

O Impacto da Desoneração da Folha de Pagamentos no Comportamento dos Custos das Empresas de Construção Civil.

Manoel Júnior Ludwig
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
E-mail: manoel_ludwig@hotmail.com

Altair Borgert
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
E-mail: altair@borgert.com.br

Aline Willemann Kremer
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
E-mail: 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. Dessa maneira, o objetivo do trabalho é verificar se houve redução dos custos em duas empresas analisadas do segmento da construção civil, em um 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, que, por meio 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 propostas pela Medida Provisória 669/15, e, por fim, a relação temporal comparativa dos custos totais e 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.

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 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 o mesmo roteiro (MDIC, 2014; IBGE, 2014).

Aliado ao referido panorama da economia nacional, os autores Oliveira (2000) e Kertzman (2012) acreditam que os custos trabalhistas e tributários sejam uma ineficiência macroeconômica importante. Nessa mesma linha, Bortotto (2011) mensura a responsabilidade dos encargos tributários da folha de pagamentos, 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 nº 12.546/11 que, em consonância com as Emendas Constitucionais n. 20/1998 e n. 42/2003, apresenta a desoneração da folha de pagamentos, que determina a substituição da base de cálculo da contribuição patronal de 20% sobre o montante das folhas de pagamentos para 1% a 2% sobre o faturamento das empresas, de acordo com o setor de atuação. Inicialmente, contemplava apenas os setores do vestuário (indústria têxtil) e serviços (TI – 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 nº 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).

Especificamente na região sul do Brasil, o setor da construção emprega praticamente 400 mil pessoas, em 27 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 com mão de obra. (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 pagamentos? Pautado na importância da mensuração dos custos, para como sistema de informação, apoiar o processo decisório, esse trabalho tal 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 poder 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) 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 de 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, os autores Smith & 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, afirmou 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) verificaram 78% para a relação custos/receita.

2.2 Desoneração da Folha de Pagamento

A desoneração da folha de pagamento, inicialmente instituída pela Lei nº 12.546/2011, abrangia apenas os setores de confecção, couros e calçados, “call centers” e comunicação. Posteriormente, com a promulgação da Lei nº 12.844/2013, a medida passou a contemplar também o setor da construção civil, especificamente nas empresas dos códigos: 412 – Construção de edifícios; 432 – Instalações elétricas, hidráulicas e outras instalações em construções; 433 – Obras de acabamento e 439 – Outros serviços especializados para construção, estes presentes na versão do CNAE 2.0.

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, recolher a contribuição previdenciária nos moldes antigos. A partir dessa data, a opção poderia ser pela desoneração, que embora a lei tenha sido publicada em dezembro de 2013, a mesma permitiu que houvesse a retroatividade para junho de 2013, em caráter irretratável, conforme parágrafo sétimo do artigo sétimo da Lei nº 12.844/2013.

Ainda, a Lei nº 13.043/14 modificou o artigo sétimo da Lei nº 12.546/11, quando alterou a contribuição sobre a receita bruta, deduzida das vendas canceladas e dos descontos incondicionais, para dois por cento em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212/91. 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 Medida Provisória (MP) 669/15 que, ainda não aprovada e com intenções de aplicação a partir de junho/2015, 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 atual da desoneração da folha de pagamentos para as empresas de construção civil:

Tabela 1 – Alíquotas da Contribuição Previdenciária

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

Fonte: Elaborado pelos autores (2015)

1º 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 que 10 (dez) vezes do que o montante total da folha de pagamento dos funcionários.
- Nas empresas do Simples Nacional (Anexo IV) - o faturamento bruto não pode ser maior que 10,4 (dez inteiros e quatro décimos) vezes do que o montante total da folha de pagamento dos funcionários.

2ª 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.

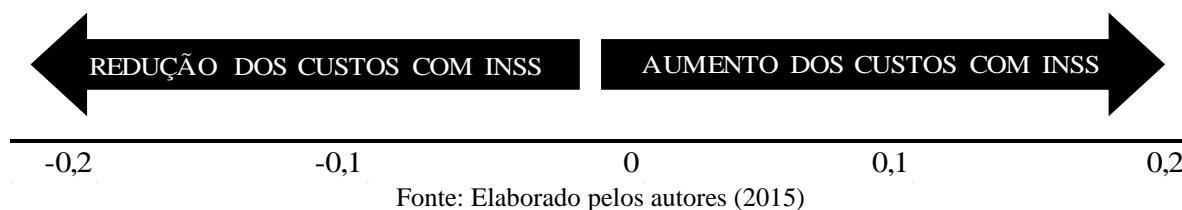
Equação 1 – Expressão matemática para cálculo do efeito da desoneração

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

Fonte: Elaborado pelos autores (2015)

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



O estudo de Oliveira (2011) demonstra que a grandeza dos encargos sociais compromete a ampliação dos empregos, além de reduzir a formalização, 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, que substitui a alíquota de contribuição patronal de 20% sobre a folha de pagamento por 1% ou 2% sobre o faturamento bruto da empresa, conforme o ramo de atuação.

Ainda, o Plano Brasil Maior (2013) descreve que a desoneração 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 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 pagamentos e o respectivo impacto nos custos, observa-se, Eckert et al. (2013), por meio de um estudo de caso, aferiram 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

Para fins desse estudo, nomeiam-se as empresas de maneira fictícia, como empresa Desonerada e empresa Onerada. A pesquisa delimita-se em duas empresas da construção civil de Florianópolis (SC), em que uma empresa é optante pelo Lucro Presumido e detém 100% de mão de obra terceirizada, nomeada ficticiamente de empresa Onerada, e outra empresa 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 também 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 24 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 MP 669/15 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 da mão de obra direta (MOD), custo total (CT) 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 empresas obtiveram em um período anual antes da desoneração e após a desoneração.

4.1 Empregabilidade

Entre 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.

Tabela 2 – 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 (2014)

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 a tese da formalização e criação de novos empregos.

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 3 – 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 (2014)

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. Esse 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 MP 669/2015 proposta já estivesse em vigor.

Tabela 4 – Comparativo INSS – Empresa Desonerada

| Período | INSS Patronal | INSS por desoneração | Evolução (%) | INSS por desoneração MP 669/15 | 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% |
| mai/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 (2014)

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 da MP 669/2015, 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 pagamentos), 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 5 – Custo da Mão de Obra Terceirizada – Empresa Onerada

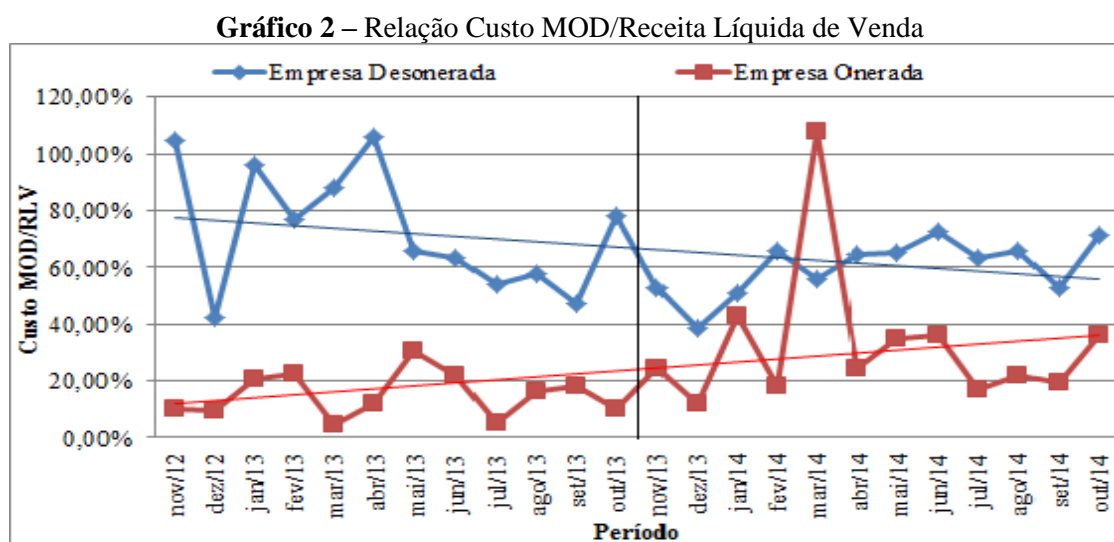
| | Antes desoneração | Depois desoneração | Evolução (%) |
|--|----------------------|----------------------|--------------|
| Média Mensal de Metragem Executada de Obra | 329,56m ² | 461,05m ² | 39,9% |
| Valor Médio Mensal Desembolsado | R\$ 114.695,07 | R\$ 199.475,98 | 73,9% |
| Valor Médio do m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

Fonte: Dados da pesquisa – Elaborado pelos autores (2014)

Observa-se que o m² da mão de obra para a empresa Onerada custou no período anterior à desoneração o valor de R\$ 330,58. Após a aplicação da medida da desoneração, o m² 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 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.



Fonte: Dados da pesquisa – Elaborado pelos autores (2014)

Diante da reta de tendência linear, observa-se que a empresa Desonerada reduz o seu percentual de comprometimento com o custo da mão de obra em relação à receita líquida, ao longo do período, visto que nos doze meses antecessores 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 12 meses sucessores a medida, essa média reduziu 13,37p.p.

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

Tabela 6 – Teste T para Comparativo de Custo de MOD/RLV

| | Empresa Desonerada | | Empresa Onerada | |
|--------------------------------|--------------------|---------------|-----------------|---------------|
| | <i>Antes</i> | <i>Depois</i> | <i>Antes</i> | <i>Depois</i> |
| 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 (2014)

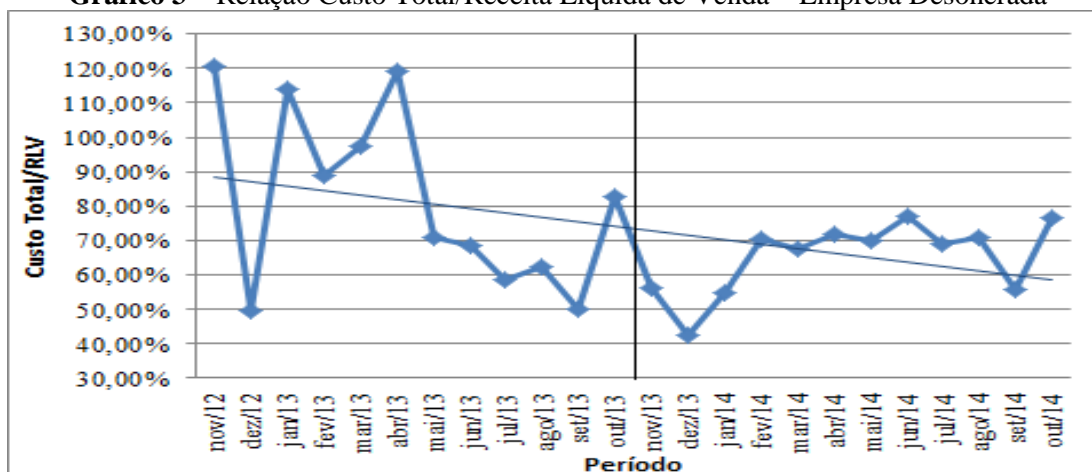
Embora a empresa Desonerada tenha diminuído a margem com custo de MOD, o teste T permite, ao nível de significância de 5%, que a hipótese nula não seja rejeitada nas duas empresas, pois, não existem evidências suficientes ou diferenças representativas entre os dois períodos analisados que comprovem a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

4.5 Relação Custo Total e Receita Líquida de Venda

A análise nesse tópico concentra-se apenas na empresa desonerada, visto que a empresa Onerada não sofre influência direta da desoneração e nos custos totais estão englobados outros itens. Para tanto, demonstra-se o gráfico com a tendência linear da relação.

Gráfico 3 – Relação Custo Total/Receita Líquida de Venda – Empresa Desonerada



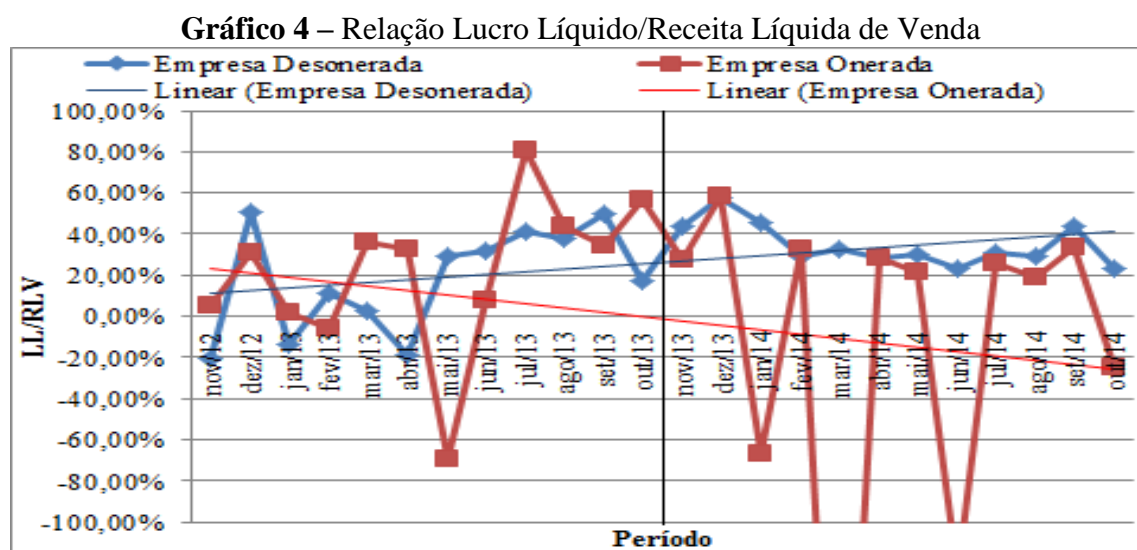
Fonte: Dados da pesquisa – Elaborado pelos autores (2014)

A comparação do custo total (custo direto MOD + outros custos) com a receita líquida obtém-se um cenário semelhante ao comparativo realizado entre o custo da mão de obra e a receita líquida. A empresa Desonerada teve redução, em que a média no período anterior a desoneração de 81,87% e no período posterior, a média reduziu-se a 65,24%. O teste T

demonstrou resultado semelhante ao obtido no tópico anterior, ou seja, não há evidências suficientes que justifiquem a alteração das médias.

4.6 Relação Lucro Líquido e Receita Líquida de Venda

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 á aplicação da desoneração.



Fonte: Dados da pesquisa – Elaborado pelos autores (2014)

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 7 – Teste T para Comparativo de Lucro Líquido/RLV

| | Empresa Desonerada | | Empresa Onerada | |
|--------------------------------|--------------------|---------------|-----------------|---------------|
| | <i>Antes</i> | <i>Depois</i> | <i>Antes</i> | <i>Depois</i> |
| 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 (2014)

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

O presente estudo buscou, sob a perspectiva dos custos de uma empresa, 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, e em outra empresa de construção civil, que tem terceirizada a sua mão de obra, e, portanto, tem influência indireta da nova legislação. Os dados utilizados para possibilitar a compreensão dos efeitos da desoneração foram de 24 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, nos aspectos conclusivos, quando aplicada nas empresas de construção civil, tende a trazer benefícios econômicos no custo da previdência, mas, nesse 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 trás 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, no custo total da empresa 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 em um prejuízo médio de 22,91% após a desoneração.

Contudo, o governo anunciou recentemente uma nova proposta para a desoneração, que por meio da MP 669/15 altera as alíquotas de contribuição, em um 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 advindo da MP 669/15 no setor da construção civil ou expandir para outros segmentos.

REFERÊNCIAS

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. 4, p. 1 - 30, 2014.

BORTOTTO, C. **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 26 set. 2014.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de Jul. de 1991. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 24 jul. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18212cons.htm>. Acesso em 13/10/2014.

BRASIL. Lei nº 12.546, de 14 de Dez. de 2011. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 15 dez. 2011. Seção 1, p. 3. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm>. Acesso em 13/09/2014.

BRASIL. Lei nº 12.844, de 19 de Jul. de 2013. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 19 jul. 2013. Edição extra - Seção 1, p. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112844.htm>. Acesso em 13/09/2014.

BRASIL. Lei nº 13.043, de 13 de Nov. de 2014. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 13 nov. 2014. Seção 1, p. 3. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm>. Acesso em 13/10/2014.

BRASIL. Lei complementar nº 20, de 15 de dezembro de 1998. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 16 dez. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc20.htm>. Acesso em: 20/05/2014.



BRASIL. Lei complementar nº 42, de 19 de dezembro de 2003. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 dez. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 21/05/2014.

BRASIL. Medida Provisória nº 669, de 26 de Fev. de 2015. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 26 fev. 2015. Seção 1, p. 4. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv669.htm#art7i> Acesso em: 03/03/2015.

BRASIL, 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: 10/09/2014.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior – MDIC. **Plano Brasil Maior**. 2014. Disponível em: <http://www.brasilmaior.mdic.gov.br/conteudo/128> Acesso em: 14/03/2015.

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.; BIASIO, R.; MECCA, M. S.; TURELLA, O. Desoneração da Folha de Pagamento: Impactos Causados nos Custos e nos Preços de Venda em uma Indústria de Vidros. In: OPEN CONFERENCE SYSTEMS, XIII MOSTRA DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, PÓS-GRADUAÇÃO, PESQUISA E EXTENSÃO, 13., 2013, Caxias do Sul. **Anais...** Rio Grande do Sul: UCS, 2013. v. 2. p. 1-16.

ECKERT, A.; MECCA, M. S.; BIASIO, R.; SILVEIRA, M. P. 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. XX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. **Anais...** Uberlândia: CBC, 2013.

FERRARI, M. J.; KREMER, A. W.; 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: XXI Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Natal: CBC, 2014.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Managerial Accounting**. 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: 13/11/2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). Sistema de Contas Nacionais, 2012. Disponível em:
<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/pib/pib-vol-val_201403_10.shtm>
Acesso em: 13/11/2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). 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**. 218 f. Dissertações (Mestrado em Direito) – 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: VIII SEMINÁRIO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA FSG. **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**, v. 16, n. 38, p. 47-56, 2005.

MELVIN, N. A method for the comparative analysis of the instructional costs of three baccalaureate nursing programs. **Journal of Professional Nursing**, v. 4, n. 4, p. 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. (Org.). **Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos**. Brasília: IPEA, 2011. Cap. 4, p. 75-85.

OLIVEIRA, D. O. A cultura dos assuntos públicos: o caso do “Custo Brasil”. *Revista de Sociologia e Política*. n. 14, p. 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**, v. 3, n. 3, p. 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. 8, p. 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: 01/09/2014.

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

RICHARTZ, F.; BORGERT, A.; FERRARI, M. J; VICENTE, E. F. R. Comportamento dos custos das empresas brasileiras listadas no segmento de fios e tecidos da BM&FBOVESPA entre 1998 e 2010. In. XIX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. **Anais...** Bento Gonçalves: CBC, 2012.

RICHARTZ, F.; NUNES, P.; BORGERT, A.; DOROW, A. Comportamento dos custos das empresas catarinenses que atuam no segmento fios e tecidos da BM&FBOVESPA. In. XVIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. **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: 5º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE. **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: 02/03/2015.