

Adriana Ângela Costa

**ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS NO CUSTO DA MÃO-DE-
OBRA EM UMA EMPRESA FABRICANTE DE VEÍCULOS DE
PASSEIO E COMERCIAIS LEVES**

Dissertação apresentada ao
Programa de Pós-Graduação em
Engenharia de Produção da
Universidade Federal de Santa Catarina
como requisito parcial para obtenção
do grau de Mestre em
Engenharia de Produção e Controle de Gestão

Orientador: Prof. Antonio Cezar Bornia, Dr.

Florianópolis

2003

Ficha Catalográfica

Costa, Adriana Ângela

Encargos sociais e trabalhistas no custo da mão-de-obra em uma empresa fabricante de veículos de passeio e comerciais leves / Adriana Ângela Costa. - 2003.

94 p.

Orientador: Antonio Cezar Bornia

Dissertação (mestrado). Universidade Federal de Santa Catarina. Departamento de Engenharia de Produção.

1- Custo da mão-de-obra 2. Encargos sociais e trabalhistas - Teses I. Bornia, Antonio Cezar II. Universidade Federal de Santa Catarina. Departamento de Engenharia de Produção III. Título

CDU:658.15..62

Adriana Ângela Costa

**ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS NO CUSTO DA MÃO-DE-
OBRA EM UMA EMPRESA FABRICANTE DE VEÍCULOS DE
PASSEIO E COMERCIAIS LEVES**

Esta dissertação foi julgada e aprovada para a obtenção do Título de **Mestre em Engenharia de Produção no Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção** da Universidade Federal de Santa Catarina

Florianópolis, 17 de dezembro de 2003.

Prof. Edson Pacheco Paladini, Dr.
Coordenador do Curso

Banca Examinadora

Prof. Antonio Cezar Bornia, Dr
(Orientador)

Prof. Luiz Carlos Carvalho Júnior, Dr

Prof. Ilse M. Beuren, Dra

Dedicatória.

À minha família, meus irmãos, e principalmente, minha mãe e meu pai, esse infelizmente distante, que constituem minha base e minha força para seguir em frente.

Agradecimentos

Ao Emerson, ao Pedro e à Carol pela compreensão nos momentos de ausência. Todo esforço é em prol da construção de um futuro melhor.

À minha mãe e meus irmãos, em especial à Carla e Kátia que, muitas vezes, me substituíram em meu papel de mãe.

À Silvana, Eliza e Ionara, pelo apoio e confiança.

Ao professor Bornia, meu orientador, pela ajuda e disponibilidade. Ao Evaldo, Alexandre Ferreira e Eduardo Bruno, amigos que contribuíram para a realização deste trabalho.

À Fiat Automóveis S.A e à Universidade Federal de Santa Catarina pela oportunidade de tornar um sonho em realidade.

Agradecer todo mundo.....tarefa difícil. Muita gente se envolve, seja com uma palavra ou um gesto de confiança; às vezes até desconfiança. Enfim, tudo é importante de alguma forma e muitas pessoas fizeram parte deste contexto. Então, caso eu não tenha pronunciado seu nome, me perdoe, mas fica o meu reconhecimento e muito obrigada.

RESUMO

COSTA, Adriana Ângela. **Encargos sociais e trabalhistas no custo da mão-de-obra em uma empresa fabricante de veículos de passeio e comerciais leves.** Florianópolis, 2003. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa Pós Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

Este trabalho consiste em uma pesquisa sob a perspectiva de um estudo de caso. Tem como objetivo, levantar os encargos trabalhistas e sociais incidentes no custo da mão-de-obra em uma empresa fabricante de veículos de passeio e comerciais leves. Através de uma análise detalhada da legislação trabalhista e tributária, buscou-se: identificar o percentual desses encargos em relação ao salário contratado; o conteúdo das leis que regulamentam os encargos; a identificação da participação desses no custo dos veículos; a verificação da evolução nos últimos sete anos, além de uma análise da influência de diferentes critérios de apropriação das férias e da gratificação natalina e seus respectivos encargos. Enfatiza-se que, em um mercado altamente competitivo, conhecer os verdadeiros custos de produtos e processos é fundamental para a sustentação da empresa. Já que o custo de mão-de-obra é uma parcela significativa no custo dos produtos, ele deve ser devidamente identificado, mesmo considerando uma redução nos últimos anos. O resultado da pesquisa mostra que o custo de mão-de-obra, não só está ligado diretamente ao custo dos produtos, como também, é regulamentado por uma legislação que legitima a incidência de elevados encargos sociais e trabalhistas.

Palavras-chave: Custo de mão-de-obra, Encargos sociais e trabalhistas.

ABSTRACT

COSTA, Adriana Ângela. **Encargos sociais e trabalhistas no custo da mão-de-obra em uma empresa fabricante de veículos de passeio e comerciais leves.** Florianópolis, 2003. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa Pós Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

This research is a case study and its objective is to relate the social and labor taxes that have impact over labor costs in an automobile company. Through a detailed analyzes of the labor and taxes laws, it tries to identify the percentual of these taxes compared to the effective salary, what these laws contain about social and labor taxes, and the tax's percentual in cars costs. It also analyzes the evolution of the social and labor taxes in a period of seven years, and studies the ways of appropriation of vacation and Christma's recompenses and theirs respective taxes. It is important to emphasize that in a high competition market, it's important to know the real product's and process' costs, to keep companies alive and as these labor costs are an important share of product costs, they must be identificated, even if they have been decreasing in the last years. The research results show that labor costs are not only related to product costs, but also regulated by laws that legitimate these high labor and social taxes.

Main words: labor cost, social and labor taxes

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Encargos sociais e trabalhistas.....	27
Figura 2: Esquema do processo da apuração do custo de pessoal.....	70
Figura 3: Esquema do processo da apuração do custo de pessoal orçamentário...71	
Figura 4: Esquema do sistema orçamentário do custo da mão-de-obra.....	72
Figura 5: Descrição dos arquivos do sistema orçamentário do custo da mão-de-obra.....	73

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Horário de Trabalho.....	64
Quadro 2: Jornada Semanal.....	64
Quadro 3: Custo civil por tipologia e categoria.....	66
Quadro 4: Custo gestional por grupos de apuração e categoria.....	66

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Encargos Sociais Básicos no Setor Industrial.....	54
Tabela 2 - Desembolso total mensal para empregar um trabalhador.....	56
Tabela 3: Itens de Encargos Sociais no Mercosul (Setor Industrial Horistas).....	60
Tabela 4: Cálculo da provisão gestional de férias.....	75
Tabela 5: Lançamento contábil da provisão gestional.....	75
Tabela 6: Cálculo da provisão civil de férias.....	76
Tabela 7: Lançamento contábil da provisão civil.....	76
Tabela 8: Comparativo provisão gestional versus civil.....	77
Tabela 9: Encargos sociais e trabalhistas da empresa.....	80
Tabela 10: Dados utilizados para apuração dos encargos.....	81
Tabela 11: Evolução dos encargos Trabalhistas e Sociais – Horistas.....	82

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
DPC	Diretoria de Portos e Costas do Ministério da Marinha
FGTS	Fundo de Garantia Por Tempo de Serviço
FPAS	Fundo da Previdência e Assistência Social
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
INSS	Instituto Nacional da Seguridade Social
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
MG	Minas Gerais
OIT	Organização Internacional do Trabalho
PASEP	Programa de Assistência ao Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Pequenas e Médias Empresas
SENAC	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SENAI	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SENAR	Serviço Nacional de Aprendizagem Rural
SENAT	Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte
SESC	Serviço Social do Comércio
SESI	Serviço Social da Indústria
SEST	Serviço Social do Transporte
SFH	Sistema Financeiro de Habitação
TST	Tribunal Superior do Trabalho

SUMÁRIO

RESUMO	6
ABSTRACT	7
LISTA DE FIGURAS	8
LISTA DE QUADROS	9
LISTA DE TABELAS	10
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	11
1. INTRODUÇÃO	14
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	14
1.2 OBJETIVOS.....	15
1.3 IMPORTÂNCIA.....	16
1.4 METODOLOGIA.....	17
1.4.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA.....	17
1.4.2 ROTEIRO DA PESQUISA	18
1.4.3 UNIDADE DE ESTUDO E ELEMENTOS DE PESQUISA.....	18
1.4.4 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	18
1.4.5 LIMITAÇÕES.....	19
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO	19
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	21
2.1 CUSTO DA MÃO-DE-OBRA.....	21
2.2 SALÁRIO E REMUNERAÇÃO.....	22
2.2.1 PROTEÇÃO AO SALÁRIO.....	24
2.2.2 FORMAS DE PAGAMENTO.....	24
2.3 ENCARGOS TRABALHISTAS E SOCIAIS.....	25
2.3.1 ENCARGOS TRABALHISTAS	28
2.3.1.1 Repouso Semanal Remunerado.....	28
2.3.1.2 Adicional de Insalubridade.....	30
2.3.1.3 Adicional de Periculosidade.....	30
2.3.1.4 Trabalho Noturno.....	30
2.3.1.5 Ausência Remunerada	31
2.3.1.6 Férias e 1/3 Constitucional de Férias	31
2.3.1.7 Abono Pecuniário	32
2.3.1.8 Gratificação Natalina ou 13º Salário	33
2.3.1.9 Auxílio Enfermidade.....	34
2.3.1.10 Aviso Prévio.....	34
2.3.1.11 Multa Rescisória	35
2.3.2 ENCARGOS SOCIAIS.....	36
2.3.2.1 Fundo De Garantia Por Tempo De Serviço.....	36
2.3.2.2 Instituto Nacional de Seguridade Social.....	41
2.4 COEFICIENTE DOS ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS.....	50
2.4.1 COEFICIENTE DOS ENCARGOS TRABALHISTAS E SOCIAIS DEFENDIDO PELOS EMPRESÁRIOS.....	50

2.4.2	CÁLCULO ALTERNATIVO.....	55
2.5	APROPRIAÇÃO DOS ENCARGOS, FÉRIAS E 13º SALÁRIO, NO CUSTO DA MÃO-DE-OBRA.....	57
2.6	ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS NO MERCOSUL E EM OUTROS PAÍSES	58
3	ESTUDO DE CASO	61
3.1	IDENTIFICAÇÃO DA EMPRESA.....	61
3.1.1	HISTÓRICO DA FIAT NO BRASIL.....	61
3.1.2	ANÁLISE INTERNA.....	63
3.2	CUSTO DA MÃO-DE-OBRA.....	65
3.2.1	ELABORAÇÃO CUSTO DA MÃO-DE-OBRA.....	67
3.2.2	ELABORAÇÃO CUSTO DA MÃO-DE-OBRA ORÇAMENTÁRIO.....	71
3.2.3	ANÁLISE ENTRE ORÇAMENTO VESUS REALIZADO.....	73
3.3	COMPARAÇÃO DA APROPRIAÇÃO DOS ENCARGOS DE FÉRIAS, 1/3 FÉRIAS E 13º CIVIL VESUS GESTIONAL.....	73
3.4	OS ENCARGOS SOCIAIS NA EMPRESA.....	77
3.5	EVOLUÇÃO DOS ENCARGOS TRABALHISTAS E SOCIAIS.....	81
3.6	IMPACTO DOS ENCARGOS TRABALHISTAS E SOCIAIS NO CUSTO DO AUTOMÓVEL	83
4	CONCLUSÕES	84
4.1	CONCLUSÕES.....	84
4.2	RECOMENDAÇÕES	85
	REFERÊNCIAS	86

1. INTRODUÇÃO

1.1 TEMA E PROBLEMA

O cenário mundial é marcado, hoje, por um processo de transformação decorrente do alto grau de competitividade entre as empresas. Percebe-se uma forte atenção das empresas no sentido de se fazerem investimentos no desenvolvimento e na aplicação de novas tecnologias para garantia de sua sobrevivência. Esse ambiente, cada vez mais turbulento, também obriga as organizações a repensarem sua filosofia de atuação e instrumentos de gestão. Informações sobre o desempenho empresarial e o posicionamento da organização no mercado mostram-se extremamente oportunas e necessárias à gestão das empresas.

Em decorrência desse cenário, as informações de custos têm assumido papéis decisivos na implantação ou não de determinadas ações. No Brasil, entre 28% e 75% das decisões sobre estabelecimento de preços, justificativas de investimento, terceirização, análise de novos produtos, gerenciamento de desempenho, mudanças de engenharia de produto e processo, contabilidade de custos e estratégias de mercado são tomadas com base em informação de custos (PRICE WATERHOUSE, 1995).

Incluem-se como componentes de custos os materiais utilizados na fabricação do produto, mão-de-obra e todos os outros gastos incorridos. Discutir o consumo destes fatores pelas empresas está diretamente ligado à questão competitiva.

A economia brasileira permaneceu fechada à competição externa, acumulando um conjunto de distorções e ineficiência que afetam negativamente o ambiente empresarial. Tais distorções, agravadas na década de 80 pela crise fiscal e pela inflação elevada, podem ser explicadas basicamente por uma legislação confusa e onerosa e por graves deficiências na provisão de bens públicos (REIS, 1995). A atual carga tributária e a legislação trabalhista se constituem em um dos principais componentes do Custo Brasil – um dos principais responsáveis pelo desequilíbrio da capacidade competitiva nacional (REIS, 1995).

A legislação trabalhista e a Constituição Federal, ao mesmo tempo que regulamentam, aumentam o Custo Brasil dado o excessivo peso dos encargos. Aqui se incluem os custos, como a contribuição previdenciária e demais tributos; como os benefícios indiretos obrigatórios recebidos pelos trabalhadores sob forma de

gratificação natalina, adicionais, férias, licenças, etc. Isso chega a alcançar mais de 100% sobre o salário nominal, o que acresce os custos trabalhistas das empresas.

O custo da mão-de-obra está ligado diretamente ao custo dos produtos e é regulamentado por uma legislação onde a incidência desses encargos são elevados. A determinação do preço dos produtos pode ser obtida (além de outros fatores) pelo salário-hora multiplicado pelo número de horas necessárias para a produção e, sobre esse salário é aplicado um percentual de encargos sociais e trabalhistas que estão ligados diretamente aos salários.

Em alguns países, atribui-se como custo da mão-de-obra somente o valor contratual, sem a inclusão dos encargos sociais e outros direitos garantidos por acordo ou convenção coletiva de trabalho. No Brasil, isto não ocorre devido à representatividade desses encargos no custo do trabalho das empresas (MARTINS, 2000)

Portanto, no custo de mão-de-obra devem-se incluir também o custo dos encargos sociais, os repousos semanais remunerados, as férias, a gratificação natalina, as verbas rescisórias e demais direitos adquiridos pelos empregados. Cada um desses direitos possui características diferentes, tanto no que diz respeito ao cálculo quanto ao pagamento.

A gratificação natalina e as férias, por exemplo, são um ônus para a empresa. Devem ser distribuídos, ao longo do ano, nos custos dos produtos, sem provocar distorções bruscas de custos nos meses em que houver desembolso. Outros ônus ocorrem diretamente nos meses em que se dá a prestação de serviços, como as faltas remuneradas, horas extras, adicional noturno, devendo ser incluídos nos custos dos meses em que forem realizados.

Assim, formula-se uma pergunta-chave, que o presente trabalho procura responder, no decorrer do seu desenvolvimento: *Qual ou quais são os encargos sociais e trabalhistas incidentes no custo de mão-de-obra, em uma empresa fabricante de veículos de passeio e comerciais leves?*

1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral do trabalho é levantar os encargos sociais e trabalhistas incidentes no custo de mão-de-obra em empresa fabricante de veículos. Seguem-se progressivamente os objetivos específicos:

- a) levantar a legislação relativa aos encargos sociais e trabalhistas no Brasil;
- b) averiguar o percentual legalmente regulamentado de encargos sociais e trabalhistas no custo de mão-de-obra de uma montadora de veículos;
- c) identificar a participação dos encargos no custo final dos veículos;
- d) verificar a evolução destes encargos nos últimos sete anos;
- e) analisar a influência do atual critério de apropriação das férias e da gratificação natalina e seus respectivos encargos sociais.

1.3 IMPORTÂNCIA

É necessário conhecer os verdadeiros custos dos produtos e processos para a sustentação da empresa em um mercado altamente competitivo. O custo da mão-de-obra pode compor uma parcela significativa no custo dos produtos, embora tenha havido uma redução considerável, nos últimos anos, devido a altos investimentos em tecnologia.

Decisões estratégicas, ou não, devem ser feitas com base em informações seguras e precisas. Nesse sentido, a abordagem deste trabalho fornece subsídios para a apropriação mais real dos custos derivados dos salários pagos.

No Brasil, pode-se observar, principalmente nos setores industriais, uma diminuição da participação percentual dos custos de mão-de-obra direta. Isso se dá ao aumento do grau de automatização das empresas, que têm cada vez mais, elevado os gastos com pesquisa e desenvolvimento de novos produtos e processos.

Ainda assim, setores de confecção, móveis, construção civil e, sobretudo o setor de prestação de serviços, caracterizam-se pelo uso intensivo de mão-de-obra (ROCHA, 1991).

Quando as empresas contratam mão-de-obra, o empregador não só deve arcar com o salário acordado entre as partes, mas também com vários encargos sociais e trabalhistas decorrentes desse contrato, impostos pela Legislação Trabalhista e Constituição Federal de 1988.

Por isto, um levantamento detalhado do custo de mão-de-obra se faz necessário. No Brasil, a literatura disponível sobre custo da mão-de-obra é escassa e muito polêmica. Nesse sentido, este trabalho propõe contribuir para o aprofundamento dos estudos sobre o assunto.

1.4 METODOLOGIA

1.4.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Por ser de natureza aplicada, esta pesquisa visa gerar conhecimentos para aplicação prática, buscando solução de problemas específicos, envolvendo verdades e interesses locais (SILVA E MENEZES, 2001).

A forma de abordagem adotada é qualitativa. Conforme Silva e Menezes (2001) resume, o ambiente natural é a fonte direta para a coleta de dados, o pesquisador é o instrumento-chave, cuja abordagem faz do processo e seu significado os focos principais.

Este trabalho consiste numa pesquisa sob a perspectiva do estudo de caso, devido ao interesse de investigar, de forma mais aprofundada, o tema em questão: quais encargos sociais e trabalhistas incidem em uma empresa fabricante de automóveis e comerciais leves.

Desta forma, ainda que a investigação seja restrita a uma única organização, optou-se por este tipo de pesquisa pela complexidade da empresa e representatividade no mercado nacional.

O estudo de caso envolve entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado, bem como análises de exemplos que estimulam a compreensão de fatos. Envolve, também, um estudo profundo de objetos que permitem seu amplo e detalhado conhecimento (GIL, 1991).

Do ponto de vista dos objetivos, esse instrumento de pesquisa tem caráter exploratório. Envolve levantamento bibliográfico, entrevistas não-estruturadas e despadronizadas com empregados e experiência prática com o problema pesquisado, visando à interação constante com as situações e membros investigados. A pesquisa ganha, assim, uma característica participante, pois o pesquisador trabalha na área de Recursos Humanos da empresa, e exerce funções ligadas à atividade de custo do trabalho.

Com o estudo de caso não se pretende fornecer uma resposta definitiva ao tema em pauta. Tenta-se obter uma melhor visão do problema ou de hipóteses que possam conduzir a sua verificação por outros meios (GIL, 1991).

1.4.2 ROTEIRO DA PESQUISA

O estudo de caso está dividido em seis etapas:

- levantamento da legislação e bibliografia sobre os encargos sociais e trabalhistas no Brasil;
- escolha da empresa e levantamento de dados gerais sobre a mesma (cenário de atuação, localização, produtos fabricados, a necessidade de mão-de-obra para se produzir, turnos de produção, quadro de horário de funcionamento e outros);
- levantamento da composição dos encargos sociais e sua relação com o salário, utilizando a metodologia indicada na revisão bibliográfica adaptando-a às necessidades da empresa, bem como comparando-a com outras formas de cálculo;
- verificação do critério para apropriação das férias, gratificação natalina e seus respectivos encargos sociais no custo de mão-de-obra, bem como realizar comparação com critérios anteriores;
- levantamento da evolução dos encargos nos últimos anos e suas variáveis;
- levantamento do peso dos encargos sociais no custo dos automóveis.

1.4.3 UNIDADE DE ESTUDO E ELEMENTOS DE PESQUISA

A pesquisa foi realizada na montadora de automóveis e comerciais leves Fiat Automóveis S. A., localizada na cidade de Betim (MG), sendo que o universo de pesquisa envolve funcionários da área Recursos Humanos e área Administrativa-Controle de Gestão.

A pesquisa é restrita aos profissionais ligados diretamente às funções relacionadas com custo de mão-de-obra, folha de pagamento e análise do trabalho. Na área Financeira, foram intencionalmente escolhidos indivíduos envolvidos com as definições contábeis e apuração do custo do produto, enquanto na área de Recursos Humanos ela foi dirigida para o setor de Custo do Trabalho.

1.4.4 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

A coleta foi feita mediante a observação e análise de documentos, entrevistas e histórias do cotidiano (GIL, 1991).

O estudo de caso foi realizado através de entrevistas com empregados que têm experiência prática com o problema. Da mesma forma, a coleta de dados foi direcionada para elementos ligados aos objetivos propostos.

Foram realizadas entrevistas não estruturadas com os profissionais intencionalmente escolhidos, bem como análise documental desses departamentos. Nas entrevistas não-estruturadas, discutiram-se questões, mais relevantes, com maior profundidade. As informações utilizadas nos estudos para avaliação dos encargos no custo de mão-de-obra fazem parte desses setores.

Todas as informações, planilhas, relatórios e argumentos apresentados contribuem para a formatação da visão de cada departamento.

1.4.5 LIMITAÇÕES

O estudo de caso não permite fazer generalizações dos resultados obtidos. Portanto, as análises aqui empreendidas devem ser tomadas como produto de uma situação local em uma montadora instalada no Brasil que poderá ser adaptada em outra empresa, desde que estas características, como o setor da economia e atividades desenvolvidas, sejam observadas e os ajustes necessários sejam feitos.

Os encargos sociais e trabalhistas referidos no decorrer desta pesquisa se aplicam a todos os custos de mão-de-obra decorrentes exclusivamente do salário contratual.

O sistema tributário e a legislação trabalhista estão passando por uma reestruturação em suas bases. O presente trabalho não pretende identificar os impactos que tais reformas possam causar, já que o momento atual é marcado, ainda, por um processo de definições e votação no Congresso Nacional.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

A partir do método de trabalho definido, esta dissertação está dividida em quatro capítulos que estão descritos de forma a seguir:

- Capítulo 1: introdução do trabalho, apresentando o contexto atual, o problema de pesquisa, os objetivos pretendidos, a importância, o método de trabalho, a estrutura e as delimitações.
- Capítulo 2: revisão da literatura atualmente existente, apresentação dos encargos sociais, sua composição e finalidade. Os métodos existentes para incorporação destes no custo de mão-de-obra .
- Capítulo 3: descrição do estudo de caso desenvolvido em uma empresa do ramo automobilístico, apresentando as etapas e forma do método utilizado, analisando os resultados encontrados com aquele de outros anos, bem como verificando a tendência.
- Capítulo 4: apresentação das conclusões sobre a aplicação do método e recomendações para trabalhos futuros, à luz das limitações.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CUSTO DA MÃO-DE-OBRA

O custo de mão-de-obra se traduz na soma do valor contratual estabelecido individual ou coletivamente, seja mensal ou por hora, nas ajudas de custo, nos bônus, gratificações, participações nos resultados, nas contribuições sociais nos pagamentos por horas extras, feriados, liberalidade, pagamentos por faltas e por doenças, gratificação natalina, férias, benefícios, gastos com treinamento, recrutamento, enfim todos os custos com o empregado durante a sua vida dentro da empresa.

Na definição da OIT¹, “o custo do trabalho contempla a remuneração pelo trabalho efetivamente realizado e o pagamento dos dias não trabalhados, assim como os bônus, prêmios, despesas com alimentação, previdência, treinamento, transporte, impostos e contribuições”.

Rocha (1991) resume o conceito do custo da mão-de-obra, como aquele que compreende todos os gastos relacionados ao ciclo de vida da mão-de-obra:

ADMISSÃO → MANUTENÇÃO → DESLIGAMENTO

Os elementos componentes do custo da mão-de-obra podem ser distribuídos em:

- a) os custos com admissão que compreendem todas as despesas, da fase do recrutamento, seleção e exames admissionais até a demissão;
- b) os custos com aprendizagem, treinamento, desenvolvimento e formação profissional que estão ligados aos custos para atualização e retenção do profissional na empresa;
- c) a remuneração básica que é o pagamento efetuado aos empregados em retribuição aos serviços prestados, que se subdividem em:
 - remuneração do tempo efetivamente à disposição do empregador;
 - remuneração complementar, que se refere ao pagamento efetuado aos empregados, não pelo tempo à disposição da empresa, mas

¹ *Statistics of Labor Costs*, 11ª Conferência sobre Estatísticas do Trabalho, OIT, Relatório II, Genebra, (1966 *apud* PASTORE, 1997).

por força da lei, negociação individual ou coletiva ou por liberalidade do empregador. São os prêmios, os adicionais de hora extra, noturno, periculosidade, insalubridade, por tempo de serviço e por ajuda de custo;

- ausências remuneradas que são as obrigações devidas pelos empregadores relativos aos períodos em que os empregados não tenham permanecido à disposição do empregador. Como, por exemplo, os repousos semanais remunerados, feriados, ausências por motivos cívicos, doença e acidente;
- remuneração suplementar que se refere ao pagamento efetuado aos empregados não pelo tempo à disposição da empresa, mas por força da lei, negociação individual ou coletiva, ou por liberalidade do empregador como ampliação da remuneração básica (gratificação natalina, férias e adicional constitucional de férias).

- d) remuneração indireta se refere aos gastos efetuados com objetivo de construir fundos ou custear necessidades vitais ou atividades sociais para seus empregados e dependentes. São serviços médicos, creches, seguros de vida, cestas básicas, complementação auxílio doença, ou seja, os benefícios para o empregado;
- e) as contribuições sociais que são os ônus definidos pelo governo, com base nas suas folhas salariais, têm o objetivo de construir fundos para o financiamento de atividades sociais estatais ou paraestatais (INSS e FGTS);
- f) os gastos com desligamento são os custos incorridos pelas empresas por força da lei, negociação individual ou coletiva ou por liberalidade do empregador para rescindir o contrato de trabalho do empregado com a empresa.

2.2 SALÁRIO E REMUNERAÇÃO

“Salário, no Direito brasileiro, pode ser conceituado como conjunto de parcelas contraprestativas devidas e pagas pelo empregador, em decorrência da relação do emprego” (DELGADO, 2002).

A noção de salário se traduz no valor pago pelo empregador ao empregado, em virtude de uma relação empregatícia que é regulamentada por um contrato de trabalho regido pelas leis trabalhistas e constitucionais legais.

Em virtude destas leis, quando existe a relação de trabalho, não somente é devido o pagamento pelos serviços prestados, mas também as obrigações regulamentadas por leis que decorrem deste contrato como as férias, a gratificação natalina, o repouso semanal remunerado, as obrigações sociais e os benefícios que, nesse caso, são acordados diretamente entre as partes. Esta característica do salário e do contrato entre as partes é devida sem a condição relativa ou condicionada ao empreendimento empresarial (DELGADO, 2002).

Segundo Delgado (2002), o salário é classificado seguindo o modo de cálculo da contraprestação econômica devida pelo empregador ao empregado, que podem ser por:

- critério de unidade de tempo;
- critério por unidade de obra;
- critério que combine os dois anteriores.

O salário por unidade de tempo, é determinado pela duração do serviço prestado, quando esta duração determina o cálculo do salário pactuado. Não dependendo da produção realizada. Este período de trabalho pode ser definido por hora, dia ou mês. No caso dos salários acordados por mês, o pagamento do repouso semanal remunerado e feriados já está incluso no salário mensal concordado, dispensando, portanto, os cálculos sobre esses dias. Entretanto, os salários acordados por hora ou dia não incluem estas parcelas, devendo ser acrescidas em separado ao cálculo do correspondente salário semanal (LEI n. 605/49). Assim, o valor do repouso e feriado, neste caso, é calculado o equivalente a uma jornada diária normal.

O salário por unidade de obra é aquele cujo cálculo é baseado pela produção alcançada pelo empregado, independente do salário pactuado. Tem, por exemplo, o caráter de salário por unidade de obra a remuneração acordada por base de percentuais ou de comissões calculadas sobre um montante de produção realizada pelo empregado (vendas, por exemplo). O nível do salário mínimo, neste caso, é definido pela lei, “nunca inferior ao mínimo estipulado pelo governo”.

Já o terceiro critério que combina os dois critérios anteriores, mistura um certo parâmetro temporal (hora, dia, semana ou mês) com um certo montante mínimo de produção a ser alcançado pelo trabalhador. Nesse caso, os valores máximo e mínimo estão regulamentados pela lei. Caso o empregado não consiga, por exemplo, garantir o mínimo de produção, não pode ser aplicada a redução salarial abaixo do parâmetro temporal mínimo de cálculo.

2.2.1 PROTEÇÃO AO SALÁRIO

O salário é irredutível, irrenunciável e impenhorável, ou seja, enquanto o empregado estiver prestando serviços a um mesmo empregador, num mesmo contrato de trabalho, seu salário não poderá sofrer qualquer redução (VIANNA, 2000). Qualquer acordo realizado entre empregador e empregado onde este último renuncia ao pagamento de seus salários ele não será considerado (CLT, art. 9).

No caso de falência ou concordata do empregador, subsiste a este a obrigatoriedade de pagamento dos salários (CLT, art. 449).

2.2.2 FORMAS DE PAGAMENTO

Existem diversas formas de pagamento salarial: por mês, por dia, por hora, por tarefa, por comissões (CLT arts. 459 e 78):

- mensal:

O empregado recebe uma quantia determinada em contraprestação a um mês de serviços prestados, independente dos dias do mês em questão. Nesta modalidade, o valor do repouso semanal remunerado já está incluído no valor do salário. O empregado mensalista não recebe a quantia determinada por 30 dias de serviço e sim por mês, independente dos dias trabalhados no mês (VIANNA, 2000).

- por dia:

O empregado diarista, receberá a quantia determinada para cada dia de serviço prestado ao empregador. Desta forma, o repouso semanal não está incluído, devendo ser calculado e discriminado. O valor do repouso semanal remunerado é o mesmo valor dos dias trabalhados (VIANNA, 2000).

- por hora:

O empregado horista receberá uma quantia determinada para cada hora trabalhada. Nesta modalidade de contratação, o repouso semanal também não está incluído no salário contratado, devendo necessariamente ser calculado. A apuração do salário deve ser multiplicado em separado pelo número de horas trabalhadas no mês em questão, somando-se o resultado de horas trabalhadas no mês em questão e acrescentando a esses, os valores dos repouso semanais remunerados (VIANNA, 2000)

- Por tarefa:

O empregado que recebe por tarefa, auferirá uma quantia determinada para cada peça e/ou tarefa que executar, não incluindo o repouso nesta quantia, devendo como nos anteriores ser incluído (VIANNA, 2000).

- Por comissões:

Para os empregados comissionários existem duas formas de contratação, o comissionário misto, onde o empregado recebe salário fixo mais comissão e o comissionário puro, onde o empregado recebe somente as comissões. O repouso semanal remunerado referente às comissões deverá ser calculado e discriminado em separado (VIANNA, 2000).

2.3 ENCARGOS TRABALHISTAS E SOCIAIS

Para definir o que são encargos trabalhistas e sociais, é fundamental separar o conceito de salário e de encargos, pois os encargos trabalhistas e sociais são os adicionais pagos ao empregado e às instituições governamentais, seja por força de lei, acordos, convenções ou dissídio coletivo.

Para Santos (1973), encargo social é o custo em que incorre o empregador pelo fato de utilizar os serviços de seus empregados. São ônus impostos por lei, que incidem sobre a empresa, como entidade que tem um papel social a cumprir. Esses ônus tornaram-se conhecidos como encargos sociais e trabalhistas. A expressão é correta, pois significa que os ônus a que se referem incidem sobre a empresa como participante da sociedade, sendo passível de assumir obrigações de natureza social, além de remunerar os fatores de produção (SANTOS, 1973).

Já os encargos trabalhistas são aqueles exigíveis na CLT, ou em algum outro dispositivo legal complementar (PEREIRA, 2002).

O salário é a contraprestação devida e paga pelo empregador ao empregado, pelos serviços que lhe são prestados (CLT, art 457). Ele é acordado entre as partes e pode ser fixado em horas, dias ou mês trabalhado. Os encargos incidentes sobre o salário serão definidos de acordo com o salário contratado.

Como define Rocha (1991), o salário mensal que corresponde a 30 dias corridos, compreende a remuneração indistinta dos dias de prestação de serviços e daqueles destinados ao repouso do trabalhador. Quando o salário é acordado por hora trabalhada, o empregador deve pagar, além da hora trabalhada, as horas de repouso semanal remunerado e as horas de feriados.

O custo total da mão-de-obra constitui o somatório da remuneração paga ao trabalhador por horas trabalhadas, mais o custo das horas não trabalhadas e pelas contribuições do empregador à Previdência Social e a outras entidades governamentais. Portanto, além do salário direto acordado entre empregador e empregado, existem outros ônus impostos por lei que as empresas são obrigadas a pagar. Os encargos sociais e trabalhistas compreendem as prestações diretas, pagas ao trabalhador e as prestações indiretas que serão repassadas aos trabalhadores mais tarde ou quando necessária (SANTOS, 1973). Estas prestações indiretas / encargos indiretos financiam obras sociais e econômicas do governo. Já as prestações diretas / encargos diretos são pagos diretamente ao trabalhador como repouso semanal remunerado, aviso prévio, a remuneração dos dias de férias, as gratificações natalinas, enfim toda a retribuição monetária recebida pelo trabalhador nos dias e horas em que ele não está à disposição da empresa.

A figura 1 esquematiza os conceitos de encargos sociais e trabalhistas:

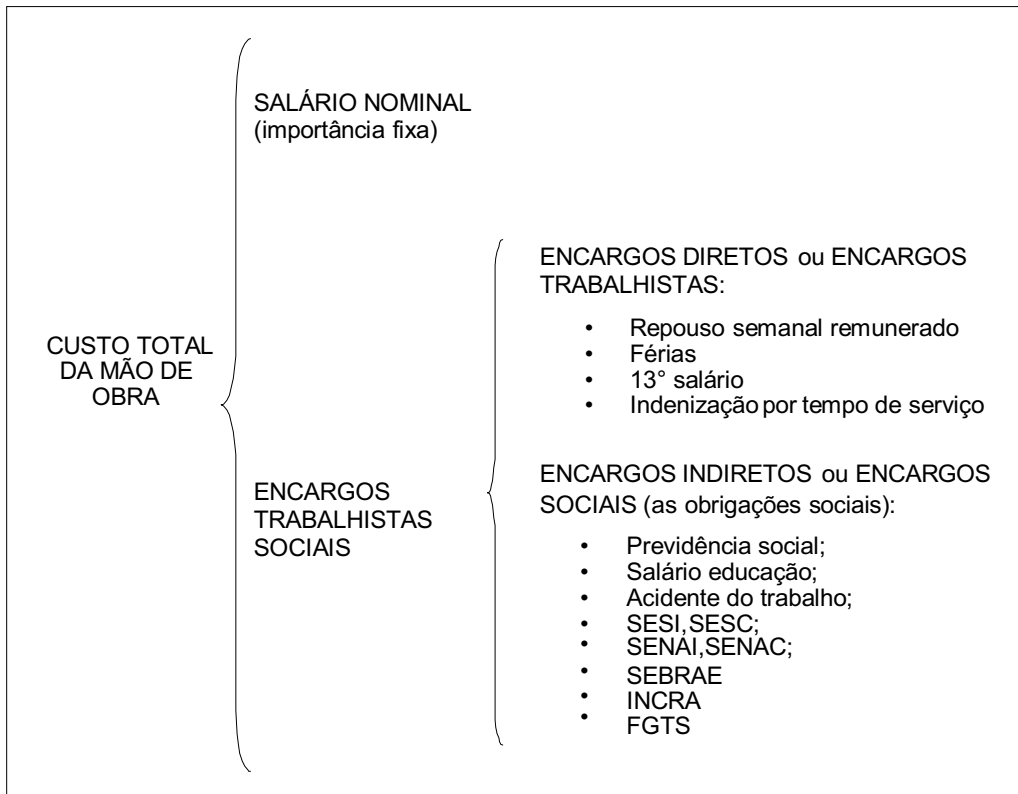


FIGURA 1: Encargos Sociais e Trabalhistas.
 Fonte: adaptado de Santos (1973, p.77).

Estes ônus que as empresas possuem estão regulamentados pela legislação trabalhista CLT e pela Constituição Federal de 88, e são obrigações que o empregador deverá cumprir sob penalidades.

Os encargos trabalhistas, de acordo com a CLT e a Constituição Federal de 88 são:

- repouso semanal remunerado;
- adicional de insalubridade;
- adicional de periculosidade;
- trabalho noturno;
- ausência remunerada;
- férias e 1/3 constitucional de férias;
- abono pecuniário;
- gratificação natalina ou 13º salário;
- auxílio-enfermidade;
- aviso prévio;
- multa rescisória;

Os encargos sociais, de acordo com a CLT e a Constituição Federal de 88 são:

- contribuição Fundo de Garantia por Tempo de Serviço;
- contribuições à Previdência Social;
- contribuição referente ao salário educação;
- contribuição referente ao Serviço Nacional de Aprendizagem e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial;
- contribuição referente ao Serviço Social da Indústria e Serviço Social do Comércio;
- contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária e Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural;
- contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio às Pequenas e Médias Empresas;
- Diretoria de Portos e Costas do Ministério da Marinha;
- Fundo Aeroviário;
- Serviço Nacional de Aprendizagem Rural;
- Serviço Social do Transporte;
- Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte;
- Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo.

A seguir, serão detalhados cada um destes itens, conforme a atual legislação trabalhista e a Constituição Federal de 88.

2.3.1 ENCARGOS TRABALHISTAS

2.3.1.1 Repouso Semanal Remunerado

O repouso semanal remunerado é a remuneração paga ao trabalhador pelos domingos e feriados civis e religiosos não trabalhados. Esses dias devem ser pagos com o mesmo valor de um dia trabalhado normalmente. Em um ano de 365 dias existem aproximadamente 52 domingos e 12 feriados de acordo com a tradição local, que são pagos sem serviços prestados. Os feriados civis ou nacionais são declarados em lei federal e são considerados os seguintes:

- dia 1º de janeiro – Confraternização Universal (LEI n.662/49);
- dia 21 de abril – Tiradentes (LEI n.1.266/50);

- dia 1º de maio – Dia do Trabalho (LEI n.662/49);
- dia 7 de setembro –Independência (LEI n.662/49);
- dia 12 de outubro – Nossa Senhora Aparecida (LEI n.6.802/80);
- dia 15 de novembro – Proclamação da República (LEI n.662/49);
- dia 25 de dezembro – Natal (LEI n.662/49);
- data de realização de eleições (LEI n.1.266/50);
- os feriados de âmbito estadual correspondentes às datas magnas dos Estados, devem ser pesquisados junto à legislação estadual (LEI n.9.093/95);
- os feriados municipais (ou religiosos) são declarados em lei municipal em número não superior a quatro, conforme tradição local.

Para que o empregado tenha direito à remuneração correspondente ao repouso e feriados, é necessário que o mesmo tenha trabalhado durante toda a semana anterior, cumprindo integralmente o seu horário, sem faltas, atrasos e/ou saídas injustificadas durante o expediente (VIANNA, 2000).

A remuneração do repouso semanal corresponderá:

- a) para os que trabalham por dia, semana, quinzena ou mês, à de um dia de serviço, não computadas as horas suplementares;
- b) para os que trabalham por hora, à de sua jornada normal de trabalho, excluídas as horas complementares;
- c) para os que trabalham por tarefa ou peça, o equivalente ao salário correspondente às tarefas ou peças feitas durante a semana, no horário normal de trabalho, dividido pelos dias de serviço efetivamente prestados ao empregador;
- d) para o empregado em domicílio, o equivalente ao cociente da divisão por seis (6) da importância total da sua produção na semana.

§ 1º Os empregados cujos salários não sofram descontos por motivo de feriados civis ou religiosos são considerados já remunerados nesses mesmos dias de repouso conquanto tenham direito à remuneração dominical.

§ 2º Consideram-se já remunerados os dias de repouso semanal do empregado mensalista ou quinzenalista, cujo cálculo de salário mensal ou quinzenal, ou cujos descontos por faltas sejam efetuados na base do número de dias do mês ou de trinta (30) e quinze (15) diárias, respectivamente (LEI n. 605/49).

Nos dias destinados ao repouso semanal e feriados é vetado o trabalho, exceto os casos em que a execução dos serviços for imposta pelas exigências técnicas das empresas. Essas exigências são em virtude do interesse público, pelas condições peculiares às atividades da empresa ou ao local onde as mesmas atuam, tornando indispensável a continuidade do trabalho, em todos ou em alguns dos respectivos serviços. Incluem também nos dias permitidos para o trabalho, quando por motivo de força maior, cumprindo a empresa justificar a ocorrência perante a Delegacia Regional do Trabalho no prazo de dez dias e quando, para atender a realização ou a conclusão de serviços inadiáveis ou cuja inexecução possa acarretar prejuízo. Nesse caso há necessidade de a empresa obter junto à Delegacia Regional do

Trabalho uma autorização prévia. Sendo assim, a remuneração das horas trabalhadas deverá ocorrer em dobro (VIANNA, 2000).

2.3.1.2 Adicional de Insalubridade

É um adicional pago aos empregados referente ao exercício do trabalho em condições insalubres, acima dos limites de tolerância estabelecidos pelo Ministério do Trabalho. Estes adicionais são de 40%, 20% e 10% do salário mínimo, segundo a classificação nos graus máximo, médio e mínimo (CLT, art. 195).

São consideradas atividades ou operações insalubres aquelas que por sua natureza, condições ou métodos de trabalho, exponham empregados a agentes nocivos à saúde, acima dos limites permitidos (CLT, art. 189).

Quando existe a incidência de mais de um fator de insalubridade, será considerado o de grau mais elevado e/ou havendo no local a presença de agentes insalubres e perigosos, o adicional será o que melhor beneficiar o empregado.

2.3.1.3 Adicional de Periculosidade

É o adicional de 30% incidente sobre os salários, referente ao exercício de trabalho em condições de periculosidade, sem os acréscimos resultantes de gratificações e prêmios (VIANNA, 2000).

São consideradas atividades ou operações perigosas aquelas que, por natureza ou métodos de trabalho, impliquem o contato permanente com inflamáveis ou explosivos em condições de risco acentuado (VIANNA, 2000).

2.3.1.4 Trabalho Noturno

Considera-se noturno o trabalho realizado entre às 22:00 horas de um dia e as 5:00 do dia seguinte. A hora do trabalho noturno será computada como de 52 minutos e 30 segundos (CLT, art. 73).

Além da hora noturna ser inferior a hora tradicional, incide sobre ela um adicional de 20% no mínimo sobre o valor da hora normal/diurna (VIANNA, 2000).

2.3.1.5 Ausência Remunerada

Ausências remuneradas, como o repouso semanal remunerado, são outras situações de inatividade do trabalhador que ele faz jus ao pagamento; são ausências legitimadas (CLT, art. 473):

- até dois dias consecutivos, em caso de falecimento do cônjuge, ascendente, descendente, irmão ou pessoa que, declarada em sua carteira profissional, viva sob sua dependência econômica;
- até três dias consecutivos, em virtude de nascimento de filho, no decorrer da primeira semana;
- até três dias consecutivos, em virtude de casamento;
- por um dia, em cada doze meses de trabalho, em caso de doação voluntária de sangue devidamente comprovada;
- até dois dias consecutivos ou não para fim de se alistar eleitor;
- no período de tempo em que tiver de cumprir as exigências de Serviço Militar;
- ausência do empregado, justificada, a critério da administração da empresa, mediante documento a este fornecido;
- inatividade por paralisação de serviço nos dias em que, por conveniência do empregador, não tenha havido trabalho (liberalidade);
- ausência com fundamento na Lei de Acidentes do Trabalho;
- doença comprovada, até 15 dias.

2.3.1.6 Férias e 1/3 Constitucional de Férias

Férias é o direito do trabalhador de não prestar serviços ao empregador pelo período de 30 dias sem prejuízo da remuneração. Direito este adquirido após 12 (doze) meses de vigência do contrato de trabalho, não sendo possível a concessão de férias individuais a empregados com períodos aquisitivos incompletos, salvo na hipótese de serem férias coletivas (CLT, arts. 129 e 139).

As férias deverão ser concedidas dentro dos 12 meses subsequentes à aquisição do direito, sob pena de serem pagas em dobro, quando a época de concessão de férias, esta deverá ser a que melhor atenda aos interesses do empregado, sendo por ele determinadas (VIANNA, 2000).

Após cada período de 12 meses de contrato de trabalho, o empregado terá direito a férias, mais um terço sobre as férias que é o acréscimo do salário normal à remuneração das férias anuais (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, inciso XVII do art. 7º).

O empregado perceberá, durante as férias, a remuneração que lhe for devida na data da sua concessão, ou seja, as férias deverão ser pagas com base no salário vigente na época em que forem concedidas (CLT, art. 142).

A Constituição Federal de 1988 assegura aos trabalhadores urbanos e rurais, gozo de férias anuais remuneradas com pelo menos um terço a mais do que o salário normal, direito esse estendido também quando de férias indenizadas (ENUNCIADO TST N. 328).

A remuneração das férias e um terço constitucional, quando gozadas, sofrerá incidências previdenciárias, fundiária e de imposto de renda, exceto quando as mesmas forem indenizadas em rescisão contratual, não havendo incidências de INSS e FGTS (VIANNA, 2000).

Para os salários baseados em horas, tarefa, percentagem e comissão deverão ser apuradas as médias respectivas do número de horas, tarefa, percentagem e comissões recebidas durante o período aquisitivo e aplicado ao salário da data da concessão das férias (CLT, art. 142).

Os adicionais por trabalho extraordinário, noturno, insalubre ou perigoso deverão ser computados no salário que servirá de base para o cálculo da remuneração de férias. As gratificações e os prêmios habituais pagos ao empregado também integram a remuneração das férias, através de média duodecimal (ENUNCIADO TST N. 78).

As férias podem ser proporcionais somente na hipótese de dispensa sem justa causa, término de contrato a prazo ou pedido de demissão, quando o empregado possuir mais de um ano de serviço na mesma empresa.

2.3.1.7 Abono Pecuniário

O abono pecuniário é a conversão em um terço do período de férias a que tiver direito em trabalho no valor da remuneração que lhe seria devida nos dias correspondentes. Este deverá ser requerido pelo empregado, por escrito, até 15 (quinze) dias antes do término do período aquisitivo (CLT, arts. 143 e 144).

Ocorrendo a venda de um terço dos dias devidos, ela deverá ser substituída por trabalho, que será remunerado em separado, sem o acréscimo do um terço constitucional.

Sobre o abono pecuniário não ocorre incidência de INSS e FGTS, apenas sendo devido o IRRF.

2.3.1.8 Gratificação Natalina ou 13º Salário

A gratificação natalina ou 13º Salário trata-se de uma gratificação de natureza salarial paga na ocasião do Natal. Ela é devida a todo empregado urbano, rural ou doméstico, bem como aos trabalhadores avulsos, independente da remuneração por estes recebida (VIANNA, 2000).

No mês de dezembro de cada ano, a todo empregado será paga, pelo empregador, uma gratificação salarial, independentemente da remuneração a que fizer jus.

§ 1º A gratificação corresponderá a 1/12 avos da remuneração devida em dezembro, por mês, do ano correspondente.

§ 2º A fração igual ou superior a 15 (quinze) dias de trabalho será havida como mês integral para os efeitos do parágrafo anterior (LEI n.4090/62).

Ela deverá ser paga em duas parcelas, sendo a primeira entre os meses de fevereiro e novembro de cada ano e a segunda até o dia 20 de dezembro. A primeira parcela deverá ser a metade do salário recebido pelo empregado no mês anterior. Fica a critério do empregador a época em que deverá ser efetuado o pagamento do adiantamento do décimo terceiro.

O valor da gratificação natalina corresponderá a 1/12 avos da remuneração devida em dezembro, por mês de serviço, do ano correspondente (mês civil / calendário), sendo que a fração igual ou superior a quinze dias de trabalho será devida como mês integral (VIANNA, 2000).

O valor do 13º integral constitui a base para a incidência do FGTS e INSS.

No caso de empregados horistas e diaristas, o cálculo da gratificação natalina deverá ser efetuado com base no salário mensal e não na remuneração mensal recebida por estes, ou seja, no caso dos horistas este valor será de 220 horas e no caso dos diaristas será de 30 dias (VIANNA, 2000).

O valor da gratificação natalina deverá ser os das médias dos adicionais percebidos habitualmente pelo empregado. Somente para o cálculo da parcela integral, no caso do adiantamento, não será necessário considerar as médias dos

adicionais percebidos. As gratificações e os prêmios pagos ao empregado também integram a remuneração através da média duodecimal, independente da periodicidade de seu pagamento.

2.3.1.9 Auxílio Enfermidade

Auxílio Enfermidade é o pagamento habitual durante a doença do trabalhador. Todavia a lei impõe que, durante os quinze primeiros dias da doença, a responsabilidade seja do empregador, ao qual compete pagar ao empregado o salário integral (CLT, art. 25).

2.3.1.10 Aviso Prévio

O Aviso Prévio visa proteger a empresa da surpresa do desligamento súbito de seus trabalhadores, bem como defende o empregado dos riscos do desemprego. A legislação obriga a parte, que sem justo motivo, quiser rescindir o contrato de trabalho, avisar à outra da sua resolução, com antecedência mínima de 30 dias (VIANNA, 2000).

A falta do aviso prévio, por parte do empregador, dará, sempre, ao empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, a integração desse período no seu tempo de serviço. A falta de aviso prévio, por parte do empregado, dá ao empregador o direito de descontar os salários correspondentes ao prazo respectivo (CLT, art 487).

Conforme descreve Vianna (2000) o aviso prévio pode ser :

- **trabalhado:** ocorre quando o empregado trabalha durante o prazo do aviso prévio, tanto na hipótese deste ter pedido 'demissão' quanto 'ser dispensado sem justa causa', bem como ocorre uma redução de duas horas da jornada de trabalho do empregado, caso a dispensa tenha partido do empregador.
- **indenizado:** pode ocorrer de duas maneiras. A primeira, quando o empregado pede demissão e se recusa a cumprir o aviso prévio trabalhando. Neste caso o empregador pode descontar os valores correspondentes. A segunda maneira é quando o empregador dispensa o empregado de cumprir o aviso, sendo indenizado no valor correspondente.

As remunerações adicionais recebidas pelo empregado devem entrar na base de cálculo do aviso prévio (VIANNA, 2000).

O aviso prévio trabalhado é pago ao empregado como saldo de salários e tem portanto a incidência do INSS, FGTS e IRRF, já o aviso prévio indenizado não há incidência de INSS e de IRRF, somente de FGTS

2.3.1.11 Multa Rescisória

A LEI n. 8036/90 dispõe sobre a multa rescisória que diz:

Art. 18. Ocorrendo rescisão do contrato de trabalho, por parte do empregador, ficará este obrigado a pagar diretamente ao empregado os valores relativos aos depósitos referentes ao mês da rescisão e ao imediatamente anterior que ainda não houver sido recolhido, sem prejuízo das cominações legais.

§ 1º Na hipótese de despedida pelo empregador sem justa causa, pagará este diretamente ao trabalhador importância igual a 40 (quarenta) por cento do montante de todos os depósitos realizados na conta vinculada durante a vigência do contrato de trabalho, atualizados monetariamente e acrescidos dos respectivos juros.

§ 2º Quando ocorrer despedida por culpa recíproca ou força maior, reconhecida pela Justiça do Trabalho, o percentual de que trata o § 1º será de 20 (vinte) por cento.

§ 3º As importâncias de que trata este artigo deverão constar do recibo de quitação de rescisão do contrato de trabalho, observado o disposto no art. 477 da CLT, e eximirão o empregador exclusivamente quanto aos valores discriminados (LEI n. 8036/90).

A Multa rescisória é paga pelas empresas nas demissões sem justa causa, ou seja, as empresas são obrigadas a pagar 40% aos empregados sobre o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço depositado por ela ao longo da duração do contrato de trabalho.

Desde junho de 2001, a multa sobre o FGTS é de 50%, quando 40% são destinados aos empregados e os outros 10% destinados ao governo conforme trecho da lei abaixo:

Art. 1º Fica instituída contribuição social devida pelos empregadores em caso de despedida de empregado sem justa causa, à alíquota de dez por cento sobre o montante de todos os depósitos devidos, referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas.

Parágrafo único. Ficam isentos da contribuição social instituída neste artigo os empregadores domésticos (Lei Complementar nº 110).

2.3.2 ENCARGOS SOCIAIS

2.3.2.1 Fundo De Garantia Por Tempo De Serviço

O Fundo de Garantia por Tempo de Serviço constitui-se originariamente de depósitos bancários vinculados, efetuados pelas empresas, em garantia de indenizações por tempo de serviços dos empregados (LEI n. 5.107/66). Segundo o regulamento, as empresas devem depositar mensalmente, na conta do Fundo, 8% da remuneração paga ao empregado no mês anterior, incluídas a gratificação natalina, férias e 1/3. Conforme descrito em trecho da Lei abaixo:

art 2º Para os fins previstos nesta Lei, todas as empresas sujeitas à Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) ficam obrigadas a depositar, até o dia 20 (vinte) de cada mês, em conta bancária vinculada, importância correspondente a 8% (oito por cento) da remuneração para no mês anterior a cada empregado, optante ou não, excluídas as parcelas não mencionadas nos arts. 457 e 458 da CLT.

Parágrafo único. As contas bancárias vinculadas aludidas neste artigo serão abertas em nome do empregado que houver optado pelo regime desta Lei, ou em nome da empresa, mas em conta individualizada, com relação ao empregado não optante (LEI n. 8.036).

Os depósitos em conta vinculada constituirão despesas dedutíveis do lucro operacional dos empregadores e as importâncias levantadas a seu favor, receita tributável.

Considera-se remuneração, para efeito da incidência do FGTS, o salário-base, acrescido de todos os adicionais de caráter remuneratório (VIANNA, 2000). Os adicionais remuneratórios são:

- horas extras (ENUNCIADO TST n.63);
- adicionais de insalubridade, periculosidade e do trabalho noturno;
- adicional por tempo de serviço;
- adicional por transferência de local de trabalho;
- salário-família, no que exceder ao valor legal obrigatório;
- gratificação de férias;
- valor do terço constitucional das férias;
- comissões;
- diárias para viagem, pelo seu valor global, quando excederem a 50% do salário do empregado (CLT, art. 457);

- gorjetas;
- gratificação natalina, inclusive quando decorrente de aplicação dos enunciados TST números 2 e 78;
- gratificações ajustadas expressa ou tacitamente (tais como de produtividade, de balanço, de função ou cargo de confiança);
- retirada de diretores;
- licença-prêmio, inclusive quando convertida em pecúnia;
- repouso semanal e feriados civis e religiosos;
- aviso prévio trabalhado e indenizado (ENUNCIADO TST n.305);
- abonos de qualquer natureza, exceto aqueles cuja incidência seja expressamente excluída por lei;
- prêmios contratuais ou habituais;
- salário-maternidade;
- férias normais gozadas na vigência do contrato de trabalho;
- salários e bonificações ;
- quebra de caixa;
- auxílio-doença (quinze primeiros dias de agastamento).

Não se integram à remuneração, para efeito de depósito do FGTS, as parcelas expressamente excluídas por LEI art 15 n. 8.036/90:

- abono do Programa de Integração Social – PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público – PASEP;
- abono pecuniário de férias, correspondente à conversão de um terço das férias em pecúnia (CLT, art. 143);
- abono de férias concedido em virtude de contrato, regulamento da empresa, convenção ou acordo coletivo de trabalho cujo valor não exceda vinte dias (CLT, art. 144);
- ajuda de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da LEI n.5.929, de 30.10.73;
- ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado , na forma do art.470 da CLT;
- alimentação, habitação e transporte, fornecidos pela empresa ao empregado;

- assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. da LEI n.4870, de 01.12.65;
- benefícios da Previdência Social, nos termos e limites legais, salvo salário-maternidade;
- bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da LEI n.6.494, de 07.12.77;
- complementação ao valor do auxílio-doença desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa;
- diárias para viagem, desde que não excedam a 50% da remuneração mensal do empregado;
- direitos autorais – valores recebidos em decorrência de sua cessão;
- férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente ao dobro da remuneração de férias de que trata o art. 137 da CLT;
- ganhos eventuais e abono expressamente desvinculados do salário por força de Lei;
- dispensa sem justa causa até trinta dias antes da data-base (art 9 da LEI n.7.238, de 29.10.84);
- indenização compensatória de 40% do montante depositado no FGTS, como proteção a relação de emprego contra despedida arbitrária ou sem justa causa;
- indenização do tempo de serviço do safrista, quando da expiração do contrato (LEI n.5.889/73) ;
- indenização por despedida sem justa causa do empregado nos contratos por prazo determinado (CLT, art.479);
- indenização por tempo de serviço, anterior a 05.10.88, do empregado não optante pelo FGTS;
- indenização recebida a título de incentivo à demissão;
- indenizações previstas nos arts. 496 e 497 da CLT;
- licença-prêmio indenizada;
- multa paga ao empregado em decorrência da mora no pagamento das parcelas constantes no instrumento de rescisão do contrato de trabalho, conforme previsto no parágrafo do art. 477 da CLT;

- parcela *in natura* recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho, nos termos da LEI n. 6.321/76;
- participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados de acordo com Lei específica;
- plano educacional que vise à educação básica e cursos capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa;
- previdência complementar, aberta ou fechada;
- reembolso creche, pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de 6 anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas;
- ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado quando devidamente comprovadas as despesas realizadas;
- serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado;
- vale transporte, recebido na forma da legislação própria;
- vestuário, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local de trabalho para prestação dos respectivos serviços;
- outras indenizações, desde que expressamente prevista em LEI;
- o valor das contribuições efetivamente pagas pela pessoa jurídica relativo ao prêmio de seguro de vida em grupo, desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os art. 9 e 468 da CLT.

A conta do trabalhador poderá ser movimentada conforme a legislação seguinte:

Art.20. A conta vinculada do trabalhador no FGTS poderá ser movimentada nas seguintes situações:

I - despedida sem justa causa, inclusive a indireta, de culpa recíproca e de força maior, comprovada com pagamento dos valores de que trata o art. 18;

II - extinção total da empresa, fechamento de quaisquer de seus estabelecimentos, filiais ou agências, supressão de parte de suas atividades, ou ainda falecimento do empregador individual sempre que qualquer dessas ocorrências implique rescisão de contrato de trabalho, comprovada por declaração escrita da empresa, suprida, quando for o caso, por decisão judicial transitada em julgado;

III - aposentadoria concedida pela Previdência Social;

IV - falecimento do trabalhador, sendo o saldo pago a seus dependentes, para esse fim habilitados perante a Previdência Social, segundo o critério adotado para a concessão de pensões por morte. Na falta de dependentes, farão jus ao recebimento do saldo da conta vinculada os seus sucessores previstos na lei civil, indicados em alvará judicial, expedido a requerimento do interessado, independente de inventário ou arrolamento;

V - pagamento de parte das prestações decorrentes de financiamento habitacional concedido no âmbito do Sistema Financeiro da Habitação (SFH), desde que:

- a) o mutuário conte com o mínimo de 3 (três) anos de trabalho sob o regime do FGTS, na mesma empresa ou em empresas diferentes;
- b) o valor bloqueado seja utilizado, no mínimo, durante o prazo de 12 (doze) meses;
- c) o valor do abatimento atinja, no máximo, 80 (oitenta) por cento do montante da prestação;

VI - liquidação ou amortização extraordinária do saldo devedor de financiamento imobiliário, observadas as condições estabelecidas pelo Conselho Curador, dentre elas a de que o financiamento seja concedido no âmbito do SFH e haja interstício mínimo de 2 (dois) anos para cada movimentação;

VII - pagamento total ou parcial do preço da aquisição de moradia própria, observadas as seguintes condições:

- a) o mutuário deverá contar com o mínimo de 3 (três) anos de trabalho sob o regime do FGTS, na mesma empresa ou empresas diferentes;
- b) seja a operação financiável nas condições vigentes para o SFH;

VIII - quando permanecer 3 (três) anos ininterruptos, a partir da vigência desta lei, sem crédito de depósitos;

IX - extinção normal do contrato a termo, inclusive o dos trabalhadores temporários regidos pela Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974;

X - suspensão total do trabalho avulso por período igual ou superior a 90 (noventa) dias, comprovada por declaração do sindicato representativo da categoria profissional.

§ 1º A regulamentação das situações previstas nos incisos I e II assegurar que a retirada a que faz jus o trabalhador corresponda aos depósitos efetuados na conta vinculada durante o período de vigência do último contrato de trabalho, acrescida de juros e atualização monetária, deduzidos os saques.

§ 2º O Conselho Curador disciplinará o disposto no inciso V, visando beneficiar os trabalhadores de baixa renda e preservar o equilíbrio financeiro do FGTS.

§ 3º O direito de adquirir moradia com recursos do FGTS, pelo trabalhador, só poderá ser exercido para um único imóvel.

§ 4º O imóvel objeto de utilização do FGTS somente poderá ser objeto de outra transação com recursos do fundo, na forma que vier a ser regulamentada pelo Conselho Curador.

§ 5º O pagamento da retirada após o período previsto em regulamento, implicará atualização monetária dos valores devidos (LEI 8.036/90).

Art. 1º O art. 20 da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, passa a vigorar acrescido do seguinte inciso XI:

"Art. 20.

.....

.....XI - quando o trabalhador ou qualquer de seus dependentes for acometido de neoplasia maligna" (LEI n. 8.922/94).

Art. 1º A Síndrome da Imunodeficiência Adquirida (SIDA/AIDS) fica considerada, para os efeitos legais, causa que justifica:

I - a concessão de:

- a) licença para tratamento de saúde prevista nos artigos 104 e 105 da Lei nº 1.711, de 28 de outubro de 1952;
- b) aposentadoria, nos termos do art. 178, inciso I, alínea "b", da Lei nº 1.711, de 28 de outubro de 1952;
- c) reforma militar, na forma do disposto no art. 108, inciso V, da Lei nº 6.880, de 9 de dezembro de 1980;
- d) pensão especial nos termos do art. 1º da Lei nº 3.738, de 4 de abril de 1960;

e) auxílio-doença ou aposentadoria, independentemente do período de carência, para o segurado que, após filiação à Previdência Social, vier a manifestá-la, bem como a pensão por morte aos seus dependentes;

II - levantamento dos valores correspondentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, independentemente de rescisão do contrato individual de trabalho ou de qualquer outro tipo de pecúlio a que o paciente tenha direito.

Parágrafo único. O exame pericial para os fins deste artigo será realizado no local em que se encontre a pessoa, desde que impossibilitada de se locomover (LEI n. 7.670/88).

Art 20 aplicação em quotas de Fundos Mútuos de Privatização, regidos pela Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, permitida a utilização máxima de 50% (cinquenta por cento) do saldo existente e disponível em sua conta vinculada do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, na data em que exercer a opção (LEI n. 9.941/97).

A partir 2001 a alíquota de 8% foi majorada para 8,5%, onde os 8% continuam sendo destinados a financiar a seguridade social e o 0,5% são destinados ao governo conforme artigo da Lei Complementar abaixo:

Art. 2º Fica instituída contribuição social devida pelos empregadores, à alíquota de cinco décimos por cento sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador, incluídas as parcelas de que trata o art. 15 da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990 (LEI COMPLEMENTAR 110/01).

2.3.2.2 Instituto Nacional de Seguridade Social

2.3.2.2.1 Previdência Social

Contribuição à Previdência Social é a contribuição do empregador de 20% sobre o salário de contribuição, que se entende como todas as importâncias recebidas a qualquer título pelo segurado, em pagamento aos serviços prestados (LEI n. 8.212/91).

“A previdência Social tem por finalidade assegurar aos seus beneficiários meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, idade avançada, tempo de serviço, desemprego involuntário, encargos de família e reclusão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente” (VIANNA, 2000).

A Previdência Social possui caráter contributivo e de participação obrigatória, que visa: a cobertura de eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada; proteção à maternidade; proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário; salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados

de baixa renda; e pensão por morte do segurado, homem ou mulher ao cônjuge ou companheiro e dependentes.

As ações nas áreas de saúde, Previdência Social e Assistência Social serão organizadas em Sistema Nacional de Seguridade Social.

“A Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indistinta, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais” (VIANNA, 2000).

No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

1. Receitas da União;
2. Receitas das contribuições sociais;
3. Receitas de outras fontes.

Conforme Vianna (2000), constituem contribuições sociais:

- as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados e demais pessoas físicas a seu serviço mesmo sem vínculo empregatício;
- as dos empregadores domésticos, incidentes sobre o salário de contribuição dos empregados domésticos a seu serviço;
- as dos trabalhadores, incidentes sobre seu salário de contribuição;
- as das associações desportivas que mantêm equipe de futebol profissional, cujas contribuições incidem sobre a receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos de que participem, em todo território, em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e patentes e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculo desportivos;
- as incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção rural;
- as das empresas, incidentes sobre a receita ou faturamento e o lucro; as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.

São segurados da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: o empregado doméstico ou não e o contribuinte individual.

Neste caso, somente serão tratadas as contribuições a título da empresa. A contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social de acordo com a LEI n. 8.213/91 é de:

- vinte por cento 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, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;
- para financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve; b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio; c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave. (LEI n. 8.213/91).

A empresa é responsável pelo seu enquadramento, em conformidade com a Relação de atividades preponderantes e Correspondentes Graus de Risco (VIANNA, 2000).

O grau de risco determina a alíquota de contribuição de cada empresa para o financiamento dos gastos com benefícios decorrentes de acidentes do trabalho.

2.3.2.2.2 Contribuições Arrecadadas pelo INSS para Terceiros

O INSS recolhe, além das contribuições mencionadas na seção anterior, outros percentuais que são destinados a terceiros. São consideradas contribuições para terceiros: Salário Educação, INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária, SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial, SESI – Serviço Social da Indústria, SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial, SESC – Serviço Social do Comércio, SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Pequenas e Médias Empresas, DPC Diretoria de Portos e Costas do Ministério da Marinha, Fundo Aeroviário, SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, SEST – Serviço Social do Transporte, SENAT – Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte. Os percentuais relativos às contribuições de terceiros variam conforme o FPAS da empresa.

a) Salário-Educação

É uma contribuição a fundos estaduais e federais correspondente, em teoria, ao custo presumido do ensino dos filhos dos empregados da empresa que se encontram em idade de escolarização obrigatória (SANTOS, 1973).

“O Salário Educação tem por finalidade o financiamento do Ensino Fundamental dos empregados, bem como dos filhos destes” (VIANNA, 2000). “As empresas comerciais, industriais e agrícolas são obrigadas a manter o ensino primário de seus empregados e o ensino dos filhos destes, entre os sete e quatorze anos ou a concorrer para aquele fim, mediante a contribuição do salário-educação, na forma que a lei estabelecer” (art. 178 Constituição Federal).

Hoje a contribuição consiste em 2,5% sobre o salário contribuição, art. 3º inciso I, Decreto 87.043/82. Conforme, Vianna (2002), o INSS arrecada e repassa ao Tesouro Nacional e este mediante, autorização do MEC, transfere mensalmente uma quota de dois terços aos Estados e uma quota de um terço ao FNDE.

As contribuições para os órgãos federais, estaduais e municipais do poder público e respectivas autarquias; entidades filantrópicas; empresas de trabalho temporário e clubes de futebol profissional estão excluídas da contribuição, conforme a LEI n.4.440/64.

b) SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial

Conforme o Decreto-lei n.4048/42 é uma contribuição que possui a finalidade de organização e administração de escolas de aprendizagem industrial, estendida às de transporte e comunicações.

A alíquota incidente é de 1% sobre a remuneração paga pelas empresas do setor industrial aos empregados. Os contribuintes são as indústrias (exceto as do art. 2º do DECRETO-LEI n. 1.146/70); empresas de transporte; oficinas gráficas; empresas de telecomunicações; empresas de industrialização da pesca; indústria da construção civil – Códigos FPAS 507, 663 e 693.

As empresas sujeitas ao recolhimento da Contribuição Geral, cujo total de empregados seja superior a 500 (número global), deverão efetuar o recolhimento da Contribuição Adicional ao SENAI, onde a base de cálculo da referida contribuição

será o montante da remuneração paga aos empregados de todos os estabelecimentos aos quais se referem o recolhimento, sobre a qual incidirá 0,2%.

c) SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial

É uma contribuição que possui a finalidade de financiamento de atividade de organização e administração de escolas de aprendizagem .

A alíquota incidente é de 1% sobre a remuneração paga pelas empresas comerciais aos empregados e avulsos que lhe prestam serviços. Os contribuintes são as empresas do comércio atacadista; varejista; as empresas do comércio armazenador (exceto armazéns gerais); empresas de turismo e hospitalidade; estabelecimentos de saúde; as empresas de comércio-transportador-revendedor-retalhista de óleo diesel, óleo combustível e querosene; empresas de processamento de dados; escritórios; consultórios ou laboratórios de profissionais liberais (pessoas jurídicas) – FPAS 515. Também são contribuintes os tomadores de serviços de trabalhadores avulsos, contribuição sobre remuneração de trabalhadores avulsos vinculados ao comércio – FPAS 671 e 701, (VIANNA, 2000).

d) SESI – Serviço Social da Indústria

É uma contribuição que possui a finalidade de organização e administração de escolas de aprendizagem industrial, estendida às de transporte e comunicações. Contribuição destinada a entidades para manter o bem-estar social e para a melhoria do padrão de vida dos trabalhadores.

A alíquota é 1,5% sobre o total da remuneração paga pelas empresas do setor industrial aos empregados e avulsos que prestam o serviço durante o mês. Os contribuintes são os mesmos que contribuem para o SENAI (VIANNA, 2002).

e) SESC – Serviço Social do Comércio

É uma contribuição que possui a finalidade de aplicação em programas que contribuem para o bem-estar social dos empregados e suas famílias, das empresas relacionadas.

A alíquota incidente é de 1,5% sobre a remuneração paga pelas empresas comerciais aos empregados e avulsos que lhe prestam serviços. Os contribuintes são as empresas do comércio atacadista; varejista; as empresas do comércio armazenador (exceto armazéns gerais); empresas de turismo e hospitalidade; estabelecimentos de saúde; as empresas de comércio-transportador-revendedor-retalhista de óleo diesel, óleo combustível e querosene; empresas de processamento de dados; escritórios; consultórios ou laboratórios de profissionais liberais (pessoas jurídicas) – FPAS 515; os tomadores de serviços de trabalhadores avulsos, contribuição sobre remuneração de trabalhadores avulsos vinculados ao comércio – FPAS 671 e 701; as empresas de comunicação, de publicidade jornalística (exceto gráficas); de difusão cultural e artística – FPAS 574; clubes de futebol profissional, contribuições descontadas dos empregados a partir de 07.93, FPAS 647 e também FPAS 671.

f) INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária

É uma contribuição destinada a prestar serviços sociais no meio rural, promover a aprendizagem técnica, fomentar a economia e as atividades domésticas rurais, incentivar a criação de comunidade, cooperativas e associações rurais, realizar estudos e promover levantamento estatísticos sobre o campo.

Possui uma alíquota básica de 2,5% paga pelas indústrias relacionadas no art. 2º do DECRETO-LEI n. 1.146/70, inclusive cooperativas de cana-de-açúcar, laticínios, beneficiamento de café e de cereais, códigos FPAS 531, 795 e 817 e possui ainda uma contribuição adicional de 0,2% sobre o total da remuneração paga pelas empresas aos empregados e avulsos que lhe prestam serviços. Esta contribuição adicional é de responsabilidade de todas as empresas, independentemente do setor (VIANNA, 2000).

“As empresas que recolhem para o SESI/SENAI e SESC/SENAC são isentas de recolhimento para o INCRA. São excluídos da contribuição os cartórios, órgãos federais, estaduais e municipais de poder público, entidades filantrópicas e empresas de trabalho temporário” (VIANNA,2000).

g) SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Pequenas e Médias Empresas

É uma contribuição que possui a finalidade de aplicação em programas de apoio ao desenvolvimento das pequenas e microempresas (LEI n. 8.029/90 e LEI n.8.154/90).

A alíquota incidente é de 0,3% a 0,6% sobre a remuneração paga pelas empresas comerciais aos empregados e avulsos que lhe prestam serviços. Possuem alíquota de 0,3%, todas as empresas sujeitas à contribuição para SESI/SENAI e SESC/SENAC são contribuintes para o SEBRAE, incluindo as empresas de comunicação, publicidade, consultório de profissionais liberais, condomínios, creches, estabelecimento de ensino, clubes de futebol profissional, códigos FPAS 566, 574 e 647. A alíquota de 0,6% são para as indústrias, transportes ferroviários, empresas de telecomunicações, indústria de construção civil e armazéns gerais – FPAS 507; comércio atacadista, varejista, agentes autônomos do comércio, turismo e hospitalidade, estabelecimentos de serviço de saúde, escritórios – FPAS 515; empresas de transporte rodoviário, transporte de valores, distribuição de petróleo – FPAS 512; tomadores de serviços de trabalhadores avulsos (indústria) – FPAS 663; contribuição sobre remuneração de trabalhadores avulso vinculados ao comércio – FPAS 671; contribuição sobre férias dos trabalhadores avulsos vinculados à indústria – FPAS 698; contribuição sobre férias dos trabalhadores avulsos vinculados ao comércio – FPAS 701.

h) DPC – Diretoria de Portos e Costas do Ministério da Marinha

É uma contribuição que possui a finalidade de financiamento de atividades de ensino profissional marítimo (LEI n. 5.461/68). A alíquota incidente é de 2,5% sobre o total da remuneração paga pelas empresas vinculadas ao setor marítimo aos empregados e avulsos. As empresas de navegação marítima, fluvial, drenagem, empresas de administração e exploração de portos são contribuintes – FPAS 540; também incide sobre a remuneração de trabalhadores avulsos vinculados à Diretoria de Portos – FPAS 680 e contribuição sobre férias de trabalhadores avulsos – FPAS 710 e 809. As entidades que contribuem para a DPC não contribuem para SESI/SENAI e SESC/SENAC.

i) Fundo Aeroviário

É uma contribuição que possui a finalidade de financiamento de atividades de ensino aeronáutico de tripulantes técnicos e de especialistas civis. A alíquota incidente é de 2,5% sobre o total da remuneração paga pelas empresas vinculadas ao setor aeroviário, aos empregados e avulsos. As empresas aeroviários, empresas de serviços aéreos especializados, empresas de telecomunicações aeronáuticas, empresas de implantação, operação e exploração de aeroportos, manutenção de aeronaves e equipamentos aeronáuticos – FPAS 558. As entidades que contribuem para o Fundo Aeroviário não contribuem para SESI/SENAI e SESC/SENAC .

j) SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural

É uma contribuição que possui a finalidade de organização, administração e execução do ensino de formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural. A alíquota incidente é de 2,5% sobre o total da remuneração paga a todos empregados pelas pessoas jurídicas de direito privado ou a elas equiparadas que exercem as seguintes atividades: sindicatos, federações e confederações patronais rurais, empresas associativas sem produção rural, agenciadoras de mão-de-obra rural, constituídas como pessoa jurídica, a partir de agosto de 1994 – FPAS 787 e 817. A contribuição é de 0,1% devida pelo equiparado a autônomo (produtor pessoa física com empregados), a partir de 01.04.93 – FPAS 744. As entidades que contribuem para o SENAR não contribuem para SESI/SENAI e SESC/SENAC (LEI n. 8.315/91).

k) SEST – Serviço Social do Transporte

É uma contribuição que possui a finalidade de gerenciamento, desenvolvimento e execução de programas voltados à promoção social do trabalhador em transporte rodoviário e do transportador autônomo, nos campos de alimentação, saúde, cultura, lazer e segurança do trabalho.

A alíquota incidente é de 1,5% sobre o total da remuneração paga a todos empregados no caso da empresa; ou 1,5% calculado sobre o salário de contribuição previdenciária dos transportadores rodoviários autônomos. São contribuintes as empresas de transporte rodoviário, empresas de transporte de valores, empresas de

distribuição de petróleo, empresas de locação de veículos, tomadores de serviços de transportador rodoviário autônomo, FPAS 612 e 620. As entidades que contribuem para o SEST não contribuem para SESI/SENAI desde 01.01.94 (LEI n. 8.706/93).

l) SENAT – Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte

É uma contribuição que possui a finalidade de gerenciamento, desenvolvimento e execução de programas voltados à promoção social do trabalhador em transporte rodoviário e do transportador autônomo, nos campos de alimentação, saúde, cultura, lazer e segurança do trabalho.

A alíquota incidente é de 1,5% sobre o total da remuneração paga a todos empregados no caso da empresa; ou 1,5% calculado sobre o salário de contribuição previdenciária dos transportadores rodoviários autônomos. São contribuintes as empresas de transporte rodoviário, empresas de transporte de valores, empresas de distribuição de petróleo, empresas de locação de veículos, tomadores de serviços de transportador rodoviário autônomo, FPAS 612 e 620. As entidades que contribuem para o SEST não contribuem para SESI/SENAI desde 01.01.94, (LEI n. 8.706/93).

m) SESCOOP – Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo

É uma contribuição, que possui a finalidade de organizar, administrar e executar, em todo o território nacional, o ensino de formação profissional, o desenvolvimento e a promoção social do trabalhador em cooperativa e dos cooperados.

Constituem receita do SESCOOP a contribuição incidente é de 2,5% sobre o total da remuneração paga a todos os empregados pelas cooperativas; doações e legados; subvenções voluntárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios; rendas oriundas de prestação de serviços, da alienação ou da locação de seus bens; receitas operacionais e penas pecuniárias (VIANNA, 2000).

A contribuição de 2,5% sobre a remuneração será recolhida pela Previdência Social e substitui a contribuição para o SENAI, SESI, SENAC, SESC, SENAT, SEST, SENAR, a partir de 01.01.99.

2.3.2.2.3 Síntese dos valores e códigos do FPAS

Nos anexos estão os percentuais de contribuições arrecadadas pelo INSS, inclusive para Terceiros, de acordo com os Códigos FPAS, bem como a descrição de cada um destes códigos.

A próxima seção levanta o impacto desses encargos no custo de mão-de-obra, levantando o total dos percentuais incidentes em relação ao salário contratado.

2.4 COEFICIENTE DOS ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS

A definição de encargos trabalhistas e sociais é um debate que se arrasta há muitos anos. Os percentuais de encargos variam de 35% a mais de 100%, tanto nos meios acadêmicos, quanto profissionais brasileiros e entidades sindicais. Mas a grande diferença entre eles está na base de referência, ou seja, a parte negociada, a unidade salarial. Somente sabendo qual é essa base, torna-se possível definir e diferenciar uma da outra.

Existem duas principais interpretações. A primeira amplamente aceita pelos empresários, a partir de um conceito restrito de salário, conclui que os encargos trabalhistas e sociais no Brasil chegam a atingir mais de 100% do salário. A segunda interpretação, adotada pelo DIEESE e outros centros de pesquisa, conclui que o peso dos encargos é de 25% sobre o salário (SANTOS, 1997).

2.4.1 COEFICIENTE DOS ENCARGOS TRABALHISTAS E SOCIAIS DEFENDIDO PELOS EMPRESÁRIOS

Pastore (1994), divide os encargos trabalhistas e sociais em quatro grupos:

Grupo A – OBRIGAÇÕES SOCIAIS:

- FGTS
- Previdência Social
- Salário-Educação
- Acidente do trabalho
- Sesi / Sesc
- Senai / Senac

- Sebrae
- Incra

Grupo B – TEMPO NÃO TRABALHADO I

- Repouso Semanal
- Férias
- Abono de Férias
- Feriados
- Aviso Prévio
- Auxílio-Enfermidade

Grupo C – TEMPO NÃO TRABALHADO II

- Décimo terceiro salário
- Despesas de rescisão contratual

Grupo D - INCIDÊNCIAS CUMULATIVAS

- Incidência cumulativa Grupo A / Grupo B
- Incidência cumulativa Grupo A sobre o décimo terceiro salário

No Grupo A de encargos sociais correspondentes às obrigações que, por Lei, Constituição Federal 88, incidem diretamente sobre a folha de pagamento.

No Grupo B são considerados os direitos de salários dos dias em que não há prestação de serviços e por conseqüência, sofrem a incidência dos encargos classificados no grupo anterior. Engloba os encargos oriundos da necessidade de reposição de mão-de-obra diretamente envolvida com a prestação, na ocorrência de falta ou ausência de elemento integrante da equipe em dias produtivos de cada setor ou ramo de atividade, que são garantidos por lei, por acordos, dissídios e convenções coletivas de trabalho (CLT, Constituição Federal / 88).

No Grupo C são considerados os direitos e recebimento de gratificações, como a gratificação natalina e as verbas rescisórias, como as do Grupo B, também, sofrem incidência do grupo A, exceto no casos da multa sobre o FGTS.

No Grupo D corresponde às reincidências cumulativas dos encargos do Grupo A sobre os Grupos B e C.

Esta definição de encargos sociais e trabalhistas se aplica a empregados horistas. Para os mensalistas, a parte do repouso semanal remunerado não seria considerado.

Para a composição dos encargos do Grupo A não há dificuldade em se apurar os percentuais, visto que são estipulados pelo governo e controlados pelas entidades a que se destinam.

Para composição e cálculo dos percentuais de encargos constante no Grupo B e Grupo C, torna-se necessário determinar o número de horas produtivas no ano dentro de cada tipo de jornada de trabalho (Santos, 1972).

Para composição e cálculo dos encargos sociais e trabalhistas do empregador, devem-se levar, em consideração, premissas que reflitam os dados médios das empresas que atuam no ramo de atividades em análise, tendo cada uma delas características específicas quanto à rotatividade de mão-de-obra; política de benefícios e salários; critérios de demissão; prazos contratuais; composição de seu quadro funcional entre homens e mulheres; dias totais ano; horas trabalhadas; horas produtivas; entre outros. Dentre eles, são destacados alguns que são utilizados pela maioria das empresas.

Parâmetros gerais para cálculo dos encargos sociais:

- Dias totais no ano igual a 365 dias;
- Feriados por ano igual a 12 dias;
- Dias de férias: 30 dias ano – 4 repouso semanais = 26 dias ano;
- Domingos por ano igual a 52 dias;
- Dias efetivamente trabalhados: são as horas que efetivamente os empregados estarão à disposição do empregador. É igual aos dias no ano 365, menos os dias de repouso 52, menos os dias de feriados 12, menos os dias de férias que é igual a 275 dias trabalhados no ano;
- Horas produtivas anuais são dadas pelos os dias produtivos ano 275, multiplicados por 7.33 jornada diária, resultando em 2.015,75 horas anuais.

Os percentuais de incidência dos encargos trabalhistas e sociais são dados através dos quocientes entre os dias / horas em análise sobre os dias / horas

trabalhadas previstas no ano (PASTORE, 1994). O exemplo foi trabalhado com indicadores da indústria de transformação. Como modelo, cada empresa, de acordo com suas particularidades, deve formar seus indicadores visto que eles variam de setor para setor. São eles:

- Repouso Semanal: são considerados 52 domingos / 275 dias trabalhados x 100 = 18,91%;
- Férias: são considerados 26 dias de férias / 275 dias trabalhados x 100 = 9,45%;
- Feriados: 12 feriados ano / 275 dias trabalhados ano x 100 = 4,36%;
- Abono de férias (1/3 férias): 30 dias férias x 1/3 férias / 275 dias trabalhados x 100 = 3,64%;
- Aviso prévio: o índice de incidência é de 1,32% (3,6 dias / 275 dias x 100) (PASTORE, 1994);
- Auxílio-enfermidade: é considerado 1,5 dia por empregado como falta por motivo de doença. índice de ocorrência é de 0,55% (1,5 dias / 275 dias trabalhados x 100), (PASTORE, 1994);
- 13º Salário: 30 dias / 275 dias trabalhados x 100 = 10,91%
- Despesas de rescisão contratual: índice de ocorrência é de 2,57%, (PASTORE, 1994).

Os cálculos dos percentuais de incidência do Grupo D são realizados através da multiplicação do percentual do Grupo A pelo percentual do Grupo B e a incidência do FGTS sobre o 13º salário é realizada através da multiplicação de 8,5% do FGTS pelo percentual do 13ºsalário.

Esses encargos derivam de obrigações constitucionais e da CLT. Encontram-se na tabela 2 a soma das despesas relativas às obrigações de caráter social e trabalhistas. Trata-se de despesas de caráter obrigatório, sem a possibilidade de negociação, quando do seu eventual descumprimento dispara imediatamente uma ação trabalhista (PASTORE, 1997).

Tabela 1: Encargos Sociais Básicos no Setor Industrial - Horistas

Tipos de encargos	% sobre o salário
A - Obrigações Sociais	
Previdência Social	20,0
FGTS	8,50
Salário-educação	2,5
Acidentes de trabalho (média)	2,0
SESI	1,5
SENAI	1,0
SEBRAE	0,6
INCRA	0,2
Subtotal A	36,3
B - Tempo não-trabalhado 1	
Repouso semanal	18,91
Férias	9,45
Feriados	4,36
Abono de férias	3,64
Aviso Prévio	1,32
Auxílio-enfermidade	0,55
Subtotal B	38,23
C - Tempo não-trabalhado 2	
Gratificação natalina	10,91
Despesas de rescisão contratual	3,21
Subtotal C	14,12
D - Reflexos dos itens anteriores	
Incidência cumulativa grupo de A/B	13,88
Incidência do FGTS sobre o 13º	0,93
Subtotal D	14,81
Total geral	103,46

Fonte: adaptado de PASTORE (1997, p.20).

Significando que, para cada real de salário contratual, são pagos 1,03 na folha de pagamento, o que se define como encargos sociais e trabalhistas.

Na realidade, o peso final dos encargos sociais ultrapassa aos 103,46% acima indicados, pois a Tabela acima deixa de incluir despesas que ocorrem em casos especiais, também compulsórias, como os adicionais por insalubridade, periculosidade e penosidade, assim como as licenças e ausências que são pagas pelas empresas nos casos de: paternidade (5 dias), alistamento militar (3 dias em média), alistamento eleitoral (2 dias), casamento (3 dias), óbito (2 dias) e doação de sangue (1 dia) (PASTORE, 1997, p.21)

Os encargos trabalhistas e sociais possuem caráter compulsório, o que torna o principal empecilho para flexibilizar as relações de trabalho.

2.4.2 CÁLCULO ALTERNATIVO

Conforme Pastore (1997), o DIEESE considera que as obrigações trabalhistas constituem uma série de medidas que devem ser observadas pelos empregadores para a contratação legal de um assalariado. Entre essas obrigações incluem-se, com efeito, aquelas que podem ser consideradas como encargos trabalhistas e sociais incidentes sobre a folha de pagamento.

O salário é a remuneração total recebida integral e paga diretamente ao trabalhador, como contraprestação pelo seu serviço ao empregador. Essa remuneração subdivide-se em três partes, a saber:

- salário contratual recebido mensalmente, inclusive as férias;
- salário diferido (ou adiado), recebido uma vez a cada ano (gratificação natalina e 1/3 de férias);
- salário recebido eventualmente (FGTS e outras verbas rescisórias).

Todas essas partes constituem aquilo que o trabalhador "põe no bolso", seja em dinheiro vivo, ou na forma de uma espécie de conta-poupança aberta em seu nome pelo empregador (o FGTS, que constitui um patrimônio individual do trabalhador).

Já os encargos sociais incidentes sobre a folha restringem-se às contribuições sociais pagas pelas empresas como parte do custo total do trabalho, mas que não revertem em benefício direto e integral do trabalhador. São recolhidos ao governo, sendo alguns deles repassados para entidades patronais de assistência e formação profissional.

Uma empresa, por exemplo, que admite um trabalhador por um salário contratual hipotético de R\$ 100,00 gastará um total de R\$ 153,93. Nessa conta, está incluída a remuneração média mensal total recebida integral e diretamente pelo trabalhador (R\$ 123,04), bem como os encargos sociais sobre a folha de pagamentos média mensal (R\$ 30,89). Dito em outras palavras, o custo total do trabalho, incluídos os encargos sociais, supera em 53,93% o valor do salário contratual registrado na carteira profissional.

**Tabela 2 - Desembolso total mensal para empregar um trabalhador -
(Salário contratual hipotético de R\$ 100,00)**

Itens de despesa	Subparcelas	Desembolso R\$
1. Salário contratual		100
2. 13º e adicional de 1/3 de férias (como proporção mensal)		11,11
3. Folha de pagamento média mensal (1 + 2) (base de cálculo dos encargos sociais)		111,11
4. FGTS e verbas rescisórias (proporção mensal)		11,93
5. Remuneração média mensal total do trabalhador (3 + 4)		123,04
6. Encargos sociais (incidentes sobre R\$ 111,11)		30,89
6.1 – INSS (20%)	22,22	
6.2 – Seguro de acidentes de trabalho (2% em média)	2,22	
6.3 – Salário-educação (2,5%)	2,78	
6.4 – Incra (0,2%)	0,22	
6.5 – Sesi ou Sesc (1,5%)	1,67	
6.6 – Senai ou Senac (1,0%)	1,11	
6.7 – Sebrae (0,6%)	0,67	
7. Desembolso total mensal do empregador (5 + 6)		153,93

Fonte: DIEESE.

Assim, pode-se dizer que os encargos sociais representam 30,89% do salário contratual ou 27,8% da folha média mensal da empresa ou 25,1% da remuneração total recebida pelo trabalhador ou, ainda, 20,07% do custo total do trabalho para a empresa.

Esta definição de encargos, utilizada pelo DIEESE, leva em consideração somente a parte do INSS, porque parte de uma visão ampla de salário, incluindo como salário toda remuneração recebida pelo trabalhador.

O conceito de encargos defendido pelo DIEESE é restrito, pois considera somente aquilo que o empregado põe no bolso. Esta definição é frágil, visto que no momento da aposentadoria, o trabalhador se utiliza dos recursos pagos pelo empregador. O mesmo acontece com os recursos destinados ao seguro-acidente, (PASTORE, 1997). Toda a parte dos encargos trabalhistas foi considerada dentro de um conceito amplo de salário.

A constituição e a CLT estabelecem que a empresa contrate um empregado por “x” e deve pagar mais “y” por encargos e é isso, no final, que entra no resultado das empresas.

A definição de encargos sociais e trabalhistas é amplamente discutida no Brasil. O importante é saber qual é o salário acordado entre empregador e empregado em contraprestação a um serviço prestado. Em função desse salário é devida pelo empregador uma série de obrigações que deverão ser pagas, seja ao empregado ou a entidades de fins sociais.

O empregador paga um ônus, seja ao empregado, seja às entidades governamentais. Esses ônus ou encargos trabalhistas e sociais variam de empresa para empresa, dependendo do setor ao qual a empresa pertence, das atividades desenvolvidas, dos acordos e decisões coletivas pactuados.

O empregador somente possui ferramentas para alterar a parte variável de sua folha salarial, que é a unidade salarial acordada. As demais despesas são fixas independente da vontade do empregador. Elas são proporcionais ao salário contratual (PASTORE, 1997).

Os encargos sociais e trabalhistas no Brasil são elevados e rígidos. A busca pela competitividade, uma exigência crescente da integração da economia internacional, e a preocupação, cada vez maior, com a geração de empregos sugerem que esses encargos sejam reduzidos e principalmente flexibilizados.

A seção seguinte demonstra como são realizadas as apropriações dos encargos de férias e da gratificação natalina. Por seu caráter particular (são pagos em datas específicas), e devem ser apropriadas à proporção que os empregados prestam serviços.

2.5 APROPRIAÇÃO DOS ENCARGOS, FÉRIAS E 13º SALÁRIO, NO CUSTO DA MÃO-DE-OBRA

As férias e o 13º salário são ônus que devem ser distribuídos uniformemente ao longo dos meses em que o empregado permanecer à disposição da empresa (ROCHA, 1991).

A contabilização e a apropriação desses encargos deve ser realizada mensalmente, constituindo um importante instrumento para efeito de análise e

apuração do resultado efetivo das operações sociais da empresa. Esta prática atende ao princípio Contábil da Competência.

Do ponto de vista fiscal, a contabilização desta provisão deve ser realizada para efeito da redução ou suspensão da estimativa mensal ou de apuração do lucro, pois as bases de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro devem ser determinadas partindo-se de um resultado que inclui a despesa incorrida. Caso ela não seja considerada, a empresa estará antecipando o pagamento dos referidos tributos, em face da não apropriação de uma despesa incorrida por competência.

A provisão do 13º salário, encargo complementar do salário, é calculada tomando por base a remuneração do empregado no mês em que ela estiver sendo constituída assim, constitui tal provisão com base em 1/12 do valor bruto da folha de pagamento (FIECAFI, 2000).

As férias devem tomar como base o salário nominal mais um terço de seu valor, sendo a sua contabilização realizada por percentuais predeterminados sobre o valor bruto da folha de pagamento, e os salários pagos aos empregados em férias devem ser debitados na conta de provisão (FIECAFI, 2000).

Os encargos sociais INSS e FGTS referentes a estas provisões devem ser da mesma forma provisionados.

As provisões trabalhistas são classificadas, levando em conta as datas em que se espera efetuar os respectivos pagamentos. Aquelas obrigações que se espera pagar até o final do próximo exercício (ou ciclo operacional) são classificadas no passivo circulante (FIECAFI, 2000).

2.6 ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS NO MERCOSUL E EM OUTROS PAÍSES

O objetivo desta seção é o de realizar um comparativo dos encargos trabalhistas e sociais do Brasil em relação a outros países, visando obter um panorama da situação atual.

A pesada carga tributária, aliada aos elevados encargos sobre a mão-de-obra, tem singularizado o Brasil, também, em relação a seus parceiros no processo de integração do MERCOSUL (A QUESTÃO.....1995).

O MERCOSUL tem no Brasil sua maior força econômica. No entanto, o sistema tributário vigente no país, dificulta, não só o processo de harmonização, como também inibe o avanço da consolidação do esforço de integração, rumo a um efetivo mercado comum, já que provoca a perda de competitividade dos produtos brasileiros relativamente aos demais do bloco, e acirra assimetrias (A QUESTÃO.....1995).

Em alguns países, os encargos sociais são mais baixos e, o que é mais importante, são negociáveis na sua grande maioria. Na Europa, apesar do alto nível de regulamentação, há inúmeros tipos de contratos de trabalho com poucos encargos sociais, especialmente quando se trata de jovens em fase de formação, ampliação de empreendimentos, novos negócios, trabalho sazonal, trabalho temporário e trabalho em tempo parcial (PASTORE, 1997).

Em quase todos os países as férias são progressivas e partem de mínimos relativamente baixos. No Chile, para citar um país mais próximo do Brasil, a lei garante 15 dias de férias por ano durante os primeiros dez anos de trabalho na mesma empresa. Depois disso, a lei acrescenta um dia de férias a cada três anos de empresa. Isso significa que 50% do custo das férias são de natureza variável enquanto que, entre nós, 100% é de natureza fixa (PASTORE, 1997).

A tabela 3 compara os encargos trabalhistas e sociais do Brasil em relação aos países do MERCOSUL.

Tabela 3: Itens de Encargos Sociais no Mercosul (Setor Industrial Horistas)

	Brasil	Argentina	Uruguai	Paraguai
Tipos de encargos	% Salário	% Salário	% Salário	% Salário
Horas Anuais Trabalhadas	2.015	2.264	2.264	2.304
A- Obrigações Sociais				
Previdência Social	20,00	33,00	19,50	15,50
FGTS	8,50			
Salário-educação	2,50			
Acidentes de trabalho (média)	2,00		2,00	
SESI	1,50			
SENAI	1,00			1,00
SEBRAE	0,60			
INCRA	0,20			
Subtotal A	36,30	33,00	21,50	16,50
B - Tempo não-trabalhado 1				
Repouso semanal	18,91			
Férias	9,45	4,54	8,11	4,77
Feriados	4,36	3,24	1,62	3,18
Abono de férias constitucional	3,64			
Aviso Prévio	1,32	6,78		
Auxílio-enfermidade	0,55			
Subtotal B	38,23	14,56	9,73	7,95
C - Tempo não-trabalhado 2				
13º salário	10,91	9,74	9,74	9,55
Despesas de rescisão contratual	3,21	4,00	2,00	4,00
Subtotal C	14,12	13,74	11,74	13,55
D - Outros				
Seguro de Vida		0,04		0,12
Impostos s/ Remuneração			1,00	
Subtotal D	0,00	0,04	1,00	0,12
E - Reflexos dos itens anteriores				
Incidência cumulativa grupo de A/B	13,88	4,80	2,09	1,31
Incidência FGTS s/ 13º	0,93			
Incidência A/13º sal.		3,21	2,09	1,57
Outras incidências		0,92		
Subtotal E	14,81	8,93	4,19	2,88
Total geral	103,46	70,27	48,16	41,00

Fonte: adaptado de Pastore (1997, p.91)

O Brasil possui a maior carga de impostos sobre o custo de mão-de-obra em relação aos países do MERCOSUL. Isso dificulta o setor trabalhista, em conceder livre trânsito de trabalhadores, já que existem tamanhas diferenças no custo de pessoal.

3 ESTUDO DE CASO

3.1 IDENTIFICAÇÃO DA EMPRESA

Em 11 de julho de 1899, em Turim, na Itália, nasceu a Fiat, uma empresa modesta que, aos poucos, foi mudando, crescendo, transformando-se e evoluindo, assim como a economia e o desenvolvimento industrial da Itália.

A história da Fiat não é marcada somente pela construção de automóveis. A empresa se destacou na fabricação de outros veículos como tratores, trens, navios, aviões e, até mesmo, submarinos (EXPRESSO FIAT 1999).

Atualmente, mais de um século depois, o Grupo Fiat é composto por quase mil empresas. Além de produzir os carros de sua própria marca, é proprietária ou acionista majoritária das principais escudeirias automotivas do mundo, entre elas a Alfa Romeo, a Lancia, a Masserati, Autobianchi, Innocenti e a Ferrari, tornando-se um dos maiores conglomerados industriais do mundo, assim como uma referência empresarial na Europa.

3.1.1 HISTÓRICO DA FIAT NO BRASIL

Quando decidiu construir sua fábrica no Brasil, a Fiat Automóveis gerou uma série de especulações entre os estados brasileiros. Críticos afirmavam que seria inviável instalar um complexo automobilístico em Minas Gerais. Apesar da localização estratégica e da potencialidade do Estado, poderia se esperar muito pouco em termos de crescimento industrial.

A primeira ligação rodoviária de Belo Horizonte aos centros mais desenvolvidos ocorreu na década de 50 e, em 1976, quando o Brasil dava a sua primeira arrancada para um crescimento acelerado, a capital de Minas Gerais ainda era uma cidade praticamente isolada do desenvolvimento industrial, atuando apenas como fornecedora de mão-de-obra e matérias-primas para o eixo Rio de Janeiro - São Paulo.

Em termos quantitativos, a região de São Paulo, Santos, Rio de Janeiro, Niterói e Vale do Parnaíba, equivalente a 0,5% do território brasileiro, correspondia a 60% da produção industrial do país (EXPRESSO FIAT, 1999). A participação do Estado de São Paulo na renda interna industrial aumentava, a cada ano, e o governo federal

passou a incentivar uma política de desconcentração, estimulando o desenvolvimento regional.

Apesar de ter sido inaugurada em 1976, pouco antes, iniciaram-se os contatos quando o então governador de Minas Gerais, Rondon Pacheco, realizou os primeiros contatos com a Fiat S.p.A. Seu objetivo principal era de incentivar a maior indústria automobilística italiana a realizar novos investimentos em um pólo industrial emergente, de excelente localização e potencial, pois a FiatAllis havia se instalado, em Contagem, na década de 60.

Em 1973, ocorreu a assinatura do acordo de comunhão de interesses entre o governo de Minas Gerais e a Fiat S.p.A., constituindo a Fiat Automóveis S.A..

A inauguração da primeira empresa automobilística do Estado de Minas Gerais aconteceu no dia 9 de julho de 1976, com a presença do presidente do Brasil, Ernesto Geisel, do presidente da Fiat S.p.A., Giovanni Agnelli, do governador Aureliano Chaves e diversas outras autoridades. Nesse mesmo dia, a Fiat iniciava a produção em série do Fiat 147 que foi apresentado ao público no Salão do Automóvel do mesmo ano. Derivado do Fiat 127 italiano, o 147 teve uma produção inicial de 20 mil unidades por ano para, em 1981, atingir uma produção de 200 mil veículos por ano (EXPRESSO FIAT, 1999).

Paralelamente à produção do 147, a Fiat apresentava, no dia da inauguração, o protótipo movido a álcool do mesmo modelo. O projeto pioneiro desenvolvido em uma parceria Brasil e Itália reforçava o recém-lançado Pró-álcool que visava combater a falta de gasolina gerada pela crise mundial do petróleo.

Cumprindo o papel de indústria pioneira, destacam-se os seguintes atos de inovação:

- tração dianteira, motor transversal em 1976;
- picape derivada de automóvel em 1978;
- carro a álcool em 1979;
- van compacta, lançamento do Fiorino em 1980;
- perua compacta quatro portas em 1989;
- carro com motor 1.000 cilindradas em 1990;
- carro com motor 16 válvulas em 1993;
- carro com motor turbo em 1994;
- carro mundial lançado no Brasil em 1996;

- carro nacional com *air bag* em 1997;
- carro com câmbio de seis marchas em 1998;
- carro com motor cinco cilindros em 1998;
- carro com *air bag* lateral em 1999;
- picape com cabine estendida em 1999;
- carro com motor *drive buy ware* em 2001

3.1.2 ANÁLISE INTERNA

A Fiat Automóveis conta com uma estrutura empresarial de aproximadamente sete mil funcionários ligados diretamente à empresa e mais outros alocados em empresas prestadoras de serviço, quer seja na área produtiva, quer seja na área administrativa. Sua capacidade produtiva gira em torno de mil e quinhentos veículos ao dia, para o mercado interno e externo.

Seus empregados estão divididos em duas categorias: mensalistas, cuja base salarial é estipulada por mês e a dos horistas cuja base salarial é contratada por horas. O percentual de mensalistas é de 17% e os horistas 83%.

Hoje a empresa possui cinco tipos diferenciados de horários de trabalho, dependendo do setor e da necessidade de cada função. Os empregados ligados diretamente à produção trabalham em esquema de revezamento de horário: na primeira semana o empregado trabalha no 1º turno, na semana seguinte, ele trabalha no 2º turno. Aproximadamente 80% dos empregados possuem seu contrato de trabalho baseado neste horário, 18% possuem o contrato de trabalho fixado no turno central e o pouco menos de 2% possuem o contrato fixado no turno de letras, onde a jornada de trabalho funciona no esquema de 4x1 e 4x2, o que significa que a pessoa trabalha ininterruptamente quatro dias e folga um dia, depois trabalha quatro dias e folga dois dias, independentemente se é sábado, domingo ou feriado. Outro grupo de pessoas trabalham no 3º turno fixo.

O quadro 1 apresenta o comparativo dos horários de trabalho.

Horário trabalho	Nº de horas da jornada		Nº de horas de refeição		Nº de horas de trabalho	
		Fração Hora		Fração Hora		Fração Hora
1º Turno 06:00 às 15:48	9 hs. 48 min.	9,80	1 hora	1,00	8 hs. 48 min.	8,80
2º Turno 15:48 às 1:09	9 hs. 21 min.	9,35	1 hora	1,00	8 hs. 21 min.	8,35
3º Turno 20:00 às 06:00 Domingo	10 hs	10,00	1 hora	1,00	9 hs	9,00
00:00 às 06:00 Terça a Sábado	6 hs.	6,00			6 hs.	6,00
LETRAS 06:00 às 15:00 1º horário	9 hs.	9,00	1 hora	1,00	8 hs	8,00
14:15 às 23:09 2º horário	8 hs. 54 min.	8,90	1 hora	1,00	7 hs. 54 min.	7,90
21:57 às 06:05 3º horário	8 hs. 8 min.	8,13	1 hora	1,00	7 hs. 8 min.	7,13
Central 7:52 às 17:40	9 hs. 48 min.	9,80	1 hora	1,00	8 hs. 48 min.	8,80

Quadro 1: Horário de Trabalho

A produção é realizada em dois turnos produtivos, com mix variado de produtos. O horário de trabalho é realizado, de 6:00 da manhã até 1:09 do dia seguinte, para os empregados ligados diretamente à produção. A jornada de trabalho semanal é de 42,88 horas entre o primeiro e segundo turno.

O quadro 2 apresenta a média da jornada semanal remunerada entre o primeiro e segundo turno.

Turnos	Jornada Semanal	Média Jornada Semanal
1º Turno	44,00	42,88
2º Turno	41,75	

Quadro 2: Jornada Semanal

A análise do horário de trabalho e a distribuição do pessoal nos quadros de horários se fazem importantes para o cálculo do percentual de encargos de adicional noturno incidente no custo da mão-de-obra.

Com uma estrutura enxuta, a montadora se destaca pela flexibilidade como um diferencial na obtenção de rapidez no tempo de resposta. A facilidade de adaptação foi um processo de adequação às necessidades do mercado.

As áreas trabalham em sintonia por meio dos seguintes processos de planejamento:

- plano operativo: atualizado mensalmente, são previsões do ano em curso e do próximo ano;
- *budget*: elaborado uma vez por ano contendo objetivos para o ano seguinte;
- *forecast*: atualização do *budget*.

3.2 CUSTO DA MÃO-DE-OBRA

A elaboração mensal do custo da mão-de-obra é realizada pelo setores de Recursos Humanos, Administrativo e Financeiro e Análise do trabalho, seja ele realizado ou preventivo.

No custo da mão-de-obra da montadora estão incluídos o salário contratual, horas extras, adicional noturno, absenteísmo, férias, gratificação natalina, INSS, FGTS, aviso prévio, multas rescisórias e os custos de benefícios, transporte e restaurante. Baseadas no contrato de trabalho existem duas categorias de custo: uma para os horistas e outra para os mensalistas. No caso dos horistas, há uma divisão entre horista direto e horista indireto. O horista direto é aquele que trabalha diretamente na produção e o tempo dedicado à realização das tarefas é facilmente determinado, já o horista indireto trabalha dando suporte à produção. No caso dos horistas, o custo da mão-de-obra é fixado em horas e para os mensalistas o custo é fixado em mês.

Além dessas classificações o custo da mão-de-obra é contabilizado em dois planos diferenciados de contas: entre o civil e o gestional. O custo civil atende a legislação fiscal brasileira e o custo da mão-de-obra é dividido por contas específicas de acordo com as verbas que saem da folha de pagamento, são elas: salário, horas extras, adicional noturno, gratificação natalina, férias, obrigações sociais e outras. Estas contas também são divididas em horistas e mensalistas. Já no plano gestional também estão separadas entre horistas e mensalistas e subdivididas pelos grupos de apuração, onde são determinados os custos unitários de cada categoria. Estes são grupos que possuem características profissionais em comum, além de estarem ligados pelas suas atividades afins. São eles: Comercial, Industrial, Engenharia do Produto e G&A que inclui as áreas Financeiras, Recursos Humanos, Comunicação Social, Produto e Logística. Os custos da mão-de-obra da área

Industrial estão ligados diretamente ao custo do produto, seja no custo fixo, ou no variável. As demais áreas estão ligadas aos custos de estrutura. A empresa adota o regime de competência para contabilização de seus resultados.

Estes grupos de apuração estão subdivididos por centros de responsabilidades onde o custo total de cada grupo é rateado pelo número total de pessoas (para mensalistas) e por horas, para horistas.

Os quadros 3 e 4 esquematizam o custo civil e o custo gestional, respectivamente.

	MENSALISTAS	HORISTA
Salário		
Hora extra		
Adicional Noturno		
Férias		
Absenteísmo		
Aviso Prévio		
Multas rescisórias		
Obrigações sociais		

Quadro 3: Custo Civil por Tipologia e Categoria

	MENSALISTAS	HORISTA / HORAS
INDUSTRIAL		Horas mão de obra direta Horas mão de obra indireta
COMERCIAL		
ENGENHARIA DO PRODUTO		
OUTRAS		

Quadro 4: Custo Gestional por Grupos de Apuração & Categoria

3.2.1 ELABORAÇÃO CUSTO DA MÃO-DE-OBRA

O Custo da mão-de-obra é elaborado por uma empresa terceirizada e inicia-se após apuração do cálculo da folha de pagamento. Essa empresa recebe os dados de dois sistemas de recursos humanos: um sistema de gerenciamento de Recursos Humanos, que possui uma base de dados dos empregados contendo informações cadastrais, histórico salarial, histórico de treinamentos, dados organizacionais da empresa, etc; outro é um sistema de frequência dos empregados, que controla o ponto, a entrada e saída de funcionários no interno da fábrica.

Após a atualização do sistema da folha de pagamento, é elaborado o cálculo, que passa por uma análise para validação dos dados. Após validado esse sistema inicia-se o cálculo das provisões mensais de gratificação natalina, de férias, de 1/3 de férias constitucional e sindical e de seus respectivos encargos. Todos os demais custos de encargos e salários são contabilizados diretamente no mês em que ocorrem.

As provisões mensais também são elaboradas de duas formas distintas, uma civil e outra gestional. A provisão civil é realizada conforme a legislação brasileira: são provisionados no custo da mão-de-obra 1/12 avos de férias, gratificação natalina e 1/3 férias constitucional e sindical. Ela é utilizada nos balanços legais da empresa. A outra, chamada de provisão gestional, é baseada nos números de horas trabalhadas e / ou dias trabalhados. O objetivo aqui é de que no período em que não houver horas trabalhadas, não haja custo. É esse custo que a empresa utiliza internamente no seu resultado econômico. Abaixo segue a forma detalhada de cálculo das provisões:

a) PROVISÃO FÉRIAS

Fórmula: $(\text{salário base contratual} / \text{quantidade dias estimados ano}) \times (\text{quantidade dias trabalhados no mês})$

Observações:

- não verifica período aquisitivo;
- não verifica se o empregado já gozou férias;
- observa sempre dias ou horas trabalhadas;
- período de apuração é de Janeiro a Dezembro;

- no caso de faltas, estas são acumuladas durante o ano e incluídas na base de cálculo.

Exemplo prático para os MENSALISTAS

Mês referência: janeiro;

Salário contratual: 2913,34;

Quantidade estimada de dias ano: $360 - 30 - 1 = 329$, sendo 360 dias totais ano, 30 dias de férias e 1 falta acumulada no ano;

Quantidade de dias trabalhados acumulados no mês: $30 - 4 - 1 = 25$, sendo 30 dias no mês, 4 dias de férias no mês e 1 falta no mês;

Cálculo da provisão:

$$\text{Férias} = (2913,34 / 329) \times 25 = 221,38$$

$$1/3 \text{ de férias constitucional} = 221,38 / 3 = 73,79$$

$$\text{Abono saída de férias sindical} = 478,00 \text{ (acordo coletivo)} / 329 \times 25 = 36,32$$

$$\text{INSS férias} = (221,38 + 73,79) \times 27,8\% = 82,06$$

$$\text{FGTS férias} = (221,38 + 73,79) \times 8,5\% = 25,09$$

Esses são os valores que deverão ser incluídos no custo mensal da provisão de férias.

Exemplo prático para os HORISTAS

Mês referência: janeiro;

Salário: $5,37 \times 220$ (média de horas mês) = 1181,40;

Quantidade estimada de horas ano: $(335 \times 7,33) - 7,33 = 2448,20$, sendo 335 dias totais ano (365 - 30 férias), 7,33 horas diárias e 7,33 de faltas acumuladas no ano;

Quantidade de horas trabalhadas acumuladas: $(30 - 1) \times 7,33 = 212,67$, sendo 30 dias no mês, 7,33 horas de faltas e 7,33 horas diárias;

Média de horas extras = $10 \times 5,37 \times 1,6 = 85,92$, sendo 10 horas extras, 5,37 salário hora e 60% percentual hora extra

Cálculo da provisão:

Férias = ((salário + média hora extra) / quantidade horas estimadas ano) x
quantidade horas trabalhadas mês

$$= ((118,40 + 85,92) / 2448,20 \times 212,67 = 110,09$$

$$1/3 \text{ de férias} = 110,09 / 3 = 36,79$$

Abono saída de férias sindical = 1/3 salário (acordo coletivo) / quantidade estimada
horas ano quantidade horas trabalhadas ano

$$= 393,80 / 2448,20 \times 212,67 = 34,21$$

$$\text{INSS férias} = (110,09 + 36,79) \times 27,8\% = 40,83$$

$$\text{FGTS férias} = (110,09 + 36,79) \times 8,5\% = 12,48$$

Esses são os valores que deverão ser incluídos no custo mensal da provisão de férias.

b) PROVISÃO GRATIFICAÇÃO NATALINA

Segue os mesmos parâmetros para provisão de férias

Exemplo prático para os MENSALISTAS

Mês referência: janeiro;

Salário contratual: 2913,34;

Quantidade estimada de dias ano: 360 – 30 – 1 = 329, sendo 360 dias totais ano, 30 dias de gratificação natalina e 1 falta acumulada no ano;

Quantidade de dias trabalhados acumulados: 30 – 4 – 1 = 25, sendo 30 dias no mês, 4 dias de férias no mês e 1 falta;

Calculo da provisão:

$$\text{gratificação natalina} = (2913,34 / 329) \times 25 = 221,38$$

$$\text{INSS gratificação natalina} = (221,38) \times 27,8\% = 60,44$$

$$\text{FGTS gratificação natalina} = (221,38) \times 8,5\% = 18,82$$

Exemplo prático para os HORISTAS

Mês referência: janeiro;

Salário: $5,37 \times 220$ (média de horas mês) = 1181,40;

Quantidade estimada de horas ano: $(335 \times 7,33) - 7,33 = 2448,20$, sendo 335 dias totais ano (365 – 30 férias), 7,33 horas diárias e 7,33 de faltas acumuladas no ano;

Quantidade de horas trabalhadas acumuladas: $(30 - 1) \times 7,33 = 212,67$, sendo 30 dias no mês, 7,33 horas de falta e 7,33 horas diárias;

Média de horas extras = $10 \times 5,37 \times 1,6 = 85,92$, sendo 10 horas extras, 5,37 salário hora e 60% percentual hora extra

Calculo da provisão:

gratificação natalina = $((\text{salário} + \text{média HE}) / \text{quantidade horas estimadas ano}) \times \text{quantidade horas trabalhadas ano}$

$$= ((118,40 + 85,92) / 2448,20 \times 212,67 = 110,09$$

$$\text{INSS gratificação natalina} = (110,09) \times 27,8\% = 30,61$$

$$\text{FGTS gratificação natalina} = (110,09) \times 8,5\% = 9,36$$

Após realizados e validados os cálculos da folha de pagamento e das provisões, inicia-se o processo de rateio do custo de pessoal por grupo de apuração. Em seguida os dados são disponibilizados para contabilização do custo.

Para exemplificar, a figura 2 apresenta o resumo do processo descrito:

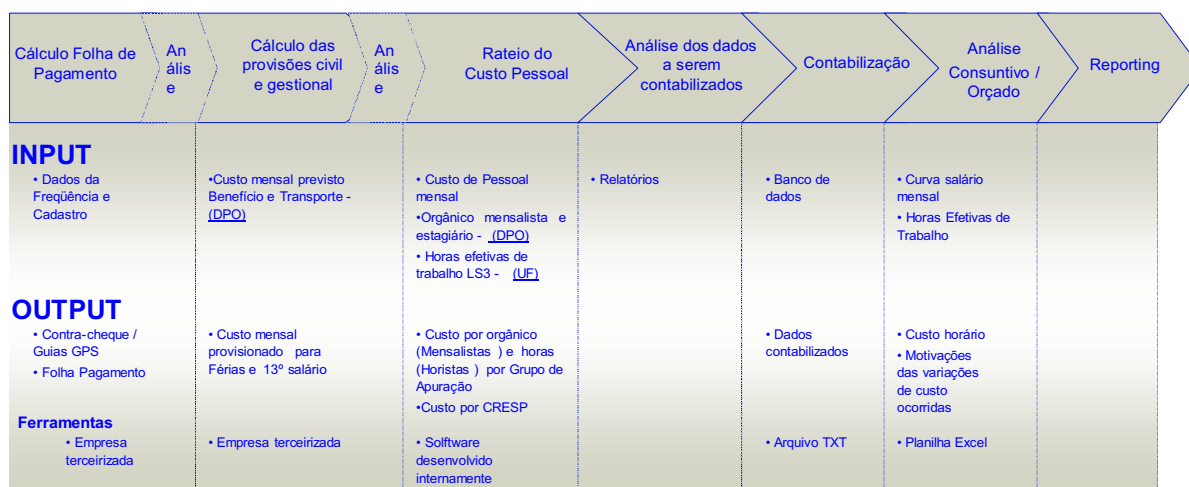


Figura 2: Esquema do Processo da Apuração do Custo de Pessoal

3.2.2 ELABORAÇÃO CUSTO DA MÃO-DE-OBRA ORÇAMENTÁRIO

A elaboração do custo da mão-de-obra orçamentário é realizado sempre que necessário a partir do Plano Operativo aprovado. É feito através de parâmetros fornecidos a partir do salário contratual, dados do número de funcionários necessários para produção e funcionários administrativos; número de turnos que serão utilizados; horas de produção; calendário anual; variação da curva salarial (na qual são previstos os aumentos e promoções realizadas ao longo do ano); percentual de encargos incidentes sobre o salário contratual; remunerações variáveis; ajuda de custos; outras indenizações; custo de transporte; benefícios e restaurante.

É utilizado um software interno para cálculo, elaborado via excel. Após isso, é feita uma análise dos dados e rateados os custos por grupos de apuração.

Para exemplificar o processo, a figura 3 apresenta o resumo do fluxo:

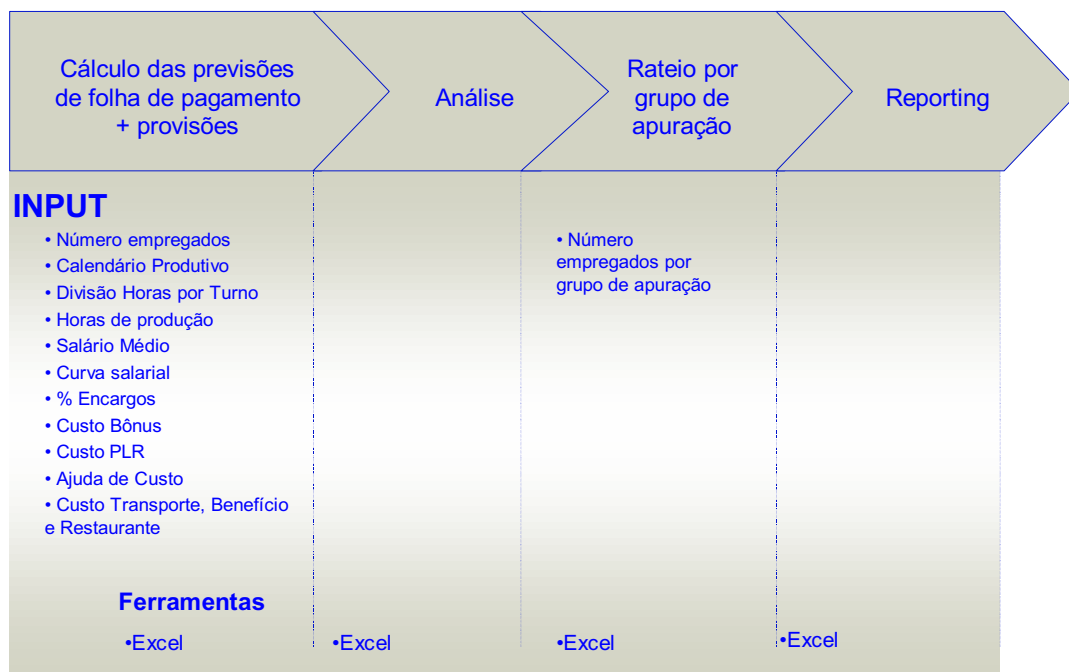


Figura 3: Esquema do Processo da Apuração do Custo de Pessoal Orçamentário

O software interno desenvolvido para cálculo do custo foi elaborado internamente pelos profissionais que trabalham diretamente com o Custo da Mão-de-obra, a partir da necessidade de realizar um cálculo com um nível de detalhe maior. Eles foram

realizados com planilhas interligadas de acordo com o modelo de cálculo definido pela empresa.

A figura 4 apresenta o fluxo do sistema orçamentário e de como estas planilhas estão interligadas umas com às outras.

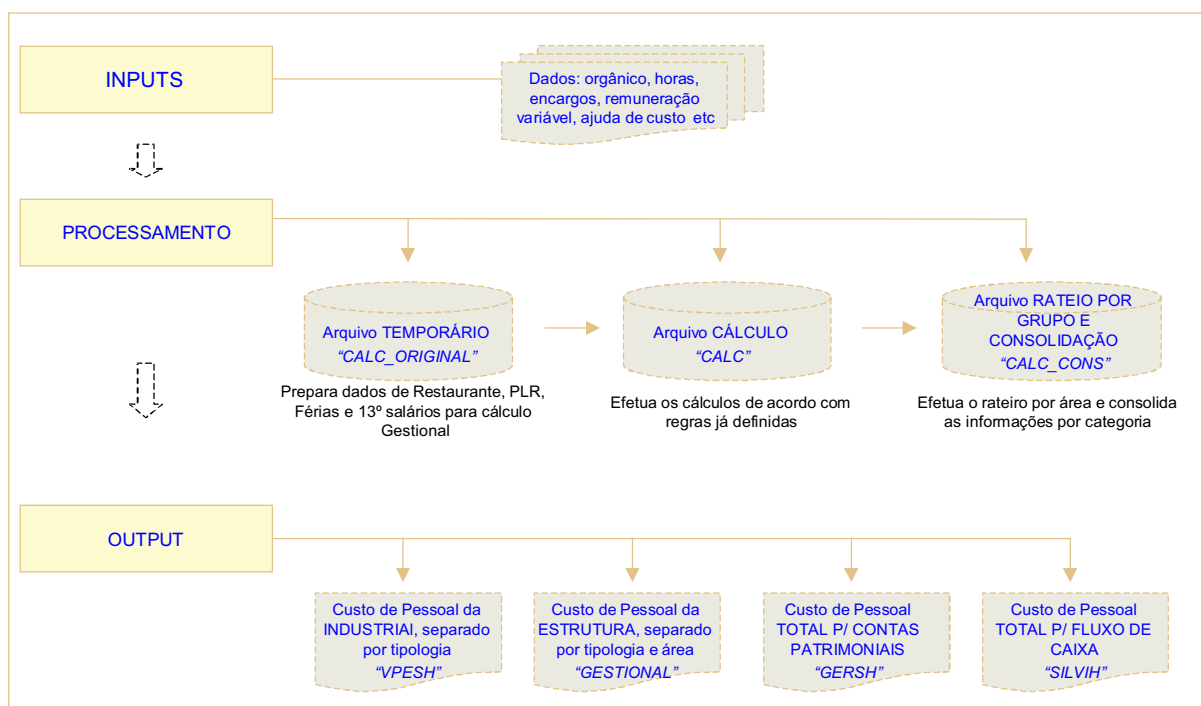


Figura 4: Esquema do Sistema Orçamentário do Custo da Mão-de-obra

A figura 5 demonstra a finalidade de cada uma destas planilhas, detalhando seu funcionamento.

INPUT	Arquivo base para o cálculo que contém os dados de orgânico, salários, curva salarial, ajuda de custo, bônus, PLR, restaurante, transporte e benefícios.
CALC_ORIGINAL	Arquivo de cálculo TEMPORÁRIO (civil, IN NATURA) das verbas de férias, 13º salário, PLR, Restaurante. Cálculos estes para categoria horistas.
CALC	Arquivo que contém os seguintes cálculos: <ul style="list-style-type: none"> • Salário pago, absenteísmo, adicional noturno, hora extra, rescisão, bônus, ajuda de custos. • 13º salário, férias para a categoria mensalistas • Rateio, por orgânico, dos custos de transportes, benefícios e restaurante . • Rateio, por horas trabalhadas, dos custos de transportes, benefícios e restaurante para categoria horistas, APÓS O RATEIO PELO ORGÂNICO NO CASO DO RESTAURANTE, visando distribuir o custo de acordo com as horas trabalhadas
CALC_CONS	Arquivo que consolida as informações de custo de pessoal horistas, mensalistas, estagiário, bom menino, e honorários por diretoria. Realiza o rateio de todo o custo por diretoria, seguindo o critério de grupo de apuração e atualiza o custo consuntivo por área (no caso do Forecast)
GERSH	Arquivo de Output que consolida as informações de custo de pessoal para as contas patrimoniais.
SILVIH	Arquivo de Output que consolida as informações de custo de pessoal para o fluxo de caixa.
GESTIONAL	Arquivo de Output que consolida as informações e demonstra o custo da Estrutura e da Engenharia.
VPESH	Arquivo de Output que consolida as informações e demonstra o custo da industrial separado por tipo de mão -de-obra (perda, refugo, produção principal, aviamento e secundária)

Figura 5: Descrição dos arquivos do Sistema Orçamentário do Custo da Mão-de-obra

3.2.3 ANÁLISE ENTRE ORÇAMENTO VERSUS REALIZADO

Mensalmente, após o fechamento, é realizada uma análise entre o que foi orçado e o que foi realizado buscando encontrar as justificativas entre as variações.

As principais variações são em decorrência do volume e do preço. Neste caso, o volume é expresso pelo número de pessoas e / ou horas, já o preço, é expresso pela variação da curva salarial, pelos os encargos e pela variação entre os custos de transporte, restaurante e benefícios.

As análises são realizadas entre os setores envolvidos e depois apresentados às diretorias de Recursos Humanos e Financeira.

3.3 COMPARAÇÃO DA APROPRIAÇÃO DOS ENCARGOS DE FÉRIAS, 1/3 FÉRIAS E 13º CIVIL VERSUS GESTIONAL

As provisões de férias, 1/3 férias e 13º salário com seus respectivos encargos sociais eram antes de 2002 provisionados de acordo com a metodologia descrita na seção 2.5, ou seja 1/12 avos. Em virtude da necessidade de se adequar o custo da

mão-de-obra mensal à produção realizada (seja a mão-de-obra do custo do produto ou do custo de estrutura) mudou-se a metodologia utilizada em função da nova exigência da empresa. Passou-se a ser realizada em função das horas e/ou dias trabalhados (horas para horistas e dias para mensalistas). A fórmula de cálculo passou a ser feita utilizando o salário referência, para férias e 13º salário, dividindo-o por horas e/ou dias trabalhados previstos no ano e multiplicando-os pelas horas e/ou dias acumulados.

Comparando os métodos de cálculo das provisões civil, descritas na seção 2.5, com as provisões gestonais, descritas na seção 3.2.1, as diferenças são rapidamente identificadas. Elas ocorrem devido ao fato de que as provisões civis são baseadas em 1/12, independente do mês em que ocorreram e se há ou não produção realizada. Já as provisões gestonais são baseadas nas horas e/ou dias trabalhados. Ou seja, no período em que não há horas ou dias trabalhados, não haverá, naquele mês, custo referente às férias, 1/3 férias e 13º salário. Será, portanto, o custo, proporcionalmente dividido, entre as horas e/ou dias trabalhados no ano. Já no mês em os empregados estão de férias (não há produção), logo não há custo.

No método de cálculo da provisão civil nos meses em que não há horas e/ou dias trabalhados, existem custos não de salário ou horas extras, mas sim dos 1/12 avos de férias, 13º terceiro e 1/3 de férias constitucional. Já no método de cálculo gestional verifica-se que as provisões mensais são mais altas, em função do método de apropriação. Contudo, no final do ano, nos dois casos observa-se o mesmo valor total do custo de férias, variando apenas os valores entre os meses.

Esse método é utilizado desde janeiro do ano de 2002, quando foi implantado e reestruturado todo o sistema de custo de pessoal da montadora.

A tabela 4 demonstra o cálculo da provisão gestional de férias, sendo o mesmo método utilizado para o cálculo do 13º salário e 1/3 de férias constitucional.

Tabela 4: Cálculo da provisão gestional de férias

	MÊS EM QUE O EMPREGADO TIROU FÉRIAS											
	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez
Horas teóricas trabalhadas no ano	220	220	220	220	220	220		220	220	220	220	220
Horas teóricas acumuladas	220	440	660	880	1100	1320	1320	1540	1760	1980	2200	2420
Cálculo da provisão férias (Salário base férias / Total horas prevista ano x Total horas acumuladas ano)	R\$91	R\$182	R\$273	R\$364	R\$455	R\$545	R\$545	R\$636	R\$727	R\$818	R\$909	R\$1.000

1º) Não há horas trabalhadas
 2º) As horas acumuladas nomês de julho são as mesmas domês de junho;
 3º) O custo das férias acumulado a julho é o mesmo do mês anterior.

Foram consideradas em média 220 horas trabalhadas por mês, exceto no mês em que, teoricamente, o empregado teve férias. As horas teóricas acumuladas são as horas acumuladas até o mês anterior mais as horas do mês em questão, sendo que a base de partida, ou seja, no mês de janeiro, não existem horas referentes ao mês anterior. Esta é outra diferença da provisão civil, pois no caso das férias e 1/3 férias constitucional a provisão se inicia em janeiro e termina em dezembro, desconsiderando o período aquisitivo do funcionário.

A tabela 5 apresenta o lançamento contábil desta provisão, demonstrando o efeito no custo da mão-de-obra mês a mês.

Tabela 5: Lançamento contábil da provisão gestional

	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez
R\$												
Provisão mensal	91	182	273	364	455	545	545	636	727	818	909	1.000
Estorno da Provisão mês anterior		-91	-182	-273	-364	-455	-545	-545	-636	-727	-818	-909
Custo no mês	91	91	91	91	91	91		91	91	91	91	91
Custo Acumulado	91	182	273	364	455	545	545	636	727	818	909	1.000

1º) Para a provisão mensal os valores foram calculados na tabela anterior.
 2º) Nomês em que o empregado tirou férias o custo da provisão de férias é zero.

O lançamento contábil da provisão de férias é realizado com um lançamento do cálculo efetuado e o estorno da provisão do mês anterior, sendo o saldo deste lançamento o valor do custo a ser considerado no mês.

A tabela 6 demonstra o cálculo da provisão civil de férias, sendo o mesmo método utilizado para o cálculo do 13º salário e 1/3 de férias constitucional.

Tabela 6: Cálculo da provisão civil de férias

	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez
R\$												
Cálculo da provisão férias (Salário base férias / 12)	83	167	250	333	417	500	583	667	750	833	917	1.000

No exemplo, as férias foram consideradas com o período aquisitivo de janeiro a dezembro. O cálculo é realizado com o salário base de referência, dividido por 12 meses e multiplicado pelo número de meses em questão. Observa-se que no mês em que o empregado tirou férias o cálculo é realizado da mesma forma.

A tabela 7 apresenta o lançamento contábil desta provisão, demonstrando o efeito no custo da mão-de-obra mês a mês.

Tabela 7: Lançamento contábil da provisão civil

	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez
R\$												
Provisão mensal	83	167	250	333	417	500	583	667	750	833	917	1.000
Estorno da Provisão mês anterior		-83	-167	-250	-333	-417	-500	-583	-667	-750	-833	-917
Custo mês	83	83	83	83	83	83	83	83	83	83	83	83
Custo Acumulado	83	167	250	333	417	500	583	667	750	833	917	1.000

1*) Para a provisão mensal os valores foram calculados na tabela anterior.
2*) No mês em que o empregado tirou férias o custo da provisão de férias é R\$ 53,00.

Como no lançamento contábil da provisão gestional, na provisão civil se procede da mesma forma: é feito com um lançamento do cálculo efetuado e o estorno da

provisão do mês anterior, sendo o saldo deste lançamento o valor do custo a ser considerado no mês.

A tabela 8 apresenta o comparativo em relação ao custo desta duas provisões.

Tabela 8: Comparativo provisão gestional versus civil

	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	TOTAL
CUSTO MÊS PROVISÃO CIVIL	83	83	83	83	83	83	83	83	83	83	83	83	1.000
CUSTO MÊS PROVISÃO GESTIONAL	91	91	91	91	91	91	0	91	91	91	91	91	1.000
Delta	8	8	8	8	8	8	-83	8	8	8	8	8	0

Observa-se no exemplo, que a provisão gestional mensal possui valor maior que a provisão civil, devido à proporcionalidade entre os meses trabalhados e o mês de férias do empregado.

3.4 OS ENCARGOS SOCIAIS NA EMPRESA

O princípio adotado para determinação dos encargos sociais é o mesmo utilizado pela maioria dos empresários e outras montadoras. É a metodologia do professor José Pastore, apresentada na seção 2.4.1. Esse considera que a partir do salário contratual determinado em hora, incidem, aproximadamente, 103,46% de encargos no custo da mão-de-obra, sem considerar neste levantamento aspectos particulares de cada empresa em função de seu contrato coletivo, da legislação e outros aspectos gestoriais.

No caso da montadora, o adicional noturno deverá ser incluído nos cálculos, já que é um encargo particular da empresa que trabalha em revezamento de turnos (onde parte dos empregados trabalham no primeiro turno e a outra metade no segundo turno). Para os empregados que trabalham no segundo turno, no período de 22:00 às 01:09 incide o adicional noturno, ou seja eles trabalham 52 minutos e recebem uma hora, sendo 52 minutos trabalhados e 8 minutos de hora ficta, mais um adicional de 30% sobre esta hora paga. A hora ficta e o adicional de 30% decorrente do trabalho noturno impactam diretamente sobre a gratificação natalina, sobre as férias, sobre 1/3 de férias e sobre aviso prévio. Por isso a necessidade de

se criar um novo grupo de encargos, que é chamado de Remuneração direta. Neste item podem ser incluídos além do adicional noturno, o percentual de horas extras incidentes no custo da mão-de-obra.

A empresa passa a ter 5 grupos de encargos trabalhistas e sociais: Obrigações Sociais, Remuneração Direta, Tempo não trabalhado I, Tempo não trabalhado II e os reflexos dos itens anteriores.

No primeiro grupo de obrigações sociais, os percentuais são determinados pela Lei e controlados pelas entidades a que se destinam. No caso particular da montadora, não está incluído o percentual recolhido para o Incra, devido a uma ação judicial. Portanto para o primeiro grupo os percentuais são os seguintes, conforme a atual legislação trabalhista e constitucional:

- Previdência Social 20%
- Salário Educação 2,5%
- SESI 1,5%
- SENAI 1,2%
- SEBRAE 0,6%
- Seguro acidente trabalho 2,0%
- FGTS 8,5%

Totalizando para este grupo 36,3%. Este percentual irá incidir sobre o grupo da Remuneração Direta, Tempo não trabalhado I e II.

No segundo grupo Remuneração direta, em que há somente o adicional noturno, será utilizado o valor percentual dos períodos anteriores.

No terceiro e quarto grupos, Tempo Não trabalhado I e II, é adotada a mesma metodologia do Professor Pastore, quando, após definidos os dias ou horas totais / ano trabalhadas, são incluídos os percentuais dos encargos incidentes sobre o salário contratual.

Parâmetros para cálculo dos encargos sociais. O ano considerado é 2003:

- Dias totais no ano igual a 365 dias;
- Feriados por ano igual a 12 dias;
- Dias de férias: 30 dias ano – 4 repousos semanais = 26 dias ano;
- Domingos por ano igual a 50 dias;

- Dias efetivamente trabalhados: dias no ano 365, menos os dias de repouso 50, menos os dias de feriados 12, menos os dias de férias totalizando 277 dias trabalhados no ano;
- Horas produtivas anuais são dadas pelos dias produtivos ano 277, multiplicando por 7.33 jornada diária, resultando em 2.030,41 horas anuais.

Aplicando a metodologia (quocientes entre os dias e / ou horas em referência sobre dias e / ou horas trabalhadas previstas no ano) os índices de ocorrência dos encargos sociais para o ano de 2003 são:

- repouso semanal: são considerados 50 domingos / 277 dias trabalhados $\times 100 = 18,05\%$;
- férias: são considerados 26 dias de férias / 277 dias trabalhados $\times 100 = 9,39\%$;
- feriados: 12 feriados ano / 277 dias trabalhados ano $\times 100 = 4,33\%$;
- abono de férias (1/3 férias): 30 dias férias $\times 1/3$ férias / 277 dias trabalhados $\times 100 = 3,61\%$;
- aviso prévio: o índice de incidência é de 0,9% (dado da própria empresa);
- absenteísmo: será considerado o percentual do último ano, que foi de 0,27%;
- gratificação natalina: 30 dias / 277 dias trabalhados $\times 100 = 10,83\%$
- despesas de rescisão contratual: índice de ocorrência é de 3,07% (dado pelo tempo médio de casa dos empregados) que é de 80,28 meses, multiplicado por 8,5% FGTS recolhido mensalmente, multiplicado por 50% multa rescisória, prevista na Lei e, finalmente, multiplicando pelo percentual de saídas.

O último grupo inclui as reincidências, onde o novo grupo da Remuneração Direta incide sobre a remuneração do grupo Tempo não Trabalho I e II, além de sofrer impacto do grupo A das Obrigações Sociais.

A tabela 9 de encargos sociais e trabalhistas é assim definida para o ano de 2003:

Tabela 9: Encargos sociais e trabalhistas da empresa

2003	
Tipos de encargos	% Salário
A- Obrigações Sociais	
Previdência Social	20
FGTS	8,5
Salário-educação	2,5
Acidentes de trabalho (média)	2
SESI	1,5
SENAI	1,2
SEBRAE	0,6
INCRA	
Subtotal A	36,3
B- Remuneração Direta	
Adicional Noturno	3,5
Subtotal B	3,5
C - Tempo não-trabalhado 1	
Repouso semanal	18,71
Férias	9,35
Feriados	3,24
Abono de férias constitucional	3,60
Aviso Prévio	0,99
Auxílio-enfermidade	0,3
Subtotal C	36,18
D - Tempo não-trabalhado 2	
13º salário	10,79
Despesas de rescisão contratual	3,38
Subtotal D	14,17
E - Reflexos dos itens anteriores	
Incidência cumulativa grupo de A/B	1,27
Incidência cumulativa grupo de B/C	1,27
Incidência cumulativa grupo de B/D	0,50
Incidência cumulativa grupo de A/C	13,13
Incidência do grupo A sobre o 13º	3,92
Subtotal D	20,08
Total geral	110,24

O percentual de horas extras poderia ser incluído na tabela alterando de forma acentuada os percentuais, mas por ser as horas extras um fato específico de cada período, não foram consideradas.

No exemplo utilizado, o ponto que difere da metodologia utilizada pelo Professor Pastore é a incidência do FGTS sobre o gratificação natalina, foram utilizados todos os percentuais do grupo A, INSS e o FGTS, conforme a literatura revista no capítulo 2.

O percentual de encargos varia de empresa para empresa e de ano para ano, por fatores produtivos, econômicos e principalmente mercadológicos.

3.5 EVOLUÇÃO DOS ENCARGOS TRABALHISTAS E SOCIAIS

Esta seção apresenta a evolução dos encargos trabalhistas e sociais no período de 1997 a 2003, da mão-de-obra horista da empresa. A metodologia utilizada para determinação dos encargos foi a apresentada na seção 2.4.1, com pequena alteração no que se refere a incidência do INSS sobre o gratificação natalina. Também foram consideradas as particularidades da empresa, seja em função do seu acordo coletivo, seja em função do seu contrato de trabalho.

A tabela 10 apresenta a evolução dos parâmetros que foram utilizados na determinação dos encargos.

Tabela 10: Dados utilizados para apuração dos encargos

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Dias totais	365	365	365	366	365	365	365
Feriados	9	10	11	9	11	9	9
Férias	26	26	26	26	26	26	26
Domingos	52	52	52	53	52	52	52
Dias efetivamente trabalhados	278	277	276	278	276	278	278
Horas produtivas	2.037,74	2.030,41	2.023,08	2.037,74	2.023,08	2.037,74	2.037,74
Adicional Noturno %	7,7	6,2	3,0	3,2	3,1	3,5	3,5
Aviso prévio %	0,6	3,8	0,5	0,6	1,1	1,1	1,0
Auxilio Enfermidade %	0,5	0,5	0,4	0,4	0,3	0,4	0,3
Tempo médio de casa (meses)	60,0	72,0	72,0	84,0	84,0	80,3	80,3
Multa sobre FGTS %	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	50,0	50,0

Os itens que estão hachurados são itens variáveis que mudam de ano em ano. Já os dois itens que não possuem hachuras “Dias efetivamente trabalhados” e “Horas produtivas” são obtidos através de operações. Os dias efetivamente trabalhados são dados pelos totais de dias do ano, excetuando-se os feriados, as férias e os domingos; as horas produtivas são obtidas através dos dias efetivamente trabalhados multiplicado por 7,33 horas. Não foram considerados no levantamento, os dias de parada técnica, dias de férias além dos 30 dias concedidos por lei e horas de parada de máquina.

A tabela 11 apresenta a evolução dos encargos sociais desde 1997 a 2003:

Tabela 11: Evolução dos encargos Trabalhistas e Sociais - Horistas

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Tipos de encargos	% Salário	% Salário	% Salário	% Salário	% Salário	% Salário	% Salário
A- Obrigações Sociais							
Previdência Social	20	20	20	20	20	20	20
FGTS	8	8	8	8	8	8,5	8,5
Salário-educação	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5
Acidentes de trabalho (média)	2	2	2	2	2	2	2
SESI	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5
SENAI	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2
SEBRAE	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
INCRA	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Subtotal A	36,0	36,0	36,0	36,0	36,0	36,3	36,3
B- Remuneração Direta							
Adicional Noturno	7,71	6,16	3	3,18	3,1	3,5	3,5
Subtotal B	7,71	6,16	3	3,18	3,1	3,5	3,5
C - Tempo não-trabalhado 1							
Repouso semanal	18,71	18,77	18,84	19,06	18,84	18,71	18,71
Férias	9,35	9,39	9,42	9,35	9,42	9,35	9,35
Feriados	3,24	3,61	3,99	3,24	3,99	3,24	3,24
Abono de férias constitucional	3,60	3,61	3,62	3,60	3,62	3,60	3,60
Aviso Prévio	0,62	3,80	0,50	0,59	1,05	1,11	0,99
Auxílio-enfermidade	0,5	0,5	0,4	0,4	0,3	0,4	0,3
Subtotal C	36,01	39,68	36,77	36,24	37,22	36,40	36,18
D - Tempo não-trabalhado 2							
13º salário	10,79	10,83	10,87	10,79	10,87	10,79	10,79
Despesas de rescisão contratual	1,19	8,76	1,15	1,59	2,82	3,79	3,38
Subtotal D	11,98	19,59	12,02	12,38	13,69	14,58	14,17
E - Reflexos dos itens anteriores							
Incidência cumulativa grupo de A/B	2,78	2,22	1,08	1,14	1,12	1,27	1,27
Incidência cumulativa grupo de B/C	2,78	2,44	1,10	1,15	1,15	1,27	1,27
Incidência cumulativa grupo de B/D	0,92	1,21	0,36	0,39	0,42	0,51	0,50
Incidência cumulativa grupo de A/C	12,96	14,28	13,24	13,05	13,40	13,21	13,13
Incidência do grupo A sobre o 13º	3,88	3,90	3,91	3,88	3,91	3,92	3,92
Subtotal E	23,33	24,05	19,69	19,62	20,01	20,19	20,08
Total geral	115,03	125,48	107,48	107,42	110,02	110,97	110,24

Os encargos trabalhistas e sociais apresentam uma evolução muito pequena em termos de legislação no período. Podendo destacar o aumento do FGTS de 8,0 % para 8,5%, o aumento da multa sobre o FGTS no caso de dispensa imotivada de 40% para 50% e a extinção do 0,2% referente ao INCRA no caso da empresa, conforme visto no capítulo 2.

As alterações mais significativas são em função do adicional noturno e das dispensas imotivadas, que variam de acordo com a necessidade de produção da empresa. Outras alterações que não apresentam variações significativas são em função dos dias produtivos, pois a medida que estes diminuem, em virtude de feriados e repousos, aumentam-se os percentuais de dias não trabalhados.

Os dados demonstram a importância de se verificarem os aspectos trabalhistas e sociais, em decorrência da necessidade produtiva. Outro ponto importante é observar a pesada carga de ônus que recaem sobre os empregadores na manutenção do contrato de trabalho.

3.6 IMPACTO DOS ENCARGOS TRABALHISTAS E SOCIAIS NO CUSTO DO AUTOMÓVEL

O custo do automóvel é composto pelos custos totais de produção, que incluem: mão-de-obra, materiais, maquinário, energia e manutenção. Ou seja, todos os custos necessários que envolvam a produção de um automóvel.

O custo com a mão-de-obra sobre o total do veículo, corresponde a aproximadamente 3,6%, não incluindo nesse percentual os custos com transporte e benefícios. Caso sejam considerados este percentual passaria para mais de 4,0%.

Este percentual pode ser dividido em três percentuais de acordo com a categoria da mão-de-obra: mão-de-obra direta, mão-de-obra indireta e mensalistas. Os percentuais aproximados para cada uma delas são respectivamente: 2,4%, 0,50% e 0,70%.

Os encargos trabalhistas e sociais representam mais de 100% sobre o salário contratado, conforme foi demonstrado na seção anterior. Desta forma, dos 3,6% do custo com mão-de-obra, mais da metade são encargos pagos seja aos empregados como os encargos trabalhistas, seja à entidades governamentais como encargos sociais.

Este percentual, no momento pesquisado, possui características específicas em função da estratégia da empresa. Caso este percentual fosse comparado com os de outros anos, certamente seriam encontrados percentuais diferentes, devido a variações como: composição de custos diferentes, variáveis do mix de produtos; custo com amortização, investimentos tecnológicos; cenário mercadológico; modelo de gestão da mão-de-obra, além de diversos outros fatores que impactam, tanto nos custos com mão-de-obra, quanto nos demais custos de produção.

O capítulo apresentou como é definido o custo da mão-de-obra da montadora e suas particularidades em termos do Custo do Trabalho. Levantou o impacto dos encargos trabalhistas e sociais no custo da mão-de-obra e sua influência no custo do veículo. Foi apresentada a evolução destes encargos desde 1997 até 2003.

4 CONCLUSÕES

4.1 CONCLUSÕES

Os encargos trabalhistas e sociais representam mais de 100% do salário percebido pelos empregados, isto é, para cada 1 real de salário mais de 1 real é obrigatoriamente pago pelas empresas a título de encargos, sendo estes regulamentados pela Constituição Federal de 1988 e pelas Consolidações das Leis do Trabalho.

De acordo com os objetivos específicos definidos no primeiro capítulo, foi realizada uma análise documental da legislação relativa aos encargos, descrevendo seu conteúdo e sua aplicabilidade.

Conforme a legislação e os aspectos contratuais da montadora, foi identificado o percentual de encargos trabalhistas e sociais utilizando como referência a metodologia defendida pelo professor José Pastore da USP. Foram realizadas algumas modificações em relação aos cálculos de reincidência, visando adaptar-se à realidade da montadora, da Constituição Federal e da CLT. O método como foram levantados os dados, pode ser utilizado em qualquer outra montadora, observando, no entanto, os contratos e acordos coletivos existentes. Não foram considerados, no levantamento, os incrementos de custos, das paradas técnicas, das paradas de férias por mais de 30 dias, das horas de parada para limpeza / manutenção de máquinas e das licenças remuneradas, em virtude de serem itens que ocorrem, na maioria dos casos, em virtude das oscilações do mercado.

A participação percentual do custo da mão-de-obra, sobre o custo total dos veículos, corresponde a aproximadamente 3,60%, sem considerar os custos com transporte e benefícios, sendo que, conforme visto, mais da metade são encargos pagos. Caso sejam considerados os custos com transporte e benefícios este percentual chega a mais de 4,0%. Se consideramos os elevados custos com materiais e com o processo produtivo o impacto destes encargos no custo do produto é baixo.

Outro levantamento foi a evolução dos encargos trabalhistas e sociais, feito a partir da análise dos calendários oficiais da indústria nos anos e estimando os dias produtivos. Não foram considerados outros aspectos particulares referentes à produção, para conservar uma constância entre os anos. O percentual desses

encargos pouco variou nos anos, em virtude da legislação. Observa-se uma grande variação do percentual em função das rescisões dos contratos de trabalho e dos custos com adicional noturno.

Por último, foi realizada uma análise da influência do atual critério de apropriação das férias e da gratificação natalina e seus respectivos encargos sociais que demonstra uma coerência com os objetivos da empresa em deixar os custos homogêneos em função da produção realizada.

É importante destacar, que conforme o demonstrado e baseando-se nos autores consultados, os encargos sociais e trabalhistas representam altos percentuais em relação ao salário, mas no caso em análise, isso não tem um impacto muito alto no preço final do automóvel. Evidentemente esses percentuais são modificados em outras realidades.

4.2 RECOMENDAÇÕES

Certamente o assunto não se limita a este trabalho, tendo em vista a dinâmica do mercado e as diversas opiniões sobre o assunto. O que torna difícil o senso comum.

Como se trata de um estudo de caso em cuja metodologia se definiu um percentual de encargos trabalhistas e sociais, há possibilidade de sua aplicação em outras realidades, desde que sejam observadas as modificações em função da legislação de cada setor. Há, certamente, dados que contribuirão para o aprofundamento do tema.

No caso de outros tipos de empresa e de outros setores, sugere-se a aplicação da metodologia na verificação do comportamento dos encargos e suas implicações nos custos dos produtos, desde que observada a legislação que se aplica em cada realidade.

Conseqüentemente, com as revisões pelas quais está passando o sistema tributário e a atual legislação trabalhista brasileira, esta pesquisa sofrerá modificações, uma vez considerada a nova realidade pela qual as empresas passarão. Em virtude destas alterações uma nova pesquisa comparando as duas situações far-se-á oportuna.

REFERÊNCIAS

A QUESTÃO dos encargos sociais no Brasil. Belo Horizonte: Federação do Comércio do Estado de Minas Gerais, 1995.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto: Juarez de Oliveira. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 1990. 168 p. (Série Legislação Brasileira).

BRASIL. Lei n. 605, 5 de janeiro de 1949. Dispõe sobre repouso semanal remunerado e o pagamento de salário nos dias feriados civis e religiosos. Publicada no **Diário Oficial da União** de 14.1.49.

BRASIL. Lei n. 1.266, de 8 de dezembro de 1950. Declara Feriados Nacionais os dias que menciona. Publicada no **Diário Oficial da União** de 12.12.50.

BRASIL. Lei n. 4.090, de 13 de julho de 1962. Institui a Gratificação de Natal para os Trabalhadores. Publicada no **Diário Oficial da União** de 26.7.62.

BRASIL. Lei n. 4.870, de 1 de dezembro DE 1965. Dispõe sobre a produção açucareira, a receita do Instituto do Açúcar e do Alcool e sua aplicação, e dá outras providências. Publicada no **Diário Oficial da União** de 2.12.65.

BRASIL. Lei n. 5.107, de 13 de setembro DE 1966. Cria o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências. Publicada no **Diário Oficial da União** de 14.9.66.

BRASIL. Lei n. 5.889, de 8 de junho de 1973. Estatui normas reguladoras do trabalho rural. Publicada no **Diário Oficial da União** de 11.6.73.

BRASIL. Lei n. 5.929, de 30 de outubro de 1973. Dá nova redação ao artigo 27 do Decreto-lei nº 16, de 24 de agosto de 1966, que dispõe sobre o exercício da profissão de Aeronauta. Publicada no **Diário Oficial da União** de 31.10.73.

BRASIL. Lei n. 6.321, de 14 de abril de 1976. Dispõe sobre a dedução, do lucro tributável para fins de imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, do dobro das despesas realizadas em programas de alimentação do trabalhador. Publicada no **Diário Oficial da União** de 19.4.76.

BRASIL. Lei n. 6.494, de 7 de dezembro de 1977. Regulamento Dispõe sobre os estágios de estudantes de estabelecimento de ensino superior e ensino profissionalizante do 2º Grau e Supletivo e dá outras providências. Publicada no **Diário Oficial da União** de 9.12.77.

BRASIL. Lei n. 6.802, de 30 de junho de 1980. Declara Feriado Nacional o Dia 12 de outubro, Consagrado a Nossa Senhora Aparecida, Padroeira do Brasil. Publicada no **Diário Oficial da União** de 1º.7.80.

BRASIL. Lei n. 662, de 6 de abril de 1949. Declara Feriados Nacionais os Dias 1º de Janeiro, 1º de Maio, 7 de Setembro, 15 de Novembro e 25 de Dezembro. Publicada no **Diário Oficial da União** de 13.4.49.

BRASIL. Lei n. 7.238, de 29 de outubro de 1984. Dispõe sobre a manutenção da correção automática semestral dos salários, de acordo com o Índice Nacional de Preços ao Consumidor - INPC, e revoga dispositivos do decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983. Publicada no **Diário Oficial da União** de 31.10.84.

BRASIL. Lei n. 7.670, de 8 de setembro DE 1988. Estende aos portadores da Síndrome da Imunodeficiência Adquirida - SIDA/AIDS os benefícios que especifica e dá outras providências. Publicada no **Diário Oficial da União** de 9.9.88.

BRASIL. Lei n. 7.787, de 30 de junho de 1989. Dispõe sobre alterações na legislação de custeio da Previdência Social e dá outras providências. Publicada no **Diário Oficial da União** de 3.7.89.

BRASIL. Lei n. 8.029, de 12 de abril de 1990. Texto Atualizado Dispõe sobre a extinção e dissolução de entidades da administração Pública Federal, e dá outras providências. Publicada no **Diário Oficial da União** de 13.4.90 e Retificada em 23.4.99.

BRASIL. Lei n. 8.036, de 11 de maio de 1990. Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências. Publicada no **Diário Oficial da União** de 14.5.90 e Retificada em 15.5.90.

BRASIL. Lei n. 8.154, de 28 de dezembro DE 1990. Altera a redação do § 3º do art. 8º da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990 e dá outras providências. Publicada no **Diário Oficial da União** de 31.12.90.

BRASIL. Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio e dá outras providências. Publicada no **Diário Oficial da União** de 25.7.91 e Republicada em 11.4.96 e 14.8.98.

BRASIL. Lei n. 8.213, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Publicada no **Diário Oficial da União** de 25.7.91 e Republicada em 11.4.96 e 14.8.98.

BRASIL. Lei n. 8.215, de 25 de julho de 1991. Cria o Tribunal Regional do Trabalho da 21ª Região. Publicada no **Diário Oficial da União** de 26.7.91.

BRASIL. Lei n. 8.678, de 13 de julho de 1993. Dispõe sobre a concessão de benefício no pagamento da modalidade de saque do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), prevista no art. 20, inciso VIII, da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, e dá outras providências. Publicada no **Diário Oficial da União** de 14.7.93.

BRASIL. Lei n. 8.922, de 25 de julho de 1994. Acrescenta dispositivo ao art. 20 da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, para permitir a movimentação da conta vinculada quando o trabalhador ou qualquer de seus dependentes for acometido de neoplasia maligna. Publicada no **Diário Oficial da União** de 26.7.94.

BRASIL. Lei n. 9.093, de 12 de setembro de 1995. Dispõe sobre feriados. Publicada no **Diário Oficial da União** de 13.9.95.

BRASIL. Lei n. 9.491, de 9 de setembro de 1997. Altera procedimentos relativos ao Programa Nacional de Desestatização, revoga a Lei nº 8.031, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências. Publicada no **Diário Oficial da União** de 10.9.97 e Republicada em 11.9.97.

FALTOU dizer sobre emprego. **Conjuntura Econômica**, São Paulo, v 56, n.10, p.10-11, outubro 2002.

CONSOLIDAÇÕES DAS LEIS DO TRABALHO, Editora LTr, Edição 2003.

DELGADO, Maurício Godinho. **Salário Teoria e Prática**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2002.

DIEESE. **Os Encargos trabalhistas no Brasil**. São Paulo, DIEESE, mimeo, 1993.

DIEESE. **Encargos Sociais no Brasil - Conceito, magnitude e reflexos no emprego**. São Paulo, DIEESE, 1997.

EXPRESSO FIAT. Edição de Ouro - 100 anos 1999. Betim, jun 1999. Suplemento.

FIPECAFI. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Editora Atlas, 1991. 3 Edição.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. Disponível em <<http://www.mpas.gov.br>> Acesso em 10 agosto 2003.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Teoria jurídica do salário**. São Paulo: Editora LTr, 1994.

PALMA, Vera Helena. **Departamento Pessoal Modelo**. São Paulo: Editora LTr, São Paulo, 2002.

PASTORE, José. **Encargos sociais no Brasil e no exterior. Uma avaliação Crítica**. São Paulo: Editora SEBRAE, 1994.

PASTORE, José. **Encargos sociais, implicações para o salário, emprego e competitividade**. São Paulo: Editora LTR, 1997.

PRICE WATERHOUSE, **Tomada de decisão baseada em informações de custos**: curso de mestrado em Engenharia de Produção, 22 set a 9 dez 2002. 20f. Notas de aula. Mimeografado.

REIS, José Guilherme A. **Relações do trabalho: Custo Brasil e Encargos Trabalhistas**. Rio de Janeiro: CNI, Boletim Informativo Ano VII N 55, 1995.

ROCHA PEREIRA CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA. **Incidência Mensais de Encargos Sociais e Trabalhistas**. Disponível em: <http://www.rochapereira.com.br/privado/incid_menu.htm>. Acesso em: 2 outubro 2003.

ROCHA, Welington. **Encargos Sociais no Brasil e Depois da Constituição Federal de 1988**. São Paulo, 1991. 179f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo.

SAAD, Gabriel Eduardo. **Consolidações das Leis do Trabalho Comentada**, São Paulo: Editora LTr, 2003.

SANTOS, Anselmo Luís dos. Encargos sociais e custo do trabalho no Brasil. *In* SANTOS, A . L. *et al* . **Crise e trabalho no Brasil**. São Paulo, Scritta, 1997.

SANTOS, Roberto. **Leis sociais e custo da mão-de-obra no Brasil**. São Paulo: Editora LTr, 1973.

SILVA, Edna Lúcia da Silva e MENEZES, Eстера Muszkat. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. Florianópolis, mimeo, 2000.

VIANNA, Cláudia Salles Vilela. **Manual Prático das Relações Trabalhistas**. São Paulo: Editora LTr, 2000.

ANEXO1

PERCENTUAIS DE CONTRIBUIÇÕES ARRECADADAS PELO INSS

PERCENTUAIS DE CONTRIBUIÇÕES ARRECADADAS PELO INSS

Contribuição				Terceiros													Total
FPAS		Empresas		S. Ed.	INCRA	SENAI	SESI	SENAC	SESC	SEBRAE	DPC	F. Ae.	SENAR	SEST	SENAT	Sescoop	
		FPAS	SAT	0001	0002	0004	0008	0016	0032	0064	0128	0256	0512	1024	2048	2096	
507	Var	20	Var	2,5	0,2	1,0	1,5			0,6							5,8
507	Var	20	Var	2,5	0,2					0,6						2,5	5,8
515	Var	20	Var	2,5	0,2			1,0	1,5	0,6							5,8
515	Var	20	Var	2,5	0,2					0,6						2,5	5,8
523	Var	20	Var	2,5	0,2												2,7
531	Var	20	Var	2,5	2,7												5,2
540	Var	20	Var	2,5	0,2						2,5					5,2	10,4
558	Var	20	Var	2,5	0,2							2,5					5,2
566	Var	20	Var	2,5	0,2				1,5	0,3							4,5
566	Var	20	Var	2,5	0,2					0,3						2,5	5,5
574	Var	20	Var	2,5	0,2				1,5	0,3							4,5
574	Var	20	Var	2,5	0,2					0,3						2,5	5,5
582	Var	20	Var														
590	Var	20	Var	2,5													2,5
604	Var			2,5	0,2												2,7
612	Var	20	Var	2,5	0,2					0,6				1,5	1,0		5,8
	Var	20	Var	2,5	0,2					0,6						2,5	5,8
620		15												1,5	1,0		2,5
639	Var																
647	Var			2,5	0,2				1,5	0,3							4,5
655	Var	20	Var														
663	Var	15	Var	2,5	0,2	1,0	1,5			0,6							5,8
671	Var	15	Var	2,5	0,2			1,0	1,5	0,6							5,8
680	Var	15	Var	2,5	0,2						2,5						5,2
698		15	Var	2,5	0,2	1,0	1,5			0,6							5,8
701		15	Var	2,5	0,2			1,0	1,5	0,6							5,8
710		15	Var	2,5	0,2						2,5						5,2
728	Var																
736	Var	22,5	Var	2,5	0,2												2,7
744		2,5	0,1														
		2	0,1										0,1				0,1
779		5															
787	Var	20	Var	2,5	0,2								2,5			2,5	7,7
787	Var	20	Var	2,5	0,2												2,7
795	Var	20	Var	2,5	2,7								2,5			2,5	10,2
795	Var	20	Var	2,5	2,7												5,2

NOTAS

- FPAS 620, 663, 698, 671, 680, 698, 701, 710 - a partir da competência 05/96 a contribuição patronal é de 15%
- A contribuição de 2,5% destinada ao SESCOOP não é cumulativa com as contribuições para SENAI, SESI, SENAC, SENAT, SET e SENAR.
- FPAS 744 - (1) 2,5 Pessoa Jurídica - (2,0) Produtor rural pessoa física (equiparado a autônomo) e Segurado Especial a partir 11.12.97.
- FPAS 604 e 647 - a partir de 05/96, contribuirão sobre pagamentos efetuados a empresários, autônomos e trabalhadores avulsos (Lei Complementar nº 84/96).

Fonte: Vianna (2000).

ANEXO 2

ATIVIDADES EMPRESARIAIS E OS CÓDIGOS FPAS – FUNDO DA PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL

Relação dos códigos FPAS segundo a atividade da empresa	
Código FPAS	DISCRIMINATIVO
507	INDÚSTRIA (exceto as do art. 2º "caput" do Decreto-Lei n.º 1.146/70) – TRANSPORTE FERROVIÁRIO e de CARRIS URBANOS (inclusive Cabos Aéreos) EMPRESA METROVIÁRIA – EMPRESA DE TELECOMUNICAÇÕES (exceto Aeronáutica – FPAS 558) – OFICINA GRÁFICA DE EMPRESA JORNALÍSTICA – ESCRITÓRIO E DEPÓSITO DE EMPRESA INDUSTRIAL – INDÚSTRIA DA CONSTRUÇÃO CIVIL – ARMAZENS GERAIS – FRIGORÍFICO (exceto quanto aos empregados envolvidos diretamente com a matança – FPAS 531) – SOCIEDADE COOPERATIVA (que explora atividade econômica relacionada neste código)
515	COMÉRCIO ATACADISTA – COMÉRCIO VAREJISTA – AGENTE AUTÔNOMO DO COMÉRCIO - COMÉRCIO ARMAZENADOR (exceto Armazéns Gerais – FPAS - 507) – TURISMO E HOSPITALIDADE (inclusive salão de barbeiro, instituto de beleza, empresa de compra, venda, locação e administração de imóvel, engraxate, empresa de asseio e conservação, sociedade beneficente e religiosa etc.) – ESTABELECIMENTO DE SERVIÇO DE SAÚDE (hospital, clínica, casa de saúde, laboratório de pesquisas e análises clínicas, cooperativa de serviço médico, banco de sangue, estabelecimento de ducha, massagem e fisioterapia e empresa de prótese) – COMÉRCIO TRANSPORTADOR, REVENDEDOR, RETALHISTA DE ÓLEO DIESEL, ÓLEO COMBUSTÍVEL E QUEROSENE (exceto quanto aos empregados envolvidos diretamente na atividade de transporte - Dec. 1.092/94 - FPAS 612) – EMPRESA E SERVIÇOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS – ESCRITÓRIO, CONSULTÓRIO OU LABORATÓRIO DE PROFISSIONAIS LIBERAIS (exceto pessoa física – FPAS 566) CONSÓRCIO – AUTO ESCOLA – CURSO LIVRE (pré-vestibular, idiomas etc.) – LOCAÇÕES DIVERSAS (exceto locação de veículos - FPAS 612) – PARTIDO POLÍTICO – EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO (contribuição sobre a folha d
523	SINDICATO OU ASSOCIAÇÃO PROFISSIONAL DE EMPREGADO, TRABALHADOR AVULSO OU EMPREGADOR, PERTENCENTE A ATIVIDADE OUTRORA NÃO VINCULADA AO ex-IAPC, CONSELHO DE FISCALIZAÇÃO DE PROFISSÕES REGULAMENTADAS
531	INDÚSTRIA (relacionada no Art. 2º "Caput" do Decreto-Lei N.º 1.146/70) DE CANA-DE-AÇÚCAR - DE LATICÍNIO - DE BENEFICIAMENTO DE CHÁ E MATE - DA UVA - DE EXTRAÇÃO E BENEFICIAMENTO DE FIBRAS VEGETAIS E DE DESCAROÇAMENTO DE ALGODÃO - DE BENEFICIAMENTO DE CAFÉ E DE CEREAIS – DE EXTRAÇÃO DE MADEIRA PARA SERRARIA, DE RESINA, LENHA E CARVÃO VEGETAL – MATADOURO OU ABATEDOURO DE ANIMAL DE QUALQUER ESPÉCIE E CHARQUEADA (excluídos os empregados das empresas deste código que atuem diretamente na produção primária de origem animal e vegetal) –AGROINDÚSTRIAS DE PISCICULTURA, CARCINICULTURA, SUINOCULTURA E AVICULTURA, setor industrial (a partir de 11/2001)
540	EMPRESA DE NAVEGAÇÃO MARÍTIMA, FLUVIAL OU LACUSTRE – AGÊNCIA DE NAVEGAÇÃO – SERVIÇO PORTUÁRIO – EMPRESA DE DRAGAGEM – EMPRESA DE ADMINISTRAÇÃO E EXPLORAÇÃO DE PORTOS (inclusive operador portuário em relação aos empregados permanentes) – SERVIÇOS PORTUÁRIOS - ÓRGÃO DE GESTÃO DE MÃO-DE-OBRA (em relação aos empregados permanentes) – EMPRESA DE CAPTURA DE PESCADO (inclusive armador de pesca em relação aos empregados envolvidos na atividade de captura de pescado e do escritório).
558	EMPRESA AEROVIÁRIA, INCLUSIVE TÁXI-AÉREO – EMPRESA DE SERVIÇO AÉREO ESPECIALIZADO – EMPRESA DE TELECOMUNICAÇÕES AERONÁUTICAS – IMPLANTAÇÃO, ADMINISTRAÇÃO, OPERAÇÃO E EXPLORAÇÃO DE INFRA-ESTRUTURA AEROPORTUÁRIA E DE SERVIÇOS AUXILIARES – EMPRESA DE FABRICAÇÃO, REPARO E MANUTENÇÃO OU REPRESENTAÇÃO DE AERONAVE, SUAS PEÇAS E ACESSÓRIOS – EMPRESA DE EQUIPAMENTO AERONÁUTICO.
566	EMPRESA DE COMUNICAÇÃO – EMPRESA DE PUBLICIDADE - EMPRESA JORNALÍSTICA (exceto oficina gráfica - código 507) - EMPRESA DE DIFUSÃO CULTURAL E ARTÍSTICA - ESTABELECIMENTO DE CULTURA FÍSICA – ESTABELECIMENTO HÍPICO – ESCRITÓRIO, CONSULTÓRIO DE PROFISSIONAL LIBERAL (exceto pessoa jurídica - FPAS 515) – SINDICATO OU ASSOCIAÇÃO DE PROFISSIONAL, EMPREGADO OU EMPREGADOR, PERTENCENTE A ATIVIDADE OUTRORA VINCULADA AO ex-IAPC – CONDOMÍNIO – CRECHE –CLUBES RECREATIVOS E ASSOCIAÇÕES DESPORTIVAS (exceto clubes de futebol profissional – FPAS 647 e 779) – COOPERATIVA (que explora atividade econômica relacionada neste código)
574	ESTABELECIMENTO DE ENSINO – SOCIEDADE COOPERATIVA (que explora atividade econômica relacionada neste código)
582	ÓRGÃO DO PODER PÚBLICO (União, Estado, Distrito Federal e Município, inclusive suas respectivas Autarquias e as Fundações com personalidade jurídica de direito público.) – ORGANISMO OFICIAL BRASILEIRO E INTERNACIONAL do qual o Brasil seja membro efetivo e mantenha, no exterior, brasileiro civil que trabalha para a união ainda que lá domiciliado e contratado – REPARTIÇÃO DIPLOMÁTICA BRASILEIRA sediada no exterior que contrata auxiliares locais - MISSÃO DIPLOMÁTICA OU REPARTIÇÃO CONSULAR de carreira estrangeira e órgão a ela subordinado no Brasil, ou a membro dessa missão e repartição, observadas as exclusões legais (Decreto-Lei n.º 2.253/85), ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL – CONSELHO FEDERAL DE PROFISSÃO REGULAMENTADA.

590	CARTÓRIO, oficializado ou não.
604	PRODUTOR RURAL (pessoa física a partir de 04/93 ou pessoa jurídica a partir de 08/94), inclusive na atividade de criação de pescado em cativeiro, em relação a todos os seus empregados – CONSÓRCIO SIMPLIFICADO DE PRODUTORES RURAIS (Lei nº 10.256, de 09/07/2001) – AGROINDÚSTRIA não relacionada no <i>caput</i> do art. 2º do Decreto-Lei n.º 7.146/70 (relativamente aos segurados e envolvidos no processo de produção própria, setor rural), a partir da competência novembro/2001, exceto as sociedades cooperativas e agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura – SOCIEDADE COOPERATIVA DE PRODUÇÃO RURAL (relativamente em relação aos segurados contratados para a colheita da produção de seus cooperados), a partir da competência novembro/2001. - Exclui-se deste código a prestação de serviços a terceiros (Lei nº 10.256, de 09/07/2001).
612	EMPRESA DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO – EMPRESA DE TRANSPORTE DE VALORES - EMPRESA DE LOCAÇÃO DE VEÍCULO – EMPRESA DE DISTRIBUIÇÃO DE PETRÓLEO (exclusivamente em relação à folha de pagamento dos empregados envolvidos diretamente na atividade de transporte) – SOCIEDADE COOPERATIVA (que explora atividade econômica relacionada neste código)
620	TOMADOR DE SERVIÇO DE TRANSPORTADOR RODOVIÁRIO AUTÔNOMO (contribuição previdenciária a cargo da empresa tomadora e a contribuição descontada do transportador autônomo para o SEST e o SENAT).
639	ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (em gozo da isenção de contribuições sociais, art. 55 da Lei nº 8.212/91).
647	ASSOCIAÇÃO DESPORTIVA QUE MANTÉM EQUIPE DE FUTEBOL PROFISSIONAL, em qualquer modalidade desportiva e CLUBE DE FUTEBOL PROFISSIONAL – contribuição descontada dos empregados, atletas ou não, e as destinadas a outras entidades ou fundos (terceiros)
655	EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO (Lei n.º 6.019/74) - contribuição sobre a folha de salários do trabalhador temporário.
663	TOMADOR DE SERVIÇO DE TRABALHADOR AVULSO - contribuição sobre a remuneração de trabalhador avulso vinculado à indústria.
671	TOMADOR DE SERVIÇO DE TRABALHADOR AVULSO - contribuição sobre a remuneração de trabalhador avulso vinculado ao comércio.
680	TOMADOR DE SERVIÇO DE TRABALHADOR AVULSO - contribuição sobre a remuneração de trabalhador avulso vinculado à Diretoria de Portos e Costas.
698	TOMADOR DE SERVIÇO DE TRABALHADOR AVULSO – contribuição sobre férias e 13º. Salário de trabalhador avulso vinculado à indústria.
701	TOMADOR DE SERVIÇO DE TRABALHADOR AVULSO – contribuição sobre férias e décimo-terceiro salário de trabalhador avulso vinculado ao comércio.
710	TOMADOR DE SERVIÇO DE TRABALHADOR AVULSO – contribuição sobre férias e décimo-terceiro salário de trabalhador avulso vinculado à Diretoria de Portos Costas.
728	ÓRGÃO GESTOR DE MÃO-DE-OBRA (no caso de portuários) OU SINDICATO DE TRABALHADOR AVULSO - contribuição descontada sobre férias e décimo-terceiro salário de trabalhador avulso.
736	BANCO COMERCIAL - BANCO DE INVESTIMENTO – BANCO DE DESENVOLVIMENTO - CAIXA ECONÔMICA - SOCIEDADE DE CRÉDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO - SOCIEDADE DE CRÉDITO IMOBILIÁRIO (inclusive associação de poupança e empréstimo) - SOCIEDADE CORRETORA – DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS (inclusive bolsa de mercadorias e de valores) – EMPRESA DE ARRENDAMENTO MERCANTIL – SOCIEDADE COOPERATIVA DE CRÉDITO - EMPRESA DE SEGURO PRIVADO E DE CAPITALIZAÇÃO (inclusive seguro saúde) - AGENTE AUTÔNOMO DE SEGURO PRIVADO E DE CRÉDITO – ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA (aberta e fechada).
744	CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL (inclusive criação de pescado em cativeiro), a ser recolhida: a) PELA EMPRESA ADQUIRENTE, CONSUMIDORA, CONSIGNATÁRIA OU COOPERATIVA, b) PELO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA (equiparado a autônomo e segurado especial), quando venderem seus produtos no varejo, diretamente ao consumidor ou a adquirente domiciliado no exterior, c) PELO PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA – CONTRIBUIÇÃO DA AGROINDÚSTRIA incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção própria e adquirida de terceiros, industrializada ou não, a partir de novembro/2001, exceto as sociedades cooperativas e as agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura.
779	ASSOCIAÇÃO DESPORTIVA QUE MANTÉM EQUIPE DE FUTEBOL PROFISSIONAL - contribuição de 5% da receita bruta, decorrente de espetáculo desportivo de que participe em todo território nacional em qualquer modalidade, inclusive jogos internacionais, a ser recolhida pela ENTIDADE PROMOTORA DO EVENTO (federação ou confederação), e de QUALQUER FORMA DE PATROCÍNIO, LICENCIAMENTO DE USO DE MARCAS E SÍMBOLOS, PUBLICIDADE, PROPAGANDA E TRANSMISSÃO DE ESPETÁCULOS DESPORTIVOS, a ser recolhida pela empresa ou entidade patrocinadora.
787	SINDICATO, FEDERAÇÃO E CONFEDERAÇÃO PATRONAL RURAL – ATIVIDADE COOPERATIVISTA RURAL – COOPERATIVA RURAL não enquadrada no Decreto-Lei n.º 7.146/70 (com ou sem produção própria) – AGROINDÚSTRIA não enquadrada no Decreto-Lei n.º 7.146/70 (somente em relação aos empregados que atuam diretamente na produção primária de origem animal ou vegetal) – PRESTADOR DE MÃO-DE-OBRA RURAL LEGALMENTE CONSTITUÍDO COMO PESSOA JURÍDICA, a partir de 08/94 – PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA, inclusive a AGROINDÚSTRIA, na prestação de serviços rurais ou agroindustriais, a partir de novembro/2001

795	AGROINDÚSTRIA enquadrada no Decreto-Lei n.º 1.146/70 (somente em relação aos empregados que atuem diretamente na produção primária de origem animal ou vegetal) – AGROINDÚSTRIAS de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura, a partir de novembro/2001 (somente em relação aos empregados que atuem diretamente na produção primária de origem animal ou vegetal) - COOPERATIVA RURAL enquadrada no Decreto-Lei n.º 1.146/70 (com ou sem produção própria).
825	AGROINDÚSTRIA relacionada no <i>caput</i> do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146/70, a partir da competência novembro/2001, exceto as sociedades cooperativas e agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura. - Exclui-se deste código a prestação de serviços a terceiros (Lei nº 10.256, de 09/07/2001).
833	AGROINDÚSTRIA não relacionada no <i>caput</i> do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146/70, a partir da competência novembro/2001, relativamente aos segurados envolvidos no processo de produção própria, setor industrial, exceto as sociedades cooperativas e agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura - Exclui-se deste código a prestação de serviços a terceiros (Lei nº 10.256, de 09/07/2001).
868	EMPREGADOR DOMÉSTICO – instituído para possibilitar o depósito do FGTS do empregado doméstico por meio da GFIP.

Fonte: Vianna (2000).