízo do salário integral, por 1 (um) dia, na hipótese do inciso I, e por 7 (sete) dias corridos, na hipótese do inciso II do art. 487 desta Consolidação. (Incluído pela Lei nº 7.093, de 25.4.1983)

O contrato tem como particularidade, o comportamento homogêneo, por exemplo, salvo modificações especiais durante a sua execução, ele começa e termina com o mesmo volume de postos de trabalho. Para a execução do contrato plenamente haverá a necessidade de adição de mais pessoas, que são reconhecidos como substitutos para a cobertura de faltas e ausências, entre elas as férias, que acontecem, normalmente, a partir do segundo ano. Assim considerada a hipótese, o volume de demissões não se reduz durante sua execução, mas sim aumenta. E ainda existe outro incremento legal, que são os dias adicionais de aviso prévio.

Portanto, vamos mensurar em dias para demonstrar que as propostas apresentadas atualmente tem o seguinte contexto: Aviso prévio trabalhado que é ofertado em 1,94% afirma que "todos os empregados que ainda não foram contratados, serão demitidos ao final do contrato sem justa causa, e que concordam de livre e espontânea vontade que trabalharão durante o período do aviso prévio durante 23 dias de aviso e receberão 7 dias na rescisão".

Essa peça de ficção é um dos instrumentos que prejudicam as relações trabalhistas, a imposição não é aceitável, portanto, no orçamento deve prever o quantitativo porcentual de adesão à proposta efetuada pela empresa e não a totalidade, expressa nos percentuais de 1,94% ( $7 \div 360$ ), de custos com rescisão previstos nas propostas e aceitas com naturalidade por parte dos contratantes, mesmo que a decisão da escolha em transformar 2 horas diárias durante o período do aviso de 30 dias, sem 7 dias remunerados pertença exclusivamente ao empregado.

E ainda as propostas concentram que o aviso prévio indenizado é de 0,42%, que nasce da seguinte afirmação, 5% dos empregados durante o contrato serão demitidos e receberão o aviso prévio indenizado, esse percentual deve ser cobrado inclusive na renovação.

O contrato exige 116 postos de serviço com presença ostensiva dos seus executores e em não o realizando a multa estimada é de 3,4483% sobre o valor total do contrato.

O contrato inicia e começam as faltas e exige-se a reposição, os serviços são complementados com mais 4 trabalhadores, ( $116 \times 3,4483\%$ ), nesse caso para execução de 116 postos nesse instante são utilizados 120 empregados.

O aviso prévio é de 30 dias, nesse instante, estimando que 100% serão demitidos ao final do contrato com aviso prévio indenizado, o passivo em dias é de



3.480 (116 x 30). Ao contratar mais 4 empregados o volume de dias de aviso prévio aumenta em mais 120 dias (4 x 30).

Renova-se o contrato e ninguém foi demitido ou solicitou a demissão, somam-se aos dias de aviso mais 360 dias (3 x 120), motivados pela Lei 12.506/2011, totalizando 3.960 dias de passivo trabalhista de aviso prévio.

Para aprimorar o exemplo, todos aqueles que trabalharam no primeiro ano irão gozar férias 116 + 4, e exigem férias integrais de 30 dias, nesse caso a empresa deve contratar mais 10 trabalhadores (120 ÷ 12), que a cada mês substitui o contingente de 10 empregados, e esses se tornam permanentes no contrato, gerando mais 300 dias de aviso prévio (10 x 30).

Ao findar o segundo ano de contrato, o passivo de aviso prévio aumenta mais 390 dias, Lei 12.506, (130 x 3), totalizando 4.650 dias.

O motivo dessa demonstração é necessário, pois hoje as previsões orçamentárias que levam aos problemas nas finalizações contratuais, determinam a seguinte contagem de dias para efeito de pagamento do aviso prévio 7 x 116 = 812 dias e na renovação não é possível cobrar mais nada. Valorizando com salário de R\$ 35,00 por dia de labor o custo do aviso prévio seria R\$ 28.420,00

Se considerar na proposta que 50% dos trabalhadores irão receber aviso prévio trabalhado, os dias de aviso somam: 65 x 7 = 455 dias (50% x 130). De acordo com a Lei 12.506, mais 6 dias após o segundo ano multiplicados pelos empregados do primeiro ano 60, (50% x 120) e mais 5 empregados que receberão mais 3 dias, totalizando mais 830 dias.

Os outros 50% teriam créditos de: (65 x 30) + (60 x 6) + (5 x 3) = 2.325 dias que somados aos que optaram pelos 7 dias, totalizam 3.155 dias de passivo rescisório. O custo do desembolso seria R\$ 110.430,00.

Na prática o que acontece, diante dos percentuais exigidos nos certames, "Ou você assina o recebimento que concorda de trabalhar durante o prazo do aviso ou não o demito", normalmente onde ele trabalha já lhe acenaram em continuar com ele no local, assim acaba concordando, mas existem os que não terão continuidade, a esses o aviso é indenizado. "Ou você pede a conta e continua no emprego (pela outra prestadora) ou fica na empresa trabalhando nos piores e mais longínquos lugares". As duas condições podem gerar danos morais e anulação dos atos rescisórios.

Outra interpretação: muitos entendem que os 6 dias adicionais por conta da Lei 12.506, dos 120 contratados no primeiro ano e os 3 dias dos 10 do segundo, quando forem cumprir o aviso em vez de 23 dias, eles trabalharão 29 e 26 dias respectivamente.

Nesse caso, o direito dos 6 e 3 dias é retirado por interpretação equivocada, pois ele trabalhar mais 6 ou 3 dias não lhe proporciona a intenção da Lei, apenas lhe penaliza.

Existem demissões durante o transcorrer do contrato e essa devem estar previstos os seus custos para suprir o passivo trabalhista. São as demissões que ocorrem todos os anos, cujos percentuais devem ser estimados com presteza.

### **CUSTOS DIRETOS E INDIRETOS, FIXOS E VARIÁVEIS:**





Na atividade de serviços, custos fixos são os que independem da rotina para a execução dos serviços, são os custos com aluguéis, energia, telefonia, pessoal vinculado à administração da prestadora, entre outros. E variáveis são todos os desembolsos efetuados para a execução dos serviços, mão de obra, encargos e benefícios sociais, direitos trabalhistas, insumos pessoais, e gastos necessários para o desempenho da atividade de prestação de serviços. Se, para contratar o trabalhador devem ser feitos os exames obrigatórios, esse custo vai para a planilha, se é feito o pagamento e o agente financeiro cobra por esse serviço, é custo variável, vai para a planilha. Sem falar em uniformes, materiais, equipamentos, acessórios, os itens previstos em convenção, treinamentos obrigatórios para o desempenho dos serviços fazem parte do rol de itens variáveis. O seguro de responsabilidade civil, e de garantia contratual previstos em todos os contratos também deve habitar a planilha de custos e formação de preços. O custo indireto, mas que é vinculado ao contrato é custo da visita do supervisor, mas que deve estar demonstrado como item obrigatório na planilha.

### **ITENS QUE O SEU PAGAMENTO, SE TORNA OBRIGATÓRIO:**

Os acordos e as convenções coletivas têm apresentado cláusulas que se tornaram necessárias pela ausência do estado, hoje são benefícios constantes nas cláusulas o sistema de amparo familiar, assistência a saúde, treinamentos necessários para a melhora de performance profissional, cesta básica, são itens complementares que custam efetivamente para as empresas o seu sustento. Esses itens não podem se ausentar nos custos dos serviços, pois são individualizados e previstos em convenção, tornando-se legais sob a ótica de custos.

### **MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO EM SERVIÇOS:**

O orçamento apresentado deve abranger todos os custos relativos ao serviço proposto, e os custos fixos (administração), estabelecer a margem de contribuição se torna fácil e segura, mas se não forem todos os itens absorvidos nos custos, o percentual apresentado será apenas um ensaio fútil.

Como serviços contínuos de fornecimento de mão de obra, seus custos são todos similares, não podem gerar diferenças que o mercado tem apresentado!

O salário é estabelecido igualitariamente para todas as empresas, os direitos trabalhistas são semelhantes, o que pode gerar alguma alteração é na contratação do trabalhador com o perfil ideal, e ele apresentar problemas de comportamento.

Os encargos previdenciários e sociais são os que possuem diferenças entre empresas optantes pelo Simples, que não estão obrigadas a recolher valores para os denominados "terceiros", que formam sua composição do sistema "S", mais salário educação e Incra, os quais não são devidos nesse tipo de tributação. Essa redução resulta, conforme a faixa de tributação, no percentual de até 3%, em comparação com empresas optantes pelo Lucro Real.

Portanto, sobram apenas os tributos que adiante estamos analisando sob cada tipo de opção determinado pelas empresas, SIMPLES, PRESUMIDO ou LUCRO REAL. O lucro das empresas optantes pelo SIMPLES ou PRESUMIDO é o lucro líquido, para empresas do lucro REAL é o lucro bruto.

### **SIMPLES:**



No quadro abaixo é demonstrado a evolução do faturamento pelo SIMPLES:

| Faixa mensal de faturamento | Faturamento anual | Alíquota | Tributos         | Redutor        | Custo do tributo | % Real |
|-----------------------------|-------------------|----------|------------------|----------------|------------------|--------|
| Faturamento até R\$ 15.000  | R\$ 180.000,00    | 4,5      | R\$ 8.100,00     | R\$ -          | R\$ 8.100,00     | 4,50%  |
| Faturamento até R\$ 20.000  | R\$ 240.000,00    | 9,00%    | R\$ 21.600,00    | R\$ 8.100,00   | R\$ 13.500,00    | 5,63%  |
| Faturamento até R\$ 25.000  | R\$ 300.000,00    | 9,00%    | R\$ 27.000,00    | R\$ 8.100,00   | R\$ 18.900,00    | 6,30%  |
| Faturamento até R\$ 30.000  | R\$ 360.000,00    | 9,00%    | R\$ 32.400,00    | R\$ 8.100,00   | R\$ 24.300,00    | 6,75%  |
| Faturamento até R\$ 35.000  | R\$ 420.000,00    | 10,20%   | R\$ 42.840,00    | R\$ 12.420,00  | R\$ 30.420,00    | 7,24%  |
| Faturamento até R\$ 45.000  | R\$ 540.000,00    | 10,20%   | R\$ 55.080,00    | R\$ 12.420,00  | R\$ 42.660,00    | 7,90%  |
| Faturamento até R\$ 60.000  | R\$ 720.000,00    | 10,20%   | R\$ 73.440,00    | R\$ 12.420,00  | R\$ 61.020,00    | 8,48%  |
| Faturamento até R\$ 70.000  | R\$ 840.000,00    | 14,00%   | R\$ 117.600,00   | R\$ 39.780,00  | R\$ 77.820,00    | 9,26%  |
| Faturamento até R\$ 80.000  | R\$ 960.000,00    | 14,00%   | R\$ 134.400,00   | R\$ 39.780,00  | R\$ 94.620,00    | 9,86%  |
| Faturamento até R\$ 120.000 | R\$ 1.440.000,00  | 14,00%   | R\$ 201.600,00   | R\$ 39.780,00  | R\$ 161.820,00   | 11,24% |
| Faturamento até R\$ 150.000 | R\$ 1.800.000,00  | 14,00%   | R\$ 252.000,00   | R\$ 39.780,00  | R\$ 212.220,00   | 11,79% |
| Faturamento até R\$ 165.000 | R\$ 1.980.000,00  | 22,00%   | R\$ 435.600,00   | R\$ 183.780,00 | R\$ 251.820,00   | 12,72% |
| Faturamento até R\$ 180.000 | R\$ 2.160.000,00  | 22,00%   | R\$ 475.200,00   | R\$ 183.780,00 | R\$ 291.420,00   | 13,49% |
| Faturamento até R\$ 190.000 | R\$ 2.280.000,00  | 22,00%   | R\$ 501.600,00   | R\$ 183.780,00 | R\$ 317.820,00   | 13,94% |
| Faturamento até R\$ 200.000 | R\$ 2.400.000,00  | 22,00%   | R\$ 528.000,00   | R\$ 183.780,00 | R\$ 344.220,00   | 14,34% |
| Faturamento até R\$ 240.000 | R\$ 2.880.000,00  | 22,00%   | R\$ 633.600,00   | R\$ 183.780,00 | R\$ 449.820,00   | 15,62% |
| Faturamento até R\$ 280.000 | R\$ 3.360.000,00  | 22,00%   | R\$ 739.200,00   | R\$ 183.780,00 | R\$ 555.420,00   | 16,53% |
|                             |                   |          |                  |                |                  | ISS 5% |
| Faturamento até R\$ 320.000 | R\$ 3.840.000,00  | 33,00%   | R\$ 1.267.200,00 | R\$ 828.000,00 | R\$ 439.200,00   | 16,44% |
| Faturamento até R\$ 360.000 | R\$ 4.320.000,00  | 33,00%   | R\$ 1.425.600,00 | R\$ 828.000,00 | R\$ 597.600,00   | 18,83% |
| Faturamento até R\$ 380.000 | R\$ 4.560.000,00  | 33,00%   | R\$ 1.504.800,00 | R\$ 828.000,00 | R\$ 676.800,00   | 19,84% |
| Faturamento até R\$ 400.000 | R\$ 4.800.000,00  | 33,00%   | R\$ 1.584.000,00 | R\$ 828.000,00 | R\$ 756.000,00   | 20,75% |
|                             |                   |          |                  |                |                  | ISS 2% |
| Faturamento até R\$ 320.000 | R\$ 3.840.000,00  | 33,00%   | R\$ 1.267.200,00 | R\$ 828.000,00 | R\$ 439.200,00   | 13,44% |
| Faturamento até R\$ 360.000 | R\$ 4.320.000,00  | 33,00%   | R\$ 1.425.600,00 | R\$ 828.000,00 | R\$ 597.600,00   | 15,83% |
| Faturamento até R\$ 380.000 | R\$ 4.560.000,00  | 33,00%   | R\$ 1.504.800,00 | R\$ 828.000,00 | R\$ 676.800,00   | 16,84% |
| Faturamento até R\$ 400.000 | R\$ 4.800.000,00  | 33,00%   | R\$ 1.584.000,00 | R\$ 828.000,00 | R\$ 756.000,00   | 17,75% |

O destaque em amarelo indica que conforme o ISS do município onde for prestado o serviço, as faixas destacadas já podem superar os percentuais dos tributos se comparadas com empresas optantes pelo Lucro Real.

Hoje, o analista de propostas para efeitos de aceite, deve solicitar as seguintes informações: A forma de tributação da empresa, a alíquota que está sendo utilizada no recolhimento dos tributos, o valor do faturamento mensal atual e o valor acumulado do último exercício, esse documento deve ser fornecido pelo responsável técnico da contabilidade, assinado e identificado com o registro no CRC.

Modo de conferir: toma-se o valor atual de faturamento, soma ao valor total da proposta, multiplica por 12 (meses) verifica o enquadramento na tabela do simples, aplica a alíquota correspondente, deduz o valor da faixa enquadrada e obtém o valor do tributo a ser recolhido. O percentual será o valor do tributo a ser recolhido sobre o resultado do faturamento dos próximos 12 meses.

Caso não sejam tomadas as medidas necessárias para a avaliação correta da proposta pode gerar a nulidade do ato licitatório.

A título de exemplo a empresa está faturando R\$ 60.000,00 mensais, e apresentou na proposta o percentual correspondente de 8,48%.  $R\$ 60.000,00 \times 12 \times 10,20\% - R\$ 12.420,00 = R\$ 61.020,00$  que correspondem aos 8,48%.

O valor da proposta apresentada é de R\$ 52.000,00, os tributos sobre a fatura somam R\$ 4.409,60. Entretanto, o faturamento mensal passa para R\$ 112.000,00 e o anual para R\$ 1.344.000,00 que será tributado em 14% e o redutor de R\$ 39.780,00, gerando os tributos em R\$ 148.380,00 que corresponde ao percentual de 11,04%.  $[(R\$ 1.344.000,00 \times 14\%) - R\$ 39.780,00]$ .



Para aceitar a proposta o cálculo deverá ser o seguinte R\$ 112.000,00 (que é a soma do que já fatura mais o valor da proposta) x 8,48%, pois assim ele a apresentou, gera R\$ 9.492,00. Os tributos devidos reais são R\$ 112.000,00 x 11,04% = R\$ 12.365,00, a diferença é R\$ 2,873,00 (R\$ 12.365,00 – R\$ 9.492,00), se o item lucro não sustentar a diferença ela se torna ilegal e passível de recusa. Observe que o contexto da análise extrapola a própria proposta, pois os valores de faturamento anteriores também sofrem essa majoração, entretanto o que motivou o valor é a proposta atual.

O real valor do tributo deve ser assim analisado, total dos serviços R\$ 47.590,40, como o tributo é calculado por dentro a obtenção do valor final é R\$ 47.590,40 ÷ (100% - 8,48%) = R\$ 52.000,00, que aplicado o percentual de 8,48% determina os tributos em R\$ 4.409,60, que somados ao custo dos serviços R\$ 47.590,40 totalizam R\$ 52.000,00.

Se a alíquota do imposto é de 11,02% o resultado da fatura seria R\$ 47.590,40 ÷ (100% - 11,02%) = R\$ 53.496,40, superando o valor em R\$ 1.496,40, mas como o faturamento passado também se soma ao atual a proposta apresentada deve suportar os tributos sobre o faturamento total, caso assim não o faça, o desembolso dos tributos não está incluso na margem de contribuição. Essa é a complexidade do Simples após sua reformulação.

#### **LUCRO PRESUMIDO:**

Os tributos a serem cobrados legalmente das empresas optantes pelo LUCRO PRESUMIDO, têm um grande desafio em face às interpretações equivocadas do TCU, por Acórdãos que suprimem o IRPJ e a CSLL, sobre o valor da fatura.

De acordo com o novo regulamento do Imposto de Renda Decreto 9.580 de 23/11/2018, em seu artigo 208 determina que Receita Bruta compreende... II – O preço da prestação dos serviços em geral, ou seja, o faturamento mensal, e complementada pelo parágrafo terceiro que na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes.

Os artigos 220 inciso III letra (a) e no artigo 592 determinam que o recolhimento do IRPJ seja por estimativa sobre a receita bruta e impõem o percentual de 32% para atividades de serviços em geral, dessa forma, a base de cálculo definida no artigo 208 é o valor resultante dessa equação.

No artigo 225 do RIR trata das alíquotas do IRPJ (Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas que é de 15% e a parcela estimada que ultrapassar R\$ 20.000,00 mensais fica sujeita ao adicional de mais 10%. A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido é de 9% conforme leis 7.689/1988 e 8.891/1995).

As empresas optantes pelo Lucro Presumido terão o IRPJ sobre a receita bruta é de 32% x 15% = 4,8% se o lucro líquido ultrapassar o valor de R\$ 20.000,00 terá ainda mais 3,20% de acréscimo sobre o valor adicional.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido para empresas optantes pelo lucro em questão é o faturamento mensal, estimado pelo percentual de 32% resultando em 2,88% (32% x 9%).



Novamente o analista da proposta deve solicitar a seguinte informação, o valor do faturamento mensal atual, esse documento deve ser fornecido pelo responsável técnico da contabilidade, assinado e identificado com o registro no CRC.

Exemplo: A empresa fatura mensalmente R\$ 60.000,00 e a proposta apresentada é de R\$ 52.000,00, o lucro sobre o faturamento salta de R\$ 19.000,00, (32% x R\$ 60.000,00) para R\$ 35.840,00 (R\$ 112.000,00 x 32%).

Nesse caso ele deve trabalhar com a proposta em dois momentos, calcular o tributo com a alíquota de 15% do IRPJ sobre R\$ 35.840,00 e mais 10% sobre R\$ 15.840,00 (R\$ 35.840,00 - R\$ 20.000,00) resultando em R\$ 6.960,00 de IRPJ. Para determinar o percentual do IRPJ (R\$ 6.960,00 ÷ R\$ 112.000,00) = 6,21%. Para estabelecer o valor do IRPJ (R\$ 52.000,00 x 6,21%) R\$ 3.229,20.

A CSLL é de 2,88% sobre o valor de R\$ 52.000,00, resultando em R\$ 1.497,60 (R\$ 52.000,00 x 2,88%). A soma dos dois tributos sobre a fatura é de R\$ 4.729,03, que representam 11%. O analista deve verificar se na proposta o lucro proposto absorve integralmente os custos desses tributos.

Como as empresas não estão podendo calcular de forma legal seus tributos, impedidos inicialmente pelo Acórdão/TCU 950/2007, o valor do lucro previsto no orçamento deveria absorver esse valor, caso não seja suficiente a proposta deve ser recusada.

Destacamos que os exemplo acima estão longe de corresponder à realidade, pois os valores são calculados sobre o valor da fatura apresentada.

Se a empresa para atender ao disposto no citado Acórdão, ele irá demonstrar os tributos do ISS 5%, COFINS 3% e PIS 0,65%, cuja soma é 8,65%. O custo dos serviços antes dos tributos é de R\$ 47.502,00, para determinar o valor final dos serviços adota a expressão "por fora": R\$ 47.502,00 ÷ (100% - 8,65%) = R\$ 52.000,00.

Para ajustar corretamente a proposta o cálculo será; R\$ 47.502,00 ÷ (100% - 8,65% - 6,21% - 2,88%) = R\$ 57.746,17. O acréscimo do valor de R\$ 5.746,17 corresponde a 11,05%.

Hoje alguns entendem que no item lucro deverão estar presentes os percentuais de 4,8% e mais 2,88% apenas.

## **EQUILÍBRIO ECONÔMICO DECORRENTE DA MUDANÇA DE FAIXA DO SIMPLES**

Como pudemos verificar, as empresas do Simples, objeto da análise, começam na faixa de 4,50% e tem uma escalada de até mais 6 faixas de faturamento, conseqüentemente as alíquotas vão se alterando a cada valor agregado. Como se torna fato previsível na Lei 8.666, a empresa solicita o equilíbrio econômico, e o questionamento é aceitar ou não as modificações dos valores em face às alterações dos percentuais pela adição de faturamento.

O artigo 65, da Lei 8.666 em seu parágrafo quinto determina que quaisquer tributos alterados, extintos ou criados, ocorridos após a apresentação da proposta e comprovados, implicarão na revisão desses. Entretanto, o fato é exclusivo da empresa



e não se trata de alteração ampla, que poderia, retroativamente, ser aplicada a todos os licitantes naquela oportunidade. Se assim o admitir, bem como ajustar o contrato a novos valores estar-se-á modificando o processo original da licitação, nesse momento, alterando os valores, esses poderão ultrapassar as propostas originais que seriam mais vantajosas naquela oportunidade.

No exemplo acima sobre o simples a empresa estava prevendo a alíquota de 8,48%, e ao somar o faturamento da proposta ele terá alterada a alíquota para 11,02%, se o segundo colocado perdeu pela diferença de 1% a maior que a vencedora, e nesse caso o reequilíbrio econômico, se aceito, torna o processo ilícito na sua origem.

### **OS REFLEXOS DO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (FAP) SOBRE O RISCO AMBIENTAL DO TRABALHO.**

As atividades de limpeza e vigilância estão classificadas no CNAE (Código Nacional de Atividade Econômica com o grau máximo de risco, ou seja, 3%, três por cento. Esse é o percentual genérico que produz os gastos com o Risco Ambiental do Trabalho.

O Decreto 6042/2007 instituiu o Fator Acidentário de Prevenção – FAP que é um índice aplicado sobre a Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (devida pelos empregadores), que pode resultar em aumento ou redução da respectiva contribuição. Esse fato personaliza os desembolsos, alterados pelo aumento em até 200% ou redução de 50%.

Nesse caso, o processo licitatório deve ser conservador, adotando o grau genérico de 3%, e não aceitando as modificações constantes, pois a avaliação desse índice é anual e demanda do resultado do zelo da empresa para com os seus empregados, ou pelo desleixo, aumentando os custos e repassando aos contratos. As empresas com maior investimento na área de segurança terão ganhos a esses referentes, as demais perdas, ambas são particularidades de cada empresa.

E alegando o mesmo artigo 65, aquela que ofertou a vantagem no início pode buscar o equilíbrio quando o processo se inverte, e aí volta-se a questão aceitar ou não. Entretanto, se no processo licitatório foi exigido que a vantagem adquirida fosse repassada à Administração, não existe argumento para a negação do pedido.

Para melhor esclarecer, se o contratante exige que seja ofertado, no processo licitatório, o percentual que consta na Guia de recolhimento e naquele momento a empresa apresenta sua guia comprovando que o RAT é de 1,98%, por exemplo, e vence o processo pela diferença de 1%.

Assina o contrato e no ano seguinte o SAT salta para 4,82%, ele vai buscar o equilíbrio econômico financeiro sustentado pelo artigo 65 Lei 8.666 parágrafo 5º que quaisquer alterações em tributos implicarão na revisão desses. Entretanto, sendo o equilíbrio reconhecido, modifica o valor repercutindo do preço ofertado e vencedor em 2,01%, nesse caso, o segundo colocado que foi eliminado, havia apresentado valor inferior na ocasião, agora, essa proposição sendo aceita, gera ilegalidade no processo seletivo.

O processo licitatório deve também apresentar laudo do ambiente do trabalho para a determinação da insalubridade, essa é obrigação do contratante artigos 154, 160 e 170 da CLT.



## **FISCALIZAÇÃO DO CONTRATO DURANTE SUA EXECUÇÃO**

Após a decisão do STF onde não se reconhece automaticamente a responsabilidade subsidiária por parte da administração, da inadimplência do prestador, desde que comprovada a sua fiscalização.

O serviço é prestado por terceiro, que não opina e nem determina os seus direitos nos contratos entre o público e o privado, onde a sua estatura nesse contexto fica somente no aspecto remuneratório, e cuja finalidade é apenas alimentar.

Deve-se analisar o peso dos dois outros beneficiários do labor do terceiro, o prestador que ao apresentar o seu orçamento o fez de forma indevida, tanto se torna real que não consegue durante a execução do contrato se tornar adimplente quanto as suas obrigações perante os terceiros.

A parte que compete à Administração é o dever de selecionar o melhor e mais confiável fornecedor desse serviço, com a economicidade evidenciada dentro da transparência e dos padrões econômicos adequados. O que, no caso, também não foi acolhido durante o processo, tanto é que a empresa se torna inadimplente aos olhos da administração.

Qual a culpa do terceiro nesse momento?

Quem é a vítima do processo malconduzido no momento da escolha?

Se houve pagamento dos serviços durante a execução do contrato o que foi comprovado?

Os direitos trabalhistas se dividem em dois momentos, a remuneração mensal, que pode ser fiscalizada, e a futura remuneração que deveria ficar em repositório seguro, mas que não se mostra às claras.

Onde se origina a inadimplência? Hoje, como o governo se protege do calote, antecipando a arrecadação dos seus haveres, portanto, sobram poucas frestas financeiras para que sejam utilizadas de forma cretina para alicerçar custos não previstos no orçamento. Evidencia-se que a justiça ao acolher o recurso da AGU em seus processos, considerando que houve fiscalização, deveria remeter aos gestores a sua responsabilidade, quem assinou o contrato sem a devida atenção dos aspectos econômicos, financeiros, trabalhistas e legais.

O malogro do contrato é resultado da má escolha e não de fiscalização, são dois momentos em que a Administração constrói a falência e a inadimplência contratual, o momento da escolha que deve ser plenamente analisada e não pauteado apenas pelo menor preço, se essa é a figura, qual a culpa do terceiro que vem colaborar com a sua parte no processo?

Torna-se lógico concluir que o menor preço e apenas ele, é o elemento que perturba o mercado, o que deve ser modificado é o comportamento de todos os responsáveis. A proposta é estabelecer critérios que possam analisar de forma coerente cada proposição, caso contrário, apenas dois beneficiários do labor do terceiro, conseguem seus propósitos sem ônus algum. A empresa que se tornou inadimplente,



apenas se torna inoperante, nem se digna a fazer sua extinção legal, e a Administração que conseguiu a execução dos serviços pelo período da existência física do contrato.

De acordo com o artigo 10º as CF/88, sugerimos avançar sob todos os aspectos na análise correta e adequada dos orçamentos ofertados no mercado, através da criação da Câmara Técnica Nacional da terceirização.

### **RESUMO DE TODAS AS EVIDÊNCIAS ANALISADAS ACIMA.**

O que gerou todas as evidências acima, onde o preço se tornou o norte da contratação, foi o pregão eletrônico.

Ele permite que uma empresa sem lastro econômico participe, de forma pejorativa propondo preço abaixo do mínimo consciente. Como as equipes que analisam as propostas necessitam de muitos anos de treinamento para poder avaliar de forma técnica e transparente os orçamentos enviados, e não dispõem de ferramentas adequadas para sua análise, a contratação se dá apenas pelo menor preço.

Muitas vezes com dificuldades até em encontrar o endereço correto do ofertante, e mesmo com o endereço correto, mas sem poder acessar o local físico devido a distância. Sem possibilidade de levantar junto a entidades financeiras, e órgãos auxiliares como cadastros de inadimplentes, para poder traçar o seu real perfil do seu futuro parceiro, que em serviços terceirizados de forma contínua podem durar até 60 meses, é preocupante a forma como se estabelecem os futuros contratos.

O maior peso, no valor dos serviços, se concentra na remuneração dos terceiros, e sobre esses os encargos sociais, previdenciários e os direitos trabalhistas, cuja soma percentual pode atingir até 63% do valor da fatura. E nesse contexto é onde, por conta do comportamento humano, se dão as modificações da estrutura dos custos na formação do preço orçado. Julgar de forma objetiva o custo do comportamento humano traduzido em percentuais é um exercício que requer amplo conhecimento de todas as nuances constantes nas legislações trabalhistas e sociais.

Outro elemento que utilizamos para grafitar o pregão eletrônico é o desconhecimento que os participantes de fora possuem sobre a convenção coletiva a legislação municipal, valores e particularidades regionais, que são desconsideradas.

Há muito risco ao abrir o pregão de forma eletrônica, pode ser constituído de forma presencial, com isso aqueles oportunistas que não investiram qualquer valor, nem para providenciarem a visita técnica, que pode ser dispensável, participem de forma ostensiva.

Muitos irresponsáveis utilizam o pregão eletrônico para precarizar os preços dos serviços. Quando alguém se esconde atrás de uma janela, tudo pode, inclusive gerar prejuízos. Para ofertar menor preço, até sistema eletrônico o faz.

Vilson Trevisan Consultoria