

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, CONTÁBEIS E COMÉRCIO
INTERNACIONAL
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ODILÉIA TURELLA

A DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO EM UMA
INDÚSTRIA AUTOMOTIVA E SEU IMPACTO NOS CUSTOS DOS
PRODUTOS

CAXIAS DO SUL

2013

ODILÉIA TURELLA

**A DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO EM UMA
INDÚSTRIA AUTOMOTIVA E SEU IMPACTO NOS CUSTOS DOS
PRODUTOS**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Dr. Roberto Biasio

CAXIAS DO SUL

2013

ODILÉIA TURELLA

**A DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO EM UMA
INDÚSTRIA AUTOMOTIVA E SEU IMPACTO NOS CUSTOS DOS
PRODUTOS**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Dr. – Roberto Biasio

Aprovado (a) em ____/____/____

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Dr. – Roberto Biasio
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof.
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof.
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico a todos vocês, que sempre estiveram ao meu lado, me incentivando, em especial a Deus e ao meu namorado Renan que muito contribuiu para que este trabalho atingisse seus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a Deus, que iluminou o meu caminho durante toda a minha trajetória acadêmica. Agradeço também ao meu orientador Prof. Dr. Roberto Biasio pela paciência e cordialidade, e, principalmente ao meu namorado Renan, que de forma especial e carinhosa me deu força e coragem, me apoiando nos momentos de dificuldades. Gostaria também de agradecer a minha sogra Eliani, que tanto contribuiu para o desenvolvimento deste trabalho, como também aos meus pais, Olinto e Irene, por todos os ensinamentos que me transformaram na pessoa que sou, pelo carinho que a mim dedicaram, além de estarem sempre ao meu lado.

*“O homem sábio é aquele que
não se entristece com as
coisas que não tem, mas
rejubila-se com as que tem. .”*

Epíteto

RESUMO

Com a desoneração da folha de pagamento tornou-se necessário a reavaliação dos custos dos produtos por ela abrangidos, afim de verificar qual o seu impacto no preço de venda. O presente trabalho trata-se de uma pesquisa qualitativa com a metodologia de estudo de caso, aplicado em uma empresa do setor automotivo de Caxias do Sul. Para este estudo, foi demonstrado o faturamento total desta empresa bem como o total da folha de salários, necessários para identificar o impacto da desoneração em relação a folha de pagamento. Visto isso, passou-se a fazer um levantamento dos custos de dois produtos escolhidos, para avaliar como o impacto da desoneração refletiu no preço de venda e nos resultados da empresa. Constatou-se que no caso da empresa objeto de pesquisa houve um ganho com a desoneração da folha e que evidenciou na 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.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Contabilização de custos e despesas.....	27
Figura 2 - Cálculo da desoneração da folha de pagamento da empresa Beta.....	39
Figura 3 – Demonstração dos custos e despesas para formação do preço de venda.....	40
Figura 4 - Formação do preço de venda do vidro.....	41
Figura 5 - Formação do preço de venda do espelho.....	42
Figura 6 - Formação do preço de venda do vidro com a desoneração do INSS.....	45
Figura 7 - Formação do preço de venda do espelho com a desoneração do INSS. .	46
Figura 8 – Custos da folha de pagamento da vidro	47
Figura 9 – Custos da folha de pagamento da espelho	48

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 - Resumo das principais alterações da Lei nº 12.546/2011.....	34
Quadro 2- Produtos desonerados conforme a Lei nº 12.546/2011.	38

LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Encargos sociais incidentes sobre a folha de pagamentos médio mensal das empresas	28
---	----

LISTA DE ABREVIATURAS

art. -	Artigo
ex. -	Exemplo
n ^o . -	Número
n ^{os} . -	Números
p. -	Página

LISTA DE SIGLAS

CLT -	Consolidação das Leis do Trabalho
CNAE -	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
CPRB -	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
DARF -	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
EUA -	Estados Unidos da América
FAP -	Fator Acidentário de Prevenção
FGTS -	Fundo de Garanti do Tempo de Serviço
FPAS -	Fundo de Previdência e Assistência Social
GPS -	Guia da Previdência Social
ICMS-ST -	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços Substituição Tributário
INCRA -	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
INPS -	Instituto Nacional de Previdência Social
INSS -	Instituto Nacional do Seguro Social
IOB -	Informações Objetivas
IPI -	Imposto sobre Produtos Industrializados
LOPS -	Lei Orgânica da Previdência Social
MP -	Medida Provisória
NCM -	Nomenclatura Comum do Mercosul
RAT -	Risco Ambientais de Trabalho
SAT -	Seguro Acidente de Trabalho
SE -	Salário Educação
SEBRAE -	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SENAC -	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SENAI -	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SENAT -	Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte
SESC -	Serviço Social do Comércio
SESI -	Serviço Social da Indústria
SEST -	Serviço Social do Transporte
SINPAS -	Sistema Integrado Nacional de Previdência Social
TI -	Tecnologia da Informação
TIC -	Tecnologia da Informação e Comunicação
TIPI -	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

LISTA DE SÍMBOLOS

m² - Metro quadrado

% - Por cento

R\$ - Reais

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	16
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	17
1.3	OBJETIVOS	19
1.3.1	Objetivo geral	19
1.3.2	Objetivos específicos	19
1.4	METODOLOGIA.....	19
1.5	ESTRUTURA DO ESTUDO	21
2	CONTABILIDADE	22
2.1	FUDAMENTOS DE CONTABILIDADE.....	22
2.1.1	Teoria e história da contabilidade	22
2.1.2	Objetivos da contabilidade.....	22
2.1.3	Usuários.....	23
2.2	CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	24
2.2.1	Conceito básicos de custos.....	24
2.2.2	Tipos de custos.....	25
2.2.3	Custos e despesas.....	26
2.2.4	O custo da mão de obra	27
3	PREVIDÊNCIA SOCIAL.....	30
3.1	HISTÓRIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOCIAL.....	30
3.1.1	Aplicação da Contribuição Social	30
3.2	DESONERAÇÃO DO INSS DA FOLHA DE PAGAMENTO	31
3.2.1	Redação inicial – Lei nº 12.546/2011.....	31
3.2.2	Mudanças trazidas pela Lei nº 12.715/12	34
3.2.3	Exemplos práticos	35
3.2.4	Alterações implementadas por meio de medidas provisórias.....	36
4	ESTUDO DE CASO EM DUAS EMPRESAS AUTOMOTIVAS	37
4.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA.....	37

4.1.1	Histórico e mercado de atuação	37
4.2	DETERMINAÇÃO DO EFEITO DA DESONERAÇÃO NOS CUSTOS DOS PRODUTOS.....	37
4.2.1	Levantamento das receitas abrangidas pela desoneração	38
4.2.2	Demonstração do cálculo desoneração.....	38
4.2.3	Análise dos resultados e impacto no custo dos produtos automotivos	40
5	CONCLUSÃO	51
	REFERÊNCIAS.....	54
	ANEXO A- CNAES SUJEITAS À REGRA DA DESONERAÇÃO (CPRB) INCLUÍDAS PELA MEDIDA PROVISÓRIA N° 601, DE 4 DE ABRIL DE 2013.....	57
	ANEXO B- CNAES SUJEITAS À REGRA DA DESONERAÇÃO (CPRB) INCLUÍDAS PELA MEDIDA PROVISÓRIA N° 612, DE 4 DE ABRIL DE 2013.....	58

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

Conhecer os custos de uma empresa é importante por várias razões, dentre elas pode-se citar as tomadas 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. Para se ter uma ideia, atualmente, os encargos trabalhistas incidentes sobre a folha de pagamento dos trabalhadores brasileiros representa, aproximadamente, um terço do custo de mão de obra nas indústrias nacionais. Estes encargos são referente às contribuições patronais à Previdência Social, contribuição por Risco de Acidente de Trabalho (RAT), salário educação, contribuições ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), Serviço Social da Indústria (SESI), Serviço Nacional de Aprendizagem da Indústria (SENAI), Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), contribuições do empregador ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), previdência privada, indenizações trabalhistas entre outros benefícios (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, de forma a se manter competitivas, já que o mercado está cada vez mais concorrido.

Este trabalho busca demonstrar, de maneira detalhada, os procedimentos para a realização do cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), além de verificar como isso irá impactar nos cálculos dos custos dos produtos que geram a desoneração; de forma a refletir nos preços, os efeitos (para mais ou para menos), causados pela desoneração.

Para tanto a presente análise tem como foco o estudo de caso de uma indústria automotiva, visando evidenciar se ocorreu redução ou aumento nos custos, em função da desoneração da folha de pagamento e as possíveis conseqüências na determinação dos preços de venda e/ou na rentabilidade, por ela gerada.

Com isso este trabalho visa contribuir aos profissionais da área contábil, administradores e demais interessados que julgarem necessário, analisar o impacto que a desoneração da folha de pagamento trará nos resultados apurados pelas entidades. O mesmo poderá servir de subsídio aos acadêmicos que pretendem desenvolver seus trabalhos de conclusão de forma geral, sobre custos e mais especificamente sobre a desoneração da folha de pagamento, que se trata de um assunto atual, o qual ainda não possui muitas referências bibliográficas.

O tema proposto neste trabalho de conclusão de curso justifica-se pela importância do seu conteúdo no que tange diretamente ao resultado patrimonial das empresas, portanto, a reavaliação de custos com a desoneração da folha de pagamento é um bem necessário, que se não realizado, pode trazer consequências indesejáveis a todos os gestores.

Assim, evidencia-se a relevância do tema escolhido tanto no aspecto acadêmico quanto profissional, de maneira que possa contribuir e até influenciar, positivamente, as pessoas interessadas no assunto, uma vez que se constitui como algo novo, mas de grande importância na apuração dos resultados das instituições e nos custos dos seus produtos.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

Contabilidade é a ciência que estuda, controla e interpreta as variações contábeis do patrimônio das entidades, com o objetivo de mostrar e interpretar os dados econômicos e financeiros e também, prestar informações dos resultados para as tomadas de decisões que atendam aos objetivos da empresa (FRANCO, 2009).

A contabilidade de custos pode ser considerada uma metodologia que analisa os gastos que serão utilizados na transformação de bens e serviços pela entidade no decorrer de suas operações, e podem ser classificados como diretos e indiretos variáveis e fixos, dentre outros.

Na elaboração do preço de venda, os custos das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas são determinados com base no registro dos estoques, nos quais não se incluem os valores de impostos, que podem ser recuperados através de créditos fiscais.

Os tributos incidentes sobre o faturamento são considerados despesas de tributação direta e são deduzidos da receita bruta. Já os encargos incidentes sobre a folha de pagamentos de empregados, ligados diretamente à produção, são classificados como custos de tributação indireta.

Com a Lei nº 12.546/2011 alterada pela Lei nº 12.715/2012 foi constituída a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB, com a aplicação das alíquotas de 1% ou 2% sobre o faturamento, tornando-se assim custos de tributação direta para determinados setores em substituição à contribuição previdenciária de 20%, incidente sobre o total da folha de salários dos empregados.

A redução dos encargos sobre a folha de pagamento é um desejo dos empresários brasileiros e que agora se depara com uma proposta do governo brasileiro. A desoneração da folha de pagamento faz parte do projeto Plano Brasil Maior, lançada com a Lei nº 12.546/2011 entrando em vigor a partir de 01 de Agosto de 2012. Inicialmente ela atingiu apenas alguns setores das indústrias e Prestadores de Serviços de Informática.

Quando se trata de folha de pagamento, logo se pensa no custo da mão de obra fabril, que além do valor pago ao funcionário, acrescentam-se todos os encargos que incidem sobre tal valor. O principal deles é atribuído a Previdência Social, que para as empresas não atingidas pela desoneração, representa o acréscimo do percentual de 20%. Em contrapartida, as empresas enquadradas pela desoneração vão deixar de recolher os 20% sobre a folha e passam a recolher um percentual sobre o faturamento, que pode variar de 1% ou 2%, dependendo da atividade que a empresa atua.

No caso da empresa que será o objeto dessa pesquisa, o percentual é de 1% sobre o faturamento referente às vendas realizadas internamente e de 0% nos casos de exportações.

Desta forma, diante deste novo contexto tributário, percebe-se a preocupação das empresas em conhecer o impacto que a desoneração da folha trará na apuração dos custos de seus produtos, bem como se isso influenciará de forma positiva ou negativa nos resultados apurados.

Diante desta nova realidade tributária, com a realização deste trabalho, pretende-se contribuir com a realização de análises focada no setor automotivo, e,

desta forma, apurar a existência ou não de benefícios para as indústrias, em especial, ao setor automotivo do município de Caxias do Sul.

Com base na delimitação do tema de pesquisa, a questão proposta para esse estudo é: Qual o impacto que a Lei nº 12.546/2011 alterada pela Lei nº 12.715/2012, que trata sobre a desoneração da folha de pagamento, trouxe nos custos e nos resultados em especial de uma empresa do setor automotivo?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Verificar qual o impacto que a Lei nº 12.546/2011 alterada pela Lei nº 12.715/2012, que trata sobre a desoneração da folha de pagamento, trouxe nos custos e nos resultados em especial de uma empresa do setor automotivo.

1.3.2 Objetivos específicos

- Fazer levantamento bibliográfico e de legislação sobre o assunto.
- Identificar quais são os produtos e serviços que são abrangidos pela desoneração da folha de pagamento.
- Demonstrar, como ficou o valor da contribuição social previdência pública com desoneração da folha de pagamento e quando não há desoneração da folha de pagamento.
- Comparar os resultados nos custos dos produtos antes e depois da desoneração da folha de pagamento.

1.4 METODOLOGIA

Quanto aos procedimentos técnicos para execução deste trabalho, o tipo de pesquisa é com base no estudo de caso, uma vez que trata de uma abordagem de investigação metodológica especialmente adequada quando procuramos compreender, explorar ou descrever acontecimentos e contextos complexos, nos quais estão concomitantemente envolvidos diversos fatores.

Yin (1989) afirma que esta metodologia de estudo de caso se adapta à pesquisa em educação, quando o pesquisador é confrontado com situações complexas, de tal forma que dificulta a identificação das variáveis consideradas importantes, quando o pesquisador procura respostas para o “como?” e o “porquê?”, quando o pesquisador procura encontrar interações entre fatores relevantes próprios dessa entidade, quando o objetivo é descrever ou analisar o fenômeno, a que se acede diretamente, de uma forma profunda e global, e quando o pesquisador pretende apreender a dinâmica do programa ou do processo.

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.

Quanto aos objetivos, pode-se classificar este trabalho como uma pesquisa descritiva, uma vez que apresentará aspectos ou comportamentos de uma determinada população analisada.

Para Gil (2010, p.27) afirma que:

As pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis. São em grande número as pesquisas que podem se classificadas com descritivas e a maioria das que são realizadas com objetivos profissionais provavelmente se enquadra nesta categoria.

Os procedimento e coleta de análise dos dados são de grande importância para o desenvolvimento do trabalho, portanto, é necessário manter alguns cuidados para que se possa garantir a fidedignidade dos resultados.

O presente estudo tem por base em uma empresa do setor automotivo. Será realizado o levantamento de dados necessário junto aos setores de Recursos Humanos e Departamento de Finanças, objetivando evidenciar os cálculos do Instituto Nacional de Seguro Social (INSS) sobre a folha de pagamento, além de identificar os produtos abrangidos pela desoneração da folha de pagamento. Após, serão elaborados os respectivos cálculos para demonstrar o impacto da desoneração sobre o valor do INSS que a empresa deve recolher e, conseqüentemente, a

repercussão que ocorre na rentabilidade dos produtos absorvidos pela desoneração e no resultado final das empresas.

1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo encontram-se a contextualização do tema, bem como os objetivos do trabalho, a questão de pesquisa e a metodologia utilizada.

No segundo é composto pela revisão teórica sobre a contabilidade, em especial, sobre a contabilidade de custos em relação ao custo na mão de obra. Já o terceiro apresenta a revisão teórica sobre a previdência social, foco principal do estudo.

O quarto capítulo é destinado ao estudo de caso proposto, tendo como base uma empresa da região, onde são apresentados vários cálculos e avaliações com o objetivo de analisar os diferentes impactos que a desoneração da folha de pagamento pode causar na formação do preço de venda e/ou na rentabilidade dos produtos.

No quinto e último capítulo, encontram-se as principais conclusões geradas pelo estudo, onde é possível perceber quais são as principais contribuições que o estudo apresenta.

2 CONTABILIDADE

2.1 FUDAMENTOS DE CONTABILIDADE

2.1.1 Teoria e história da contabilidade

De acordo com D'Amore (1962), "contabilidade é a ciência que estuda e controla os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, tem como finalidade obter subsídios suficientes que sirvam de instrumento na tomada de decisões". O mesmo autor comenta que:

Contabilidade é um conjunto de normas, métodos e princípios, tirados de várias ciências, que, condensados e reunidos as suas teorias fundamentais, formam um sistema de preceitos que tem por objetivo o patrimônio das entidades públicas e particulares, por meio de registro das variações desse patrimônio e por finalidade a orientação e controle, na administração econômica, dessas entidades D'Amore (1962, p.22).

Lançando um olhar diferenciado sobre a história da contabilidade, percebe-se que sua evolução segue a mesma triagem que a evolução da humanidade. Como todo o ramo do conhecimento humano avança em épocas de prosperidade e também não evoluía em épocas de estagnação da cultura humana (HANSEN, 2011).

De acordo com Eckert (2011, p.32), "o grau de desenvolvimento das teorias contábeis está diretamente associada, na maioria das vezes, ao grau de desenvolvimento comercial, social e industrial das sociedades, cidades ou nações". O mesmo autor também comenta que é provável que a contabilidade seja tão antiga quanto o surgimento da espécie humana. O homem primitivo, ao arrolar o número de instrumentos de caça e pesca disponível, ao contar seus rebanhos, ao contar suas reservas de comida e bebida, já estava praticando uma forma rudimentar da contabilidade.

2.1.2 Objetivos da contabilidade

A contabilidade se tornou importante na tomada de decisões dentro e fora das empresas, e com o passar do tempo o Governo, através da contabilidade, com seus

entes tributários, admitiu que a mesma fosse utilizada como fonte importante para lançamento de seus impostos, já que nela estão registradas todas as suas operações, tornando-a obrigatória na maioria das empresas (ECKERT, 2011).

O autor também coloca sobre a importância da emissão de relatórios contábeis aos usuários:

O principal objetivo da contabilidade é auxiliar no controle do patrimônio das entidades públicas e privadas, mediante o fornecimento de relatórios e informações que possam servir de guia para a tomada de decisões dos gestores desse patrimônio (ECKERT, 2011, p.19).

Contabilidade faz parte de um processo que apura e evidencia os resultados, por meio de registros das variações patrimoniais, quem tem como objetivo orientar e controlar a administração econômica das entidades, de acordo com as normas e princípios contábeis (FRANCO, 2009).

2.1.3 Usuários

Os usuários da contabilidade podem ser internos ou externos. Ambos possuem interesses diversificados, razão pela qual as informações contábeis devem ser suficientes para avaliar a situação patrimonial das empresas e suas mutações no patrimônio. Conforme Eckert (2011, p.21):

Os usuários são as pessoas que se utilizam das informações da contabilidade, que se interessam pela situação da empresa e buscam na referida ciência as respostas aos seus questionamentos. As informações oriundas dos relatórios devem atender as necessidades dos usuários externos e internos da entidade.

Sá (2010, p.94) diz que basta ter como base o raciocínio, para medir a imensa utilidade da área, uma vez que:

A contabilidade, sendo a ciência apta para contribuir, por meio de modelos à prosperidade das aziendas, pode ensejar a prosperidade do todo social, ou seja, é a ciência competente para construir prosperidade social a partir do somatório das unidades (SÁ, 2010, p.94).

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

2.2.1 Conceito básicos de 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”.

A contabilidade de custos nasceu da contabilidade financeira, com a necessidade de avaliar estoques. Desenvolveu-se principalmente na Revolução Industrial. Crepaldi (2010, p.3) diz que:

A contabilidade de custos desenvolveu-se com a Revolução Industrial, e teve que se adaptar à nova realidade econômica, com o surgimento das máquinas e a conseqüente produção em grande escala. Tem como sua principal fonte a Contabilidade financeira. O sistema de apuração de custos consiste em determinar os estoques no início do período, adicionando as compras do mesmo período e deduzindo o que ainda restaria no estoque. Resultado o custo das mercadorias vendidas.

De acordo com Martins (2003), a Era Mercantilista estava bem estruturada para servir as empresas comerciais, mas com o advento das indústrias, tornou-se mais complexa a função do contador para levantamento do balanço e apuração do resultado que agora não dispunha tão facilmente dos dados para poder atribuir valor aos estoques.

O custo hoje é fundamental em qualquer entidade com fins lucrativos, pois dele a empresa depende para alcançar os fins a que se destina. É importante acentuar que são considerados custos apenas os dispêndios que representam consumo de bens ou serviços, posteriormente recuperáveis através de receitas (FRANCO, 2009.)

Já para Crepaldi (2010), contabilidade de custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e ou serviços. Ela tem a

função de gerar informações precisas e rápidas para os administradores na tomada de decisões.

Segundo Martins (2003), o custo de um produto é um gasto inerente a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. Martins (2003, p.25), ressalta que:

O custo é também um gasto, só que conhecido com tal, isto é, como custo, momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Exemplos: a matéria prima foi um gasto em sua aquisição que imediatamente se tornou investimento, e assim ficou durante o tempo de sua estocagem, no momento de sua utilização, na fabricação de um bem, surge o custo da matéria prima como parte integrante do bem elaborado, Este, por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado até sua venda.

2.2.2 Tipos de custos

Os custos possuem classificações distintas, e estão divididos quanto aos produtos fabricados e ao seu comportamento em diferentes níveis de produção. Megliorini (2007, p.9) dá essa definição:

Quanto aos produtos fabricados: para alocar os custos aos produtos, eles são classificados em custos diretos e custos indiretos.
Quanto ao comportamento de diferentes níveis de produção: para determinar os custos de vários níveis de produção, eles se classificam em custos fixos e custos variáveis.

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).

Para Crepaldi (2010, p.8):

Custos Diretos. São aqueles que podem ser diretamente (sem rateio) apropriados aos produtos, bastando existir uma medida de consumo (quilo, horas de mão de obra ou de máquina, quantidade de força consumida etc.). De maneira geral, associam-se a produtos e variam proporcionalmente à quantidade produzida. Custos Indiretos. São os que, para serem incorporados

aos produtos, necessitam da utilização de algum critério de rateio. Exemplos Aluguel, iluminação, salário de supervisores etc.

Depois de segregado os custos em diretos e indiretos, essas mesmas contas serão classificadas em fixos ou variáveis. Conforme Megliorini (2007), os custos fixos são aqueles que não tem relação com a produção, também chamados de custos estruturais, ou seja, os custos decorrentes da estrutura instalada; já os custos variáveis são os que oscilam, aumentando ou diminuindo conforme a quantidade produzida.

Para Crepaldi (2002), os gastos variáveis se designam os custos que, em valores absolutos, são proporcionais ao volume da produção, isto é, oscilam na razão direta dos aumentos ou reduções das quantidades produzidas, já os gastos fixos designam os custos que, em valor absoluto, são estáveis, isto é, não sofrem oscilações proporcionais ao volume da produção, dentro alguns limites.

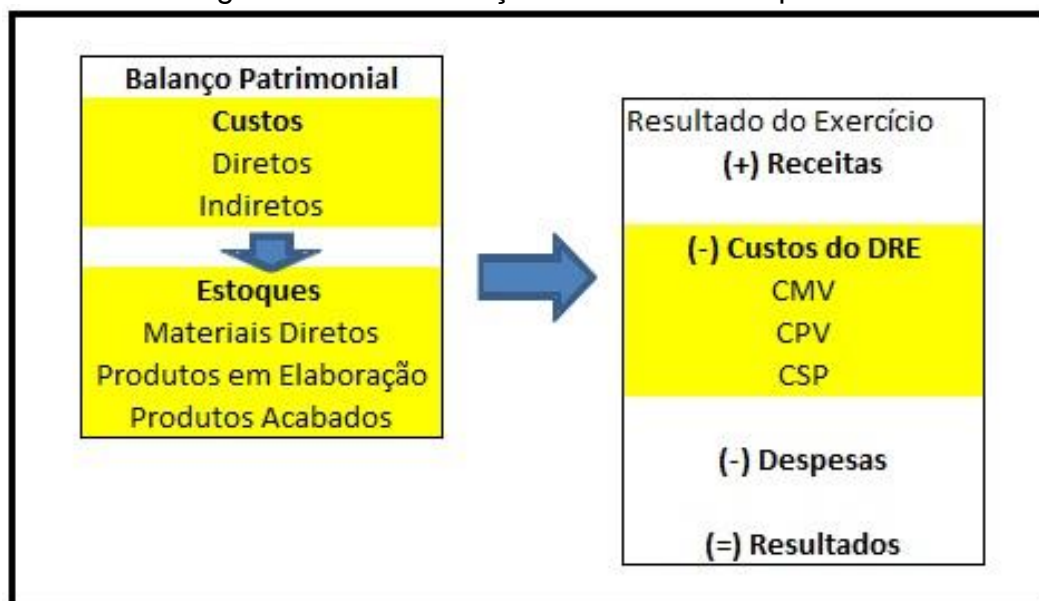
2.2.3 Custos e despesas

O conceito de despesa segundo Martins (2003, p.25), é “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas”. Assim, define-se como despesa todo o esforço realizado na geração de receitas, como por exemplo, os gastos relacionados com a administração.

A distinção entre custos e despesas pode ser analisada através de sua contabilização. Tendo como base a Figura 1, é possível observar que os custos são gastos incorridos na fabricação de produtos e são contabilizados na conta de estoques(ativo circulante). No momento em que ocorrer à venda será contabilizado no Demonstrativo de Resultado do Exercício, como Custos dos Produtos Vendidos, momento em que os custos incorridos no processo fabril, integram o cálculo do lucro ou prejuízo.

As despesas possuem natureza não fabril e são incorporadas ao Demonstrativo de Resultado do Exercício no momento de sua ocorrência, atendendo o Princípio da Competência. Entende-se assim, que as despesas estão associadas aos gastos administrativos, aos esforços realizados para a venda do produto fabricado (BRUNI & FAMÁ, 2004).

Figura 1 - Contabilização de custos e despesas.



Fonte: baseando em Bruni & Famá (2004, p. 29).

Para que seja utilizada uma separação clara entre custos e despesas é importante conhecer a natureza do gasto e seu comportamento na execução da atividade.

2.2.4 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:

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, deparasse a característica de "direta".

O autor acrescenta que mão de obra direta só se caracteriza como tal a utilizada diretamente sobre o produto, portanto, o custo da mesma varia com a produção, enquanto a folha relativa ao pessoal da própria produção é fixa (MARTINS, 2003).

Nem sempre a mão de obra poderá ser tratada como direta, pois às vezes não há possibilidade de se conhecer o valor da mão de obra aplicada no produto de forma direta por meio de medição, desta forma, se recorrer a qualquer critério de rateio ou estimativa, transforma-se, para efeito, em indireta.

Em alguns países, como no caso dos Estados Unidos da América (EUA), 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 a própria mão de obra e diretamente proporcional a ela.

Na Tabela 1 pode-se verificar a proporção das contribuições sindicais (em porcentagem) que o empregador é obrigado a recolher sobre o valor da folha de salário.

Tabela 1- Encargos sociais incidentes sobre a folha de pagamentos médio mensal das empresas

Tipo de encargo	Porcentagem sobre a folha média mensal
INSS	20,0%
Seguro contra acidentes 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: Elaborado pela autora.

As empresas com operações beneficiadas pela desoneração da folha substituem a tradicional contribuição previdenciária patronal de 20% sobre a folha de pagamentos dos segurados, empregados e contribuintes individuais por um percentual fixo que incide sobre a receita bruta da empresa. Já as demais contribuições previdenciárias (ex.: valores descontados de empregados, contribuintes individuais, Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), terceiros etc.) permanecem com o

recolhimento da forma aplicável às empresas em geral, através de Guia da Previdência Social (GPS), não havendo, em relação à GPS, nenhuma alteração quanto aos códigos que a empresa utilizava /anterior à entrada em vigor da Lei nº 12.546/2011.

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 quando, não mais havia apenas os montepios dos servidores estatais, mas começaram a se instituir por categoria (marítimos comerciários, bancários, industriários), logo após o período da unificação que se iniciou, com a Lei Orgânica da Previdência Social (LOPS), 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 (SINPAS) em 1977, até finalmente começar o período de seguridade social com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil em 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, 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.

Em regra, além da contribuição de 20% sobre o total das remunerações e o percentual devido ao RAT e do Seguro Acidente de Trabalho (SAT) que pode variar de 1 a 3% (sem olvidar o que dispõe o Fator Acidentário de Prevenção - FAP), as empresas também são obrigadas a contribuir a outras entidades, denominadas como terceiros.

As entidades ou fundos (terceiros) para os quais o sujeito passivo deverá contribuir são definidas em função da atividade econômica desenvolvida, sendo que as respectivas alíquotas são identificadas mediante o enquadramento desta na Tabela de Alíquotas de acordo com código denominado Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS).

Na sequência pode-se verificar quais as entidades ou fundos para os quais as empresas estão sujeitas à contribuição.

- Salário-Educação (SE);
- Serviço Social da Indústria (SESI);
- Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI);
- Serviço Social do Comércio (SESC);
- Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC);
- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE); e
- Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA).

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 à contribuição previdenciária patronal com aplicação das alíquotas de 1% ou 2% sobre a receita bruta para um conjunto de bens específicos da indústria e

alguns serviços; em substituição à contribuição previdenciária de 20% incidente sobre o total da folha de salários de empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais.

O art. 45 da MP 563/2012 altera os arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 7º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de dois por cento, as empresas que prestam os serviços referidos nos §§ 4º e 5º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 2008, e as empresas do setor hoteleiro enquadradas na subclasse 5510-8/01 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE 2.0).

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de um por cento, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na TIPI, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo a esta Lei.

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 para o cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) a ser recolhida.

Os recolhimentos da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (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.

Para os fins da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) considera-se receita bruta: “O valor percebido na venda” de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia, bem como o ingresso de qualquer outra natureza auferido pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou de sua classificação contábil. Não integram a base de cálculo:

- a) vendas canceladas e devoluções,
- b) descontos incondicionais concedidos, desde que destacado em Nota Fiscal;

- c) Imposto sobre Produtos Industrializado (IPI);
- d) Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços Substituição Tributária (ICMS-ST), desde que destacado na Nota Fiscal.

Às empresas optantes pelo Simples Nacional, cujos segmentos tenham sido contemplados pelas novas regras da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta(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.

As contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a receita bruta referida nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011 deverão ser recolhidas em Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) conforme disposto nos Atos Declaratórios Executivos Codac nºs 86, 93/2011 e 47/2012, nos seguintes códigos de recolhimento:

- a) Contribuições Previdenciárias Sobre Receita Bruta – Serviços - 2985; e
- b) Contribuições Previdenciárias Sobre Receita Bruta – Indústria - 2991.

Quanto ao cálculo do décimo terceiro salário as empresas que estejam substituídas por contribuição sobre o valor da receita bruta deverá observar § 3º art. 9º da Lei nº 12.546 de 14 de dezembro de 2011, onde enfatiza que:

§3 relativamente aos períodos em que a empresa não contribuir nas formas instituídas pelos arts. 7º e 8º desta Lei, mantém-se a incidência das contribuições previstas no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, incidirão sobre o décimo terceiro salário.

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

As principais alterações sofridas na Lei nº 12.546/2011 e introduzidas pela Lei nº 12.715/2012 podem ser visualizadas no Quadro 1 comparativo a seguir:

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 término 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 Provisória nº 563, de 2012.	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 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 pela autora, baseado na legislação.

3.2.3 Exemplos práticos

Uma respectiva empresa de TI (atividade enquadrada) que também desenvolve a atividade de revenda de programas de computador (atividade não enquadrada). Os exemplos a seguir são transcritos da Informações Objetivas (IOB), (2012).

1º caso:

- receita bruta total: R\$ 100.000,00;
- receita bruta da atividade enquadrada: R\$ 80.000,00 (80%);
- receita bruta da revenda: R\$ 20.000,00 (20%). Nesse caso, tendo em vista a atividade de revenda ter ficado inferior a 95% do valor total da receita bruta, sobre os R\$ 80.000,00 se calcularão os 2% e haverá o cálculo da atividade mista, que será: $(R\$ 20.000,00 \div R\$ 100.000,00) \times 20\% = 4\%$. Assim, sobre a folha de pagamento, se aplicará a alíquota de 4%. Fundamento legal: art. 9º, § 1º, da Lei nº 12.546/2011, com redação dada pela Lei nº 12.715/2012.

2º caso:

- receita bruta total: R\$ 100.000,00;
- receita bruta da atividade enquadrada: R\$ 4.000,00 (4%);
- receita bruta da revenda (apenas revenda, distribuição ou representação de programas de computador): R\$ 96.000,00 (96%). Não se aplicará a desoneração, tendo em vista que a receita bruta da atividade de revenda de computadores foi igual/superior a 95% da receita bruta total da empresa. Nesse caso, se calcularão apenas os 20% sobre a folha de pagamento. Fundamento legal: art. 7º, § 2º, da Lei nº 12.546/2011, com redação dada pela Lei nº 12.715/2012.

3º caso:

- receita bruta total: R\$ 100.000,00;
- receita bruta da atividade enquadrada: R\$ 98.000,00 (98%);
- receita bruta da revenda (apenas revenda, distribuição ou representação de programas de computador): R\$ 2.000,00 (2%). Nesse caso, não haverá o cálculo da redução, se aplicando os 2% sobre o total da receita bruta, ou seja, 2% de R\$ 100.000,00 = R\$ 2.000,00. Fundamentação legal: art. 9º, §§ 5º e 6º, da Lei nº 12.546/2011 com redação dada pela Lei nº 12.715/2012.

3.2.4 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, acrescentando 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. No Anexo A, pode-se verificar quais são os CNAEs do comércio varejista e dos setores de construção civil abrangidos pela desoneração.

A MP nº 601 incluiu também a desoneração para as empresas aéreas internacionais de bandeira estrangeira de países que estabeleçam, em regime de reciprocidade de tratamento, isenção tributária às receitas geradas por empresas aéreas brasileiras, e empresas de manutenção e reparação de embarcações. A mesma MP prevê também a exclusão, da base de cálculo das contribuições, a receita bruta de exportações e decorrente de transporte internacional de carga.

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.

VII - suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados, bem como serviços de suporte técnico em equipamentos de informática em geral.

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 que podem ser verificados no Anexo B.

4 ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA AUTOMOTIVA

4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA

4.1.1 Histórico e mercado de atuação

Visando manter o sigilo quanto à empresa objeto de estudo de caso, a mesma será denominada simplesmente de empresa Beta.

A empresa Beta foi constituída em Caxias do Sul, na Região Nordeste do Rio Grande do Sul. Inicialmente a empresa 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.

Sempre em crescimento, em 2008 a empresa Beta duplicou a fábrica de alumínio e ampliou a fábrica de vidros. O parque fabril passou a ter 16.000m². A inauguração de um novo prédio para o setor administrativo, a recepção e o auditório de eventos e a implantação de um ambulatório, com médico e fisioterapeuta, definem a nova estrutura. No setor de produção são desenvolvidas sessenta e quatro cores diferentes para os vidros. Dá-se início a produção de vidro laminado, em 2009. Também implanta um sistema de apontamento da produção, com o intuito de medir a eficiência e produtividade das máquinas e para uma melhor localização dos itens na fábrica.

A Beta é uma empresa especializada em beneficiamento de vidro para a indústria moveleira, automotiva, de construção civil, de linha branca e de decoração. Especializada no desenvolvimento de produtos em vidro e alumínio, com foco no atendimento ao setor moveleiro e de decoração, é também uma das empresas líderes na fabricação de portas de alumínio.

4.2 DETERMINAÇÃO DO EFEITO DA DESONERAÇÃO NOS CUSTOS DOS PRODUTOS

Os produtos selecionados para avaliação do efeito da desoneração são os do setor automotivo da empresa Beta.

4.2.1 Levantamento das receitas abrangidas pela desoneração

A empresa Beta possui um faturamento mensal médio de R\$ 4.000.000,00, deste faturamento a participação do setor automotivo representa em média R\$1.900.000,00 quase 48% sobre o total do faturamento.

O Quadro 2 apresenta os produtos automotivos produzidos pela empresa Beta 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 em que as vendas desses produtos incentivados representam sobre o total da receita gerada pela empresa.

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

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

Fonte: Elaborado pela autora:

4.2.2 Demonstração do cálculo desoneração

Após o reconhecimento das receitas incentivadas pela desoneração da folha de pagamento deve-se realizar o cálculo da mesma em conformidade com as regras previstas na Lei nº 12.546/2011.

Os dados da Figura 2 se referem ao demonstrativo de cálculo da desoneração da folha de pagamento referente ao mês de abril de 2013 da empresa Beta, nesta figura pode-se verificar que a empresa obteve 98,36% de receita desonerada, isso depois de excluir da base de cálculo os valores do IPI, do ICMS ST, das devoluções e das vendas incentivadas. A empresa teve também vendas para o exterior, no valor de R\$ 12.606,80, 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 implementada pela Lei nº 12.715/12, ela deverá calcular 1% de Contribuição previdenciária sobre a Receita

Bruta (CPRB) sobre o total do seu faturamento, menos sobre o valor das exportações incentivadas, que é desonerando integralmente dos 20%, sobre a folha pagamento neste caso.

Pode ser observado também, na Figura 2, há um comparativo de cálculo demonstrando o quanto a empresa pagaria de INSS sobre a folha de salários, 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.

Figura 2 - Cálculo da desoneração da folha de pagamento da empresa 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: Elaborado pela autora

¹ Valor de ganho não considera as demais contribuições sócias, conforme especificado no capítulo 2 item 2.2.4.

Esse ganho pode flutuar já que se ocorrer mudança no valor da folha ou do faturamento. Se a folha aumentar ou o faturamento reduzir o ganho aumenta e vice-versa, ou até mesmo se aumentar o faturamento incentivado para o exterior, isso pode contribuir bastante para o aumento deste ganho.

4.2.3 Análise dos resultados e impacto no custo dos produtos automotivos

A Figura 3 apresenta um resumo de todos os custos, despesas e outros gastos dispendidos no processo de industrialização dos produtos automotivos vidro e espelho, escolhidos para análise dos resultados dos custos e da rentabilidade antes e depois da desoneração da folha de pagamento.

Figura 3 – Demonstração dos custos e despesas para formação do preço de venda.

	CORTE	LAPIDACAO	TEMPERA	SERIGRAFIA	EMBALAR	
CUSTOS E DESPESAS						
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
13 SALARIO E FERIAS	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 SOCIAIS 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	-	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	-	-	220,37	-	49,34	269,71
TOTAL ASSISTÊNCIA FUNCIONÁRIOS	391,79	259,21	4.081,14	926,40	1.196,83	6.855,38
MANUTENÇÃO MÁQUINAS / EQUIPAMENTOS	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
TOTAL	7.465,92	3.956,47	40.656,00	11.462,88	7.756,32	
DIVISOR	123,20	132,00	123,20	114,40	114,40	
CUSTO HORA	60,60	29,97	330,00	100,20	67,80	
CUSTO MINUTO	1,01	0,50	5,50	1,67	1,13	
1 turno	8,80 hrs	8,80 hrs	8,80 hrs	8,80 hrs	8,80 hrs	
Dias úteis (01)	20,00 dias	20,00 dias	20,00 dias	20,00 dias	20,00 dias	
Quantid Máquinas ou Pessoas (01)	1,00 máq	1,00 máq	1,00 máq	1,00 máq	1,00 máq	
Total hrs 1 turno (01)	176,00 hrs	176,00 hrs	176,00 hrs	176,00 hrs	176,00 hrs	
% Eficiência	70,00%	75,00%	70,00%	65,00%	65,00%	
TOTAL HORAS DISPONIVEIS	123,20	132,00	123,20	114,40	114,40	

Fonte: Elaborado pela autora

Conforme evidencia a Figura 4 e Figura 5, os produtos vidro e espelho passam por quatro setores de produção, cada qual dispõem 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 valor total de custos e despesas 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, para isso divide-se valor do custo hora por sessenta minutos, encontrando-se assim o custo por minuto.

Figura 4 - 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: Elaborado pela autora.

Figura 5 - 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: Elaborado pelo autora.

A Figura 4 e a Figura 5 apresentam, de forma resumida, a composição dos elementos que fazem parte da formação do cálculo do preço de venda médio 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, que multiplicados um pelo outro se chega ao valor total de custos dos produtos.

Com base nos dados levantados junto à empresa objeto do estudo de caso e seguindo os passos para determinação dos custos, informados na Figura 4 e na Figura 5, chegou-se ao custo unitário do vidro de R\$ 9,97, já para o produto espelho o custo é um pouco menor, sendo ele de R\$ 6,02. Essa diferença ocorre pelo fato de que conforme está evidenciado na Figura 5, o espelho passa por uma quantidade menor de processos produtivos comparando-se ao que o produto vidro requer.

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, somando no total de 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.

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 na formação do preço de venda. Quanto maior for a participação do custo da mão de obra na formação do preço de venda, maior será a redução do custo e, por consequente, maior será o desconto que pode ser repassado ao preço de venda e/ou maior será o ganho (caso a empresa não repasse o benefício ao cliente).

No caso da empresa objeto do estudo, 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%, então terá 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 aceita 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.

Figura 6 - 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: Elaborado pela autora.

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 serão demonstrados a seguir como proceder, tomando por base os dois produtos escolhidos. A Figura 6 e a Figura 7 evidenciam novamente cálculo do preço de venda médio dos produtos vidro e espelho, no entanto, levando em consideração a desoneração total da folha de pagamento.

Figura 7 - 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: elaborado pela autora.

Na Figura 6 e Figura 7 evidenciam novamente cálculo do preço de venda médio dos produtos vidro e espelho, no entanto, levando em consideração a desoneração total da folha de pagamento, como pode ser verificado nestas figuras, o custo total dos produtos diminuiu para R\$ 9,52 do vidro e \$ 5,83 do espelho, isso porque a folha pagamento desonerou totalmente, considerando 0% de INSS sobre o valor a mão de obra utilizada na produção. Repassando este custo para o preço de venda unitário e considerando-se também que houve um acréscimo de 1% no Markup referente à Contribuição Patronal sobre a Receita Bruta (CPRB), e com a mesma margem de lucro de 10%, reduziu o preço de venda unitário para R\$ 17,33 do vidro e R\$ 10,62 do 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 demonstra a Figura 8 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 9 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 8 – 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: Elaborado pela autora.

Conforme evidenciado na Figura 8 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 8 (1,43%), obtido retamente 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 9 – 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: Elaborado pela autora.

Semelhante ao que ocorreu com o produto vidro, o produto espelho (Figura 9) também apresentou uma redução de custo com a desoneração do INSS sobre a folha. 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.

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, e estimular as exportações, isentando-as da contribuição previdenciária, mas 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 do setor automotivo da região, a fim de verificar se com a desoneração da folha de pagamento realmente houve uma redução dos custos.

Para tanto, foram levantados dados, como valor total da folha de pagamento bem como o faturamento mensal da empresa, que por sigilo foi chamada de Empresa Beta. Com esses dados pôde-se verificar que a empresa obteve 100% de seu faturamento beneficiado pela desoneração, e que deixou de recolher os 20% de INSS sobre a folha.

Posteriormente, foram escolhidos dois produtos (vidro e espelho) para avaliar, o impacto da desoneração total da folha de pagamento no cálculo dos custos bem como do preço de venda. Para isso, foi realizada uma comparação dos custos e despesas com mão de obra, necessárias para a produção desses bens antes e depois da desoneração.

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 (parcela que deixa de ser tributada pelo INSS pela desoneração) 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, se a tributação do INSS sobre o faturamento for de 1%. . Isso porque, a redução do custo em relação ao INSS sobre custo da mão de obra, que deixa de existir, com a desoneração, será 1% (5% do preço que a mão de obra representa x 20% que é alíquota cobrada de INSS quando não tem desoneração). 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, neste caso, pelo fato do percentual ser 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, diminuiu o seu preço de venda, devido a suspensão dos 20% do INSS sobre a folha, isso mesmo depois da adição de 1% do CPRB sobre o total da receita bruta. Assim, ela pode realizar um novo planejamento, avaliando a melhor forma de repassar este benefício para o seu preço de venda, sem prejudicar o lucro desejado, ou até mesmo como uma estratégia para buscar novos mercados, estimulando um melhor resultado.

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, o estudo evidenciou 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.

Diante desse cenário, o estudo apresentou uma sistemática simples e prática para definir qual é o impacto que desoneração causa em cada produto individualmente, bastando para isso que se conheça qual é o percentual de participação que o custo da mão de obra (que é base do INSS sobre a folha) represente sobre o preço de venda de cada produto, respectivamente.

Entende-se que este trabalho atingiu o objetivo proposto, pois foi capaz de identificar de que forma a desoneração impactou nos resultados dos produtos analisados.

Como sugestões de estudos futuros, podem ser desenvolvidos novos trabalhos, avaliando o impacto da desoneração em outros segmentos, como por exemplo do comércio, serviços de informática ou até mesmo da construção civil que também estão abrangidos pela desoneração da folha de pagamento, que também há necessidade de rever os seus custos.

REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A. **Contabilidade gerencial** *et al.* 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/l12546.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/l12715.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.

BRUNI, Adriano LeI; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria prática.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos.** 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

D'AMORE, Domingos; CASTRO, Aducto de Souza. **Curso de contabilidade.** 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1962.

ECKERT, Alex. Teoria da contabilidade para o exame de suficiência do CFC.1ª.ed. São Paulo: Edipro, 2011.

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

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral.** 23.ed. 12. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5.ed. São Paulo: Atals,2010.

HANSEN, Jens Erik. **A evolução da contabilidade da idade média à regulamentação americana.** Revista Contabilidade e Informação n.10.ed. Unijuí. jul/set.2011 p. 13-24. Rio Grande do Sul.

IOB, Boletim. **Plano Brasil maior desoneração da folha de pagamento.** Disponível em < http://www.proform.com.br/blog/pdf/desoneracao_folha_0911.pdf>. Acesso em 20 nov.2012.

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.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão.** 2. ed.rev. e ampl. São Paulo: Person, 2007.

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-seguridad-social-a >. Acesso em 20 mar.2013.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da contabilidade**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

ANEXO A- CNAES SUJEITAS À REGRA DA DESONERAÇÃO (CPRB) INCLUÍDAS PELA MEDIDA PROVISÓRIA N° 601, DE 4 DE ABRIL DE 2013

Nº DE CNAE	DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE
4713-0/01	Lojas de departamentos ou magazines;
4744-0/05	Comércio varejista de materiais de construção;
4744-0/99	Comércio varejista de materiais de construção em geral;
4751-2	Comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática;
4752-1	Comércio varejista especializado de equipamentos de telefonia e comunicação;
4753-9	Comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo;
4754-7/01	Comércio varejista de móveis;
4755-5	Comércio varejista especializado de tecidos e artigos de cama, mesa e banho;
4759-8	Comércio varejista de outros artigos de uso doméstico;
4761-0	Comércio varejista de outros artigos de uso doméstico;
4762-8	Comércio varejista de discos, CDs, DVDs e fitas;
4763-6/01	Comércio varejista de brinquedos e artigos recreativos;
4763-6/02	Comércio varejista de artigos esportivos;
4771-7/01	Comércio varejista de produtos farmacêuticos, sem manipulação de fórmulas;
4772-5	Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal;
4781-4	Comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios;
4782-2	Comércio varejista de calçados e artigos de viagem;
4789-0/05	Comércio varejista de produtos saneantes domissanitários;
4789-0/08	Comércio varejista de artigos fotográficos e para filmagem;
412	Construção de Edifícios;
432	Instalações Elétricas, Hidráulicas e outras Instalações;
433	Obras de Acabamento;
439	Outros Serviços Especializados para Construção;

ANEXO B- CNAES SUJEITAS À REGRA DA DESONERAÇÃO (CPRB) INCLUÍDAS PELA MEDIDA PROVISÓRIA N° 612, DE 4 DE ABRIL DE 2013.

Nº DE CNAE	DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE
4929-9/01	Transporte rodoviário coletivo de passageiros, sob regime de fretamento, municipal;
4929-9/02	Transporte rodoviário coletivo de passageiros, sob regime de fretamento, intermunicipal, interestadual e internacional;
4929-9/03	Organização de excursões em veículos rodoviários próprios, municipal;
4929-9/04	Organização de excursões em veículos rodoviários próprios, intermunicipal, interestadual e internacional;
4929-9/99	Outros transportes rodoviários de passageiros não especificados anteriormente;
4912-4/01	Transporte ferroviário de passageiros intermunicipal e interestadual
4912-4/02	Transporte ferroviário de passageiros municipal e em região metropolitana;
4912-4/03	Transporte metroviário;
4211-1/01	Construção de rodovias e ferrovias;
4221-9/01	Construção de barragens e represas para geração de energia elétrica;
4221-9/02	Construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica;
4221-9/04	Construção de estações e redes de telecomunicações;
4222-7/01	Construção de redes de abastecimento de água, coleta de esgoto e construções correlatas, exceto obras de irrigação;
4222-7/02	Obras de irrigação;
4223-5/00	Construção de redes de transportes por dutos, exceto para água e esgoto;
4291-0/00	Obras portuárias, marítimas e fluviais;
4292-8/01	Montagem de estruturas metálicas;
4292-8/02	Obras de montagem industrial;
4299-5/01	Construção de instalações esportivas e recreativas;
4311-8/01	Demolição de edifícios e outras estruturas;
4311-8/02	Preparação de canteiro e limpeza de terreno
4312-6/00	Perfurações e sondagens;
4313-4/00	Obras de terraplenagem;
4319-3/00	Serviços de preparação do terreno não especificados anteriormente;
7111-1/00	Serviços de arquitetura;
7112-0/00	Serviços de engenharia;
7119-7/01	Serviços de cartografia, topografia e geodésica;
7119-7/02	Atividades de estudos geológicos;
7119-7/03	Serviços de desenho técnico relacionados à arquitetura e engenharia;
7119-7/04	Serviços de perícia técnica relacionados à segurança do trabalho;

7119-7/99	Atividades técnicas relacionadas à engenharia e arquitetura não especificadas anteriormente;
3311-2/00	Manutenção e reparação de tanques, reservatórios metálicos e caldeiras, exceto para veículos;
3319-8/00	Manutenção e reparação de equipamentos e produtos não especificados anteriormente;
3321-0/00	Instalação de máquinas e equipamentos industriais;
3329-5/01	Serviços de montagem de móveis de qualquer material;
3329-5/99	Instalação de outros equipamentos não especificados anteriormente;
5212-5/00	Carga e descarga;
5231-1/01	Administração da infraestrutura portuária;
5231-1/02	Operações de terminais;
5112-9/01	Serviço de táxi aéreo e locação de aeronaves com tripulação;
5112-9/99	Outros serviços de transporte aéreo de passageiros não regular;
4930-2/01	Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, municipal;
4930-2/02	Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional;
5232-0/00	Atividades de agenciamento marítimo;
5091-2/01	Transporte por navegação de travessia, municipal;
5091-2/02	Transporte por navegação de travessia, intermunicipal;
5240-1/01	Operação dos aeroportos e campos de aterrissagem;
5240-1/99	Atividades auxiliares dos transportes aéreos, exceto operação dos aeroportos e campos de aterrissagem;
4911-6/00	Transporte ferroviário de carga;
1811-3/01	Impressão de jornais;
1811-3/02	Impressão de livros, revistas e outras publicações periódicas;
5811-5/00	Edição de livros;
5812-3/00	Edição de jornais;
5813-1/00	Edição de revistas;
5822-1/00	Edição integrada à impressão de jornais;
5823-9/00	Edição integrada à impressão de revistas
6010-1/00	Atividades de rádio;
6021-7/00	Atividades de televisão aberta;
6319-4/00	Portais, provedores de conteúdo e outros serviços de informação na internet;