

# Desoneração da Folha de Pagamento e Comportamento dos Custos em Empresas de Construção Civil

**Manoel Júnior Ludwig**

Florianópolis SC

Aluno de Graduação e Supervisor Administrativo da UFSC<sup>1</sup>

manoel\_ludwig@hotmail.com

**Dr. Altair Borgert**

Florianópolis-SC

Professor Efetivo do Departamento de Ciências Contábeis da UFSC<sup>1</sup>

altair@borgert.com.br

**Aline Willemann Kremer, Ma.**

Contadora CRC/SC: 036.529/O-1

Universidade Federal de Santa Catarina da UFSC<sup>1</sup>Departamento de Ciências Contábeis da UFSC<sup>1</sup>

alinekremer\_@hotmail.com

**Resumo**

Diante do cenário de baixa competitividade das empresas nacionais, o governo promoveu a desoneração da folha de pagamento em determinados setores a fim de reduzir os custos com previdência, impulsionar a economia e aumentar a formalização do mercado de trabalho. Neste sentido, o objetivo deste trabalho é verificar se houve redução dos custos em duas empresas analisadas do segmento da construção civil, num período equitativo antes (nov. 12 a out. 13) e depois (nov. 13 a out. 14) da desoneração. Para tanto, buscou-se os dados reais das empresas nos relatórios e demonstrativos contábeis e, dentro da ótica comportamental dos custos, verificou-se a empregabilidade, além dos impactos nos custos com previdência e mão de obra por meio de um comparativo da contribuição previdenciária conforme o cálculo atual da desoneração, o antigo cálculo da contribuição patronal e uma estimativa conforme as alíquotas estabelecidas na Lei n.º 13.161/15. E, por fim, a relação temporal comparativa dos custos totais com mão de obra e a lucratividade perante a receita

líquida. Os resultados evidenciaram que a empresa que utiliza mão de obra própria obteve benefícios com a alteração da legislação, entre eles a redução do valor pago a previdência, enquanto que na empresa que detém mão de obra terceirizada os benefícios não foram verificados, nem de modo indireto.

**Palavras-chave:** Comportamento dos custos. Desoneração da folha de pagamento. Construção civil.

**Abstract**

In face of the scenario of low competitiveness of national enterprises, the government promoted the exemption of payroll in some segments in order to reduce the foresight's costs, to push the economy and enhance the formalization of labour market. In this way, this paper aims to verify if a reduction of costs in two analyzed enterprises of construction industry happened, in an equitable period before (Nov. 2012 to Oct. 2013) and after (Nov. 2013 to Oct. 2014) the exemption. For this purpose, the real data of the enterprises were taken in the accountings reports and statements that, under the behavioural cost perspective, were verified the employability, beyond the impacts in the foresight's costs and labour force by means of a foresight's comparative contribution according to current exemption's calculation, the former calculation of employer's contribution and an estimate according to the aliquots proposed by Law n.º 13,161/15 and, finally, the comparative temporal relation of total costs and profitability in front of net income. The outcomes showed that the enterprise that uses its own labour force had benefits with the law's change, among these benefits are the reduction of the amount paid to the foresight, while that, at the enterprise that has labour force outsourced, the benefits weren't verified, neither in an indirect mode.

**Keywords:** Cost behavior. Payroll tax relief. Construction.

**1. Introdução**

O cenário econômico brasileiro passa por momentos difíceis, especialmente quando comparado à competitividade internacional. Isso contribui para o chamado Custo Brasil que, segundo a Confederação Nacional da Indústria (CNI) (1995, p. 9), é o “conjunto de ineficiências e distorções que

<sup>1</sup> UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina - CEP 88040-900 - Florianópolis - SC.

prejudica a competitividade do setor produtivo”. O referido contexto despertou no governo brasileiro a necessidade de criar novas políticas para alavancar o crescimento da indústria nacional, que opera em desaceleração, com índices de crescimento abaixo do aumento do PIB. No que se refere à construção civil, observa-se a mesma tendência (MDIC, 2014; IBGE, 2014).

Aliado a isso, Oliveira (2000) e Kertzman (2012) destacam que os custos trabalhistas e tributários representam uma ineficiência macroeconômica importante. Nesta mesma linha, Bortotto (2011) mensura a responsabilidade dos encargos tributários da folha de pagamento, que podem chegar a um terço dos custos totais. Diante desse cenário, o governo instituiu o Plano Brasil Maior, o qual é composto por diversas medidas que objetivam fortalecer e aumentar a competitividade das empresas nos níveis nacional e internacional, além de amenizar os custos trabalhistas, especialmente no nível operacional e, ainda, impulsionar o crescimento e a formalização das categorias (MDIC, 2014).

Dentre tais medidas, tem-se a Lei n.º 12.546/11 que, em consonância com as Emendas Constitucionais n.º 20/1998 e n.º 42/2003, apresenta a desoneração da folha de pagamento, que determina a substituição da base de cálculo da contribuição patronal de 20% sobre o montante da folha de pagamento para 1,5% a 2,5% sobre o faturamento das empresas, de acordo com o setor de atuação. Inicialmente, contemplava apenas os setores de vestuário (indústria têxtil) e serviços (tecnologia da informação).

Ademais, observado a intenção do governo em reduzir os custos de produção de toda a indústria, a medida expandiu-se para outros segmentos, entre eles o setor da construção civil, contemplado pela publicação da Lei n.º 12.844/13, uma vez que o referido setor possui relação extensiva com a mão de obra e seus respectivos custos ultrapassam os 30% no total dos custos da construção e 24,7% sobre a receita bruta, conforme afirma o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2012).

Tal relação extensiva de mão de obra no setor da construção civil é verificada com a consulta dos dados sobre empregabilidade na região sul do Brasil: são praticamente quatrocentas mil pessoas empregadas em vinte e sete mil empresas do ramo, com uma média anual de gasto com mão de obra em R\$ 26 mil por funcionário, no qual a previdência social é responsável por 15% dos custos totais (IBGE, 2012).

Nesse contexto, apresenta-se a questão problema que norteia este estudo: Como se comportam os custos das empresas de construção civil após a desoneração da folha de pagamento?

Pautado na importância da mensuração dos custos como sistema de informação e de apoio ao processo decisório, o estudo evidencia sua contribuição ao verificar o real impacto da nova política econômica desenvolvida pelo governo para as empresas do setor da construção civil. E, justifica-se pela visibilidade e importância do tema para a área, visto que as informações sobre os custos são relevantes para fundamentar a tomada de decisão, além de impactar nos resultados da organização (MELVIN, 1988; MEDEIROS; COSTA; SILVA, 2005).

## 2. Referencial Teórico

### 2.1 Comportamento dos Custos

Os dados passados sobre custos são a base da teoria que visa à análise do comportamento, além de permitir traçar uma projeção para o futuro. Uma projeção adequada deve considerar fatores internos (mudanças na empresa) e externos (mudanças no ambiente) (MELVIN, 1988). Conforme Hansen e Mowen (2001) afirmam, o modelo para definir o comportamento dos custos pauta-se em levantar as modificações que os custos sofrem e o impacto causado no nível de produção diante destas.

Acrescenta-se que o entendimento da teoria e da prática sobre o comportamento dos custos por parte dos gestores, administradores e investidores é essencial para apoiar o processo decisório (PERVAN; PERVAN, 2012). Por outro lado, o processo decisório pode ser comprometido quando não há o domínio integral dos custos incorridos, além de averiguar a sua variação perante o nível da atividade (GARRISSON; NOREEN, 2011).

Nessa perspectiva, Richartz (2013) define comportamento dos custos como a representação empírica da variação dos custos, em função do nível das atividades, volume de vendas e estrutura operacional, com influência dos fatores ambientais, sociais e econômicos.

Inicialmente, em pesquisas que contemplavam o tema comportamento dos custos, Smith e Mason (1996) já abordaram que a formulação de modelos estatísticos é uma estratégia necessária para determinar o comportamento dos custos, no qual questionaram, por meio da regressão, a modelagem de provisionar custos assim como, o seu desempenho, estabilidade e facilidade. Na linha prática, o estudo realizado por Richartz et al. (2012) verificou que as organizações brasileiras com capital negociado na BM&FBOVESPA, que possuem menores receitas, apresentam menor representatividade de custos em relação as receitas líquidas.

Melvin (1988) verificou o comportamento dos custos do item horas aula por meio de variáveis independentes relacionadas a volume, decisão e ambiente, com aplicação em programas de formação em bacharelado de enfermagem. A conclusão define que variáveis de volume e decisão têm maior impacto do que variáveis ambientais.

Oliveira, Lustosa e Sales (2007) e Ferrari, Kremer e Pinheiro (2013) desenvolveram estudos sobre o comportamento “antes e depois” de um fato. O estudo de 2007 teve como evento determinante a privatização, o qual, devido à legislação trabalhista, faz com que os custos de mão de obra tenham uma parcela fixa. Além disso, com o advento da privatização, os custos operacionais variáveis sofreram redução, concretizado, dessa maneira, como uma medida adequada, sob a ótica de redução de custos. O estudo de 2013 trouxe a influência das mudanças regulatórias nos custos nas empresas de telecomunicações entre 1995 e 2012. A conclusão afirma que os custos são afetados conforme a regulamentação no segmento.

O estudo de Richartz et al. (2011), que abordou as empresas do segmento de fios e tecidos listadas na BM&FBOVESPA, nos anos de 1998 a 2010, concluiu que 78,88% das receitas líquidas de vendas eram consumidas

pelos custos de produção (CPV). De maneira convergente e em estudo semelhante, Richartz et al. (2012) encontraram 78% para a relação custos/receita.

## 2.2 Desoneração da Folha de Pagamento

A desoneração da folha de pagamento, inicialmente instituída pela Lei n.º 12.546/2011, abrangia apenas os setores de vestuário (indústria têxtil) e serviços (tecnologia da informação). Posteriormente, com a promulgação da Lei n.º 12.844/2013, a medida passou a contemplar, também, o setor da construção civil, especificamente nas empresas dos códigos CNAE 2.0: 412 – Construção de edifícios; 432 – Instalações elétricas, hidráulicas e outras instalações em construções; 433 – Obras de acabamento e 439 – Outros serviços especializados para construção.

O setor da construção oferece, ainda, certa complexidade, pois determinadas obras são de longo prazo. Em resumo, as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS – CEI, até 31 de março de 2013, deveriam continuar, obrigatoriamente, a recolher a contribuição previdenciária nos moldes antigos, enquanto que as obras, a partir dessa data, deveriam aplicar os moldes definidos na medida da desoneração.

Posteriormente, a Lei n.º 13.043/14 modificou o artigo sétimo da Lei n.º 12.546/11, quando alterou a contribuição sobre a receita bruta, deduzida das vendas canceladas e dos descontos incondicionais, para 2% em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do artigo 22 da Lei n.º 8.212/91. Adiciona-se que a empresa contratante de um serviço, cuja contratada fizer uso da cessão de mão de obra e estiver contemplada pelas medidas da desoneração, deve realizar a retenção de 3,5% do valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços, em substituição a alíquota de 11%.

Mais recentemente, o governo anunciou a Lei n.º 13.161/15 que, em essência, alterava as alíquotas de contribuição, substituído o percentual de 1% para 2,5% e o percentual de 2% para 4,5%, além de revogar o caráter de obrigatoriedade da aplicação. Tal alteração, conforme reportagem do periódico Valor Econômico (2015) visa equilibrar as contas nacionais, já que, em 2014, o governo deixou de arrecadar R\$ 21,568 bilhões com a aplicação da medida da desoneração.

Em suma, pode-se demonstrar matematicamente o acréscimo ou o decréscimo nos custos da empresa em função da legislação proposta pela Lei n.º 13.043/14 para

Quadro 1: Alíquotas da Contribuição Previdenciária

	Contribuição Patronal	Risco Acidente de Trabalho (RAT)	Outras Entidades
Empresas optantes pelo Lucro Presumido/Lucro Real, sem aplicação da desoneração.	20% sobre a folha de pagamento.	3% sobre a folha de pagamento (alíquota padrão)	5,8% sobre a folha de pagamento.
Empresas optantes pelo Simples Nacional (Anexo IV), sem aplicação da desoneração.	20% sobre a folha de pagamento.	3% sobre a folha de pagamento (alíquota padrão)	Não tem incidência.
Empresas optantes pelo Lucro Presumido/Lucro Real, com aplicação da desoneração.	2% sobre o faturamento bruto	3% sobre a folha de pagamento (alíquota padrão)	5,8% sobre a folha de pagamento.
Empresas optantes pelo Simples Nacional (Anexo IV), com aplicação da desoneração.	2% sobre o faturamento bruto	3% sobre a folha de pagamento (alíquota padrão)	Não tem incidência.

Fonte: Elaborado pelos autores.

as empresas de construção civil:

**1.º observação:** Para verificar se a desoneração da folha de pagamento tornou-se uma medida positiva em termos financeiros, quando analisado apenas o montante global da contribuição previdenciária:

- Nas empresas do Lucro Real ou Lucro Presumido - o faturamento bruto não pode ser maior do que dez vezes o montante total da folha de pagamento dos funcionários.
- Nas empresas do Simples Nacional (Anexo IV) - o faturamento bruto não pode ser maior do que 10,4 (dez inteiros e quatro décimos) vezes o montante total da folha de pagamento dos funcionários.

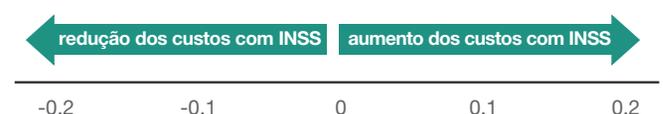
**2.º observação:** Para verificar o acréscimo ou o decréscimo que a transição para o regime de tributação da contribuição previdenciária sobre o faturamento causará na empresa, utiliza-se a seguinte expressão matemática.

**Equação 1:** Expressão matemática para cálculo do efeito da desoneração

$$1) \frac{\text{Contribuição pelo regime da desoneração}}{\text{Contribuição pelo regime antes da desoneração}} \cdot (-1)$$

Por meio dos resultados obtidos na equação, sintetiza-se o efeito financeiro da contribuição previdenciária na figura abaixo:

**Gráfico 1:** Esquema do efeito da expressão matemática



Fonte: Elaborado pelos autores.

Ressalta-se, ainda, que a grandeza dos encargos sociais compromete a ampliação dos empregos, além de reduzir a formalização, conforme afirma Oliveira (2011), que Pochmann (2008) dedica ao vício histórico de um desenvolvimento industrial tardio, visto a economia brasileira como periférica. No intuito de amenizar as limitações econômicas e aumentar a competitividade das empresas em nível internacional, o Plano Brasil Maior (2013) trouxe a desoneração da folha de pagamento, a qual não é estritamente uma medida de redução do tributo, uma vez que também é capaz de contribuir para o aumento do crédito das empresas, além de estimular a adequação tecnológica, injetar recursos de terceiros por meio dos financiamentos e expandir suas atividades para a exportação.

Entretanto, nem todos os empresários afirmam sofrer a redução tributária (PORTAL DA CLASSE CONTÁBIL, 2013). Segundo Oliveira (2011), há ramos de negócio que necessitam de extensiva mão de obra, outros menos, e ambos podem ter um faturamento semelhante, em que se comprometem, dessa forma, os resultados de cada empresa e os propostos pela medida.

Por outro lado, Oliveira (2011) ressalta que a incidência dos encargos previdenciários sobre o faturamento bruto é uma maneira de amenizar o impacto tributário dos setores intensivos em mão de obra, em que, de certa maneira, constitui uma medida de justiça tributária.

No que se refere às pesquisas já realizadas sobre a desoneração da folha de pagamento e o respectivo impacto nos custos, observa-se o de Eckert et al. (2013) que, por meio de um estudo de caso, aferiu a consequência da desoneração para uma empresa de metalurgia de Caxias do Sul (RS). Já, o estudo de Bertini e Wünsch (2014) seguiu a mesma linha de objetivos, entretanto, utilizou indústrias calçadistas do Vale do Paranhana para construir os seus apontamentos. Em ambos os estudos, os resultados foram positivos na perspectiva financeira, visto a ótica da redução de custos.

Em outra linha de pesquisa, Dias (2013) utilizou uma empresa de construção civil de Criciúma (SC), a qual tinha sua mão de obra terceirizada. A conclusão foi que não houve redução nos custos e que a vantagem competitiva criada pela medida da desoneração acontece somente para as empresas que têm mão de obra própria.

O estudo de Ferrari, Kremer e Silva (2014) concluiu que as medidas de desoneração provocaram alterações nos custos dos produtos vendidos e nos custos totais das empresas do setor têxtil de Santa Catarina listadas na BM&FBOVESPA. Entretanto, nesse mesmo estudo, não foi encontrado evidências que pudessem afirmar que a margem de lucro sofreu interferência da desoneração.

### 3. Procedimentos Metodológicos

A pesquisa contempla duas empresas da construção civil de Florianópolis (SC), em que uma é optante pelo Lucro Presumido e detêm 100% de mão de obra terceirizada, nomeada ficticiamente de empresa Onerada, e outra optante pelo Simples Nacional com mão de obra própria, nomeada ficticiamente de empresa Desonerada.

A empresa Onerada não sofre aplicação direta da desoneração, entretanto, a empresa terceirizada de construção, a qual presta os serviços para a empresa Onerada, teve sua contribuição previdenciária alterada com a nova legislação e, portanto, espera-se uma redução de seus custos. A empresa Desonerada é contemplada com a medida da desoneração.

A pesquisa concentra-se na obtenção de dados de duas empresas do ramo de construção civil, por um período de vinte e quatro meses, em que se selecionou uma quantidade de meses equitativa para o período antes e após a aplicabilidade da regulamentação da desoneração, possibilitada, dessa maneira, a comparação entre os dados e os resultados, assim como mensurar os impactos sobre o total de custos com a mão de obra, os custos totais e o lucro. As referidas empresas foram selecionadas pela acessibilidade e transparência das informações.

A coleta de dados é feita nos demonstrativos e documentos contábeis das empresas analisadas, via escritório de contabilidade e sistema próprio. São coletadas informações sobre a receita bruta, custos detalhados da mão de obra, própria e terceirizada, custos totais e lucratividade.

Inicialmente, buscaram-se os dados do setor pessoal, como o número de funcionários em cada período e as respectivas folhas salariais para verificar a contribuição da medida em relação à empregabilidade.

Calculou-se o valor da contribuição previdenciária da empresa Desonerada pelo modelo da desoneração atual, pela antiga contribuição patronal e, ainda, uma projeção das novas contribuições com o advento da Lei n.º 13.161/15 a fim de comparar, unilateralmente, e pelo aspecto financeiro, o benefício da medida para a empresa. Ainda, calculou-se o custo da mão de obra para a empresa Onerada pelo valor do metro quadrado construído, para verificar se a medida refletiu no preço praticado pela mão de obra terceirizada.

Por fim, analisam-se as relações entre o custo total da mão de obra direta (MOD) e a lucratividade (LL) com a receita líquida de venda (RLV), para apontar se o impacto foi unicamente no custo da previdência ou se houve reflexo nos demais resultados da empresa.

Admitem-se os custos e margem de lucro como hipóteses de pesquisa e utiliza-se o teste *T de Student* para sustentar os resultados encontrados referentes à diferença das médias que, em termos estatísticos, tende-se a observar se os resultados encontrados anteriormente a medida da desoneração são diferentes dos encontrados após a medida:

- $H_0$  – Os resultados encontrados antes e depois da medida de desoneração não sofreram alterações decorrentes da aplicação da medida.
- $H_1$  – Os resultados encontrados antes e depois da medida de desoneração sofreram alterações decorrentes da aplicação da medida.

Para isso, o presente estudo fez uso da ferramenta do Excel para auxiliar na análise dos resultados.

## 4. Apresentação dos Dados

O presente artigo objetiva a identificação dos impactos causados pela medida de desoneração em duas empresas de construção civil. A análise concentra-se na comparação do desempenho que as empresas obtiveram em um período anual antes da desoneração e outro após a desoneração.

**Tabela 1: Comparativo dos Dados Salariais**

	Empresa Desonerada			Empresa Onerada		
	Antes Desoneração	Depois Desoneração	Evolução (%)	Antes Desoneração	Depois Desoneração	Evolução (%)
Média de Funcionários	28	38	35,7%	15	10	-33,3%
Média da Folha Salarial	R\$ 33.259,65	R\$ 52.377,40	57,5%	R\$ 33.206,40	R\$ 30.457,14	-8,3%
Média Salarial por Funcionário	R\$ 1.177,34	R\$ 1.389,06	18,0%	R\$ 2.286,57	R\$ 3.030,46	32,5%

Fonte: Dados da pesquisa – Elaborado pelos autores.

Inicialmente, percebe-se que na empresa Desonerada houve o aumento de funcionários, assim como o aumento da média salarial foi superior ao dissídio da categoria (7%), que corrobora, diante dos resultados nessa empresa, com o objetivo da medida em relação à formalização e criação de novos empregos.

## 4.1 Empregabilidade

Dentre um dos objetivos da medida de desoneração, está a formalização e criação de novos empregos. Para tanto, analisa-se o quadro de funcionários e salários para verificar se houve interferência da medida governamental nesse aspecto.

Já, a empresa Onerada, que não sofre aplicação direta da medida da desoneração, teve redução no quantitativo de funcionários, assim como na sua folha salarial, visto a adoção da nova política da empresa – terceirização da mão de obra.

**Tabela 2: Teste T para Comparativo de Dados Salariais**

	Média Funcionários		Média Folha Salarial Total		Média Folha Salarial Unitária	
	Antes	Depois	Antes	Depois	Antes	Depois
Média	28	37,75	33259,65	52377,40	1177,34	1389,06
Variância	82,182	10,932	141269723	26967952	4925,85	9266,32
Observações	12	12	12	12	12	12
Correlação de Pearson	0,3397		0,6571		0,7331	
Hipótese da diferença de média	0		0		0	
Gl	11		11		11	
P(T<=t) bi-caudal	0,00223		0,000002		2,3511	
t crítico bi-caudal	2,2010		2,2010		2,2010	

Fonte: Dados da pesquisa – Elaborado pelos autores.

Quando comparado o número de funcionários e a folha salarial, percebe-se uma diferença na variância, a qual permite em conjunto com o teste t, em um nível de significância de 5%, rejeitar a hipótese nula e sustentar a constatação de influência da medida governamental na criação de novos empregos na empresa Desonerada. Entretanto, quando analisado a formalização dos empregos por meio da média da folha salarial unitária, não se encontra evidências que permitem auferir se medida foi benéfica nesse aspecto.

## 4.2 Comparativo INSS por Desoneração e INSS Patronal

A empresa Desonerada recolheu os encargos sociais no período (nov. 13-out. 14) pelo cálculo da desoneração. Este presente tópico, em termos comparativos, visa aferir qual seria o valor que teria sido contribuído para a previdência se tivesse sido usado à aplicação antiga do cálculo (INSS Patronal) e, também, simulou-se o valor que seria recolhido, caso a Lei n.º 13.161/15 já estivesse em vigor.

Tabela 3: Comparativo INSS – Empresa Desonerada

Período	INSS Patronal	INSS por desoneração	Evolução (%)	INSS por desoneração Lei n.º 13.161/15	Evolução (%)
nov.13	R\$ 9.460,29	R\$ 3.712,51	-60,8%	R\$ 6.796,03	-28,2%
dez.13	R\$ 8.491,98	R\$ 3.640,69	-57,1%	R\$ 6.640,69	-21,8%
jan. 14	R\$ 9.415,77	R\$ 3.561,19	-62,2%	R\$ 6.311,19	-33,0%
fev. 14	R\$ 9.444,47	R\$ 3.564,93	-62,3%	R\$ 6.314,93	-33,1%
mar.14	R\$ 11.192,17	R\$ 4.149,06	-62,9%	R\$ 7.211,73	-35,6%
abr.14	R\$ 9.919,79	R\$ 3.983,06	-59,8%	R\$ 7.045,72	-29,0%
maio 14	R\$ 10.496,95	R\$ 4.059,67	-61,3%	R\$ 7.124,00	-32,1%
jun. 14	R\$ 10.539,52	R\$ 3.813,76	-63,8%	R\$ 6.563,76	-37,7%
jul. 14	R\$ 10.577,80	R\$ 3.997,30	-62,2%	R\$ 6.997,30	-33,8%
ago.14	R\$ 9.836,84	R\$ 3.717,76	-62,2%	R\$ 6.517,76	-33,7%
set.14	R\$ 11.030,60	R\$ 4.633,47	-58,0%	R\$ 8.383,47	-24,0%
out. 14	R\$ 10.704,77	R\$ 3.760,40	-64,9%	R\$ 6.472,20	-39,5%
TOTAL	R\$ 121.110,95	R\$ 46.593,82	-61,5%	R\$ 82.378,78	-32,0%

Fonte: Dados da pesquisa – Elaborado pelos autores.

No primeiro cenário, o qual evidencia a realidade, a empresa Desonerada teve redução real em seus custos com INSS patronal em 61,5%, no período de um ano, o qual se verificou que a medida promoveu uma economia direta superior aos R\$ 74 mil, a qual representa 5,92% da receita líquida da empresa.

Já, no segundo cenário, o qual se simula os dados conforme a normatização proposta pela Lei n.º 13.161/15, que altera a alíquota de contribuição patronal, verifica-se uma redução de R\$ 38,7 mil em relação à antiga contribuição patronal (base de cálculo era a folha

de pagamento), em que representa 32% de redução, embora a nova medida aumente em praticamente 80% o custo direto atual com INSS.

#### 4.3 Custo da Mão de Obra Terceirizada

A empresa Onerada concentra-se sua mão de obra na política da terceirização. Dessa maneira, não sofre aplicação direta da medida da desoneração, entretanto, sua empreiteira está obrigada à aplicação da medida e, portanto, o presente tópico busca identificar se houve reflexo nos preços pagos pela empresa Onerada.

Tabela 4: Custo da Mão de Obra Terceirizada – Empresa Onerada

	Antes desoneração	Depois desoneração	Evolução (%)
Média Mensal de Metragem Executada de Obra	329,56m <sup>2</sup>	461,05m <sup>2</sup>	39,9%
Valor Médio Mensal Desembolsado	R\$ 114.695,07	R\$ 199.475,98	73,9%
Valor Médio do m <sup>2</sup> Construído	R\$ 330,58	R\$ 431,99	30,7%

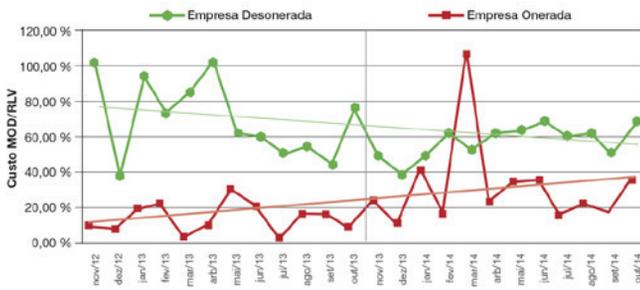
Fonte: Dados da pesquisa – Elaborado pelos autores.

Observa-se que o metro quadrado da mão de obra para a empresa Onerada custou no período anterior à desoneração o valor médio de R\$ 330,58. Após a aplicação da medida da desoneração, o m<sup>2</sup> médio custou R\$ 431,99. Pautado nesses resultados, nota-se que não houve o repasse do benefício fiscal e, pelo contrário, houve um aumento superior aos 20% somado ao dissídio da categoria de 7%.

#### 4.4 Relação Custo MOD e Receita Líquida de Venda

Nesse tópico, avalia-se a relação do custo total com a mão de obra e a receita líquida. No presente gráfico, demonstra-se a margem da receita líquida atribuída aos custos com mão de obra. Utiliza-se a linha de tendência para sustentar os resultados.

Gráfico 2: Relação Custo MOD/Receita Líquida de Venda



Fonte: Dados da pesquisa – Elaborado pelos autores.

Diante da linha de tendência linear, observa-se que a empresa Desonerada reduz o percentual de comprometimento com o custo da mão de obra em relação à receita líquida, ao longo do período, visto que nos doze meses antecedentes a aplicação da medida da desoneração obteve uma média de 73,29% da receita líquida destinada ao custo total da mão de obra direta, enquanto nos doze meses sucessores a medida, essa média reduziu 13,37 p.p.

Entretanto, a empresa Onerada auferiu constantemente aumentos do percentual da relação, em que passou de um comprometimento médio de 15,27% no período anterior a desoneração para 32,94% no período posterior a desoneração. Em termos percentuais, representa um aumento superior aos 100% com gastos atribuídos a mão de obra.

Tabela 5: Teste T para Comparativo de Custo de MOD/RLV

	Empresa Desonerada		Empresa Onerada	
	Antes	Depois	Antes	Depois
Média	0,7329	0,5992	0,1527	0,3294
Variância	0,0476	0,0099	0,0060	0,0645
Observações	12	12	12	12
Correlação de Pearson	0,1119		-0,2349	
Hipótese da diferença de média	0		0	
Gl	11		11	
P(T<=t) bi-caudal	0,0687		0,0530	
t crítico bi-caudal	2,2010		2,2010	

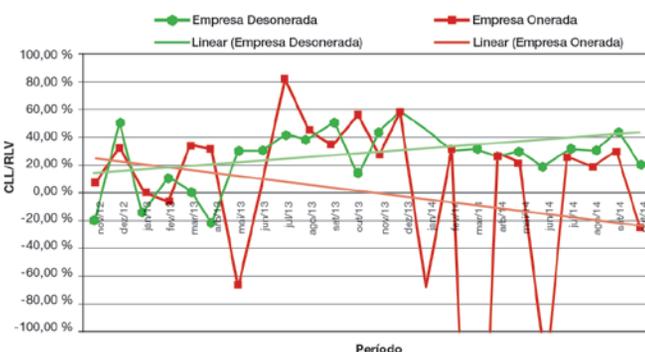
Fonte: Dados da pesquisa – Elaborado pelos autores.

Embora a empresa Desonerada tenha diminuído a margem com custo de MOD, o teste T permite, ao nível de significância de 5%, que a hipótese nula não seja rejeitada nas duas empresas, pois não existem evidências suficientes ou diferenças representativas entre os dois períodos analisados que comprovem a efetividade da medida.

Dessa maneira, a redução verificada na empresa Desonerada não necessariamente é atribuída somente à redução com os custos de INSS, enquanto na empresa Onerada o aumento na relação do custo total de MOD não teve suas alterações diretamente relacionadas com a política de desoneração.

### 4.5 Relação Lucro Líquido e Receita Líquida de Venda

Gráfico 3: Relação Lucro Líquido/Receita Líquida de Venda



Fonte: Dados da pesquisa – Elaborado pelos autores.

Com o objetivo de examinar o impacto da desoneração na empresa como um todo, verifica-se a mutação da margem de lucratividade no período anterior e posterior à aplicação da desoneração.

Por fim, em termos de lucratividade, obteve-se um aumento no desempenho na empresa Desonerada, em que passou de uma média de 18,09% no período anterior para 34,76% no período posterior a desoneração. Em contrapartida, a empresa Onerada teve lucratividade média de 21,18% no período anterior, e apurou prejuízos médios de 22,91% no período após a aplicação da desoneração.

Tabela 6: Teste T para Comparativo de Lucro Líquido/RLV

	Empresa Desonerada		Empresa Onerada	
	Antes	Depois	Antes	Depois
Média	0,1809	0,3476	0,2118	-0,2291
Variância	0,0678	0,0111	0,1428	1,0561
Observações	12	12	12	12
Correlação de Pearson	0,0870		-0,0528	
Hipótese da diferença de média	0		0	
Gl	11		11	
P(T<=t) bi-caudal	0,0575		0,1974	
t crítico bi-caudal	2,2010		2,2010	

Fonte: Dados da pesquisa – Elaborado pelos autores.

Por meio do teste T, a hipótese nula não é rejeitada, ou seja, não há evidências que permitem justificar a diferença de médias. Além disso, as diferenças encontradas podem ser oriundas de outras alterações ou novas políticas adotadas, tais como a variação de preços ou aumento dos salários.

## 5. Discussão dos Resultados

Sob a perspectiva dos custos empresariais, o presente estudo buscou verificar o impacto da desoneração da folha de pagamento em uma empresa de construção civil, extensiva em mão de obra, a qual é contemplada diretamente pela legislação, comparativamente a outra que possui mão de obra terceirizada e, portanto, tem influência indireta da nova legislação. Os dados utilizados para possibilitar a compreensão dos efeitos da desoneração foram de vinte e quatro meses, divididos em um período equitativo para o período anterior e posterior a aplicação da desoneração.

Na análise das mutações sobre a empregabilidade e folha salarial, observa-se um impacto positivo para a empresa Desonerada, a qual teve aumento médio no número de funcionários e de sua folha salarial individual. Não se pode afirmar totalmente que essa evolução na empregabilidade é atribuída somente à medida da desoneração. É possível que ela tenha exercido alguma contribuição, conforme aplicação do teste T, mas existem outros fatores como, por exemplo, quantidade de obras e cumprimento de prazos de construção que podem ter influenciado na alteração do quadro de funcionários.

O estudo de Bertini e Wünsch (2014) constatou impactos positivos nas indústrias calçadistas com a aplicação direta da desoneração. Em linhas mais específicas, no aspecto setorial, Lahm, Lahm e Dornelles (2014) atribuíram uma economia de 50% para as empresas de construção civil com mão de obra própria com a nova medida. O presente estudo verificou uma redução nos custos com previdência de 61,5% da empresa Desonerada. Dessa maneira, tal medida, no aspecto conclusivo, quando aplicada nas empresas de construção civil, tende a trazer

benefícios econômicos no custo da previdência, mas, no presente estudo, não foram encontradas evidências que a desoneração seja a responsável pela redução dos custos com MOD e aumento da margem de lucratividade na empresa Desonerada.

Entretanto, quando há a terceirização, a desoneração, de maneira indireta, não se tornou uma medida que trouxe amplos benefícios, visto que no presente trabalho examinou-se um aumento percentual superior ao dissídio da categoria nos custos da empresa Onerada com a mão de obra terceirizada. Os resultados aqui encontrados apoiam os resultados encontrados por Dias (2013) e Santos, Brinckmann e Camargo (2014), ambos conclusivos que a terceirização não traz redução dos custos com previdência, a qual, em alguns casos, pode até onerar as empresas.

Quando da análise da influência no custo total da MOD e nos índices de lucratividade, a empresa Desonerada obteve um melhor desempenho. Verificou-se o comprometimento médio com custos diretos com mão de obra auferidos em 59,92% nos doze meses de aplicação da desoneração, alcançado assim, uma redução de 18,2%. A margem de lucratividade média aumentou de 18,1% para 34,8%. O cenário na empresa Onerada foi inverso, em que se constatou um aumento superior aos 100% com custo de MOD, e um lucro anteriormente apurado transformou-se num prejuízo médio de 22,91% após a desoneração.

Contudo, o governo anunciou recentemente uma nova proposta para a desoneração, que por meio da Lei n.º 13.161/15 altera as alíquotas de contribuição, num aumento superior aos 100%, já que passa de 2% para 4,5% sobre o faturamento. Observa-se na simulação de dados da contribuição da empresa Desonerada que ainda é uma medida vantajosa, sob a ótica de redução dos custos com previdência social, embora possa comprometer os objetivos iniciais da medida, entre eles, o aumento da competitividade das empresas e da produção e a formalização e criação de empregos.

Diante da realidade do mercado, em que cada organização tem suas especificidades, os resultados aqui encontrados,

corroborado com outras constatações, formam uma ideia para o setor da construção civil. Entretanto, não pode ser visto como verdade absoluta, pois cada organização exerce abordagens diferenciadas, tais como, localidade, escassez de mão de obra, preços e outras práticas executadas que podem distorcer as conclusões.

Em suma, o presente trabalho contribuiu à medida que retomou o estudo da desoneração, que influencia

diretamente nos custos das empresas, pois tinha adesão obrigatória, o qual se constatou os impactos nos custos e na lucratividade de duas empresas do ramo de construção civil. Por fim, sugere-se para futuros estudos verificar o impacto nos resultados e na formalização do emprego com a alteração da alíquota e os efeitos da aplicação opcional advindos da Lei n.º 13.161/15 no setor da construção civil, ou expandir para outros segmentos.

## Referências Bibliográficas

BERTINI, E. R.; WÜNSCH, P. E. R. O Impacto Financeiro e Contábil da Desoneração da Folha de Pagamento em Indústrias Calçadistas do Vale do Paranhana. *Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis*, Taquara, n.º 4, pp. 1-30, 2014.

BORTOTTO, C. **Encargos sobre a folha de pagamento**. Disponível em: <[http://www.dgabc.com.br/\(X\(1\)S\(jsqxoecbhjxa01nf4io5smk3\)\)/Noticia/408023/encargos-sobre-a-folha-de-pagamento](http://www.dgabc.com.br/(X(1)S(jsqxoecbhjxa01nf4io5smk3))/Noticia/408023/encargos-sobre-a-folha-de-pagamento)>. Acesso em: 26 set. 2014.

BRASIL. Lei n.º 8.212, de 24 de jul. de 1991. *Diário Oficial [da] União*, Brasília, 25 jul. 1991. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm)>. Acesso em: 13 out. 2014.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011. \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, 15 dez. 2011. Seção 1, p. 3. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm)>. Acesso em: 13 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 12.844, de 19 de jul. de 2013. \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, 19 jul. 2013. Edição extra - Seção 1, p. 1. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/lei/l12844.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12844.htm)>. Acesso em: 13 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 13.043, de 13 de novembro de 2014. \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, 13 nov. 2014. Seção 1, p. 3. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm)>. Acesso em: 13 out. 2014.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 13.161, de 31 de ago. de 2015. \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, 31 ago. 2015. Seção 1, p. 1. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13161.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13161.htm)>. Acesso em: 15 out. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei complementar n.º 20, de 15 de dezembro de 1998. \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, 16 dez. 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm)>. Acesso em: 20/05/2014.

\_\_\_\_\_. Lei complementar n.º 42, de 19 de dezembro de 2003. \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, 31 dez. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm)>. Acesso em: 21/05/2014.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Cartilha desoneração da folha de pagamentos**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/noticias/2012/abril/CartilhaDesoneracao.pdf/view>>. Acesso em: 10 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior – MDIC. **Plano Brasil Maior**. 2014. Disponível em: <<http://www.brasilmaior.mdic.gov.br/conteudo/128>>. Acesso em: 14 mar. 2015.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA (CNI). **Cartilha Custo Brasil**. São Paulo: Confederação Nacional da Indústria, 1995.

DIAS, D. C. **Desoneração da Folha de Pagamento: um estudo sobre as mudanças da contribuição previdenciária patronal no plano Brasil maior na atividade da construção civil**, 2013. 81 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel no Curso de Ciências Contábeis) - Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2013.

ECKERT, A. et al. Desoneração da Folha de Pagamento: impactos causados nos custos e nos preços de venda em uma indústria de vidros. In: OPEN CONFERENCE SYSTEMS; MOSTRA DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, PÓS-GRADUAÇÃO, PESQUISA E EXTENSÃO, 13., 2013, Caxias do Sul. *Anais...* Rio Grande do Sul: UCS, 2013. v. 2, pp. 1-16.

\_\_\_\_\_. et al. Impacto da Desoneração da Folha de pagamento: estudo de caso em uma metalúrgica fabricante de autopeças. In: CONVIBRA, 9., 2014, São Paulo. *Anais...* São Paulo: CONVIBRA, 2013.

FERRARI, M. J.; KREMER, A. W.; PINHEIRO, N. S. Análise do comportamento dos custos no setor de telecomunicações. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 20. *Anais...* Uberlândia: CBC, 2013.

\_\_\_\_\_.; \_\_\_\_\_.; SILVA, M. C. Desoneração da folha de pagamento e comportamento dos custos das empresas de fios e tecidos do estado de Santa Catarina listadas na BM&FBOVESPA. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 21. [INFORMAR CIDADE] *Anais...* Natal: CBC, 2014.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning: Cengage Learning, 2001.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Pesquisa Anual da Indústria da Construção**, 2012. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/industria/paic/2012/defaulttabpdf.shtm>>. Acesso em: 13 nov. 2014.

\_\_\_\_\_. **Sistema de Contas Nacionais**, 2012. Disponível em: <[http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/pib/pib-vol-val\\_201403\\_10.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/pib/pib-vol-val_201403_10.shtm)>. Acesso em: 13 nov. 2014.

\_\_\_\_\_. **Contas Nacionais Trimestrais**, 2014. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/pib/defaultcnt.shtm>>. Acesso em: 13/11/2014.

KERTZMAN, I. **A desoneração da folha de pagamento**. 2012. 218 f. Dissertação. (Mestrado em Direito) INFORMAR FACULDADE. Universidade Federal da Bahia, Bahia, 2012.

LAHM, A. P.; LAHM, A. P.; DORNELLES, M. T. Benefícios da desoneração da folha de pagamento para uma empresa de construção civil. In: SEMINÁRIO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA FSG. 8. **Anais...** Caxias do Sul: FSG, 2014.

MEDEIROS, O. R.; COSTA, P. S.; SILVA, C. A. T. Testes empíricos sobre o comportamento assimétrico dos custos nas empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, INFORMAR CIDADE, v. 16, n.º 38, pp. 47-56, 2005.

MELVIN, N. A method for the comparative analysis of the instructional costs of three baccalaureate nursing programs. **Journal of Professional Nursing**, INFORMAR CIDADE, v. 4, n.º 4, pp. 249-261, 1988.

OLIVEIRA, C. R. Encargos sociais e desoneração da folha de pagamento: revisitando uma antiga polêmica. In: RIBEIRO, J. A. C.; LUCHIEZZI JR, A; MENDONÇA, S. E. A. (Orgs.). **Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos**. Brasília: IPEA, 2011. cap. 4, pp. 75-85.

OLIVEIRA, D. O. A cultura dos assuntos públicos: o caso do "Custo Brasil". **Revista de Sociologia e Política**. INFORMAR CIDADE, n.º 14, pp. 139-161, jun. 2000.

OLIVEIRA, P. H. D.; LUSTOSA, P. R. B.; SALES, I. C. H. Comportamento de custos como parâmetro de eficiência produtiva: uma análise empírica da Companhia Vale Do Rio Doce antes e após a privatização. **Revista Universo Contábil**, INFORMAR CIDADE, v. 3, n.º 3, pp. 54-70, 2007.

PERVAN, M.; PERVAN, I. Sticky costs: evidence from Croatian food and beverage industry. **International Journal of Mathematical Models and Methods in Applied Sciences**, v. 6, n.º 8, pp. 963-970.

PLANO BRASIL MAIOR. **Plano Brasil Maior: Inovar para competir. Competir para crescer**. Disponível em: <<http://www.brasilmaior.mdic.gov.br/conteudo/128>>. Acesso em: 15/09/2014.

POCHMANN, M. **O emprego no desenvolvimento da nação**. São Paulo, Boitempo, 2008.

PORTAL DA CLASSE CONTÁBIL. **Os riscos da (des)oneração da folha de pagamento**. 2013. Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br/noticias/os-riscos-da-desoneracao-da-folha-de-pagamento>>. Acesso em: 01 set. 2014.

RICHARTZ, F. **O comportamento dos custos das empresas brasileiras listadas na BM&FBOVESPA entre 1994 e 2011**. 2013. 91 f. Dissertação (Mestrado) Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio Econômico, Programa de Pós-graduação em Contabilidade, Florianópolis, 2013.

\_\_\_\_\_. et al. Comportamento dos custos das empresas brasileiras listadas no segmento de fios e tecidos da BM&FBOVESPA entre 1998 e 2010. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 29. **Anais...** Bento Gonçalves: CBC, 2012.

RICHARTZ, F. et al. Comportamento dos custos das empresas catarinenses que atuam no segmento fios e tecidos da BM&FBOVESPA. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18. **Anais...** Rio de Janeiro: CBC, 2011.

SANTOS, T. O.; BRINCKMANN, R.; CAMARGO, R. V. W. Análise comparativa dos Impactos da atual Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta com a anterior Contribuição Previdenciária Patronal nas Empresas listadas na BM&FBOVESPA obrigadas ao seu Cálculo. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 5.º. **Anais...** Florianópolis: UFSC, 2014.

SMITH, A. E.; MASON, A. K. Cost Estimation Predictive Modeling: Regression versus Neural Network. **The Engineering Economist**. Novembro, 1996.

VALOR ECONÔMICO. **Desoneração da folha não deu resultado esperado, diz Levy**. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/3931298/desoneracao-da-folha-nao-deu-resultado-esperado-diz-levy>>. Acesso em: 02 mar. 2015.