# CONSIDERAÇÕES SOBRE O CÁLCULO DO BDI SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

**KALINCA DE CARLI:** Procuradora Federal. Coordenadora de Licitações, Contratos e Convênios da Procuradoria Federal junto à Agência Nacional de Vigilância Sanitária. Especialista em Direito Previdenciário.

O BDI (taxa de Bonificações e Despesas Indiretas), também denominada LDI (taxa de Lucro e Despesas Indiretas), é conceituado pelo Instituto de Engenharia como *"o resultado de uma operação matemática para indicar a margem que é cobrada do cliente incluindo todos os custos indiretos, tributos, etc. e logicamente sua remuneração pela realização de um empreendimento"*[1]. Já o TCU, na Decisão nº 255/1999-Plenário, definiu o BDI "*como um percentual aplicado sobre o custo para chegar ao preço de venda a ser apresentado ao cliente*".

A principal controvérsia relacionada ao BDI reside em definir quais custos podem ser incluídos em seu cálculo, o que foi objeto de estudos técnicos que subsidiaram os Acórdãos nº 325/2007 e nº2.369/2011, ambos do Plenário da Corte de Contas.

Em especial, destaca-se, de acordo com deliberações já proferidas pelo TCU[2], a impossibilidade de comporem o BDI os seguintes tributos: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), por incidirem sobre o preço dos materiais, não estando incluídos, pois, na categoria de despesas indiretas; Contribuição Provisória sobre

[1] Acórdão TCU nº 325/2007 – Plenário.

[2] Item 21 do Acórdão TCU nº 2.369/2011 - Plenário.

Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), que deixou de vigorar a partir de 1º de janeiro de 2008; e Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), por se tratar de tributos de natureza personalística.

A propósito, confira-se o entendimento consolidado na Súmula nº 254/2010 do TCU, *verbis*:

> *"SÚMULA Nº 254/2010 - TCU: O IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica – e a CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – não se consubstanciam em despesa indireta passível de inclusão na taxa de Bonificações e Despesas Indiretas – BDI do orçamento-base da licitação, haja vista a natureza direta e personalística desses tributos, que oneram pessoalmente o contratado."*

Por outro lado, na Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2012 (Lei nº 12.465, de 12/08/2011), ficou estabelecido um norte mínimo para a composição do BDI. Veja-se o teor do § 7º do art. 125 do referido diploma legal:

> *"Art. 125...*
> *§ 7º O preço de referência das obras e serviços de engenharia será aquele resultante da composição do custo unitário direto do sistema utilizado, acrescido do percentual de Benefícios e Despesas Indiretas - BDI, evidenciando em sua composição, no mínimo:*
> *I - taxa de rateio da administração central;*
> *II - percentuais de tributos incidentes sobre o preço do serviço, excluídos aqueles de natureza direta e personalística que oneram o contratado;*
> *III - taxa de risco, seguro e garantia do empreendimento; e*
> *IV - taxa de lucro."*

Além da discussão sobre o que pode ou não compor o BDI, há ainda a questão da fórmula matemática a ser empregada em seu cálculo, a qual deve refletir adequadamente a incidência de cada um de seus componentes sobre os custos diretos.

No Acórdão TCU nº 2.369/2011 - Plenário (item 9.10 do voto do Relator), propõe-se a adoção de fórmula matemática anteriormente trazida pelo Acórdão nº 325/2007, porém com alguns ajustes. Confira-se:

> *9.10. A fórmula para obtenção da taxa de BDI proposta nestes autos, com alguns ajustes em relação àquela adotada no âmbito do Acórdão n. 325/2007 – Plenário, é a especificada a seguir, considerando-se que AC é a taxa de rateio da administração central, S é uma taxa representativa de Seguros, R corresponde aos riscos e imprevistos, G é a taxa que representa o ônus das garantias exigidas em edital, DF é a taxa representativa das despesas financeiras, L corresponde ao lucro bruto e I é a taxa representativa dos impostos (PIS, COFINS e ISS).*

$$BDI = \frac{(1+(AC+S+R+G))(1+DF)(1+L)}{(1-I)}$$

Vale destacar que as taxas inseridas no numerador da fórmula recaem sobre os custos diretos, ao passo que as contidas no denominador incidem sobre o preço de venda (faturamento), como apontado no item 31 do citado Acórdão nº2.369/2011. Tal observação é reforçada no item 39 da mesma decisão: *"a taxa representativa da incidência de impostos constante do denominador da fração da fórmula de cálculo do BDI é aplicada sobre o preço da venda da prestação do serviço, enquanto que as demais taxas que figuram no numerador são aplicadas sobre o custo."*

Especificamente no que tange aos valores referenciais para as taxas de BDI explicitadas no Acórdão nº 2.369/2011 para cada tipo de obra, importa observar que o intento do TCU, ao instituir valores referenciais, é o de oferecer parâmetros para que tanto o gestor público como os órgãos de controle possam avaliar os preços das obras, sem que se configurem os mesmos, contudo, como *"indicadores absolutos e fixos no tempo".* Nesse ponto,cabe reproduzir esclarecedor trecho da mencionada decisão:

*"234.O dever de licitar impõe à Administração Pública o dever de orçar com critério e respeitar as peculiaridades de cada projeto. Não raro a Administração utiliza um mesmo BDI para toda e qualquer obra. Esta simplificação pode acarretar graves distorções no orçamento, com impacto na contratação da obra. As peculiaridades de cada tipo de obra são os elementos que melhor ilustram a impossibilidade de fixar taxas únicas de BDI.*

*235.Os percentuais variáveis dos elementos que compõem o BDI, com exceção dos tributos, cujas alíquotas são definidas em lei, guardam estreita relação com características particulares de cada obra, mas também com as de cada empresa, em especial, com aquelas consideradas no momento em que se realiza o orçamento, tais como porte e situação financeira da empresa, número de obras em execução, representatividade do porte e da natureza da obra para a empresa, logística necessária, necessidades operacionais, atratividade estratégica do contrato, dentre outros aspectos.*

*236.Um valor de referência, contudo, não deve ser desconsiderado. Não se trata de intervenção direta do Estado como produtor de bens e serviços, mas de mediação na busca do equilíbrio entre a Administração Pública, a sociedade e os prestadores de serviço. Uma referência é necessária para possibilitar que o gestor, por exigência legal, estime o orçamento, já que não possui as características das empresas e precisa se orientar por um padrão que simule a estrutura de custos das licitantes. Isso não significa que não haja discrepâncias nas propostas ofertadas. Porém, maiores divergências em relação à referência adotada somente poderão ser justificadas caso identificadas as características ou as causas que as originaram.*

*237.Por outro lado, não cumpre especialmente ao TCU estipular às construtoras percentuais fixos para cada item que compõe a taxa de BDI, ignorando as peculiaridades da obra e das empresas que contratam com a Administração pública, e até mesmo da conjuntura econômica do país. Sobre o tema, de forma muito incisiva no caso concreto de contratos da obra de construção da Ferrovia Norte-Sul, trata o Acórdão 2.843/2008 - Plenário:*

*'Sumário:*

*(...)*

*A negação de um limite para a remuneração das empresas em seus BDIs, obtidos de valores comumente praticados em empreendimentos congêneres, não somente pode propiciar um enriquecimento sem causa do particular, mas violar uma série de princípios primordiais da Administração, mormente a economicidade, eficiência, moralidade e finalidade, além de viciar a avença em seus basilares de boa-fé e função social do contrato.*

*Voto*

*(...)*

*21. Adentro, agora, no questionamento do BDI utilizado na composição dos custos de referência. Segundo o agravo, o percentual de 20,25% do SICRO2 seria incompatível com a realidade das empresas e das características da obra em questão. Esta parcela seria a verdadeira causa do sobrepreço encontrado pela SECOB, a redundar na adoção da medida cautelar.*

*22. Na alegação da especificidade do BDI para cada empresa e cada empreendimento, assiste razão às contratadas; realmente, concordo que cada construtora tenha o seu BDI específico, visto a estrutura organizacional distinta de cada particular. De igual maneira, é verdade que cada obra exija nuanças administrativas diferentes ou necessidades díspares a impactar diferentemente em seus custos indiretos.*

*23. Entretanto, um BDI médio – aceitável – tomado a partir de obras de tipologia semelhante, não é somente possível, mas indispensável. É bem verdade que cada empresa alveja uma margem de lucro e que possui maior ou menor estrutura, mas a negação de um limite não somente pode propiciar um enriquecimento sem causa, mas violar uma série de princípios primordiais da Administração, mormente a economicidade, eficiência, moralidade e finalidade. Excessos na remuneração, provindos ou não do BDI, viciam a avença em seus basilares de boa-fé e função social do contrato.*

*24. Ao estabelecer um BDI referencial, portanto, não se alvitra, simplesmente, fixar um valor limite para o contratado. A utilização de um valor médio, em associação a outros custos do empreendimento, propicia a percepção de um preço esperado da obra – aceitável –, harmônico entre os interesses da Administração e do particular.'*

*238. O objetivo do presente trabalho é oferecer parâmetros para que gestores públicos e órgãos de controle possam avaliar os preços das obras, com um BDI simplificado e razoável, permitindo maior concentração na análise dos preços unitários para detectar com segurança possíveis incompatibilidades. Esse procedimento facilita o acompanhamento dos serviços executados na obra, evita repercussões indesejadas no seu preço total decorrentes de eventuais aditamentos contratuais, além de minimizar as eventuais distorções decorrentes da vinculação da variação de qualquer custo direto à variação indiscriminada de todos os custos indiretos.*

*239. O que importa é estipular faixas de aceitabilidade para esses itens de forma a coibir valores abusivos ou injustificados de preços, melhorar a eficiência dos gestores, promover o uso mais racional dos recursos públicos, bem como assegurar que o procedimento licitatório permita a seleção da proposta o mais consistente sob o prisma do mercado, e assim, verdadeiramente, a mais vantajosa para a Administração Pública.*

*240. A adoção de um BDI a ser observado na composição do preço de uma obra ou serviço de engenharia encontra amparo na LDO. A Lei determina que o preço de referência das obras e serviços será aquele resultante da composição do custo unitário direto do Sinapi e do Sicro, acrescido do percentual de Benefícios e Despesas Indiretas incidente, que deve estar demonstrado analiticamente na proposta do fornecedor.*

*241. Observa-se que, assim como se deve determinar o detalhamento dos custos unitários, deve-se exigir dos licitantes o detalhamento de sua composição de BDI e dos respectivos percentuais praticados, não só para realização de crítica dos componentes considerados pelos licitantes, mas também para a formação de uma memória de valores que permita à Administração pública, tendo em vista as peculiaridades de cada obra e empresa, realizar orçamentos com precisão cada vez maior. Nesse contexto, é importante considerar que qualquer variável de formação do BDI é passível de ocorrer ou não, incluindo o lucro e os tributos sobre o lucro.*

*242. Entende-se, no entanto, que a análise de orçamentos de obras públicas deve ser realizada com base nos preços dos serviços, isto é, deve ser feita a comparação do preço orçado e/ou*

*contratado com o preço paradigma de mercado, pois a verificação de apenas um dos componentes do preço – custos unitários dos serviços ou taxa de BDI – é insuficiente para constatação da adequabilidade da planilha orçamentária de uma obra, conforme dispôs a ementa do Acórdão n.1.551/2008 – Plenário:*

*'9. Não se admite a impugnação da taxa de BDI consagrada em processo licitatório plenamente válido sem que esteja cabalmente demonstrado que os demais componentes dos preços finais estejam superestimados, resultando em preços unitários completamente dissociados do padrão de mercado. Na avaliação financeira de contratos de obras públicas, o controle deve incidir sobre o preço unitário final e não sobre cada uma de suas parcelas individualmente. (...), (grifo nosso).'*

*243. Cumpre ressaltar, também, que é dever do gestor zelar pelo Erário e, portanto, cabe a ele garantir que, nos contratos firmados, os preços dos serviços estejam adequados, isto é, sejam iguais ou inferiores aos preços paradigma de mercado, não exista jogo de planilha no orçamento, o projeto básico seja bem elaborado, contenha orçamento detalhado do custo global da obra fundamentado em quantitativos de serviços e fornecimentos propriamente avaliados e em custos unitários de serviços menores ou iguais à mediana do Sinapi e, no caso de obras e serviços rodoviários, à tabela do Sistema de Custos de Obras Rodoviárias (Sicro) e exista a composição da taxa de BDI adequada à obra.*

*244. Por fim, as variáveis envolvidas em cada item que compõe o BDI estão em constante mutação, imprimem um caráter dinâmico ao processo de parametrização, não se configurando como indicadores absolutos e fixos no tempo. Em cada atividade que se lance, haverá variáveis que não encontrarão conformidade no todo, mas a construção de um cenário em que o planejamento orgânico e estruturado esteja presente deixará a Administração Pública menos vulnerável aos erros, menos sujeita às contingências da improvisação e, por conseqüência, mais próxima aos êxitos e acertos." (grifou-se)*

Com isso, à exceção dos tributos, que possuem suas alíquotas fixadas em lei, as demais taxas que compõemo BDI podem

apresentar valores distintos daqueles indicados como referência pelo TCU, desde que devidamente justificadase comprovadas pela licitante as causas que originaram a divergência de valores.

Particularmente quanto à taxa relacionada ao lucro, esclarece o multicitado Acórdão nº 2.369/2011 o seguinte:

> *"177.O lucro é um conceito econômico que pode ser descrito de diversas formas para representar uma remuneração alcançada em consequência do desenvolvimento de uma determinada atividade econômica. Complementa a formação do Preço de Venda, sem que possa ser considerado como item de custo, já que é uma parcela que contempla a remuneração do construtor.*
> *178.Há uma grande indefinição quanto às margens de lucro competitivas. Um procedimento cada vez mais utilizado para calcular o lucro de um empreendimento toma como base a TIR – Taxa Interna de Retorno, que é a taxa que iguala o investimento inicial ao fluxo de caixa de todo o período. A TIR deve acompanhar as taxas de mercado para a remuneração do capital acrescentando-se uma taxa de risco empresarial. Neste tipo de análise, a visão do lucro deixa de se restringir ao um valor absoluto e passa a considerar o tempo de retorno do investimento.*
> *179.No entanto, seja qual for o procedimento de cálculo adotado, deve-se lembrar que o lucro declarado no BDI é apenas uma meta, que, se alcançada, torna possível a justa remuneração da empresa em decorrência da obra. Ainda, como na maioria das vezes, sendo empresa de mercado, detentora de informações e competências, utilizará de sua vantagem de forma a otimizar os custos para maximizar seu lucro por meio da diferença entre a receita e o custo de produção. Isto é lícito e aceitável.*
> *180.A Constituição Federal, no seu art. 173, § 4º, condena o abuso do poder econômico, exteriorizado pela 'dominação dos mercados', pela 'eliminação da concorrência' e pelo 'aumento arbitrário dos lucros'. Observa-se que não há condenação à prática de lucros ou qualquer definição que considere o que seja lucro abusivo ou aceitável; o que se condena é o aumento*

*arbitrário, que caracterize abuso de poder econômico.*

*181.Também, a Lei 8.666/1993, no seu art. 43, inciso IV, ao estabelecer o critério de julgamento dos preços praticados na licitação, tem como parâmetro os preços correntes no mercado. Por conseguinte, sendo o preço proposto pelo licitante, incluindo o BDI, compatível com o preço de mercado, não há que se falar em lucro excessivo.*

*182.Ademais, ao utilizar os conceitos anteriormente mencionados e tendo em vista que o lucro representa a remuneração de fatores como o custo de oportunidade do capital aplicado, a capacidade administrativa, gerencial e tecnológica adquirida ao longo de anos de experiência no ramo, a responsabilidade pela administração do contrato e a condução da obra, a estrutura organizacional da empresa e os investimentos na formação profissional do seu pessoal, além de criar a capacidade de reinvestir no próprio negócio, e não somente da atividade econômica da empresa, ficará evidente a árdua tarefa de se definir um percentual máximo para a aceitação do lucro. Não há, pela mera análise do percentual praticado, como caracterizá-lo como excessivo ou abusivo, também não se pode limitar o lucro praticado pelo empreendedor se não for constatado abuso de poder econômico decorrente de seu aumento abusivo.*

*[...]*

*190. Embora o trabalho procure estabelecer, com base em números indicativos do seguimento da construção civil, uma faixa de variação considerada aceitável para o percentual de lucro praticado pelas empresas em licitações públicas, vale ressaltar que trata-se de uma faixa de referência, não havendo previsão legal para que essa seja fixada ou limitada.*

*191. Assim, seguindo o mesmo critério utilizado para o item Administração Central, chega-se para as obras e serviços de engenharia a seguinte faixa de variação de referência para o item Lucro:*

| Parcela de Lucro na composição do BDI - Valores incidentes sobre Custo Direto | | | |
|---|---|---|---|
| **Obras e Serviços de Engenharia** | **MÍNIMO** | **MÁXIMO** | **MÉDIA** |
| Faixa de variação de referência | 5,00% | 12,00% | 8,50% |
| | | | |

*Tabela 14 – Parcela de Lucro na composição da taxa de BDI.”*(grifou-se)

Como visto do trecho acima transcrito, não há norma legal que limite o lucro das empresas; o que se coíbe é o seu aumento arbitrário.Nesse diapasão, cabe àAdministração solicitar da contratada informações que justifiquem o percentual adotado para a taxa de lucro,a fim de que consiga o gestor, no caso concreto, compará-lo com a média do mercado e, em consequência, apurar se há ou não abuso de poder econômico decorrente do aumento excessivo do lucro.

Em relação aos tributos ISS, PIS e COFINS, insta frisar que suas alíquotas são fixadas por lei, cabendo, no ponto, tecer apenas algumas considerações.

De início, no que tange ao ISS, *"destaca-se que os municípios gozam de autonomia para fixar as alíquotas deste tributo, desde que respeitados esses limites*[3]*, e que, nos orçamentos, se deve adotar a alíquota de ISS do município onde o empreendimento é realizado, e não aquela de onde fica a sede da empresa construtora"* (Acórdão nº 2.369/2011 – Plenário, item 170).

Ademais, convém destacar que, nos termos do art. 7º, inciso I, § 2º, da Lei Complementar nº 116/2003, a base de cálculo do referido tributo é o preço do serviço, excluído desse montante o custo dos materiais fornecidos.

Assim, deverá a Administração observar se a alíquota do ISS aplicada pela contratada é a mesma adotada no Município onde os serviços estão sendo prestados. Além disso, "*É certo que a alíquota efetiva de ISS a configurar na taxa de BDI será inferior à taxa prevista na legislação do município onde será realizada a obra, pois deve ser desconsiderada a despesa relativa aos materiais*" (Acórdão nº 2.369/2011 – Plenário, item 175).

[3] Alíquota mínima de 2% e máxima de 5%, conforme fixado, respectivamente, pelo art. 88, inciso I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federale pelo art. 8º, inciso II, da Lei Complementar nº 116/2003.

Já no que se refere ao PIS e à COFINS, suas alíquotas variam de acordo com o regime de tributação do Imposto de Renda escolhido pela empresa. Ou seja, para as empresas que optam pelo regime de incidência não-cumulativa (lucro real), as alíquotas de contribuição para o PIS e para a COFINS são, respectivamente, de 1,65% e 7,6%, ao passo que, para as que optam pelo regime de incidência cumulativa (lucro presumido), tais alíquotas são, respectivamente, de 0,65% e 3%.

Importante atentar ainda, comomencionado no item 164 do Acórdão nº 2.639/11 – Plenário, para o disposto no art. 8º da Lei nº 10.637/2002 e no art. 10 da Lei nº 10.833/2003, os quais prevêemhipóteses de sujeição ao regime de incidência cumulativa, destacando-se, dentre elas, as seguintes: pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado; pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES; e receitas decorrentes da execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31/12/2015 (Lei nº 12.375/2010).

Desse modo, de acordo com os dispositivos legais supracitados, permanecem aplicáveis as alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, para o PIS e para a COFINS, nas hipóteses neles arroladas, o que inclui as obras de construção civil. Contudo, também esclarece o TCU no item 166 do Acórdão nº 2.369/2011 que se excetuam dessa regra os serviços técnicos especializados (projeto, consultoria, gerenciamento, fiscalização), aos quais permanecem aplicáveis as alíquotas do regime não-cumulativo, de 1,65% e de 7,6%.

Desta feita, faz-senecessário que, em cada caso concreto,a contratada comprovepor meio de documentação seu regime de tributação, a fim de que possa ser certificado pela Administração se as alíquotas do PIS e da COFINS consignadas na planilha de formação do BDI conferem com sua opção tributária. Ressalta-se ainda que, caso o serviço objeto da contratação não se enquadre como serviço

técnico especializado, deverá a Administração solicitar a adequação das alíquotas ao regime cumulativo (0,65% e 3%), além de providenciar o ressarcimento imediato das eventuais diferenças apuradas.