

Desoneração da folha de pagamento: impactos causados nos custos e nos preços de venda em uma indústria de vidros

Resumo

Com a desoneração da folha de pagamento tornou-se necessário a reavaliação dos custos dos produtos por ela abrangidos, a fim de verificar qual o seu impacto no preço de venda. O presente estudo trata-se de uma pesquisa qualitativa com a metodologia de estudo de caso, aplicado em uma indústria de vidro de Caxias do Sul. Para atingir os objetivos, inicialmente identificou-se o faturamento total da empresa, bem como o total de sua folha de salários, informações necessárias para identificar o impacto da desoneração em relação à folha de pagamento. Posteriormente, foi procedido o levantamento dos custos de dois produtos escolhidos, para avaliar como o impacto da desoneração no custo e no preço de venda dos produtos avaliados. Constatou-se que, no caso da empresa objeto de pesquisa, houve um ganho com a desoneração da folha, gerando redução de custos dos produtos analisados, conseqüentemente, na reavaliação dos preços de venda. O estudo identificou também que a desoneração gera diferentes impactos, dependendo do percentual do custo que a folha representar em relação ao respectivo preço de venda, podendo, inclusive, gerar aumento do custo e não redução como é esperado.

Palavras-chave: Desoneração da folha de pagamento. Impacto nos custos dos produtos. INSS sobre o faturamento. Formação do preço de venda.

1 INTRODUÇÃO

Conhecer os custos de uma empresa é importante por várias razões, dentre elas a tomada de decisões adequadas para enfrentar a concorrência e o conhecimento do lucro (ou prejuízo) resultante das operações da empresa.

Um dos custos que acaba por onerar a atividade empresarial e, conseqüentemente, o preço final de todos os produtos, está relacionado à folha de pagamento e seus encargos. Os encargos trabalhistas incidentes sobre a folha de pagamento dos trabalhadores brasileiros e representam, aproximadamente, um terço do custo de mão de obra nas indústrias nacionais. (BORTOTTO, 2011).

A partir da Lei nº 12.546/2011, que introduziu a desoneração da folha de pagamento, as empresas têm responsabilidade de rever seus custos e preços de seus produtos, para se adequar a nossa sistemática de cobrança da previdência social, de forma a se manter competitivas e preservar os resultados existentes.

O estudo tem por objetivo demonstrar os procedimentos para a realização do cálculo da contribuição previdenciária com base nos critérios previstos pela desoneração da folha de pagamento estabelecidos na Lei 12.546/2011. Também tem por objetivo evidenciar como essa nova sistemática impacta nos cálculos dos custos e nos preços de venda dos produtos que estão enquadrados pela desoneração.

Para atingir os objetivos propostos foi realizado um estudo de caso junto a uma indústria de vidros situada na cidade de Caxias do Sul- RS. Yin (1989) afirma que esta metodologia de estudo de caso se adapta à pesquisa em educação, quando o pesquisador

procura encontrar interações entre fatores relevantes próprios dessa entidade, quando o objetivo é descrever ou analisar o fenômeno. A forma de abordagem do problema utilizado neste trabalho é a tipologia de pesquisa qualitativa que é a sugerida no aprofundamento de questões relacionadas à contabilidade, seja no âmbito teórico ou prático. Para Fachin (2003) a variável qualitativa é caracterizada pelos seus acessórios e relaciona aspectos não somente mensuráveis, mas também definidos descritivamente.

2 CUSTOS

Conhecer os custos da empresa é importante por várias razões, entre elas, a tomada de decisões adequadas para enfrentar a concorrência e o conhecimento do lucro ou prejuízo resultante das operações da empresa. Para Leone (2000, p. 54), custo é “o consumo de um fator de produção, medido em termos monetários para obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda”. Os custos diretos são aqueles que podem ser atribuídos (ou identificados) diretamente a um produto, linha de produto, centro de custo ou departamento. Já os custos indiretos são aqueles que não se pode apropriar diretamente a cada tipo de bem ou função de custo no momento de sua ocorrência, eles devem ser apropriados mediante o emprego de critérios pré-determinados e vinculados a causas correlatas (ATKINSON *et al.*,2000).

2.1 O CUSTO DA MÃO DE OBRA

Quanto aos custos diretos de fabricação, destaca-se um dos mais importantes na formação do custo dos produtos, a mão de obra, em especial a mão de obra direta.

Martins (2003, p.133) define que a mão de obra direta é aquela relativa ao pessoal que trabalha diretamente sobre o produto em elaboração, desde que seja possível a mensuração do tempo despendido e a identificação de quem executou o trabalho sem a necessidade de qualquer apropriação indireta ou rateio. Se houver qualquer tipo de alocação por meio de estimativas ou divisões proporcionais, desaparece a característica de “direta”, dando lugar à “indireta”.

Em alguns países, como no caso dos Estados Unidos da América atribui-se muitas vezes como custo de mão de obra direta somente o valor contratual, sem a inclusão dos encargos sociais, isso porque eles não têm grande representatividade e nem sempre dependem do valor da própria mão de obra (MARTINS, 2003). No Brasil, os encargos sociais sobre a folha de pagamento assumem outra proporção. Incluem-se no custo por hora de trabalho, transformando-se em custo variável com relação à própria mão de obra e diretamente proporcional a ela.

Tabela 1- Encargos sociais incidentes sobre a folha de pagamentos

Tipo de encargo	Porcentagem sobre a folha média mensal
INSS	20,0%
Seguro contra acid.de trabalho (média) 2,0%	2,0%
Salário educação	2,5%
INCRA	0,2%
SESI, SESC OU SEST	1,5%
SENAI, SENAC OU SENAT	1,0%
SEBRAE	0,6%
Total	27,8%

Fonte: Elaborada pelos autores

Na Tabela 1 estão descritas as contribuições sindicais que o empregador é obrigado a recolher sobre o valor da folha de salário.

As empresas com operações beneficiadas pela desoneração da folha substituem a

tradicional contribuição previdenciária patronal de 20% sobre a folha de pagamentos dos segurados um percentual fixo que incide sobre a receita bruta da empresa. Já as demais contribuições previdenciárias permanecem com o recolhimento da forma aplicável às empresas em geral, através de Guia da Previdência Social (GPS).

3 PREVIDÊNCIA SOCIAL

3.1 HISTÓRIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOCIAL

De acordo com Meirelles (2012), o Brasil teve cinco períodos de evolução da seguridade social, começando pelo período de implantação ou de formação com a implementação da Lei Eloy Chaves culminando com o Decreto nº 20.465 de 1931, constituindo-se no 1º sistema amplo de seguros sociais, cobrindo riscos de invalidez, velhice e morte, concedendo, ainda, assistência hospitalar e aposentadoria ordinária. (tempo de serviço e idade). Depois veio o período de expansão, que se caracterizou pela existência não apenas os montepios dos servidores estatais, mas também passou a se instituir por categoria (marítimos comerciários, bancários, industriários). Em seguida veio o período da unificação, que se iniciou com a Lei Orgânica da Previdência Social e que cumpriu a missão de unificar a legislação aplicável ao sistema previdenciário pátrio.

Meirelles (2012) acrescenta que a unificação plena só ocorreu com a formação do Instituto Nacional de Previdência Social (INPS). Depois veio o período de reestruturação com a criação do Sistema Integrado Nacional de Previdência Social em 1977, até finalmente começar o período de seguridade social com a promulgação da Constituição Federal de 1988. Um sistema que passou a ser regido, dentre outros, pelo princípio da universalidade da cobertura e do atendimento.

3.1.1 Aplicação da contribuição social

Contribuição sindical patronal é a contribuição devida por todas as pessoas jurídicas, urbanas e rurais, pelos autônomos e profissionais liberais organizados como empresa, bem como pelas entidades ou instituições que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, em favor do sindicato representativo da mesma categoria ou profissão conforme art. 579 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT). As contribuições sociais devidas pelas empresas em geral (Tabela 1), salvo as optantes pelo Simples Nacional, incidem sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços.

3.2 DESONERAÇÃO DO INSS DA FOLHA DE PAGAMENTO

O Plano Brasil Maior, lançado em agosto de 2011, incluiu entre as principais medidas a desoneração da folha de pagamentos que foi instituída pela Lei nº 12.546/2011, que posteriormente foi alterada pela Lei nº 12.715/2012.

3.2.1 Redação inicial – Lei nº 12.546/2011

Com a Medida Provisória nº 540/2011 convertida na Lei nº 12.546/2011, ficou estabelecido a contribuição previdenciária patronal com aplicação das alíquotas de 1% ou 2% sobre a receita bruta. As receitas de exportação incentivadas e as não incentivadas, obrigatoriamente, compõem a receita bruta para o cálculo da proporcionalidade, entretanto, as receitas de exportação incentivadas serão excluídas do cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) a ser recolhida.

Os recolhimentos da CPRB devem ser efetuados de forma centralizada pelo estabelecimento matriz, nos mesmos moldes das demais contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta, de modo que, na respectiva base de cálculo, deve ser incluída, portanto, a receita bruta auferida por filiais, ainda que estas exerçam exclusivamente atividade comercial.

Às empresas optantes pelo Simples Nacional, cujos segmentos tenham sido

contemplados pelas novas regras da CPRB, não se aplica o regime substitutivo de desoneração da folha de salários. Em caso de interesse da pessoa jurídica em recolher as contribuições na forma do regime substitutivo, ela deverá solicitar sua exclusão do Simples Nacional.

Um aspecto importante a ser observado, diz respeito às empresas que exercem mais de uma atividade, tendo parte das receitas correspondente a operações beneficiadas pela desoneração da folha de pagamentos, e a parte remanescente sujeita à regra antiga. Nesse caso, a legislação determina que o valor da contribuição previdenciária sobre a folha de salários deve ser deduzido do percentual apurado com base na proporção que a receita de produtos ou serviços beneficiados pela desoneração representa da receita total.

3.2.2 Mudanças trazidas pela Lei nº 12.715/12

O Quadro 1 apresenta as principais alterações sofridas na Lei nº 12.546/2011 e introduzidas pela Lei nº 12.715/2012, onde é possível observar que foram implementadas várias alterações em relação à aplicação da desoneração.

Quadro 1- Resumo das principais alterações da Lei nº 12.546/2011.

Lei nº 12.546/2011	Lei nº 12.715/2012
As Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) a serem consideradas para o cálculo da desoneração serão as listadas no Anexo da MP 563/2012.	Definição de prazo de início e termino das NCMs já existentes na Lei anterior e Inclusão de novas NCMs beneficiadas a partir de 01/01/2013. Os anexos a serem considerados serão os publicados no Decreto 7.828/2012.
Independente do percentual das receitas incentivadas, a parte não incentivada recolhe proporcionalmente aos 20% da contribuição previdenciária sobre o total da folha de salários.	Quando a receita <u>incentivada</u> da empresa ultrapassa 95% da receita bruta total, não existe mais a proporcionalidade, e o 1% é calculado sobre a receita total da empresa – (menos) exportações incentivadas. Quando a receita <u>não incentivada</u> da empresa ultrapassa 95% da receita bruta total, não existe mais a proporcionalidade, neste caso se calculará apenas os 20% sobre a folha de pagamento.
As empresas que fabricam os produtos classificados no anexo da referida Lei: Não esclarecia se as empresas com atividades de industrialização por encomenda estavam ou não abrangidas pela desoneração da folha de pagamento.	Para contribuição sobre o valor da receita bruta devem ser considerados tanto os conceitos de industrialização, como de industrialização por encomenda prevista na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), desde que a NCM seja incentivada.
Setores incentivados pela contribuição sobre a receita bruta até 31 de dezembro de 2014: A contribuição devida pelas empresas que prestam exclusivamente os serviços de Tecnologia da Informação (TI), de tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), e as empresas que fabricam os produtos classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), vide Medida	Setores incentivados pela contribuição sobre a receita bruta até 31 de dezembro de 2014: A contribuição devida às empresas que prestam serviços referidos nos §§ 4º e 5º do art. 17 da Lei nº 11.774 de 2008, as empresas do setor hoteleiro, as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, as empresas que realizam a atividade de industrialização e industrialização por encomenda, vide o Decreto 7.828/2012. Aplicam-se também às empresas de manutenção e reparação de aeronaves, motores, componentes e equipamentos correlatos, empresas de transporte aéreo de passageiros regular de carga, empresas de transporte marítimo de carga e passageiros

Provisória nº 563, de 2012.	na navegação de cabotagem e longo curso, empresas de transporte de navegação interior de cargas e de passageiros em linhas regulares e de navegação de apoio marítimo e de apoio portuário.
-----------------------------	---

Fonte: Elaborado pelos autores, baseado na legislação.

3.2.3 Alterações implementadas por meio de medidas provisórias

A Medida Provisória nº 582, convertida na Lei nº 12.794 de abril de 2013, altera a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária de empresas dos setores industriais e de serviços, acrescendo dos produtos classificados nos códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, constantes do Anexo I desta Lei, e subtraído dos produtos classificados nos códigos 3923.30.00 e 8544.49.00 da TIPI.

Entre outras alterações abrangidas pela Medida Provisória (MP) nº 601, de 28 de dezembro de 2012, que altera a Lei nº 12.546 de 2011, está inclusão da desoneração da folha de pagamentos para os setores de construção civil e comércio varejista, a partir de 01 de abril de 2013. O disposto nesta MP faz alteração a Lei. nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, no seu art. 14, § 4º inciso VII, que se refere a serviços de Tecnologia da Informação (TI) e de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), com objetivo de esclarecer quais empresas deste segmento fazem parte da desoneração. No artigo 25 da Medida Provisória 612, ao alterar o artigo 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, insere novos incisos incluindo atividades na regra da desoneração a partir de 01 de janeiro de 2014 como obras de infraestrutura, transporte de carga, engenharia e arquitetura, dentre outros.

4 EFEITOS DA DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO NOS CUSTOS E NOS PREÇOS DE VENDA DE UMA IDÚSTRIA DE VIDROS

Visando manter o sigilo quanto a identidade da empresa objeto do estudo de caso, a mesma será denominada de Beta. A Beta foi constituída em Caxias do Sul- RS e inicialmente trabalhava apenas com beneficiamento de vidros, mais tarde implementou o setor de perfis de alumínio, passando a trabalhar em grande escala, procurando se consolidar junto ao setor mobiliário. Em 2009, a Beta deu início na produção de vidro laminado, tornando-se uma empresa especializada em beneficiamento de vidro para diversos segmentos.

4.1 DETERMINAÇÃO DO EFEITO DA DESONERAÇÃO NOS CUSTOS DOS PRODUTOS

Para fins do estudo do efeito da desoneração foram selecionados dois produtos destinados ao setor automotivo. A Beta possui um faturamento mensal médio de R\$ 4.000.000,00, deste faturamento a participação média do setor automotivo representa, aproximadamente, 48% do total do faturamento.

O Quadro 2 apresenta os produtos selecionados para o estudo e que são incentivados pela desoneração da folha de pagamento conforme estabelece a Lei nº 12.546/2011. Em função desta lei, a venda dos referidos produtos são tributados com a taxa de 1% INSS, por outro lado, ocorre a desoneração dos 20% do INSS sobre a proporção da folha de pagamento.

Quadro 2- Produtos desonerados conforme a Lei nº 12.546/2011.

PRODUTO	NCM
12 - VIDRO AUTOMOTIVO	70071100
23 - ESPELHO AUTOMOTIVO	70091000

Fonte: Elaborado pelos autores:

4.1.1 Demonstração do cálculo desoneração

Os dados da Figura 1 se referem ao demonstrativo de cálculo da desoneração da folha

de pagamento referente ao mês de abril de 2013 da empresa Beta, onde pode-se verificar que a Beta tem 98,36% da receita desonerada, depois de excluir da base de cálculo os valores do IPI, do ICMS ST, das devoluções e das vendas incentivadas. A empresa tem R\$ 12.608,80 de vendas para o exterior, sendo que, sobre este valor não houve tributação de CPRB, pois as exportações devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta.

Percebe-se que a empresa ultrapassou os 95% de receita incentivada sobre o total de seu faturamento, desta forma em atendimento a regra prevista na Lei nº 12.715/12, ela deverá calcular 1% de CPRB sobre o total do seu faturamento, excluído o valor das exportações incentivadas e terá desoneração em 100% da folha.

Na Figura 1 também há um comparativo de cálculo demonstrando o quanto a empresa pagaria de INSS sobre a folha de salários (sem desoneração), quanto efetivamente pagou sobre o valor da receita e qual foi o ganho/perda obtido com a desoneração. Neste caso nota-se que a empresa obteve um ganho de R\$ 49.104,23¹ em comparação com o recolhimento sobre a folha de salários.

Esse ganho pode flutuar se ocorrer mudança no valor da folha ou do faturamento. Se a folha aumentar ou o faturamento reduzir o ganho aumenta e vice-versa. Outro fator que pode influenciar é alteração do faturamento de exportação.

Figura 1 - Cálculo da desoneração da folha de pagamento da Beta.

EMPRESA BETA		Exercício: 04/2013		
	Mercado Interno	Mercado Externo	Total	
RECEITA - INCENTIVADA DESONERAÇÃO FOLHA	4.020.486,39	12.606,80	4.033.093,19	
Valor Líquido Vendas Produção (Incentivado)	4.020.486,39	12.606,80	4.033.093,19	
Valor Bruto Vendas Produção (Incentivado)	4.275.774,39	12.606,80	4.288.381,19	
(-) Valor IPI	146.705,74	0,00	146.705,74	
(-) Valor ST-ICMS	27.158,16	0,00	27.158,16	
(-) Valor Devoluções Vendas incentivadas (Líquido)	81.424,14	0,00	81.424,14	
RECEITA - DEMAIS ATIVIDADES	67.323,67	0,00	67.323,67	
Valor Líquido Vendas Produção	67.323,67	0,00	67.323,67	
Valor Bruto Vendas Produção	67.393,68	0,00	67.393,68	
(-) Valor IPI	3,61	0,00	3,61	
(-) Valor Devoluções Vendas	66,40	0,00	66,40	
TOTAL GERAL	4.087.810,02	12.606,80	4.100.416,82	
RECEITA - INCENTIVADA DESONERAÇÃO FOLHA	4.033.093,19	98,3581		100,0000
RECEITA - DEMAIS ATIVIDADES	67.323,67	1,6419		0,0000

Dados Folha de Pagamento				
EMPRESA BETA				449.911,63
INSS - Receita com Vendas Incentivadas Mercado Interno		4.087.810,02	1,0000	40.878,10
INSS - Receita com Vendas Incentivadas Mercado Externo		12.606,80	0,0000	0,00
INSS - Faturamento Serviços		0,00	2,0000	0,00
INSS - Folha		449.911,63	0,0000	0,00
		Total INSS		40.878,10

Comparativo cálculo	
INSS Incentivado Folha	40.878,10
INSS 20% da Folha	89.982,33
GANHO DE	49.104,23

Fonte: Elaborada pelos autores

4.1.2 Análise dos resultados e impacto no custo dos produtos automotivos

A Tabela 2 apresenta um resumo de todos os custos, despesas e outros gastos ocorridos no processo de industrialização dos produtos automotivos vidro e espelho, escolhidos

¹ Valor de ganho não considera as demais contribuições societárias

para análise dos resultados dos custos e da rentabilidade antes e depois da desoneração da folha de pagamento. Também evidencia como chegou-se ao custo da mão de obra de cada produto, valor necessário para avaliar o impacto caudado pela desoneração da folha, em relação aos produtos avaliados.

Tabela 2– Demonstração dos custos e despesas para formação do preço de venda.

Custos / Centro de Custos	Corte	Lapidação	Tempera	Serigrafia	Embalar	Total
Ordenados e Salários	2.875,05	2.386,75	16.654,57	4.196,81	2.759,58	28.872,76
Horas extras	147,02	82,78	624,93	203,62	143,87	1.202,22
13º salário e férias	1.016,73	235,12	5.530,15	1.717,61	558,02	9.057,63
Contribuição FGTS	323,10	182,10	1.704,64	347,61	396,92	2.954,37
Contribuição INSS 20%	807,76	540,93	4.561,93	1.223,61	692,29	7.826,52
Outros Encargos s/folha	315,03	190,10	1.779,15	477,21	269,99	3.031,48
Total salários + encargos	5.484,69	3.617,79	30.855,37	8.166,47	4.820,68	52.944,98
Assistência médica/social	47,73	100,23	1.127,36	405,77	459,70	2.140,78
Assistência médica	42,40	89,04	1.001,47	360,46	408,36	1.901,73
Desp.prog.aliment. trabalhador	268,36	0,00	1.532,94	113,43	201,03	2.115,75
Despesas c/alimentação	2,98	6,25	17,01	1,26	4,09	31,58
Seguro de vida em grupo	30,33	63,70	181,99	45,50	74,31	395,83
Vale transporte	0,00	0,00	220,37	0,00	49,34	269,71
Total assistência funcionários	391,79	259,21	4.081,14	926,40	1.196,83	6.855,38
Manutenção máquinas e eqs.	811,90	40,60	2.183,45	754,68	944,96	4.735,59
Desp. c/segurança industrial	5,20	0,26	19,50	16,58	14,98	56,52
Locação bens móveis	2,16	0,11	12,96	11,02	7,62	33,87
Luz e força	694,56	34,73	3.135,78	1.275,10	579,80	5.719,97
Material higiene/limpeza	22,12	1,11	132,70	112,79	78,07	346,79
Uniformes e proteção	15,33	0,77	92,00	78,20	54,13	240,44
Seguros	38,17	1,91	143,10	121,63	59,25	364,06
Total gastos gerais	1.589,44	79,47	5.719,49	2.370,01	1.738,81	11.497,23
Total geral	7.465,92	3.956,47	40.656,00	11.462,88	7.756,32	71.297,59
Divisor (quantidade de horas)	123,20	132,00	123,00	112,40	114,40	
Custo horas	60,60	29,97	330,00	100,20	67,80	
Custo minuto	1,01	0,50	5,50	1,67	1,13	
Um turno	8,80 h	8,80 h	8,80 h	8,80 h	8,80 h	
Dias úteis	20 dias	20 dias	20 dias	20 dias	20 dias	
Quantidade máqs. ou pessoas	1 máq.	1 máq.	1 máq.	1 máq.	1 máq.	
Total horas (um torno)	176,0 h	176,0 h	176,0 h	176,0 h	176,0 h	
% Eficiência	70,00%	75,00%	70,00%	65,00%	65,00%	
Total horas disponíveis	123,20	132,00	123,20	114,40	114,40	

Fonte: Elaborado pelos autores

Conforme evidenciado na Figura 2 e na Figura 3, os produtos vidro e espelho passam por quatro setores de produção, cada qual dispõe apenas de uma máquina no seu processo produtivo. A empresa trabalha no total 176 horas por setor, com apenas um turno por dia, que multiplicado pelo percentual de eficiência chega-se ao total de horas disponíveis em cada setor. Dividindo-se o total dos gastos pelo total de horas disponíveis encontra-se o valor do custo hora. No entanto, para uma melhor compreensão do custo para a formação do preço de venda é necessário transformar o custo hora em custo por minuto, já que o tempo das atividades de produção estabelecidas no processo de produção dos produtos é definido em minutos.

A Figura 2 e a Figura 3 apresentam, de forma resumida, a composição dos elementos que fazem parte da formação do cálculo do preço de venda dos produtos vidro e espelho, respectivamente. Nelas estão evidenciados a quantidade de material e os tempos gastos, por setor, necessários para a produção desses produtos, com seus respectivos valores unitários e totais.

Com base nos dados levantados junto à empresa objeto do estudo de caso e seguindo os passos para determinação dos custos, informados na Figura 2 e na Figura 3, chegou-se ao custo unitário do vidro de R\$ 9,97 e de R\$ 6,02 para o espelho. O custo menor do espelho ocorre pelo fato de que conforme está evidenciado na Figura 3, o espelho passa por uma quantidade menor de processos produtivos comparando-se ao que o produto vidro requer.

Figura 2- Formação do preço de venda do vidro.

PRODUTO:		VIDRO AUTOMOTIVO				
CUSTO COM MATERIAIS						
DESCRIÇÃO DO MATERIAL	UNID.	UNIT.	QUANT.	TOTAL		
LAMINA DE VIDRO	m ²	24,17	0,2551	6,17		
ESMALTE HIDROSSOLUVEL PRETO ISENDO DE CHUMBO	kg	27,07	0,0076	0,21		
PLÁSTICO FILME RECICLADO	kg	3,26	0,0455	0,15		
TOTAL DO CUSTO DE MATERIAIS POR PRODUTO				6,52		
CUSTO DE TRANSFORMAÇÃO - OPERAÇÕES INTERNAS						
ATIVIDADE	CUSTO POR MINUTO				CUSTO POR PRODUTO	
	SALÁRIO	INSS	OUTROS	TOTAL	QUANT	TOTAL
CORTE	0,630	0,126	0,270	1,026	0,4110	0,42
LAPIDAÇÃO	0,390	0,078	0,040	0,508	0,2800	0,14
LAVAR/SECAR	-	-	-	-	-	-
TEMPERA	3,560	0,712	1,330	5,602	0,2779	1,56
SERIGRAFIA	1,010	0,202	0,480	1,692	0,3333	0,56
EMBALAR	0,600	0,120	0,430	1,150	0,1100	0,13
LAPIDAÇÃO	0,390	0,078	0,040	0,508	1,2500	0,64
				-	-	-
				-	-	-
TOTAL DO CUSTO DE TRANSFORMAÇÃO				3,45		
TOTAL DOS CUSTOS = MATS. APLICADOS + CUSTOS DE TRANSF.				9,97		
VARIÁVEIS COM COMPÕEM O "MARK-UP"						
DESCRIÇÃO	% s/Lucro	% s/PV		R\$		
ICMS		12,00%		2,22		
PIS		1,65%		0,31		
COFINS		7,60%		1,41		
COMISSÃO		3,00%		0,55		
FRETE		1,50%		0,28		
CUSTO E DESPESA FIXA		15,00%		2,77		
PREVIDÊNCIA SOCIAL S/O PREÇO DE VENDA		0,00%		-		
LUCRO ANTES DO IRPJ E DA CSLL		13,16%		-		
IRPJ	15%	1,97%		0,36		
CSLL	9%	1,18%		0,22		
LUCRO ANTES DO IRPJ E DA CSLL		10,00%		1,85		
TOTAL DAS VARIÁVEIS QUE COMPÕEM O "MARK-UP"				53,91%		
MARK-UP DIVISOR				0,5391		
MARK-UP MULTIPLICADOR				1,8550		
PREÇO DE VENDA SEM DESONERAÇÃO				18,49		
QUANTIDADE MÉDIA VENDIDA POR MÊS				75.300		
FATURAMENTO MÉDIO MENSAL DO PRODUTO				1.392.076,95		

Fonte: Elaborada pelos autores

Nesta primeira fase considerou-se o percentual de 20% de INSS sobre o valor da mão de obra utilizada para chegar ao custo total do vidro e espelho. Através do cálculo do *mark-up*, com uma margem de lucro desejado de 10% por produto, chega-se um preço de venda unitário de R\$ 18,49 do vidro e R\$ 11,17 do espelho. Estima-se que a venda média por mês do vidro é de 75.300 unidades e do espelho é de 45.486 unidades, totalizando 120.786 unidades, com um

faturamento total bruto aproximado de R\$ 1.900.00,00, sendo R\$ 1.392.076,95 do vidro e R\$ 507.929,79 do espelho.

É importante ressaltar que neste estudo, toda a mão de obra utilizada na fábrica, independente de ela ser direta ou indireta, fixa ou variável foi considerada para determinar o valor da mão de obra apresentada na determinação do custo do produto. Já o valor da mão de obra dos setores administrativos e comerciais foi adicionado como parcela dos custos fixos da empresa. Embora essa mão de obra também sofra a desoneração, por representar um valor baixo em relação aos custos alocados aos produtos e pela dificuldade de se definir a parcela que caberia a cada produto, entendeu-se que o melhor seria desconsiderar o efeito da desoneração dessa mão de obra, para fins de avaliação dos efeitos que a mesma causa na definição do preço de venda.

No entanto, é importante que as empresas estejam cientes que ao ocorrer a desoneração, seja ela parcial ou total, a nova sistemática a ser adotada para determinar o INSS sobre a folha é aplicada sobre toda a folha, independente se a mão de obra é direta, indireta, administrativa, comercial ou mesmo da direção. Em função disso, pode-se concluir que as empresas que possuem um grande volume de atividades terceirizadas (sejam elas produtivas, administrativas ou de suporte) poderão ter um acréscimo de carga tributária com a desoneração, na medida em que elas vão passar a tributar o INSS sobre o faturamento e terão uma redução menor da carga sobre a folha, por terem um valor menor de folha de pagamento.

Figura 3- Formação do preço de venda do espelho.

PRODUTO:		ESPELHO				
CUSTO COM MATERIAIS						
DESCRIÇÃO DO MATERIAL		UNID.	UNIT.	QUANT.	TOTAL	
LAMINA DE VIDRO		m ²	13,47	0,3081	4,15	
PLÁSTICO FILME RECICLADO		kg	4,1	0,1324	0,54	
TOTAL DO CUSTO DE MATERIAIS POR PRODUTO					4,69	
CUSTO DE TRANSFORMAÇÃO - OPERAÇÕES INTERNAS						
ATIVIDADE	CUSTO POR MINUTO				CUSTO POR PRODUTO	
	SALÁRIO	INSS	OUTROS	TOTAL	QUANT	TOTAL
CORTE	0,63	0,13	0,27	1,03	0,4223	0,43
LAPIDAÇÃO	0,39	0,08	0,04	0,51	0,5089	0,26
LAVAR/SECAR	-	-	-	-	-	-
TEMPERA	3,56	0,71	1,33	5,60	-	-
SERIGRAFIA	1,01	0,20	0,48	1,69	-	-
EMBALAR	0,60	0,12	0,43	1,15	-	-
LAPIDAÇÃO	0,39	0,08	0,04	0,51	1,25	0,64
		-		-		-
		-		-		-
TOTAL DO CUSTO DE TRANSFORMAÇÃO					1,33	
TOTAL DOS CUSTOS = MATS. APLICADOS + CUSTOS DE TRANSF.					6,02	
VARIÁVEIS COM COMPÕEM O "MARK-UP"						
DESCRIÇÃO		% s/Lucro	% s/PV	R\$		
ICMS				12,00%	1,34	
PIS				1,65%	0,18	
COFINS				7,60%	0,85	
COMISSÃO				3,00%	0,34	
FRETE				1,50%	0,17	
CUSTO E DESPESA FIXA				15,00%	1,68	
PREVIDÊNCIA SOCIAL S/O PREÇO DE VENDA				0,00%	-	
LUCRO ANTES DO IRPJ E DA CSLL			13,16%		-	
IRPJ		15%		1,97%	0,22	
CSLL		9%		1,18%	0,13	
LUCRO ANTES DO IRPJ E DA CSLL				10,00%	1,12	
TOTAL DAS VARIÁVEIS QUE COMPÕEM O "MARK-UP"					53,91%	6,02
MARK-UP DIVISOR					0,5391	
MARK-UP MULTIPLICADOR					1,8550	
PREÇO DE VENDA SEM DESONERAÇÃO					11,17	
QUANTIDADE MÉDIA VENDIDA POR MÊS					45.486	
FATURAMENTO MÉDIO MENSAL DO PRODUTO					507.929,79	

Fonte: Elaborada pelos autores

Diante disso, as empresas que passaram a ter sua folha desonerada, precisam considerar essa situação ao avaliarem o custo de fazer internamente *versus* terceirizar, ainda mais se a empresa que presta serviços externamente não tem sua folha desonerada.

Outro ponto a ser considerado é que em função da desoneração ocorrer sobre o valor da mão de obra, isso quer dizer que, o impacto no custo e na formação dos preços dos produtos não é igual, já que quanto maior for o valor de mão de obra na formação do custo do produto, maior será o impacto da desoneração. Sendo assim, pode-se afirmar que a redução do custo, em função da desoneração, vai ser proporcional à participação do custo da mão de obra no valor do preço de venda. Quanto maior for a participação do custo da mão de obra no preço de venda, maior será a redução do custo e, por consequentemente, maior será o desconto que pode ser repassado ao preço de venda e/ou maior será o ganho.

No caso da Beta, em que teve a sua folha totalmente desonerada em troca de uma tributação de 1% sobre faturamento, pode-se afirmar que se o custo de toda a folha de pagamento, que serve de base para recolhimento de INSS (incluindo a parcela da área administrativa e comercial) for igual a 5% do total do faturamento, não ocorrerá nenhuma alteração no custo final do INSS. Já se ela representar mais que 5% gerará um ganho e se for menor, vai representar um custo adicional. Isso ocorre pelo fato de que o INSS sobre a folha é de 20% e sobre o faturamento é 1%, ou seja, aplicando 20% (alíquota do INSS da folha) sobre

5% (parcela do faturamento que corresponde a folha) resulta de forma indireta em 1% sobre o total faturamento.

Da mesma forma, pode-se afirmar que o efeito da desoneração no custo e na formação do preço de venda de cada produto também segue a mesma regra. Ou seja, se a parcela de custo de mão de obra atribuída ao produto for igual a 5% de seu preço de venda, a desoneração não vai causar nenhuma alteração no seu custo e nem no preço de venda. Se for maior, o produto será beneficiado e a empresa terá um ganho ou poderá repassar ele de forma integral ou parcial para o preço e com isso beneficiando o cliente. Por outro lado, se o produto tiver uma parcela de mão de obra menor que 5% de seu preço de venda, a desoneração vai gerar um custo adicional, obrigando a empresa aumentar o preço, se ela não aceitar assumir esse custo adicional. Isso evidencia que muitas empresas, que possuem produtos com o custo de mão de obra inferior a 5% do preço de venda, poderão encontrar dificuldades em repassar esse adicional de custo ao preço de venda, já que, a concepção da desoneração prevê a redução de custo e não aumento.

Além disso, as empresas devem observar que o INSS a folha de pagamento variam em função do valor da folha, variação essa que pode ocorrer pela variação do número de funcionários e/ou pelo aumento de salário. Já o INSS sobre o faturamento é proporcional ao valor faturado. Ou seja, empresas que estão desoneradas, por ter seu valor de INSS determinado pelo seu faturamento, qualquer mudança no faturamento acaba por influenciar no valor do INSS, seja um aumento no preço ou no volume, seja na adição de uma parcela maior de lucro ou para vendas a prazo etc

Diante disso, entende-se que as empresas devem estar bem atentas para esses fatos e refazer os cálculos dos custos e preços de venda, de forma que possam avaliar caso a caso o impacto que a desoneração causa no custo e no preço de venda.

Sendo assim, entendeu-se ser importante evidenciar como elas podem fazer essa avaliação, para isso será demonstrado a seguir como proceder, tomando por base os dois produtos escolhidos. A Figura 4 e Figura 5 evidenciam, novamente, o cálculo do preço de venda médio dos produtos vidro e espelho, no entanto, agora, levando em consideração a desoneração total da folha de pagamento, onde se pode verificar que o custo total dos produtos diminuiu. Passou a ser de R\$ 9,52 para o vidro e R\$ 5,83 para o espelho. Essa redução ocorreu porque a folha pagamento desonerou totalmente, gerando 0% de INSS sobre o valor a mão de obra utilizada na produção. Considerando-se o novo custo para o preço de venda e também o acréscimo de 1% no *mark-up*, referente à contribuição patronal sobre a receita bruta (CPRB) e mantida a margem de lucro de 10%, os preços de venda reduziram, ficando R\$ 17,33 para o vidro e de R\$ 10,62 para o espelho.

Essa redução ocorreu em função de que o valor da mão de obra (base considerada para a desoneração do INSS) é superior a 5% do respectivo preço de venda. Como demonstrado na Figura 6, no produto Vidro o custo da folha representa (com a desoneração) 12,16% do preço de venda (R\$ 2,25 / R\$ 18,49), já no produto espelho (Figura 7) representa 8,53% (R\$ 0,95 / R\$ 11,17), conseqüentemente, a redução do custo e do preço do produto vidro é maior que a ocorrida no produto espelho.

Figura 4 - Formação do preço de venda do vidro com a desoneração do INSS.

PRODUTO:		VIDRO AUTOMOTIVO				
CUSTO COM MATERIAIS						
DESCRIÇÃO DO MATERIAL	UNID.	UNIT.	QUANT.	TOTAL		
LAMINA DE VIDRO	m ²	24,17	0,2551	6,17		
ESMALTE HIDROSSOLUVEL PRETO ISENDO DE CHUMBO	kg	27,07	0,0076	0,21		
PLÁSTICO FILME RECICLADO	kg	3,26	0,0455	0,15		
TOTAL DO CUSTO DE MATERIAIS POR PRODUTO				6,52		
CUSTO DE TRANSFORMAÇÃO - OPERAÇÕES INTERNAS						
ATIVIDADE	CUSTO POR MINUTO				CUSTO POR PRODUTO	
	SALÁRIO	INSS	OUTROS	TOTAL	QUANT	TOTAL
CORTE	0,630	-	0,270	0,900	0,4110	0,37
LAPIDAÇÃO	0,390	-	0,040	0,430	0,2800	0,12
LAVAR/SECAR	-	-	-	-	-	-
TEMPERA	3,560	-	1,330	4,890	0,2779	1,36
SERIGRAFIA	1,010	-	0,480	1,490	0,3333	0,50
EMBALAR	0,600	-	0,430	1,030	0,1100	0,11
LAPIDAÇÃO	0,390	-	0,040	0,430	1,2500	0,54
		-	-	-		-
		-	-	-		-
TOTAL DO CUSTO DE TRANSFORMAÇÃO				3,00		
TOTAL DOS CUSTOS = MATS. APLICADOS + CUSTOS DE TRANSF.				9,52		
VARIÁVEIS COM COMPÕEM O "MARK-UP"						
DESCRIÇÃO	% s/Lucro	% s/PV	R\$			
ICMS			12,00%	2,22		
PIS			1,65%	0,31		
COFINS			7,60%	1,41		
COMISSÃO			3,00%	0,55		
FRETE			1,50%	0,28		
CUSTO E DESPESA FIXA			15,00%	2,77		
PREVIDÊNCIA SOCIAL S/O PREÇO DE VENDA			1,00%	0,18		
LUCRO ANTES DO IRPJ E DA CSLL		13,16%		-		
IRPJ	15%		1,97%	0,36		
CSLL	9%		1,18%	0,22		
LUCRO ANTES DO IRPJ E DA CSLL			10,00%	1,85		
TOTAL DAS VARIÁVEIS QUE COMPÕEM O "MARK-UP"			54,91%	10,15		
MARK-UP DIVISOR			0,5491			
MARK-UP MULTIPLICADOR			1,8212			
PREÇO DE VENDA COM DESONERAÇÃO				17,33		
QUANTIDADE MÉDIA VENDIDA POR MÊS				75.300		
FATURAMENTO MÉDIO MENSAL DO PRODUTO				1.305.077,75		

Fonte: Elaborada pelos autores.

Conforme evidenciado na Figura 6 o custo de mão de obra (valor que é base para os 20% do INSS) é R\$ 2,25, que corresponde a 12,6% do preço de venda (R\$ 18,49). Seguindo a regra de que se o percentual do custo da folha for superior a 5% do preço de venda, neste caso, pelo fato do percentual ser superior a 5%, a desoneração é benéfica para o produto vidro, gerando uma redução de custo. Isso porque o valor que a empresa deixou de pagar de INSS sobre a mão de obra aplicada no produto corresponde a R\$ 0,45 (R\$ 2,25 x 20%) e o valor que ela passou a pagar sobre o preço de venda do mesmo produto é de R\$ 0,185 (R\$ 18,49 x 1%), gerando com isso uma redução de R\$ 0,27 por unidade. Essa redução corresponde a 1,46% (R\$ 0,27 / R\$ 18,49).

Esse percentual é o mesmo (com pequena variação em função do arredondamento das casas) que está evidenciado na Figura (1,43%), obtido pela diferença entre o percentual determinado pela multiplicação de 20% pelo percentual que o custo representa em relação ao preço de venda (20% x 12,16% = 2,43%) e o percentual de 1% do INSS que incide sobre preço de venda.

Figura 5 - Formação do preço de venda do espelho com a desoneração do INSS.

PRODUTO:	ESPELHO					
CUSTO COM MATERIAIS						
DESCRIÇÃO DO MATERIAL	UNID.	UNIT.	QUANT.	TOTAL		
LAMINA DE VIDRO	m ²	13,47	0,3081	4,15		
PLÁSTICO FILME RECICLADO	kg	4,1	0,1324	0,54		
TOTAL DO CUSTO DE MATERIAIS POR PRODUTO				4,69		
CUSTO DE TRANSFORMAÇÃO - OPERAÇÕES INTERNAS						
ATIVIDADE	CUSTO POR MINUTO				CUSTO POR PRODUTO	
	SALÁRIO	INSS	OUTROS	TOTAL	QUANT	TOTAL
CORTE	0,63	-	0,27	0,90	0,4223	0,38
LAPIDAÇÃO	0,39	-	0,04	0,43	0,5089	0,22
LAVAR/SECAR	-	-	-	-	-	-
TEMPERA	3,56	-	1,33	4,89	-	-
SERIGRAFIA	1,01	-	0,48	1,49	-	-
EMBALAR	0,60	-	0,43	1,03	-	-
LAPIDAÇÃO	0,39	-	0,04	0,43	1,25	0,54
	-	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-	-
TOTAL DO CUSTO DE TRANSFORMAÇÃO						1,14
TOTAL DOS CUSTOS = MATS. APLICADOS + CUSTOS DE TRANSF.						5,83
VARIÁVEIS COM COMPÕEM O "MARK-UP"						
DESCRIÇÃO	% s/Lucro	% s/PV	R\$			
ICMS			12,00%	1,34		
PIS			1,65%	0,18		
COFINS			7,60%	0,85		
COMISSÃO			3,00%	0,34		
FRETE			1,50%	0,17		
CUSTO E DESPESA FIXA			15,00%	1,68		
PREVIDÊNCIA SOCIAL S/O PREÇO DE VENDA			1,00%	0,11		
LUCRO ANTES DO IRPJ E DA CSLL			13,16%	-		
IRPJ	15%		1,97%	0,22		
CSLL	9%		1,18%	0,13		
LUCRO ANTES DO IRPJ E DA CSLL			10,00%	1,12		
TOTAL DAS VARIÁVEIS QUE COMPÕEM O "MARK-UP"			54,91%	6,13		
MARK-UP DIVISOR			0,5491			
MARK-UP MULTIPLICADOR			1,8212			
PREÇO DE VENDA COM DESONERAÇÃO				10,62		
QUANTIDADE MÉDIA VENDIDA POR MÊS				45.486		
FATURAMENTO MÉDIO MENSAL DO PRODUTO				482.906,04		

Fonte: Elaborada pelos autores

Semelhante ao que ocorreu com o produto vidro, o produto espelho (Figura 7) também apresentou uma redução de custo com a desoneração do INSS.

Figura 6 – Custos da folha de pagamento do vidro.

CUSTO DA FOLHA DE PAGAMENTO					
ATIVIDADE	CUSTO POR MINUTO			CUSTO POR PRODUTO	
	SALÁRIO	INSS	TOTAL	QUANT	TOTAL
CORTE	0,630	-	0,630	0,4110	0,26
LAPIDAÇÃO	0,390	-	0,390	0,2800	0,11
LAVAR/SECAR	-	-	-	-	-
TEMPERA	3,560	-	3,560	0,2779	0,99
SERIGRAFIA	1,010	-	1,010	0,3333	0,34
EMBALAR	0,600	-	0,600	0,1100	0,07
LAPIDAÇÃO	0,390	-	0,390	1,2500	0,49
	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-
TOTAL DO CUSTO DE TRANSFORMAÇÃO					2,25
PREÇO DE VENDA					18,49
PERCENTUAL DO CUSTO DA FOLHA S/O PREÇO DE VENDA					12,16%
PERCENTUAL DE REDUÇÃO DO CUSTO DA DESONERAÇÃO					
REDUÇÃO EM RELAÇÃO A FOLHA DE PAGAMENTO				20%	2,43%
AUMENTO EM RELAÇÃO AO PERCENTUAL S/FATURAMENTO					1,00%
REDUÇÃO FINAL					1,43%

Fonte: Elaborada pelos autores.

No entanto, em função do percentual (8,53%) custo da mão de obra do produto espelho ser menor que o percentual (12,16%) do produto vidro, a redução, em termos de percentual em relação ao preço de venda (0,71%).

Entende-se que o método apresentado para definir qual é impacto que a desoneração causa em relação ao valor cobrado (determinar o ganho com base na participação do custo da folha no preço de venda) é bem mais simples e prático para definir qual é o impacto que a desoneração vai causar em cada um dos produtos respectivamente, sem a necessidade refazer todos os cálculos novamente.

Figura 7 – Custos da folha de pagamento do espelho

CUSTO DA FOLHA DE PAGAMENTO					
ATIVIDADE	CUSTO POR MINUTO			CUSTO POR PRODUTO	
	SALÁRIO	INSS	TOTAL	QUANT	TOTAL
CORTE	0,63	-	0,63	0,4223	0,27
LAPIDAÇÃO	0,39	-	0,39	0,5089	0,20
LAVAR/SECAR	-	-	-	-	-
TEMPERA	3,56	-	3,56	-	-
SERIGRAFIA	1,01	-	1,01	-	-
EMBALAR	0,60	-	0,60	-	-
LAPIDAÇÃO	0,39	-	0,39	1,25	0,49
	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-
TOTAL DO CUSTO DE TRANSFORMAÇÃO					0,95
PREÇO DE VENDA					11,17
PERCENTUAL DO CUSTO DA FOLHA S/O PREÇO DE VENDA					8,53%
PERCENTUAL DE REDUÇÃO DO CUSTO DA DESONERAÇÃO					
REDUÇÃO EM RELAÇÃO A FOLHA DE PAGAMENTO				20%	1,71%
AUMENTO EM RELAÇÃO AO PERCENTUAL S/FATURAMENTO					1,00%
REDUÇÃO FINAL					0,71%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Outro ponto importante a ser ressaltado, é que, como ficou demonstrado nos cálculos do efeito da desoneração do INSS para os produtos vidro e espelho, os efeitos não pode ser padronizados. Eles variam de produto a produto, a não ser que o percentual de custo de mão de obra, em relação ao preço de venda, dos produtos seja o igual, situação que é muito difícil de ocorrer.

Diante disso, a empresa deve avaliar se a desoneração vai gerar um ganho, ganho esse que poderá representar um ganho adicional para a empresa (caso ela não reduza o preço) ou se o preço de venda será reduzido (repassando o ganho para o cliente, repasse esse que pode ser integral ou parcial). Por outro lado, ela também deve estar ciente que poderá ocorrer casos em que a desoneração vai aumentar os custo se não reduzir. Neste caso, ela vai ter que aumentar o preço para compensar o aumento de custo ou reduzir sua margem de lucro para compensar esse aumento de custo. Se a decisão for repassar o aumento para o preço, ela vai precisar ter informações precisas, para poder convencer o cliente dessa necessidade.

Pôde-se verificar que a empresa Beta obteve um ganho com a desoneração da folha de pagamento, pois conseguiu diminuir o seu custo com a desoneração da folha e com isso rever o seu preço de venda a favor de um melhor resultado, isso considerando atual cenário da empresa. Sabe-se que nem sempre poderá ser assim, pois se empresa resolver terceirizar parte da sua produção, com isso o valor da folha deve diminuir consideravelmente, transformado no que hoje foi capitalizado como um ganho em uma perda, pois da mesma forma que a desoneração reduz a contribuição patronal, poderá aumentar na medida em que o valor da folha de salário reduz, e proporcionalmente as vendas de produtos incentivados também.

5 CONCLUSÃO

Os principais objetivos da desoneração da folha de pagamento implementado pelo Governo Federal através do Plano Brasil Maior, são: ampliar a competitividade da indústria nacional, através da redução dos custos laborais, estimular as exportações, isentando-as da contribuição previdenciária e, principalmente, estimular ainda mais a formalização do mercado de trabalho, uma vez que a contribuição previdenciária dependerá da receita e não mais da folha de salários.

Neste trabalho, avaliou-se uma indústria de vidro da região, a fim de verificar se com a desoneração da folha de pagamento realmente houve uma redução dos custos. Na comparação realizada com os dois produtos utilizados para evidenciar os impactos da desoneração na empresa objeto do estudo, foi possível constatar que quanto maior for a participação do custo da folha em relação ao respectivo preço de venda, maior será o benefício gerado pela desoneração. Com base na mesma análise foi possível concluir que se custo de mão de obra (parcela desonerada) incorporado ao produto representar 5% do seu preço não vai existir nem ganho e nem perda. Acima de 5%, vai gerar ganho e quanto maior a participação, maior é o ganho. Da mesma forma, se a participação do custo da mão de obra representar menos de 5%, a desoneração vai gerar uma perda, perda essa que será inversamente proporcional, ou seja, quanto menor for o percentual, maior será a perda. No caso da empresa objeto de estudo, essa participação representou do percentual (8,53%) custo da mão de obra do produto espelho e (12,16%) do produto vidro sobre o preço de venda. Como nos casos o percentual é superior a 5%, a desoneração é benéfica para os produtos vidro e espelho, gerando uma redução de custo.

Concluiu-se, portanto, que a empresa Beta reduziu os seus custos, e conseqüentemente, pode reduzir o preço de venda dos produtos avaliados, em função da desoneração ou gerar terá um acréscimo em seu lucro.

Com base nas análises apresentadas, também foi possível concluir, que as empresas devem estar cientes dos diferentes graus de impactos (tanto positivos como negativos) que a desoneração pode causar, sendo que, esses impactos podem variar de produto a produto. Ou seja, a mesma desoneração poderá causar um ganho em um determinado produto (seu custo de mão de obra representa mais de 5% do seu preço de venda) e perda em outro (seu custo de mão de obra representa menos de 5% do seu preço de venda). Em função disso, fica evidenciado que as empresas não podem definir um percentual geral de desconto em todos os produtos e/ou concluir que a desoneração vai gerar um ganho de x% em todos os produtos, mas sim devem avaliar produto a produto.

Além dos impactos apresentados no estudo, entende-se que existem outros que merecem ser pesquisados. Sendo assim sugere-se estudos futuros para avaliar o impacto da desoneração em outros segmentos, como por exemplo no comércio, serviços de informática ou até mesmo da construção civil que também estão abrangidos pela desoneração da folha de pagamento.

REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A. **Contabilidade gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro; revisão técnica Rubens Famá. São Paulo: Atlas, 2000.

BORTOTTO, Cíntia, **Encargos sobre a folha de pagamento**. Disponível em <<http://www.dgabc.com.br/Columnists/Posts/56/6133/encargos-sobre-a-folha-de-pagamento.aspx>>. Acesso em 25 set.2012.

BRASIL. **Decreto 7.660, de 23 de dezembro de 2011**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2011/dec7660.htm>>. Acesso em 25 mar.2013.

BRASIL. **Decreto 7.828, de 16 de outubro de 2012**. Disponível em

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/d7828.htm>. Acesso em 25 mar.2013.

BRASIL. **Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008.** Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2008/lei11774.htm>>. Acesso em 25 mar.2013.

BRASIL. **Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm>. Acesso em 25 set.2012.

BRASIL. **Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112715.htm>. Acesso em 23 out.2012.

BRASIL. **Lei nº 12.794, de 5 de abril de 2013.** Disponível em <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/lei-12794-2013.htm>. Acesso em 25 mar.2013.

BRASIL. **Medida Provisória Nº 540, de 02 de agosto de 2011.** Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/2011/mp540.htm>>. Acesso em 25 mar.2013.

BRASIL. **Medida Provisória Nº 563, de 3 de abril de 2012.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/mpv/563.htm>. Acesso em 25 set.2012.

BRASIL. **Medida Provisória Nº 582, de 22 de setembro de 2012.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Mpv/582.htm>. Acesso em 25 mar.2013.

BRASIL. **Medida Provisória Nº 601, de 28 de dezembro de 2012.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Mpv/601.htm>. Acesso em 25 mar.2013.

BRASIL. **Medida Provisória Nº 612, de 04 de abril de 2013.** Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/2013/default.htm>>. Acesso em 04 mai.2013.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia.** 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de Custos.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 2v.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEIRELLES, Mario Antônio. **A evolução histórica da seguridade social – aspectos históricos da previdência social no brasil.** Disponível em <http://www.oabpa.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=1701:a-evolucao-historica-da-seguridade-social-a>. Acesso em 20 mar.2013.

YIN, Robert K. - **Pesquisa estudo de caso.** 4.ed. Vol.5. Sage Publications Inc., EUA, 1989.