

# **Salários e Encargos Trabalhistas ou Sociais: Os Custos do Trabalho no Processo Produtivo**

**Luiz Antônio Teixeira Vasconcelos**

**Luiz Antonio Volpato**

## **Resumo:**

*O trabalho aqui apresentado trata de questões relacionadas com o processo de custeio dos recursos produtivos das empresas, focalizando os chamados custos do trabalho ou da mão de obra. A abordagem é feita considerando as duas parcelas que compõem os custos totais do trabalho: os salários e os encargos trabalhistas ou sociais. Na primeira parte são apresentados os principais aspectos conceituais relacionados ao tema, em especial, o conceito de salário como o valor de reposição da mão de obra no processo produtivo (entendido amplamente em termos econômicos setoriais e no interior das estruturas organizacionais) e o conceito de encargos sociais como um valor adicional, calculado com base nos salários, que afeta apenas de forma indireta ou remota os ganhos dos trabalhadores individuais. Em seguida são discutidos os vários enfoques que tem sido utilizados para abordar a questão dos encargos trabalhistas ou sociais e apontados os impactos que certos equívocos comumente aceitos, podem acarretar sobre o processo de custeio do trabalho e sobre o cálculo dos custos unitários dos produtos. Finalmente, é feita uma proposta para a determinação do custo total do trabalho (salários e encargos) de tal forma que não haja distorções conceituais e, ao mesmo tempo, não prejudique a praticidade do cálculo dos encargos trabalhistas ou sociais, além de permitir que tais custos possam ser comparados com os correspondentes em outros países.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** CUSTOS E TOMADA DE DECISÕES

**SALÁRIOS E ENCARGOS TRABALHISTAS OU SOCIAIS: OS CUSTOS DO  
TRABALHO NOS PROCESSOS PRODUTIVOS**

MSc. Luiz Antonio Teixeira Vasconcelos

Instituto de Economia

Universidade Estadual de Campinas

Professor

Caixa Postal 6135, CEP: 13083-970, Campinas, São Paulo

Fone: 19 788 5741, Fax: 19 289 1512

e-mail: [vasco@eco.unicamp.br](mailto:vasco@eco.unicamp.br)

Prof. Luiz Antonio Volpato

Fundação de Desenvolvimento da Unicamp - Funcamp

Universidade Estadual de Campinas

Assessor Econômico

Caixa Postal 6078, CEP: 13083-970, Campinas, São Paulo

Fone: 19 289 1125, Fax: 19 289 3679

e-mail: [volpato@funcamp.unicamp.br](mailto:volpato@funcamp.unicamp.br)

Área Temática (4): CUSTOS E TOMADA DE DECISÕES

## **SALÁRIOS E ENCARGOS TRABALHISTAS OU SOCIAIS: OS CUSTOS DO TRABALHO NOS PROCESSOS PRODUTIVOS**

Área Temática (4): CUSTOS E TOMADA DE DECISÕES

### **RESUMO:**

O trabalho aqui apresentado trata de questões relacionadas com o processo de custeio dos recursos produtivos das empresas, focalizando os chamados custos do trabalho ou da mão de obra. A abordagem é feita considerando as duas parcelas que compõem os custos totais do trabalho: os salários e os encargos trabalhistas ou sociais. Na primeira parte são apresentados os principais aspectos conceituais relacionados ao tema, em especial, o conceito de salário como o valor de reposição da mão de obra no processo produtivo (entendido amplamente em termos econômicos setoriais e no interior das estruturas organizacionais) e o conceito de encargos sociais como um valor adicional, calculado com base nos salários, que afeta apenas de forma indireta ou remota os ganhos dos trabalhadores individuais. Em seguida são discutidos os vários enfoques que tem sido utilizados para abordar a questão dos encargos trabalhistas ou sociais e apontados os impactos que certos equívocos comumente aceitos, podem acarretar sobre o processo de custeio do trabalho e sobre o cálculo dos custos unitários dos produtos. Finalmente, é feita uma proposta para a determinação do custo total do trabalho (salários e encargos) de tal forma que não haja distorções conceituais e, ao mesmo tempo, não prejudique a praticidade do cálculo dos encargos trabalhistas ou sociais, além de permitir que tais custos possam ser comparados com os correspondentes em outros países.

### **Introdução**

O processo de custeio nas atividades de produção de bens e serviços de qualquer natureza, pode ser sintetizado, conceitualmente, como um processo de reposição de recursos produtivos utilizados, na medida certa, em quantidade e qualidade determinadas.

Isso significa que o conceito de custos está referido a um circuito contínuo de aquisição - utilização - reposição de recursos, cuja sustentação dinâmica garante as condições básicas de permanência da empresa no mercado, constituindo-se ainda, num dos pilares do processo de formação de preços, seja qual for modo de inserção competitiva da unidade produtora, afetando tanto empresas formadoras, quanto seguidoras (ou tomadoras) de preços.

Dessa forma, a noção de custos assenta-se em fundamentos dinâmicos, cuja natureza e evolução respondem, em última instância, pelo grau de capacitação das empresas em estabelecer, manter e reciclar sua capacidade de produção e vendas em condições competitivas, ou em outras palavras, suas condições de manutenção ou expansão da posição (absoluta ou relativa) no mercado.

De outro lado, todos os recursos utilizados nas unidades produtoras estão submetidos a ciclos de utilização produtiva, vale dizer ao período de tempo de aplicação econômica destes recursos, tendo em vista a sua eficiência técnico - produtiva e competitiva; ou seja, há um período de validade para o uso de qualquer recurso

produtivo que depende de um conjunto de condições, em parte administráveis internamente, mas em geral fora do circuito decisório autônomo da maioria das empresas. Mesmo assim, impõe-se a definição de estratégias para a utilização das várias modalidades do amplo conjunto de recursos produtivos utilizados nas empresas; ressalte-se que esta interpretação conceitual pode ser aplicada a qualquer processo que utilize, para qualquer finalidade, recursos renováveis, ou seja, de alguma forma, passíveis de reposição<sup>1</sup>.

O objetivo deste artigo é analisar as principais características dos custos do trabalho humano nos processos de produção, abordando também a polêmica questão dos chamados Custos dos Encargos Trabalhistas ou Sociais que, de acordo com as regras vigentes, vêm associados aos custos do trabalho.

O que se busca demonstrar é que tais conceitos, quase sempre, são abordados de forma parcial, seja pelo viés ideológico que caracteriza o debate, seja pela fragilidade ou ambigüidade conceitual de algumas proposições, que acabam por mascarar a realidade dos custos totais do trabalho no país.

Além disso, e, mais grave e de maior interesse para a análise aqui desenvolvida, tais abordagens confundem a contabilização dos custos nas empresas, implicando em erros (alguns grosseiros) nos cálculos dos custos totais associados ao trabalho, que resultam, numa espécie de encadeamento de equívocos, geradores de práticas de gestão salarial equivocadas e prejudiciais ao avanço da qualificação dos trabalhadores (em especial os de base) e criando um círculo vicioso de desqualificação e rebaixamento de salários em quase todos os níveis da divisão técnica e funcional do trabalho nas estruturas das organizações.

Finalmente, tais práticas de custeio do trabalho nas empresas impactam a determinação dos custos unitários totais dos produtos; como tais valores são utilizados como referência para a formação do preço de venda ou para a estimativa da margem de lucro esperada (ou efetiva), seu cálculo distorcido acaba por impactar a gestão estratégica das empresas, nublando o cenário decisório do seu posicionamento competitivo.

Tendo em vista tais objetivos de análise, o trabalho está dividido em quatro partes. Na primeira é feita uma breve apresentação dos conceitos básicos que envolvem os custos salariais; em seguida, procede-se da mesma forma para ressaltar os principais aspectos relacionados aos custos dos encargos trabalhistas ou sociais e sugere-se uma metodologia para seu cálculo; na terceira parte do trabalho, apresenta-se uma proposta preliminar de método para determinação dos custos totais do trabalho nas empresas, tecendo, em seguida, algumas considerações conclusivas preliminares sobre os conceitos examinados e a abordagem proposta.

## 1. Custos dos Salários

---

<sup>1</sup> Observe-se que, para os recursos produtivos cuja utilização está submetida à lógica da inserção no mercado, o processo de produção não se esgota em si mesmo – enquanto uso de recursos produtivos para geração de bens e serviços -, manifestando-se, de fato, como um processo de produção de excedente, através da produção de bens e serviços. Portanto, para o caso das empresas que ocupam posições em espaços competitivos (ou mercados) o período de validade dos recursos ou o esgotamento de suas condições produtivas, devem estar referidos ao processo lucrativo ou de geração e apropriação do excedente produtivo. Assim, a reposição dos recursos deve ser feita com conteúdo e intensidade impostos pela necessidade de sustentar, dinamicamente, uma posição num espaço que é objeto de disputa por um número maior ou menor de contendores. Vale dizer, o processo de custeio está subordinado à estratégia de sustentação competitiva dos negócios. Cf. Vasconcelos (1999)

O trabalho humano, expresso como recurso produtivo utilizado no processo de produção de bens e serviços e processos correlatos, é um dos geradores de custos no funcionamento concreto de qualquer empresa; a utilização do trabalho origina os custos dos salários cujo pagamento corresponde à necessidade de reposição da força de trabalho no processo produtivo.

Mais ainda, o recurso produtivo trabalho ou mão de obra - termos aqui utilizados como sinônimos - também pode e deve ser abordado tendo em vista um determinado ciclo de utilização, pois, desde sempre, e hoje ainda mais acentuadamente, é o seu desenvolvimento que cria e recicla as condições dinâmicas de avanço dos padrões tecnológicos, processos e produtos nas unidades produtoras. Assim, os gastos com educação para manutenção e aperfeiçoamento contínuos das qualidades, habilidades, conhecimentos e experiência, ou, em suma, das competências dos trabalhadores individuais, devem ser entendidos como tão (ou mais) importantes quanto os investimentos em atualização da base técnica em sentido amplo (que inclui - além da mão de obra que a executa, controla e dirige -, as instalações, equipamentos, máquinas, ferramentas, e demais componentes do conjunto tecnológico utilizado pelas empresas). Ou seja, em termos mais amplos, tais gastos de educação e de qualificação dinâmica dos trabalhadores em todos os níveis da empresa, e todas as despesas correlatas, devem ser considerados como componentes do processo de reposição dinâmica da mão de obra no processo produtivo.

Assim sendo, o conceito de Salários é inequívoco, podendo ser expresso de maneira simples e rigorosa: corresponde ao valor da reposição da força de trabalho, tendo em vista a vigência do seu ciclo de utilização<sup>2</sup> no processo de produção.

Observe-se que tal conceito abrange os variados graus de habilidades e qualificações da força de trabalho e toda a enorme diversidade de processos produtivos que compõem a base econômica da sociedade, processos estes que alteram permanente e intensamente a demanda de habilidades individuais para seu exercício, ampliando-as e renovando-as, num movimento recorrente.

De toda a forma, o Salário deve tratar de garantir a oferta diuturna e renovada de habilidades e qualificações para a produção de bens e serviços de qualquer natureza. Do ponto de vista concreto, a reposição da força de trabalho se expressa num conjunto de bens e serviços cuja aquisição e consumo garantem a sustentação dinâmica da disponibilidade da capacidade de trabalho individual do amplo e diversificado conjunto de trabalhadores.

Pertencem ao conjunto de bens e serviços expressos no valor do salário, desde aqueles imediatos e necessários à sobrevivência ou manutenção dos indivíduos e suas famílias (pois há membros da família não habilitados a produzir, por várias razões) no momento atual ou no futuro (quando os indivíduos não dispuserem mais de condições para o exercício efetivo de atividades produtivas), até àqueles menos tangíveis e relacionados ao amplo conjunto de necessidades culturais dos indivíduos socialmente organizados e diferenciados.

Dessa forma, o conceito de salário envolve valores relacionados à manutenção dinâmica da capacidade física e mental, ademais das condições de convívio social dos trabalhadores.

---

<sup>2</sup> Ciclo este aqui entendido como o estágio atual – efetivo ou potencial - de desenvolvimento do conjunto de habilidades, qualificações, ou, mais amplamente, das competências individuais e agregadas (sinérgicas) dos trabalhadores individuais.

A partir da conceituação exposta, o valor total do Salário nas empresas deve conter:

- o valor contratual recebido mensalmente pelos trabalhadores e desembolsado regularmente pelas empresas, valor este composto pelas chamadas unidades salariais e pelos demais rendimentos monetários que constituem o conjunto das necessidades efetivas de reposição do trabalho no processo produtivo (férias, feriados, e períodos de ausência regulamentadas, por motivos cívicos, pessoais, etc. e, para o caso de trabalhadores que recebem por hora trabalhada, o repouso semanal remunerado) que são entendidos como pagamentos do chamado tempo não trabalhado.
- outros valores relacionados à reposição da força de trabalho no processo produtivo, que são devidos em função dos direitos dos trabalhadores consagrados na legislação social e trabalhista, inserida na Constituição do país, e cujo desembolso não é corrente, ao contrário, é diferido no tempo e pago em períodos pré determinados, pelas empresas ou pelos órgãos públicos responsáveis por sua administração, como por exemplo, o 13<sup>o</sup> Salário, adicional de 1/3 de férias, o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) e a multa de 40% sobre o montante depositado no FGTS, em caso de rescisão do contrato (demissão) sem justa causa.

Em suma, fazem parte dos Salários todos os valores dos rendimentos monetários recebidos pelos trabalhadores, e, por eles direta e individualmente apropriados no período corrente, ou em algum momento e condições pré determinados de períodos futuros. Em outras palavras, há defasagens temporais que envolvem o pagamento dos valores relacionados com a reposição das condições produtivas da mão de obra no processo produtivo, vale dizer, há frações do salário que são pagas em momentos distintos do período corrente<sup>3</sup>.

Por outro lado, a conceituação dos Custos do Trabalho exige a abordagem complementar de duas questões concretas básicas, ligadas ao funcionamento dos processos produtivos específicos nas unidades produtivas.

A primeira refere-se ao conteúdo do trabalho, ou seja, a composição das tarefas produtivas de qualquer natureza, que devem ser exercidas concretamente nas unidades produtoras e às qualidades e habilidades individuais que possibilitam o seu exercício efetivo.

Para a elaboração de um esboço preliminar dos variados conteúdos concretos apresentados pelo trabalho é útil a análise dos tipos de trabalho; isso será feito associando-se conteúdos do trabalho de acordo com o tipo de atividade concreta de que se trate, conforme o quadro apresentado a seguir<sup>4</sup>.

O trabalho humano apresenta-se, como se sabe, sob múltiplas formas e conteúdos. Observe-se que há uma enorme variedade, mesmo nos limites restritos da ilustração utilizada, de graus de exigência de habilidades, qualidades individuais, níveis de conhecimento e experiência nos diversos tipos de atividades e funções exemplificadas.

Tal gradiente de competências responde pela ampla diversidade das taxas de salários (salários médios individuais) que vigoram nos distintos setores e segmentos da

---

<sup>3</sup> Ressalte-se que o fato de haver rendimentos cujo desembolso se faz em períodos diferentes do corrente, não altera a natureza do gasto, que continua sendo custo salarial.

<sup>4</sup> A tipologia expressa no Quadro 1, ilustrativo, não tem a pretensão de ser exaustiva. Nos limites dos objetivos deste trabalho, procurou-se estabelecer uma referência preliminar e ainda muito ampla para focalizar a amplitude de conteúdos do trabalho, a partir dos setores de atividade econômica e das diversas formas de articulação dos trabalhadores individuais ao processo de produção.

atividades produtiva e que estabelecem os distintos patamares de custos totais do trabalho (seja em termos absolutos – massa de salários - ou enquanto proporção dos custos totais) nas diferentes empresas e setores de atividade.

Quadro 1

Tipologia preliminar do conteúdo do Trabalho – Graus de Especialização mais comumente exigidos para algumas das principais atividades econômicas

<b>Tipos de Trabalho - (divisão vertical do trabalho) Atividades Econômicas</b>	<b>Operação</b>	<b>Apoio/ Supervisão/ Controle</b>	<b>Processo decisório estratégico</b>
<b>1. Indústria de Transformação</b>			
1.1. Pessoal da base	NE, BE, ME, AE	ME, AE	AE
1.2. Pessoal de controle		ME, AE	ME, AE
1.3. Pessoal de média gerência		ME, AE	ME, AE
1.4. Pessoal de alta gerência e Direção		ME, AE	ME, AE
<b>2. Comércio</b>			
2.1. Pessoal da base	NE, BE, ME	ME	ME
2.2. Pessoal de Controle		BE, ME, AE	ME, AE
2.3. Pessoal de média gerência		BE, ME, AE	ME, AE
2.4. Pessoal de alta gerência e Direção		ME, AE	ME, AE
<b>3. Serviços</b>			
3.1. Pessoal da base	NE, BE, ME, AE	ME, AE	ME, AE
3.2. Pessoal de Controle		BE, ME, AE	ME, AE
3.3. Pessoal de média gerência		BE, ME, AE	ME, AE
3.4. Pessoal de alta gerência e Direção		ME, AE	ME, AE

Obs. As siglas utilizadas tem seu significado relacionado ao nível de especialização (grau de habilidades, qualidades individuais, conhecimentos e experiências, ou, em suma, competências específicas), exigido dos trabalhadores individuais: NE (trabalho não especializado), BE (trabalho com baixo grau de especialização), ME (trabalho com grau mediano de especialização) e AE (trabalho com alta especialização)

A observação da tipologia preliminar sugerida no Quadro 1, acima, ressalta os seguintes aspectos principais:

- As atividades de produção "strictu sensu", no segmento da Indústria de Transformação, podem exigir elevada especialização em qualquer um dos níveis da divisão vertical do trabalho, pois há processos produtivos cuja operação se faz com alto grau de mecanização e informatização; isso sugere que a forma de articulação concreta do trabalhador é muito diversa e que o leque salarial industrial (a diferença entre os salários maiores e menores) seja bastante aberto, tanto no interior da mesma empresa, como dentro dos variados setores de atividade.
- As atividades de produção "latu sensu" (atividades que agregam valor aos produtos sem transformá-los ou atividades supridoras de serviços), nos demais segmentos da economia: Comercialização, Distribuição de Mercadorias e Serviços, Serviços de Assistência Técnica, de Manutenção, de Entretenimento, de Lazer, de Educação, de Cultura, de Saúde, de Transportes, etc., podem exigir elevada

especialização também, como a indústria, em qualquer nível da divisão vertical do trabalho. Em alguns casos, é muito grande a discrepância (atingindo limites extremos) do conteúdo do trabalho no interior da mesma empresa, com trabalhadores individuais desempenhando funções com características operacionais e produtivas extremamente distintas, o que também impõe uma estrutura salarial muito diversificada.

Ou seja, a multiplicidade de conteúdos do trabalho projeta-se sobre a diversidade de atividades da base produtiva e gera uma enorme amplitude de variação dos salários individuais em, pelo menos, duas direções: na diversificação setorial que impõe diferentes competências técnico – produtivas e na divisão vertical do trabalho, no interior das estruturas organizacionais, que acarreta, a diferenciação de habilidades funcionais tendo em vista a variedade de compartimentos e tarefas de controle, supervisão, gerenciamento e direção.

A segunda questão concreta que ajuda a completar os atributos mínimos para a conceituação dos Custos do Trabalho, tem a ver com as formas de custeio unitário da mão de obra mais comumente utilizadas nas empresas.

O custeio unitário da mão de obra é feito de duas formas principais:

- a) Os salários e encargos trabalhistas ou sociais dos operadores diretos dos processos produtivos são alocados às unidades produzidas ou vendidas, com base em parâmetros físicos destes processos, tais como, tempos de processamento, volumes produzidos (ou vendidos) ou outros resultados quantitativos da produção.
- b) Os salários e encargos trabalhistas ou sociais dos demais trabalhadores das empresas são custeados de forma indireta, em conjunto com os outros gastos estruturais das empresas, através de taxas ou índices estruturais de custos (o chamado “over head”), ou através de parâmetros físicos que caracterizem os resultados ou as finalidades das atividades administrativas (em geral) desenvolvidas.

Portanto, há um claro objetivo de vinculação dos trabalhadores - operadores diretos aos processos de produção (de bens ou serviços), via resultados quantitativos de diversas naturezas, e, ao contrário, uma total independência dos demais trabalhadores a qualquer parâmetro físico do processo produtivo. Tal procedimento é, como se sabe, perfeitamente consistente com a realidade concreta das empresas.

## **2. Custos dos Encargos Trabalhistas ou Sociais**

O conceito de Encargos Trabalhistas ou Sociais, abrange um conjunto bastante diversificado de aspectos e tem dado margem a muita controvérsia; este texto tem como um dos objetivos mostrar que muitas das divergências são falsas, pois partem de compreensões equivocadas do conceito de Salário e do próprio conceito de Encargo Trabalhista ou Social.

A consecução deste objetivo requer a apresentação inicial de algumas referências conceituais precisas para a noção de Encargo Trabalhista ou Social: "(...) Encargos Sociais são aqueles itens incidentes sobre a folha de Salários que somente favorecem de forma indireta e não-individualizada o trabalhador. Está associada, em complemento, à idéia de que os itens de despesas que favorecem diretamente o trabalhador resultam das condições de remuneração por unidade de tempo de trabalho. Assim, somente as demais despesas, aquelas que não podem ser consideradas contraprestação do trabalho individualizado realizado, e que constituem mecanismos de financiamento de atividades de abrangência social que beneficiam diversas camadas da

população, são consideradas, efetivamente, aquelas que caracterizam a expressão encargos sociais".<sup>5</sup>

A partir dessas referências, e do que já foi exposto nas seções anteriores, faz-se, na primeira parte desta seção, breve abordagem da terminologia e dos procedimentos metodológicos que passaram a vigorar para a determinação dos Custos dos Encargos Sociais, tornando-se "consenso nacional" e respondendo pela falta de rigor que caracteriza o tratamento da questão nas áreas de contabilidade e custos das empresas.

Em seguida, procede-se à análise da consistência conceitual da metodologia tradicional e propõe-se uma abordagem alternativa, que, tenta superar suas restrições e omissões conceituais e estabelecem bases consistentes para o cálculo dos custos totais do trabalho (salários mais encargos trabalhistas ou sociais).

## **2.1. Formas mais utilizadas de computação dos custos dos Encargos Trabalhistas ou Sociais e principais distorções conceituais vigentes**

De acordo com Santos (96), "Seguindo a forma tradicional de calcular os encargos sociais, que assemelha-os aos custos decorrentes de todas as despesas legais incidentes sobre a folha de salários das empresas, alguns estudos (Pastore, 1994; FIESP, 1993, IOB; 1993) têm apontado que os encargos sociais representam um gasto adicional equivalente a pouco mais do que é gasto com a remuneração direta paga ao trabalhador. (...) Ou seja, disseminou-se a versão daqueles estudos, de seus resultados que apontam para um elevado peso dos encargos e relações que seus autores estabelecem com o custo do trabalho e da competitividade internacional, retirando de cena as enormes divergências existentes no tratamento da questão, eliminando dessa forma a possibilidade de que o debate fosse apresentado à população."

Conforme o entendimento convencional - oriundo e realimentador do chamado "consenso nacional" - são considerados Encargos Trabalhistas ou Sociais, um conjunto de contribuições originadas a partir da geração da chamada Folha de Pagamentos nas empresas. São contribuições de variada natureza e objetivos, incluindo desde valores que deveriam compor o próprio valor do salário, pois apropriados nominalmente pelos trabalhadores - e perfeitamente contidos na noção de reposição dinâmica da força de trabalho -, até valores que representam taxas destinadas a financiar políticas públicas mais gerais, algumas delas sequer relacionadas ao trabalho ou aos trabalhadores.<sup>6</sup>

A determinação dos custos dos Encargos Trabalhistas ou Sociais, da forma que é feita usualmente, está baseada numa metodologia cuja estruturação, originalmente proposta em artigo publicado na revista *Conjuntura Econômica*<sup>7</sup>, tem sido modificada, sem, contudo, alterar seus fundamentos.

Exemplos da estrutura e dos procedimentos de cálculo para a chamada "Taxa dos Encargos Sociais", utilizados atualmente, encontram-se ilustrado nas Tabelas 1 e 2, apresentadas a seguir.

---

<sup>5</sup> Conforme Santos (1996)

<sup>6</sup> Como são os casos das contribuições apropriadas pelo SEBRAE e pelo INCRA que, de fato, são instituições que fomentam novos empreendedores e empreendimentos e empreendedores já instalados.

<sup>7</sup> Ver *Conjuntura Econômica* (1965).

Tabela 1  
Encargos Sociais do Setor Industrial

Itens de Encargos	Incidência (%)
<b>A - Obrigações Sociais</b>	
Previdência Social	20,00
FGTS	8,00
Salário - educação	2,50
Acidentes do trabalho (média)	2,00
SESI	1,50
SENAI	1,00
SEBRAE	0,60
INCRA	0,20
<b>Subtotal A</b>	<b>35,80</b>
<b>B - Tempo não Trabalhado I</b>	
Repouso Semanal	18,91
Férias	9,45
Abono de Férias	3,64
Feriados	4,36
Aviso Prévio	1,32
Auxílio - enfermidade	0,55
<b>Subtotal B</b>	<b>38,23</b>
<b>C - Tempo não Trabalhado II</b>	
Décimo Terceiro Salário	10,91
Despesa de Rescisão Contratual	2,57
<b>Subtotal C</b>	<b>13,48</b>
<b>D - Reflexos dos Itens Anteriores</b>	
Incidência de A sobre B	13,68
Incidência cumulativa Grupo 1 / Grupo 2	0,87
<b>Subtotal 4</b>	<b>14,55</b>
<b>Total</b>	<b>102,06</b>

Fonte: Itens da Constituição e CLT, *in* Pastore (1994)

Obs.: Não constam explicações e justificativas para os valores utilizados.

Tabela 2  
Encargos Sociais de Trabalhadores Mensalistas e Horistas

Itens de Encargos	Mensalistas (%)	Horistas (%)
<b>Grupo 1 - Remuneração Suplementar</b>		
1.1. Férias (30 dias / 335 dias trabalhados para mensalistas e 30 dias / 270 dias trabalhados para horistas)	8,96	11,11
1.2. Adicional Constitucional (1/3)	2,98	3,70
1.3. Décimo Terceiro Salário (idem Férias)	8,96	11,11
<b>Subtotal</b>	<b>20,90</b>	<b>25,92</b>
<b>Grupo 2 - Contribuições Sociais (Alíquotas legais)</b>		
2.1. Previdência Social	20,00	20,00
2.2. Fundo de Garantia	8,00	8,00
2.3. Seguro - Acidentes (máximo)	3,00	3,00

2.4. Salário - Educação	2,50	2,50
2.5. SESI ou SESC	1,50	1,50
2.6. SENAI ou SENAC	1,00	1,00
2.7. INCRA	0,20	0,20
2.8. SEBRAE	0,60	0,60
<b>Subtotal</b>	<b>36,80</b>	<b>36,80</b>
<b>Grupo 3 - Ausências Remuneradas <sup>(1)</sup></b>		
3.1. Repousos (48 dias / 270 trabalhados)		17,78
3.2. Feriados (12 dias / 270 dias trabalhados)		4,45
3.3. Ausência por motivos pessoais (3 dias / 270 dias trabalhados)		1,11
3.4. Ausência por motivos cívicos (2 dias / 270 dias trabalhados)		0,75
<b>Subtotal</b>		<b>24,09</b>
<b>Grupo 4 - Incidência do Grupo 2 sobre os Grupos 1, 2 e 3</b>		
	<b>7,69</b>	<b>18,40</b>
<b>Subtotal</b>	<b>65,39</b>	<b>105,21</b>
<b>Grupo 5 - Ajustes da Base de Cálculo</b>		
5.1. Ajuste de dias a menos (5 dias / 335 trabalhados) <sup>(2)</sup>	(1,49)	
5.2. Incidência do grupo 2 sobre 5.1	(0,55)	
<b>Subtotal</b>	<b>(2,04)</b>	
<b>Total</b>	<b>63,35</b>	<b>105,2</b>

Fonte: IOB - Informações Objetivas, Temática Contábil e Balanços, Boletins 12/97 (páginas 5 a 7) e 13/97 (páginas 5 a 7).

- (1) Para os mensalistas já incluídas no Grupo 1.
- (2) Os trabalhadores mensalistas são pagos por mês de 30 dias. Como há 7 meses com um dia a mais (31 dias: janeiro, março, maio, julho, agosto, outubro e dezembro) e 1 mês com 2 dias a menos (28 dias em 3 em cada 4 anos e 29 dias em 1 em cada quatro anos: fevereiro), é necessário descontar 5 dias (7 dias menos 2 dias) do cálculo efetuado; tal ajuste é feito no Grupo 5.

Obs. Bases (100% ou Unidade de Salário): Salário Mensal (Média de 11,1667 meses trabalhados); Salário Hora (270 dias = 365 dias menos domingos e feriados, vezes 8 horas/dia, média de 2.160 horas trabalhadas)

A observação dos dois exemplos ressalta os seguintes aspectos principais:

- a) Os custos salariais em ambos os casos são separados em duas categorias; uma delas contem a base ou unidade salarial, que se refere ao tempo trabalhado no período e que correspondente ao valor monetário do salário mensal recebido pelo trabalhador – regime de caixa; a outra, embora com denominações distintas, se refere ao tempo não trabalhado (ou a ausências remuneradas) contem os valores dos rendimentos dos trabalhadores que são pagos fora do mês corrente, ou seja, valores de recebimento certo ou eventual que são gerados no período corrente e pagos em períodos futuros pré-determinados (os de recebimento certo) ou em situações pré-determinadas (os de recebimento eventual). Assim, há uma separação artificial de valores, conceitualmente semelhantes, aparentemente, apenas porque tais rendimentos do trabalho são pagos em períodos diferentes.
- b) Os Encargos Sociais englobam todos os itens que não sejam a unidade salarial (o valor recebido no mês corrente pelo trabalhador), além de ter as taxas percentuais calculadas tendo em vista o período de tempo (meses, dias ou horas) estimado durante o qual os trabalhadores estão presentes na empresa, disponíveis para o trabalho.

- c) A base de aplicação da taxa é o Salário Mensal Recebido (a unidade salarial no conceito de fluxo de caixa), ou seja, o montante monetário apropriado efetivamente pelos trabalhadores ao final de cada mês, vale dizer, o valor da chamada Folha de Pagamentos ou Folha de Salários mensais das empresas; os procedimentos anteriores, em conjunto, diminuem a base de cálculo de aplicação da taxa de encargos sociais ao mínimo e elevam, ao máximo, esta taxa.
- d) Não há informações específicas sobre o uso dos procedimentos conforme o conteúdo do trabalho, o que parece sugerir que a taxa deve ser aplicada a todos os salários da empresa. Ou seja, o conceito de tempo não trabalhado (ou ausências remuneradas) é validado para conteúdos de trabalho que não tem nada a ver com o trabalho dos operadores diretos do processo de produção (que seriam os únicos, cujo custeio unitário teria alguma consistência tendo como base o tempo de processamento, vale dizer, as horas disponíveis ou trabalhadas).
- e) Mesmo para o trabalho dos operadores diretos do processo, o conceito de tempo não trabalhado (ou de ausências remuneradas) pode distorcer a correta apuração dos custos do trabalho, pois, tal conceito deixa implícito que as empresas deveriam tratar os descansos regulares ou outras situações que justifiquem ausência do trabalhador (tais como: enfermidades, feriados ou ocorrências fundamentadas no convívio civilizado e no exercício da cidadania) - fundamentais para a reposição do recurso produtivo trabalho humano - como ociosidade, ou como tempo que deveria ser dedicado ao trabalho mas não o é. E por isso a empresa necessita custeá-los, ou seja, corrigir os valores efetivamente pagos para valores superiores e hipotéticos que "recuperem" um tempo supostamente devido pelos trabalhadores. Na verdade este procedimento incrementa os custos do trabalho sem contrapartida efetiva de pagamentos efetuados. A empresa, neste caso, estaria repondo um recurso produtivo não utilizado.

Verifica-se, portanto, uma série de equívocos conceituais, alguns com reflexos qualitativos que afetam o processo decisório estratégico de gestão dos recursos humanos na empresa, mas sem influência nos valores finais do custo do trabalho; contudo, há outros que impactam diretamente sobre tais valores, seja quanto à sua composição (revelando uma distribuição proporcional entre salários e encargos, que de fato não existe), seja quanto aos montantes finais apurados, tendo como efeito, em geral, o incremento artificial do custo do trabalho.

## **2.2. Em busca da consistência do método de cálculo dos Encargos Sociais ou Trabalhistas e da determinação do Custo Total do Trabalho**

Tendo em vista os conceitos, análises e ilustrações feitas até aqui, observa-se que há claras discrepâncias na metodologia empregada para o cálculo dos Encargos Sociais ou Trabalhistas nas empresas. Tais discrepâncias, como foi visto, são de variada natureza.

Há problemas com a conceituação de salários, que são considerados exclusivamente como as remunerações correntes (sejam aquelas com base mensal ou horária) ao longo do tempo de comparecimento dos trabalhadores à empresa; há, também, problemas com a conceituação de Encargos Sociais ou Trabalhistas que, ademais de incluir valores que, de fato, são Salários, abrangem alguns outros valores que, efetivamente, não são Encargos Trabalhistas e sim taxas destinadas ao financiamento de políticas públicas (como são os casos do Seguro - Acidentes e do

Salário - Educação e do Incra) de entidades patronais (em que pese sua função de formação e qualificação de trabalhadores, tais como SESI/SESC e SENAI/SENAC) ou, finalmente, de entidades de fomento e apoio aos pequenos empreendimentos e formação de novos empreendedores (como é o caso do SEBRAE).

Ou seja, há taxas que geram valores que oneram os custos das empresas e, embora, aparentemente em função da forma de cálculo, estejam relacionadas com os custos dos Salários, nada tem a ver com a reposição da força de trabalho nos processos de produção de empresas específicas.

Há, finalmente, problemas relacionados com a forma de cálculo do encargos tendo em vista a sua imputação como taxa adicional aos custos dos salários nas empresas, para a composição dos custos totais do trabalho nos processos de produção. Tais problemas além de, como já foi comentado, obscurecer a realidade dos custos salariais nas empresas, criam ainda, dificuldades insanáveis quando se quer trabalhar com comparações entre o custo do trabalho em diferentes países, comparações estrategicamente indispensáveis em situações em que se busca identificar modos mais eficazes para concorrer internacionalmente, pois as métricas utilizadas no nosso país, tornam nossos valores incomparáveis<sup>8</sup>.

Portanto, impõe-se uma proposta alternativa para a determinação em bases consistentes do custo total do trabalho nas empresas, vale dizer, os custos dos salários e dos encargos trabalhistas ou sociais. O método proposto está ilustrado na Tabela 3, apresentada a seguir.

Tabela 3 - Método para Determinação dos Encargos Sociais no Setor Industrial

<b>Discriminação</b>	<b>Alíquota legal</b>	<b>Valor Absoluto</b>	<b>Participação no Custo Salarial</b>
<b><i>Grupo 1 - Custo Salarial (itens do rendimento monetário do empregado incidentes sobre folha de pagamentos como proporção do salário contratual mensal)</i></b>			
<b>Sub Grupo 1.1 - Desembolsos certos</b>			
Salário Contratual		100,00	79,37
Décimo - Terceiro Salário [ 100 / 12 ] (1)		8,33	6,61
Adicional de 1/3 de Férias { [(100 / 12)] / 3 } (1)		2,78	2,20
FGTS - Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (1)	8,00	8,00	6,35
Incidência do FGTS sobre o Décimo - Terceiro e 1/3 de Férias (base = 11,11%) (1)	8,00	0,89	0,71
Rescisão Contratual (1)	(2)	4,09	3,25
<b>Subtotal 1.1</b>		<b>124,09</b>	<b>98,48</b>

<sup>8</sup> Sobre o método de aferição verifica-se conforme Pochmann (97), uma defasagem ou incongruência "com a metodologia de uso generalizado internacionalmente e que permite a realização de comparações, segundo instituições insuspeitadas, tais como a Organização Internacional do Trabalho (OIT), o Bureau Labo Statistics, dos Estados Unidos, e o Centro de Estudos de Renda e Custos, da França. De acordo com essa metodologia, o custo do trabalho pode ser definido sinteticamente por: 1. Encargo social (custo não - salarial) como ônus contributivo do empregador que objetiva financiar as políticas públicas; 2. Custo salarial como expressão dos rendimentos monetários efetivamente recebidos ao longo do tempo pelo empregado."

<b>Sub Grupo 1.2 - Desembolsos Eventuais (3)</b>			
Aviso Prévio Trabalhado	(4)	0,52	0,41
Auxílio Enfermidade	(5)	0,42	0,33
Licença Maternidade	(6)	0,83	0,66
Licença Paternidade	(7)	0,14	0,11
<b>Subtotal 1.2</b>		<b>1,91</b>	<b>1,52</b>
<b>Total do Grupo 1 - Custo Salarial</b>		<b>126,00</b>	<b>100,00</b>
<i>Grupo 2 - Custo não - salarial (encargos sociais: itens incidentes sobre a folha de pagamentos como proporção do custo salarial total) (8)</i>			
INSS	20,00	23,42	18,59
Seguro de Acidentes de Trabalho	2,00	2,34	1,86
Salário - Educação	2,50	2,93	2,32
INCRA	0,20	0,23	0,19
SESI / SESC	1,50	1,76	1,39
SENAI / SENAC	1,00	1,17	0,93
SEBRAE	0,60	0,70	0,56
<b>Total do Grupo 2 - Custo Não - Salarial</b>	<b>27,80</b>	<b>32,56</b>	<b>25,84</b>
<i>Grupo 3 - Custo Total do Trabalho (Salários mais Encargos Sociais)</i>			
Salários (Grupo 1)		126,00	79,47
Encargos Sociais (Grupo 2)		32,56	20,53
<b>Custo Total do Trabalho</b>		<b>158,56</b>	<b>100,00</b>
<b>Taxa (%) de Encargos Sociais sobre Salários Totais (ou Grupo 1 / Grupo 2)</b>			<b>25,84%</b>

Notas: (1) Pagamentos de salários diferidos no tempo; (2) Multa prevista na Constituição: desembolso de dois meses de depósito do FGTS mais 40% do montante de FGTS depositado, aplicada no caso de demissão sem justa causa; o percentual utilizado supõe que todos os trabalhadores se enquadrem nessa condição; (3) Rendimentos do Trabalho pagos apenas sob determinadas condições; (4) Proteção prevista na Constituição: dispensas de duas horas por dia de trabalho durante trinta dias corridos; o percentual utilizado partiu das hipóteses: a) os trabalhadores permanecem em média um ano na empresa e b) a rotação média é de 1/4; (5) Proteção que implica no pagamento dos primeiros 15 dias da licença por doença, pela empresa; o percentual

utilizado baseou-se na hipótese de que 10% dos trabalhadores estão nesse caso; (6) Proteção prevista na Constituição: 120 dias de licença para as gestantes; o percentual utilizado partiu da hipótese da proporção de 2,5% de gestantes no conjunto dos trabalhadores da empresa; (7) Proteção prevista na Constituição: 5 dias de licença para maridos de gestantes; o percentual utilizado partiu da hipótese que 10% dos trabalhadores se encontram nessa condição; (8) Valores absolutos correspondem às Aliquotas Médias Legais aplicadas sobre o Valor Absoluto composto pelo Subtotal do Grupo 1, exceto o FGTS (ou seja,  $126,00 - 8,00 - 0,89 = 117,11$ )

Observe-se que o método sugerido é mais prático do que o método convencional, pois dispensa muitos procedimentos exigidos para evitar dupla contagem de custos. A aplicação do método de cálculo convencional, via de regra dá muito trabalho aos administradores de custos, pois alguns importantes cuidados devem ser tomados para evitar não registrar mais de uma vez determinados desembolsos; isso é providenciado com a não inclusão na folha de pagamento das ocorrências efetivas de desembolsos dos itens de salários "convertidos" em encargos sociais: férias, abono de 1/3 das férias, décimo terceiro, aviso prévio, feriados, auxílio enfermidade, licenças maternidade e paternidade, além da rescisão contratual sem justa causa. O método convencional exige um controle paralelo e específico das contas para evitar uma série de sobre avaliações de custos de salários e encargos sociais.

O método proposto impõe como único cuidado a separação das contas de desembolso regular das outras (de desembolso esporádico, certo ou eventual); estas últimas devem ser tratadas como provisões; ou seja, as contas, nesse método seriam organizadas da seguinte forma (na hipótese de uma empresa industrial):

- a) Salários Diretos Correntes (Valores em Reais): Valor contratual ou unidade salarial (conta em geral já existente)
- b) Provisões Salariais (contas a serem criadas por desdobramento de contas já existentes)
  - c.1) Desembolso certo: Décimo Terceiro, Férias e adicional de 1/3, FGTS (sobre salário corrente, Décimo Terceiro, Férias e adicional de 1/3), (percentuais aplicados sobre o item a);
  - c.2) Desembolso eventual: Aviso Prévio, Auxílio enfermidade, Licenças maternidade e paternidade e Rescisão contratual sem justa causa (percentual aplicado sobre o item a);
- c) Encargos Sociais: Seguro de Acidentes de Trabalho, Salário Educação, INCRA, SESI, SENAC e SEBRAE (alíquotas médias legais, aplicadas sobre uma base composta pelos itens a), c.1) exceto FGTS e c.2).

É adequado incluir, ainda, contas relacionadas com salários indiretos tais como: Assistência Médica, Transporte, Cesta Básica, etc. (contas específicas e, em geral, já existentes).

A partir do método proposto, é possível efetuar os cálculos dos salários, encargos sociais, e, portanto, do custo total do trabalho, de forma consistente em termos conceituais e, adicionalmente, sem transtorno algum de ordem prática.

### **3. Formas mais adequadas de custeio do trabalho nas empresas: considerações finais**

Cabem ainda algumas observações sobre a adequação de se trabalhar com a metodologia proposta para o cálculo dos custos totais do trabalho (salários e encargos trabalhistas ou sociais).

Em primeiro lugar, torna-se possível calcular com mais rigor o valor real dos salários pagos aos trabalhadores, o custo horário de processamento, além de seu peso efetivo na formação dos custos unitários totais dos produtos e seu impacto no preço de venda. Essa informação pode redirecionar a estratégia competitiva com efeitos sobre a política salarial, naqueles setores e empresas para os quais a qualificação ou reciclagem da mão de obra, já empregada, projete acréscimos nos diferenciais competitivos das unidades envolvidas.

Por outro lado, como já tem sido apontado em vários trabalhos<sup>9</sup>, é enganosa a idéia que afirma que os salários, ou mais precisamente, os encargos sociais criam obstáculos para o estabelecimento de preços que tornem nossas empresas competitivas internacionalmente, o que estaria dificultando a inserção das nossas empresas no processo de globalização.

De fato, como é de conhecimento geral, nem a taxa de salários, nem a proporção de sua participação na estrutura de custos das empresas em geral, e, a partir das informações que serão arroladas a seguir, sequer os encargos sociais - se bem conceituados e calculados e não confundidos nem distorcidos -, atingem patamares muito superiores aos de outros países; ao contrário, verifica-se que tais proporções são relativamente baixas (embora crescentes quando o porte das empresas se reduz) e não justificam as tentativas de eliminar certas conquistas de caráter social que compõem tanto os salários como os encargos reais. Ou seja, não é por aí que vamos nos tornar mais competitivos, pois há constrangimentos de outra ordem que impedem a formação de preços competitivos no país, para alguns setores da economia e para alguns portes de empresas<sup>10</sup>.

Tabela 4  
Taxas de Encargos Sociais em alguns países - 1993

País	Taxa de Encargos Sociais (%)						
	0 a 5	5 a 10	10 a 15	15 a 20	20 a 25	25 a 30	> 30
Itália							X
França						X	
Bélgica						X	
Espanha					X		
<b>Brasil</b>					<b>X</b>		
Países Baixos					X		
Portugal					X		
Alemanha				X			
Estados Unidos				X			
Grécia				X			
Luxemburgo				X			

<sup>9</sup> Ver Santos (1996), Tavares (1994), dentre outros

<sup>10</sup> Ver Tavares (1994), dentre outros: as condições de competitividade internacional estão muito mais determinadas pelas condições de competitividade tecnológica e sistêmica, no longo prazo, e pela capacidade das empresas de apropriarem-se de ganhos em função de alterações cambiais e de movimentações financeiras internacionais (...); a competitividade das economias e das multinacionais não tem mais como base os custos salariais.

Uruguai				X			
Argentina				X			
Paraguai				X			
Irlanda			X				
Japão			X				
Reino Unido			X				
Dinamarca	X						

Fonte: Santos (1996), página 233, faixas de taxa de encargos sociais adaptadas.

Finalmente, a observação dos dados contidos na Tabela 4 (na página anterior) e na Tabela 5 (a seguir), permite concluir que nem as taxas de encargos sociais, nem os valores salariais médios calculados em alguns setores da economia brasileira, apresenta significativa incompatibilidade competitiva com os correspondentes valores para outros países.

Tabela 5

Custo Horário da mão de obra no setor manufatureiro em alguns países - 1993

País	Custo Horário (em US\$)						
	0,20 a 1,00	1,00 a 2,00	2,00 a 4,00	4,00 a 10,00	10,00 a 16,00	16,00 a 22,00	> 22,00
Alemanha							X
Noruega						X	
Suíça						X	
Bélgica						X	
Países Baixos						X	
Austria						X	
Dinamarca						X	
Suécia						X	
Japão						X	
Estados Unidos						X	
França						X	
Finlândia					X		
Itália					X		
Austrália					X		
Reino Unido					X		
Irlanda					X		
Espanha					X		
Nova Zelândia				X			
Taiwan				X			
Cingapura				X			
Coréia do Sul				X			
Portugal				X			
Hong Kong				X			
<b>Brasil</b>			<b>X</b>				
México			X				
Hungria							
Malásia		X					
Polônia		X					

Tchecoslováquia		X					
Tailândia	X						
Romênia	X						
Filipinas	X						
Bulgária	X						
China	X						
Rússia	X						
Iugoslávia	X						
Indonésia	X						

Fonte: Santos (1996), página 236 - faixas de custos unitários adaptadas.

## Bibliografia

- Amadeo, J. Edward** - O real peso dos encargos sobre os salários, *in* Folha de São Paulo, 4 de janeiro de 1994.
- Assis, José Carlos de** - A Navalha na Carne, São Paulo, *Carta Capital*, 12 de novembro de 1997
- Bacic, Miguel J.** - Custos dos Encargos Sociais - material utilizado nos cursos de graduação do Instituto de Economia da Unicamp, 1987.
- \_\_\_\_\_ - Planilha para Determinação dos Custos dos Encargos Sociais - material didático utilizado na disciplina Gestão de Custos do Curso de Especialização em Gestão e Estratégia de Empresas do Instituto de Economia da Unicamp, 1997.
- Conjuntura Econômica** - Carta do IBRE - Muito por fazer, março de 2000.
- \_\_\_\_\_ - Estudo especial - Encargos Sociais do Empregador, outubro de 1988.
- \_\_\_\_\_ - A nova Constituição e os índices da Construção Civil, dezembro de 1988.
- \_\_\_\_\_ - Estudo Especial - Encargos Sociais do Empregador, junho de 1975.
- \_\_\_\_\_ - Estudo Especial - Encargos Sociais do Empregador, julho de 1965.
- Costa, Pedro P. B.** - Encargos Sociais do empregador, *in* Conjuntura Econômica, abril 1980.
- Custos dos Encargos Sociais**, mimeo, CTAE - Centro Técnico Econômico de Assessoria Empresarial, DEPE/Unicamp, 1981.
- Exame** - O Fisco toma tudo mas deixa o resto, edição de 6 de março de 1991.
- IOB - Informações Objetivas**, Boletins números 10/92 e 33/92, 28/93 a 30/93 e 11/97 a 14/97.
- \_\_\_\_\_ - Suplemento Especial: Constituição/88, Dos Direitos Sociais, número 11, ano 1988.
- Longo, Carlos A.** Encargos Sociais: uma visão alternativa, *in* Conjuntura Econômica, junho de 1975.
- Pastore, José** - Encargos Sociais no Brasil e no Exterior - Uma avaliação crítica, Edição Sebrae, Brasília, 1994.
- \_\_\_\_\_ - Encargos Sociais, *Folha de São Paulo*, 5 de julho de 1994.
- Pochmann, Márcio** - Jogo dos três erros - Encargos Sociais: um debate fora de lugar, *in* Carta Capital, 12 de novembro de 1997.
- \_\_\_\_\_ - O engodo do alto custo do trabalho - artigo publicado no jornal O Estado de São Paulo, no dia 24/11/1997.
- Relatório Anual do Ministério da Saúde e do Bem-Estar Social**, janeiro de 1992.
- Santos, Anselmo L.**, Encargos Sociais e Custo do Trabalho no Brasil, *in* Oliveira, Alonso B. e Mattoso, Jorge E. L. (organizadores), "Crise e Trabalho no Brasil, modernidade ou volta ao passado ?", Scritta, São Paulo, 1996.
- Tavares, M. C.** - Baixos Salários e Competitividade externa, São Paulo, *Folha de São Paulo*, 29 de agosto de 1994.
- Vasconcelos, Luiz A. T.** - Os ciclos relevantes do processo de produção e a gestão Estratégica de custos: breve análise do processo de custeio nos setores de produção de Software e de Serviços de Informática, *in* Anais do VI Congresso Internacional de Custos, Braga, Portugal, 1999.
- \_\_\_\_\_ - Notas de Aulas de Métodos Quantitativos Aplicados à Administração de Empresas, material disponibilizado aos alunos das disciplinas de Graduação oferecidas pelo Instituto de Economia da Unicamp, 2000.