

UM ASPECTO POLÊMICO DOS ORÇAMENTOS DE OBRAS PÚBLICAS: BENEFÍCIOS E DESPESAS INDIRETAS (BDI)

André Luiz Mendes¹
Patrícia Reis Leitão Bastos²

I. INTRODUÇÃO

Na elaboração dos orçamentos de obras, existem dois componentes que juntos determinam o preço final de uma obra: os custos diretos e o BDI. O primeiro é determinado em função das especificações dos materiais e das normas de execução dos serviços constantes nos projetos, nos memoriais descritivos e no caderno de encargos. O segundo é um componente aplicado sobre o custo direto com vistas a contemplar as despesas indiretas e o lucro da construtora.

Conceitualmente, denomina-se Benefícios ou Bonificações e Despesas Indiretas (BDI) a taxa correspondente às despesas indiretas e ao lucro que, aplicada ao custo direto de um empreendimento (materiais, mão-de-obra, equipamentos), eleva-o a seu valor final.

Esta taxa tanto pode ser inserida na composição dos custos unitários como pode ser aplicada ao final do orçamento, sobre o custo total. Dessa forma, o preço de execução de um serviço de construção civil (preço de venda ou valor final) é igual ao custo da obra mais a taxa de BDI.

O tema Benefícios e Despesas Indiretas vem sendo alvo de freqüentes questionamentos quando da análise dos orçamentos na construção civil. Além de problemas com relação à duplicidade de contagem, ou seja, gastos que são cobrados na planilha de custos e também incluídos no BDI, há a dificuldade em se estabelecer quais despesas podem ser definidas como indiretas e quais valores de cada componente do BDI são considerados aceitáveis.

II. APLICAÇÃO DO BDI

A base de aplicação da taxa de BDI são os custos diretos orçados, e o preço final da obra é obtido somando-se a esses custos diretos a parcela correspondente ao BDI, ou seja, para se obter o valor total de um serviço de construção civil deve ser aplicada a seguinte relação matemática:

$$PV = PC \times (1 + BDI).$$

Onde, PV = Preço de Venda, PC = Custo Direto e BDI = Benefícios e Despesas Indiretas.

¹ Engenheiro Civil, Diretor da 1ª Divisão Técnica da Secretaria de Fiscalização de Obras e Patrimônio da União - SECOB.

² Engenheira Civil, AFCE-CE lotada na Secretaria de Fiscalização de Obras e Patrimônio da União - SECOB.

Em artigo publicado pela revista Construção, nº 2168, de 18/08/89, o engenheiro Maçahiko Tisaka, então Presidente do Instituto de Engenharia, esclarece que “o valor do BDI é, portanto, apresentado como **uma fração do custo direto** e pode ser expresso em porcentagem ou em fração decimal”.

Também segundo publicação da PINI sobre composição de BDI³ “a taxa de BDI na construção informa o percentual de acréscimo **em relação ao custo direto** para se obter o preço de venda da construção”.

Na mesma linha, a Secretaria de Governo e Gestão Estratégica do Estado de São Paulo, ao desenvolver estudo sobre BDI, embasou-se no seguinte conceito “O BDI – Benefícios e Despesas Indiretas, corresponde a uma taxa que **incide sobre os custos dos serviços**, resultando no preço final”.

O próprio Tribunal de Contas da União, ao apreciar a matéria no TC 006793/1999-1⁴, considerou que “conceitualmente, o BDI é definido como um percentual aplicado sobre o custo direto para chegar ao preço de venda a ser apresentado ao cliente”.

Não resta dúvida, portanto, que a fórmula de cálculo aqui apresentada é a que deve ser adotada.

III. DESPESAS INDIRETAS

Ao se elaborar um orçamento de uma obra civil, todos os serviços a serem executados (fundações, paredes de alvenaria, revestimentos, etc.) são relacionados e seus custos apurados na denominada “planilha orçamentária”. Há, no entanto, despesas feitas pela construtora em função da obra, mas que não estão diretamente relacionadas a ela. Essas são computadas no BDI como “despesas indiretas”.

Tem-se observado que, na prática dos orçamentos, não há consenso quanto à classificação dos diversos dispêndios como custo direto ou despesa indireta. O que se encontra são inúmeras proposições diferentes sobre o que poderia ser considerado como despesa indireta.

Para dirimir essa polêmica sobre que espécie de gasto pode ser classificado como despesa indireta, propõe-se a análise do tema a luz do livro “Contabilidade de Custos”⁵ do conceituado Eliseu Martins.

Segundo os preceitos da contabilidade de custos, são custos de produção aqueles gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços destinados à venda.

Não se incluem nesse grupo as despesas financeiras e as de administração. Não são incluídos também como custos diretos os fatores de produção eventualmente

³ Apostila do curso “Como compor BDI” ministrado pelo Eng^o Mozart Bezerra da Silva e realizado pela PINI - Desenvolvimento Profissional em São Paulo/SP, no período de 03 a 04 de abril de 2000.

⁴ Dec. 255/1999 – TCU – 1^a Câmara.

⁵ Martins, Eliseu. Contabilidade de Custos. São Paulo, Atlas, 3^a edição, 1987.

utilizados para outras finalidades que não a de fabricação de bens (serviços) destinados à venda.

Essa definição contábil de despesa serve como critério para inclusão dos gastos ou na planilha orçamentária ou na taxa de BDI, conforme eles sejam considerados, respectivamente, custos diretos ou despesas indiretas.

Em resumo, custos diretos são aqueles que ocorrem especificamente por causa da execução do serviço objeto do orçamento em análise, e despesas indiretas são os gastos que não estão relacionados exclusivamente com a realização da obra em questão.

Há que se considerar também que, para a análise de orçamentos da construção civil, é melhor que a maior parte possível dos itens de despesas esteja relacionada na planilha orçamentária, e não incluída no BDI.

Isso por dois motivos: o primeiro é que poucos são os órgãos que exigem, nos editais de licitação, que os proponentes apresentem a composição analítica do BDI, o que dificulta sua análise; segundo, porque a inserção de determinada despesa no BDI pode gerar distorções de preços de eventuais aditivos contratuais.

Tome-se o exemplo de uma obra em execução na qual o item “administração local” foi incluído no BDI. Suponha-se que, por uma mudança da especificação de algum material, o custo dessa obra seja acrescido em 12%, e que tal alteração não tenha gerado qualquer dificuldade da execução (supervisão técnica diferenciada ou dilatação do prazo da obra). Ora, se o BDI contempla, por exemplo, 10% a título de “administração da obra”, esse percentual irá incidir sobre o custo adicional (12%) sem que tenha havido o correspondente incremento de despesa para a construtora, ou seja, a obra irá custar, imotivadamente, 1,2% mais caro para o contratante.

O ideal, portanto, é que só sejam incluídos no BDI aqueles itens que não possam, de forma alguma, ser incluídos na planilha de custos, por não estarem relacionados diretamente ao serviço que está sendo prestado.

O que acontece freqüentemente, contudo, é que devido a falta de um critério técnico adequado na definição dos gastos que devem compor o BDI, os mais diversos itens do orçamento são computados, indevidamente, como despesas indiretas.

Tem-se observado que os orçamentos na construção civil têm incluído no BDI, além da margem de lucro, os seguintes gastos: administração central, despesas financeiras, tributação (ISS, CPMF, IRPJ, COFINS, CSSL, PIS), mobilização e desmobilização do canteiro, riscos, seguros, contingências, administração local, taxas e emolumentos, dentre outros.

A Análise feita a seguir de cada um desses gastos propõe-se a permitir a classificação adequada do que seja realmente despesa indireta, bem como quais os percentuais aceitáveis para cada item.

a) DESPESAS FINANCEIRAS

Despesas financeiras são gastos relacionados à perda monetária decorrente da defasagem entre a data do efetivo desembolso e a data da receita correspondente.

No caso específico de uma obra pública, com o não-recebimento imediato dos gastos para construção, o contratado precisa lançar mão de recursos próprios para executar etapas que só serão pagas quando concluídas, o que gera despesas de investimento de capital. Para que esse capital de giro possa ser remunerado, é instituída a despesa financeira.

Segundo Eliseu Martins, em seu livro “Contabilidade de Custos”, pág. 42, Editora Atlas, 3ª Edição, “encargos financeiros não são itens operacionais, já que não derivam da atividade da empresa e não provêm dos ativos trabalhados e utilizados em suas operações; são, antes, decorrência de passivos, representando muito mais a remuneração de capital de terceiros (como o lucro representa a remuneração do capital próprio) do que custo.”

Portanto, seguindo critérios estritamente contábeis para classificar as despesas indiretas, devem-se considerar as despesas financeiras no cômputo da taxa de BDI.

Para estipulação do valor a ser cobrado como despesa financeira, deve-se analisar qual o custo de oportunidade do capital, ou seja, deve-se apurar qual seria o seu rendimento se o capital de giro tivesse sido aplicado no mercado financeiro naquele período.

Um critério para estipular valores de despesas financeiras é adotar os rendimentos do CDB (Certificado de Depósito Bancário), no período em análise⁶. A revista Conjuntura Econômica publica esses itens mensalmente.

Sabe-se que algumas empresas defendem que se considerem como despesas financeiras os valores dos juros cobrados nos empréstimos bancários. Se há necessidade de a contratada recorrer a empréstimos é porque a construtora tem uma deficiência de capital de giro, e não cabe à contratante, ainda mais quando esta é a administração pública, pagar por tal deficiência.

b) ADMINISTRAÇÃO CENTRAL

Denomina-se como sendo a Administração Central de uma empresa de construção civil, toda a estrutura necessária para execução de atividades específicas de direção geral da empresa como um todo, de forma que sejam alcançados os objetivos empresariais da construtora.

Dessa forma, estariam incluídos dentro do conceito de administração central os custos relacionados com a manutenção da sede da empresa para dar suporte técnico, administrativo e financeiro a todas as obras que estejam sendo executadas pela construtora.

Incluem-se entre os gastos com administração central: aluguel do escritório central, manutenção da edificação da sede da empresa, compra de material de expediente para o escritório central, despesas com aquisição de editais e elaboração

⁶ O período em análise será aquele compreendido entre a data média de desembolso por parte do contratado, para compra de materiais e pagamento de mão-de-obra, e o recebimento da parcela correspondente a tal desembolso. Esse período de tempo é determinado a partir da análise das condições de pagamento previstas no Edital.

de propostas comerciais, prolabore e representação da diretoria, despesas com atividades administrativo-financeiras (manutenção da secretaria da sede da empresa e de setores de contabilidade, de recursos humanos, de compras, de finanças e de cobranças), dentre outros.

Portanto, os gastos com administração central correspondem à manutenção e operação do escritório central.

O valor da taxa de administração central decorre do rateio das despesas administrativas do escritório central por todas as obras que a empresa esteja executando no período, e varia de acordo com a complexidade e o prazo de cada obra e com a estrutura da empresa.

O engenheiro civil Amilcar Martins em seu “Curso de Orçamento de Obras de Edificações” considera como sendo aceitáveis taxas entre 5% e 7,5%.⁷

A Secretaria de Governo e Gestão Estratégica do Estado de São Paulo⁸ tem adotado como parâmetro, para a contratação com órgãos da administração pública estadual, as despesas com administração central correspondendo a 5,31% e contemplando os seguintes itens: remuneração de pessoal de escritório, aluguel da sede, despesas com água, luz e telefone, imposto predial, taxa de funcionamento, material de escritório, material de limpeza, transporte de pessoal administrativo, transportes de funcionários e manutenção de equipamentos de escritório.

O DNER, nos estudos que embasaram a elaboração do Sistema de Custos Rodoviários – SICRO⁹, entende como usual uma destinação de 1% a 2% do preço de venda de cada obra para atender à administração central.

A propósito da reduzida taxa do DNER em relação às demais fontes, vale ressaltar que a taxa de administração central é consideravelmente mais baixa para obras rodoviárias, já que, devido às longas distâncias entre o canteiro de obras e os centros urbanos onde estão localizados os escritórios centrais, as construtoras costumam constituir grandes escritórios no local da obra, investindo na administração local e tornando-a menos dependente da estrutura administrativa dos escritórios centrais.

Por se tratar de um gasto decorrente não só da execução da obra objeto do orçamento em análise, mas também de todas as atividades da empresa, a taxa de administração central enquadra-se contabilmente como despesa indireta, devendo ser incluída no BDI.

⁷ Apostila do curso realizado de 20 a 30/09/1993, no auditório do CONFEA, promovido pelo CREA/DF e SENGE/DF.

⁸ “Estudos de Serviços Terceirizados” – Publicações – Versão maio/1999 – Volume I – “Prestação de Serviços de Limpeza, Asseio e Conservação Predial” - Capítulo VII – Benefícios e Despesas Indiretas.

⁹ “Preço de Obra Rodoviária”, Gerência de Custos Rodoviários do DNER, 1999, estudos para atualização do Sistema de Custos Rodoviários do DNER – SICRO.

Sugere-se, para a composição do BDI dos orçamentos de obras públicas, a adoção de uma taxa de administração central de 6%.

c) COFINS e PIS

Conforme prevê a Lei nº 9.718, de 27/11/1998, as contribuições para os Programas de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, são calculadas com base no total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Deduz-se, portanto, que o COFINS e o PIS são gastos que incidem sobre o faturamento da empresa.

A alíquota do COFINS era de 2,00% segundo o Decreto-Lei nº 8.447 de 28/12/89 e o art. 1º da Lei Complementar nº 70 de 30/12/91. Posteriormente, com a entrada em vigor da Lei 9.718/98, aos 27/11/1998, a alíquota foi majorada para 3,00%, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999.

Já a taxa de contribuição para o PIS é de 0,65% sobre a receita operacional bruta, segundo os Decretos-Lei nº 2.445 de 29/06/1988 e nº 2.449 de 21/07/1988.

Contabilmente, como não há como enquadrar o PIS e o COFINS como custos de produção, já que não são gastos incorridos no processo de obtenção dos serviços/bens que estão sendo executados, considera-se que se trata de despesas indiretas.

d) CPMF

Instituída pela Lei nº 9.311, de 24/12/1996, a CPMF (contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira) teve sua alíquota de 0,20% alterada pela Emenda Constitucional nº 21 de 1999, passando a ser de 0,38% nos primeiros doze meses (até 18/03/2000) e de 0,30% nos 24 meses subsequentes, para posteriormente ser extinta.

Como a receita decorrente da execução de uma obra de construção civil sofre incidência de CPMF ao ser movimentada financeiramente para pagamentos de mão-de-obra e material e para manutenção da estrutura da empresa, conclui-se que a CPMF acaba incidindo sobre o faturamento.

A CPMF não pode ser enquadrada como gasto incorrido no processo de obtenção dos serviços/bens que estão sendo executados e é contabilmente uma despesa indireta, devendo ser incluída no BDI.

e) ISS

Segundo a definição legal contida no art. 8º do Decreto-Lei nº 406 de 31 de dezembro de 1968, “o imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos municípios, tem como fato gerador a prestação de serviços, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo”.

O art. 11 do referido Decreto-Lei, alterado pela Lei Complementar nº 22 de 09/12/1974, isentava do pagamento do ISS a execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras hidráulicas ou de construção civil e os respectivos serviços de engenharia consultiva, **quando contratados com a União, com os estados, Distrito Federal, municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos.**

Dessa forma, não haveria incidência de ISS nas obras públicas, não havendo logicamente inclusão desse gasto nos orçamentos.

Posteriormente, a Constituição Federal de 1988 definiu, no inciso II do art. 155, a competência do ISS como sendo municipal.

Assim, em que pese o art. 11 do Decreto-Lei nº 406/68 ainda estar em vigor, o Supremo Tribunal Federal tem pacificado sua jurisprudência no sentido de que tal dispositivo sofre vedação constitucional por força do art. 151, III, da Constituição Federal de 1988 e da sujeição à incidência do art. 41 e seus parágrafos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Portanto, se não houver isenção de ISS concedida por lei municipal, na execução de serviços de construção civil deve ser incluído o valor do referido imposto.

Com relação ao cálculo do ISS, conforme previsto no §2º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, “na execução de obras hidráulicas ou de construção civil, o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes: a) ao valor dos materiais adquiridos de terceiros, quando fornecidos pelo prestador de serviços; b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.”

Em resumo, o cálculo do ISS é feito apenas sobre serviços prestados, considerando-se a mão-de-obra e descontando-se os materiais aplicados (custo direto dos materiais).

Como o ISS é um imposto que incide sobre o preço do serviço (deduzindo-se as parcelas anteriormente mencionadas), está relacionado com o faturamento da empresa, e sua alíquota varia conforme o município onde se localiza a obra, sendo necessário recorrer à lei municipal para estipular o valor correto a ser pago.

Na maioria dos municípios a alíquota é de 5%; como não incide sobre materiais, equipamentos e subempreitadas, corresponde a cerca de 3% sobre o valor total da fatura. Alguns municípios simplificam tal tributo cobrando de 2 a 3% do valor total quando se trata de obra.

Dada essa variabilidade da alíquota do ISS, sugere-se a adoção de uma alíquota de 3,0% para fazer face a essa despesa. O DNER, por exemplo, em seu estudo para a nova versão do Sistema de Custos Rodoviários - SICRO¹⁰, adotou a alíquota de 3,5%.

Como o ISS não pode ser classificado como gasto incorrido no processo de obtenção dos serviços/bens que estão sendo executados, é uma despesa indireta, devendo ser computado na taxa de BDI.

¹⁰ “Preço de Obra Rodoviária”, Gerência de Custos Rodoviários do DNER, 1999, estudos para atualização do Sistema de Custos Rodoviários do DNER – SICRO.

f) MOBILIZAÇÃO E DESMOBILIZAÇÃO

Mobilização e desmobilização são o conjunto de providências e operações que o executor dos serviços tem que efetivar para transportar pessoal e equipamentos até o local da obra e, ao final dos trabalhos, retorná-los para o ponto de origem.

Como os gastos com mobilização e desmobilização só são significativos para construção de estradas, barragens e outras obras que exigem a utilização de grande quantidade de equipamentos e são executadas em locais distantes de centros urbanos, esses gastos podem ser considerados desprezíveis na elaboração de orçamentos de edificações localizadas no perímetro urbano, principalmente se no mesmo município da sede da construtora.

Deve-se atentar para o fato de que, na prática, o construtor costuma deslocar o equipamento para outra obra, preferencialmente na mesma região, assim que ele é liberado. Portanto, é usual que as empresas organizem pátios de equipamentos em locais próximos às obras concluídas, para guardar o equipamento até que ele seja remobilizado para uma nova obra.

Os gastos com mobilização e desmobilização são obtidos mediante mensuração da força de trabalho a ser deslocada e do custo de mobilização dos equipamentos e são passíveis de serem orçados analiticamente.

Contabilmente, mobilizações e desmobilizações são gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços destinados à venda, podendo, portanto, ser classificados como custos diretos.

Contudo, como os gastos com mobilização e desmobilização variam com as condições particulares de cada obra e respectiva construtora, e dada a dificuldade de se obterem esses valores mediante cálculos efetuados para cada caso, os orçamentos-base de várias instituições públicas têm incluído esse item no BDI e estimado taxas a serem adotadas, embora a classificação dos gastos com mobilização e desmobilização como despesa indireta não se apresente como a mais apropriada.

Como no orçamento de obras rodoviárias a inclusão da mobilização e desmobilização no BDI é bastante comum, propõe-se a adoção da taxa de mobilização e desmobilização adotada pelo DNER que, em recente estudo para atualização do Sistema de Custos Rodoviários – SICRO¹¹, considerou como sendo de 2,62% a taxa adequada para gastos com mobilização e desmobilização a ser incluída no BDI.

g) SEGUROS E RISCOS E IMPREVISTOS

Sabe-se que nas atividades relacionadas com a construção civil há os mais variados riscos, sejam para vida humana, equipamentos ou outros bens, relacionados com a própria execução do serviço. Há ainda a possibilidade de se causar, involuntariamente, danos corporais e materiais a terceiros.

¹¹ “Preço de Obra Rodoviária”, Gerência de Custos Rodoviários do DNER, 1999, estudos para atualização do Sistema de Custos Rodoviários do DNER – SICRO

Contudo, existem seguros que cobrem esse riscos. Vale ressaltar que a cobertura restringe-se a danos que sejam classificados como acidentais, por serem súbitos e/ou imprevisíveis.

Essa cobertura abrange todas as modalidades de construção civil e se caracteriza pela multiplicidade de riscos técnicos que podem se apresentar durante a execução da obra. Obtem-se, em uma só apólice, extensa gama de coberturas (incêndio, alagamento, desmoronamento, responsabilidade civil, roubo, etc).

Cabe salientar, quanto aos custos que representam tais seguros, que suas taxas (percentuais a serem aplicados sobre a importância segurada da obra) variam de acordo com as características de cada obra.

A Associação Brasileira de Construtores – ASBRACO estimou, no já referido estudo por ela publicado, que o percentual para cobertura básica oscilaria em torno de 0,6%, considerando-se uma edificação comercial ou residencial padrão (15 pavimentos, 02 subsolos e prazo de execução de 24 meses).

Já a Secretaria de Governo e Gestão Estratégica do Estado de São Paulo adota, para a contratação com órgãos da administração pública estadual, uma taxa de seguro de 0,50%.

Quanto à taxa para imprevistos, essa pode estar incluída no BDI, pois há imprevistos que não são cobertos pelo seguro.

Consideram-se como imprevistos ou riscos os seguintes acontecimentos, dentre outros cuja ocorrência prejudica o andamento dos serviços e independe da atuação prévia do executor da obra: fenômenos naturais (águas subterrâneas, ventos fortes, condições climáticas atípicas, etc); perdas de eficiência de mão-de-obra; perdas excessivas de material (por quebras ou retrabalhos) e greves.

Propõe-se a adoção de uma taxa de seguros/imprevistos no BDI de 1%, por considerar que esta cobriria, além do custo do seguro, os possíveis imprevistos que pudessem acontecer no decorrer da obra, conforme sugerido pelo Engenheiro Fernando Morethson Sampaio em seu livro “Orçamento e Custo na Construção”¹².

IV. DESPESAS CONSIDERADAS INDEVIDAMENTE COMO INDIRETAS

a) IRPJ e CSSL

Segundo Antônio Roberto Sampaio Dória, ao discorrer sobre o imposto de renda¹³, “o imposto se torna devido em um dado exercício financeiro sobre a renda líquida percebida no ano civil imediatamente anterior. Por conseguinte, o fato gerador do imposto ocorre a 1º de cada ano (data inaugural do exercício financeiro) e sua

¹² Sampaio, Fernando Morethson, “Orçamento e Custo na Construção”, pág. 65, ed. Hemus, 1ª edição, 1996.

¹³ Ataliba, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, pág. 88, Malheiros Editores, 5ª Edição, 1992.

base de cálculo é dada pela renda líquida auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro imediatamente anteriores (rendimentos menos deduções e abatimentos verificados no ano civil precedente).”

O art. 44 do Código Tributário Nacional institui o imposto de renda das pessoas jurídicas e estabelece que a base de cálculo do imposto de renda é o lucro real, exceto nas hipóteses excepcionais de lucro arbitrado e presumido.

Conforme a legislação fiscal vigente, o lucro real é o lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação; o lucro presumido é uma forma simplificada para determinação da base de cálculo e é obtido mediante aplicação do percentual de 8,00% sobre o valor da receita bruta mensal; e o lucro arbitrado é determinado mediante aplicação, sobre o valor da receita bruta, do percentual do lucro presumido acrescido de 20%.

Com base no fato de o imposto de renda incidir sobre o lucro líquido, ou seja, após todos os ajustes contábeis, estudo sobre BDI publicado pela Associação Brasileira de Construtores (ASBRACO)¹⁴ concluiu que o Imposto de Renda não integra o BDI.

O DNER, na composição do BDI da nova versão do Sistema de Custos Rodoviários – SICRO, também não incluiu o imposto de renda.¹⁵

Da mesma forma, a Secretaria de Governo e Gestão Estratégica do Estado de São Paulo¹⁶, ao definir a composição do BDI na contratação com órgãos da administração pública estadual, desconsiderou a taxa referente ao imposto de renda.

Mostra-se bastante lógica essa não-inclusão do imposto de renda no BDI, já que por não ser um imposto que incide especificamente sobre o faturamento, não pode ser classificado como despesa indireta decorrente da execução de determinado serviço.

Se a contratante concordar em pagar determinada taxa percentual do imposto de renda embutida no BDI, estará pagando um gasto que na verdade é imprevisível, podendo coincidir ou não com o valor pactuado como despesa indireta.

Ademais, pode até ser que ao final do exercício o desempenho financeiro negativo de outras obras da contratada suplante o lucro obtido com a obra da contratante, e aquela, de acordo com a atual legislação fiscal, não recolha Imposto de Renda. Assim, teria sido ressarcido à contratada o valor de uma despesa que, na verdade, não se efetivara.

No tocante à Contribuição Social sobre o Lucro das pessoas jurídicas – CSSL, esta foi instituída pela Lei nº 7.689, de 15/12/1988 e se destina ao financiamento da

¹⁴ Estudo sobre composição de BDI, obtido diretamente junto a Associação Brasileira de Construtores – ASBRACO em maio de 2000.

¹⁵ “Preço de Obra Rodoviária”, Gerência de Custos Rodoviários do DNER, 1999, estudos para atualização do Sistema de Custos Rodoviários do DNER – SICRO.

¹⁶ “Estudos de Serviços Terceirizados” – Publicações – Versão maio/1999 – Volume I – “Prestação de Serviços de Limpeza, Asseio e Conservação Predial” - Capítulo VII – Benefícios e Despesas Indiretas.

seguridade social. A base de cálculo da contribuição é **o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda** e a alíquota da contribuição é de 8%.

Recentemente, a alíquota vem sendo majorada por Medida Provisória e, de acordo com a MP nº 1991 de 14/12/1999, a alíquota, de 1º de maio de 1999 a 31 de janeiro de 2000, deve ser acrescida de 4% e, de 1º de fevereiro de 2000 a 31 de dezembro de 2002, deve ser acrescida de 1%.

Como a legislação que instituiu o CSSL determina que a incidência é sobre o lucro líquido do exercício, excluída a provisão para imposto de renda, não se pode, contabilmente, definir este gasto como sendo despesa indireta resultante da execução de alguma obra.

Dessa forma, assim como o IRPJ, não é adequado incluir o CSSL no BDI dos orçamentos da construção civil, já que ele não está atrelado ao faturamento decorrente da execução de determinado serviço, mas ao desempenho financeiro da empresa como um todo.

b) ADMINISTRAÇÃO LOCAL

São despesas usualmente consideradas como “administração local”: a realização de serviços administrativos de apoio no canteiro de obras (secretaria, serviços gerais, controle de pessoal, almoxarifado, etc.), o desenvolvimento dos serviços de controle de qualidade, de prazos e de custos (controle tecnológico, programação e controle do andamento das obras) e a execução de todos os serviços de supervisão técnica ligados à produção (direção técnica de cada serviço, coordenação de pessoal e distribuição de equipamentos e materiais necessários à execução da obra).

Vale ressaltar que são consideradas como administração local despesas que não foram atribuídas ao custo de execução de cada etapa do empreendimento. Assim, por exemplo, o item de serviço “alvenaria” contempla os custos de mão-de-obra do pedreiro e do servente (além dos materiais aplicados), mas os custos com o encarregado de pedreiros ou com o mestre-de-obras (que supervisionaram o trabalho) serão computados no componente “administração local”.

O DNER¹⁷, no estudo realizado para apuração do BDI nas obras rodoviárias, conceituou a administração local como sendo “o conjunto de atividades realizadas no local do empreendimento pelo executor, necessárias à condução da obra e à administração do contrato. É exercida por pessoal técnico e administrativo, em caráter de exclusividade. Seu custo é representado pelo somatório dos salários e encargos dos componentes da respectiva equipe que inclui pessoal de serviços gerais e de apoio”.

Sabe-se que a estrutura da administração local varia de acordo com as características de cada obra. Há entretanto algumas atividades básicas que são inerentes à execução da administração de qualquer projeto:

¹⁷ “Preço de Obra Rodoviária”, pág 12, Gerência de Custos Rodoviários do DNER, 1999, estudos para atualização do Sistema de Custos Rodoviários do DNER – SICRO.

a) trânsito entre obras ? transporte no trajeto entre o escritório central e o local da obra, do engenheiro de obras, de documentos em geral, de pequeno suprimento de materiais, etc;

b) direção técnica dos serviços ? definição, junto aos operários, do ritmo de andamento dos serviços e da forma de execução;

c) atendimento a clientes ? elaboração de relatórios para esclarecimento aos clientes sobre o andamento e a qualidade dos serviços e atendimento nas visitas para medição dos serviços executados;

d) fiscalização da qualidade dos materiais e serviços ? conferência da qualidade dos materiais que foram recebidos no canteiro e supervisão das condições de estocagem e de distribuição ao local de aplicação dos materiais;

e) controle do consumo da mão-de-obra ? fiscalização da quantidade de horas gastas com cada serviço, observando a produtividade e o andamento geral dos serviços e comparando com o cronograma físico-financeiro da obra;

f) pedido antecipado de insumos ? solicitação de material para o canteiro de obras, tomando como base o planejamento existente e o andamento real dos serviços;

g) programação e fiscalização dos serviços ? distribuição de tarefas e fiscalização da qualidade de execução dos serviços;

h) apontamento das horas trabalhadas ? conferência e contabilização das horas trabalhadas pelos operários, para efeito de pagamento de salários;

i) recebimento e controle de estoque de materiais ? recebimento de materiais entregues, conferência da quantidade e da descrição de cada material analisando a nota fiscal e o pedido interno, documentação da entrada e da saída de materiais no canteiro e controle do estoque de materiais;

j) equipe de limpeza contínua ? efetuar a limpeza permanente da construção e do canteiro de obras;

k) equipe de carga e descarga ? descarregar os materiais entregues no canteiro de obras e carregar aqueles que irão ser transportados para fora do canteiro.

Esses são serviços inerentes a qualquer obra, sendo necessário que haja pessoal técnico/administrativo responsável pela sua execução.

Assim, é necessário ter no canteiro de obras: engenheiro de obras, almoxarife, apontador, auxiliar administrativo, encarregado administrativo, mestre de obras, encarregados, equipe de serventes para carga/descarga e para limpeza contínua, etc.

Como o pagamento dessa mão-de-obra diretamente ligada à administração do canteiro é um gasto incorrido no processo de obtenção do serviço que está sendo prestado, enquadra-se contabilmente como custo direto.

Portanto, essa mão-de-obra administrativa, embora não esteja diretamente ligada à execução de cada etapa do empreendimento, está vinculada diretamente à execução do serviço de construção civil como um todo, sendo mais adequado incluí-la na planilha orçamentária.

c) TAXAS E EMOLUMENTOS E FERRAMENTAS E EQUIPAMENTOS.

O item taxas e emolumentos tem sido incluído no BDI por algumas construtoras e contempla despesas com aprovação de projetos, alvarás e demais taxas ou emolumentos pagos aos vários órgãos envolvidos no processo de implantação da obra (Companhia de Eletricidade, Prefeitura, CREA, etc.).

O item equipamentos e ferramentas também costuma ser incluído no BDI de alguns orçamentos e abrange pequenos utensílios que são constantemente utilizados na obra (pás, alavancas, marretas, etc.)

Como explicação para a inclusão desses itens no BDI, tem-se alegado que seu pequeno valor em proporção ao total do custo da obra não justifica que constem detalhadamente na planilha de custos diretos.

Tendo em vista que são custos diretos os itens que possam ser relacionados especificamente ao serviço que está sendo executado, as taxas e emolumentos e as ferramentas e equipamentos, por estarem diretamente vinculadas à obra, encaixam-se no conceito de custo direto e devem constar de forma detalhada na planilha orçamentária.

V. BONIFICAÇÃO (LUCROS)

No BDI, representa-se o lucro como sendo uma taxa incidente sobre o total geral dos custos e despesas, excluídas as despesas fiscais.

A Secretaria de Governo e Gestão Estratégica do Estado de São Paulo, com base em estudos da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas – FIPE, considera que deve ser adotada uma faixa de valores obtida a partir das demonstrações financeiras das empresas do setor, o que limitará a possível variação da taxa de lucro¹⁸.

Com base nesse critério, aquela Secretaria adota para a contratação com órgãos da administração pública estadual uma margem de lucro de 7,2%.

Esse percentual foi obtido a partir da média aritmética das relações Lucro/Vendas da demonstração de resultados financeiros e contábeis das 309 maiores empresas de construção civil (dados obtidos na revista Conjuntura Econômica).

Também o estudo publicado pela Associação Brasileira de Construtores – ASBRACO¹⁹ considera como margem de lucro o valor de 7,2%.

Já o Departamento Nacional de Estradas e Rodagem – DNER, em recentes estudos efetuados para a atualização do Sistema Nacional de Custos Rodoviários – SICRO²⁰, considera um lucro de 8,49% na composição do BDI.

¹⁸ “Estudos de Serviços Terceirizados” – Publicações – Versão maio/1999 – Volume I – “Prestação de Serviços de Limpeza, Asseio e Conservação Predial” - Capítulo VII – Benefícios e Despesas Indiretas.

¹⁹ Estudo sobre composição de BDI, obtido diretamente junto a Associação Brasileira de Construtores – ASBRACO em maio de 2000.

²⁰ “Preço de Obra Rodoviária”, Gerência de Custos Rodoviários do DNER, 1999, estudos para atualização do Sistema de Custos Rodoviários do DNER – SICRO.

Com base nos estudos anteriormente citados, pode-se considerar que uma margem de lucro entre 7,0% e 8,5% estaria perfeitamente adequada aos valores atualmente praticados no mercado da construção civil.

VI. FÓRMULA DO BDI

A fórmula para cálculo da taxa a ser acrescida aos custos diretos de um empreendimento a título de Benefícios e Despesas Indiretas é:

$$\text{BDI} = \frac{(1 + X) (1 + Y) (1 + Z) - 1}{(1 - I)}, \text{ onde:}$$

X = Taxa da somatória das despesas indiretas, exceto tributos e despesas financeiras;

Y = Taxa representativa das despesas financeiras;

Z = Taxa representativa do lucro;

I = Taxa representativa da incidência de impostos.

Ressalte-se que, conforme anteriormente exposto, a taxa de BDI deve incidir sobre o custo direto da obra para que se obtenha o preço de venda. Por outro lado, os componentes relativos à tributação encontram-se no denominador justamente porque suas taxas incidem sobre o valor final (ou de venda).

VII. EXEMPLO DE CÁLCULO

Considerando que os componentes do BDI são o lucro e as seguintes despesas indiretas (com os percentuais propostos neste estudo): administração central; gastos com ISS, PIS, COFINS e CPMF; mobilização e desmobilização; despesas financeiras e seguros/imprevistos, sugere-se a composição analítica a seguir apresentada:

ITENS QUE COMPÕEM O BDI	PERCENTUAIS (%)
Lucro	8,00
Administração Central	6,00
Despesas Financeiras ²¹	1,12
ISS	3,50
COFINS	3,00
PIS	0,65
CPMF ²²	0,30
Seguros/imprevistos	1,00
Mobilização e Desmobilização ²³	2,50

²¹ Taxa CDB de março de 2000, obtida na revista Conjuntura Econômica, vol. 54, nº 5, maio de 2000, considerando-se que o período entre o desembolso por parte do contratado e o recebimento da parcela correspondente é de 30 dias.

²² Taxa correspondente ao período de 18/03/2000 até 18/03/2002, de acordo com a Lei 9.311, de 24/12/1996, alterada pela Emenda Constitucional nº 21 de 1999.

²³ Aplicável especificamente para obras executadas fora de áreas urbanas.

Aplicando-se a fórmula do BDI, obtém-se a seguinte taxa:

$$\text{BDI} = \frac{(1 + 0,06 + 0,025 + 0,01) (1 + 0,0112) (1 + 0,08) - 1}{(1 - 0,035 - 0,030 - 0,0065 - 0,0030)} = 29\%$$

Como exemplos de taxas de BDI adotadas pelas instituições públicas, podem-se citar:

- a) o DNER, em recente atualização do Sistema de Custos Rodoviários – SICRO, adotou um BDI de 30,81% para as obras rodoviárias;
- b) a Companhia de Saneamento de Goiás (SANEAGO) adota uma faixa de BDI entre 20% e 30%;
- c) a Companhia de Saneamento do Estado de São Paulo adota um BDI de 40%;
- d) o Departamento de Edificações da Prefeitura de São Paulo considera aceitável um BDI entre 25% e 30%.

Verifica-se que há certa variabilidade e que os percentuais adotados estão entre 20% e 40%. Essas diferenças observadas entre os BDI's adotados pelos órgãos públicos devem-se, possivelmente, ao fato da composição dos mesmos incluir itens bastante diferenciados. Se forem utilizados os critérios propostos neste estudo para inclusão de despesas no BDI, obtêm-se uma taxa em torno de 30%.

VIII. CONCLUSÃO

Como não há nenhuma norma que determine o que deve ou não ser incluído como Bonificação e Despesa Indireta (BDI), a utilização de um critério contábil para classificar os gastos que podem ser considerados como despesas indiretas é uma forma de se delimitar tecnicamente quais os itens que compõem o BDI.

Sob esse prisma, o BDI deve conter apenas gastos que contabilmente são classificados como despesas indiretas, quais sejam: administração central, ISS, PIS, COFINS, CPMF, mobilização e desmobilização, despesas financeiras e seguros/imprevistos. Qualquer outro gasto deve ser incluído analiticamente na planilha orçamentária como custo direto.

Já os valores pagos pela contratante a título de IRPJ e CSSL não devem ser incluídos nos orçamentos de obras, já que estão relacionados com o desempenho financeiro da empresa e não com a execução do serviço de construção civil que está sendo orçado.

Ressalte-se que, para que a taxa de BDI adotada num orçamento possa ser efetivamente analisada, é importante que os contratantes exijam (já no edital da licitação) a apresentação de sua composição na proposta orçamentária.

Em consonância com essa necessidade de que as despesas indiretas dos orçamentos sejam tratadas de forma mais analítica, o Tribunal de Contas da União, em duas recentes deliberações (AC-0172-29/97-P e DC-0189-12/97-P), determinou que fossem discriminados os itens que compunham o BDI, de forma a permitir, quando da análise do orçamento, uma aferição a contento dos percentuais utilizados como base da estipulação da taxa total.

Quando da análise dos orçamentos de obras públicas, a utilização de um critério técnico para delimitação do que deve estar contido na planilha orçamentária e do

que compõe o BDI é um facilitador, especialmente quando se sabe que os mais diversos gastos têm sido incluídos como Benefícios e Despesas Indiretas, dando margem, muitas vezes, a questionamentos quanto a sua justa remuneração.

IX. BIBLIOGRAFIA

- Andrieta, Antônio Joaquim (1992). “Desvendando o mito do BDI”, in Revista Construção nº 2340, Editora Pini, 14/12/1992.
- ASBRACO - Associação Brasileira de Construtores. “Estudo sobre BDI”, obtido em maio de 2000.
- Ataliba, Geraldo. “Hipótese de Incidência Tributária”, São Paulo, Malheiros Editora, 5ª Edição, 1992.
- Código Tributário Nacional Interpretado. Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Brasília: TRF 1ª Região, Gabinete da Revista, 1995.
- DNER - Gerência de Custos Rodoviários. “Preço de Obra Rodoviária – Estudo para atualização do Sistema de Custos Rodoviários –SICRO”, Rio de Janeiro, 1999.
- Instituto de Engenharia. “Critério para Fixação dos Preços de Serviços de Engenharia”, Editora Pini, 1993.
- Loures, Wilma (1992). “A sigla indecifrável”, in Revista Construção nº 2331, Editora Pini, 12/10/1992.
- Martins, Eliseu. “Contabilidade de Custos”, São Paulo, Editora Atlas, 3ª Edição, 1997.
- Queiroz, Luís César Souza. “Sujeição Passiva Tributária”, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1ª Edição, 1998.
- Sampaio, Fernando Morethson, “Orçamento e Custo na Construção”, Editora Hemus, 1ª edição, 1996.
- Secretaria . “Estudo de Serviços Terceirizados” – Publicação – Versão maio/1999 – Volume I – “Prestação de serviços de limpeza, asseio e conservação predial”, cap. VII – Benefícios e Despesas Indiretas”.
- Silva, Mozart Bezerra da , “Como compor BDI”, Editora Pini, São Paulo/SP, abril de 2000.
- Silva, Mozart Bezerra da (1994). “”BDI: mito conceitual ou comercial?”, in Revista Construção nº 2402, Editora Pini, 21/02/1994.
- Tisaka, Maçahico (1989). “Benefício e Despesas Indiretas – Os segredos do BDI”, in Revista Construção nº 2168, Editora Pini, 28/08/1989.
- Torres, Ricardo Lobo. “Curso de Direito Financeiro e Tributário”, Rio de Janeiro, Editora Renovar, 5ª Edição, 1998.