



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE
E SECRETARIADO - FEAACS
Curso de Ciências Contábeis

DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO: UM ESTUDO MULTICASO DO
IMPACTO FINANCEIRO DA CRIAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO
PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA

TIAGO SOUSA DE ALENCAR

Fortaleza – Ce
2014

TIAGO SOUSA DE ALENCAR

**DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO: UM ESTUDO MULTICASO DO
IMPACTO FINANCEIRO DA CRIAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO
PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA**

Artigo apresentado como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, pela Faculdade de Economia, Administração, Atuárias, Contabilidade e Secretariado - FEAACS, da Universidade Federal do Ceará (UFC).

Orientadora: Liliame Ramalho

**Fortaleza - Ce
2014**

RESUMO

Buscando proteger o Brasil da crise econômica mundial o governo federal criou o Plano Brasil Maior, que consiste em uma política industrial, tecnológica e de comércio exterior na qual foram criadas diversas medidas que entre elas está a da desoneração da folha de pagamento, que inicialmente incluiu apenas alguns setores da economia. O objetivo da desoneração da folha é diminuir a carga tributária das empresas e estimular a geração e formalização de empregos através da substituição do cálculo da Contribuição Previdenciária Patronal sobre a folha de pagamento, pelo cálculo sobre o faturamento das empresas. Como essa medida é impositiva, surgiu o seguinte questionamento: a mudança de tributação atingiu o objetivo de redução da carga tributária? Sendo assim, o trabalho tem como objetivo principal a evidenciação do impacto financeiro dessa mudança, sendo realizado um estudo multicaso em três empresas dos setores de Carcinicultura, Construção Civil e Varejo de Móveis. Através da comparação entre os valores pagos entre os dois métodos e identificação das causas do aumento ou diminuição da carga tributária, chegou-se no resultado de que nem todas as empresas obrigadas a pagar esse novo tributo serão beneficiadas.

Palavras-chave: Desoneração da Folha de Pagamento. Contribuição Previdenciária Patronal. Plano Brasil Maior.

1. INTRODUÇÃO

Em um cenário de crise econômica mundial onde os países buscavam a melhor forma de se proteger e blindar os seus agentes econômicos, porém sem deixar de seguir as regras de protecionismo internacional, o governo federal do Brasil tomou medidas para manter o bom crescimento alcançado nos últimos anos criando o Plano Brasil Maior, que consiste em uma política industrial, tecnológica e de comércio exterior que possui duas premissas básicas: sustentar o crescimento econômico inclusivo num contexto econômico adverso e sair da crise internacional em melhor posição do que entrou.

Dentre as diversas medidas impostas pelo governo federal que começaram a ser publicadas em Agosto de 2011 está a da desoneração da folha de pagamento, que inicialmente incluiu apenas alguns setores da economia.

Com o objetivo principal de diminuir a carga tributária para as empresas e propiciar um ambiente econômico favorável ao crescimento, a desoneração da folha de pagamento propôs um novo modelo de cálculo para a contribuição previdenciária devida pela empresa, onde antes o foco do cálculo era a folha de pagamento agora passou a ser a receita bruta.

Como essa medida criada pelo governo é impositiva para as empresas, surgiu o questionamento se na prática o impacto financeiro será realmente benéfico ou se o proposto pelo governo tomará efeito contrário ao seu objetivo.

Desta forma, este trabalho prioriza responder a seguinte questão de pesquisa: A mudança de tributação, imposta pelo Plano Brasil Maior, atingiu o objetivo de redução da carga tributária nas empresas dos setores de Carcinicultura, Construção Civil e Comércio Varejista de Móveis?

A resposta desse questionamento é de grande interesse empresarial, pois a carga tributária do Brasil é uma das maiores do mundo o que muitas vezes impede o desenvolvimento das empresas, sendo assim, uma mudança tão importante como essa precisa ser transparecida pelos contadores para que os gestores das empresas tenham as informações necessárias para a tomada de decisão.

Sendo assim, esta pesquisa tem como objetivo geral evidenciar o impacto financeiro causado pela criação da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) em empresas dos setores de Carcinicultura, Construção Civil e Comércio Varejista de Móveis.

Este estudo apresenta como objetivos específicos:

Comparar os valores pagos a título de contribuição previdenciária patronal através da CPRB e pelo método anterior ao Plano Brasil Maior.

Identificar os principais pontos que causaram o aumento ou diminuição da carga tributária.

Verificar as vantagens e desvantagens dessa nova forma de cálculo da contribuição previdenciária patronal.

É fato que o tema desoneração da folha não é algo novo, pois de tempos em tempos surgem políticas de incentivo a geração de emprego formal e diminuição da carga tributária em alguns setores, que acontecem com diferentes intensidades, como por exemplo a criação do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, chamado Simples Nacional e a cota patronal

sobre a folha de salários de trabalhadores rurais pela contribuição sobre a comercialização da produção rural.

Por se tratar de um novo tributo, pouco explorado pela doutrina e de bastante interesse para as empresas e contadores, o estudo de caso que será realizado poderá ser facilmente usado como base para outros trabalhos na área tributária.

Os resultados obtidos com a pesquisa trarão grandes benefícios para a empresa que será estudada, pois ela poderá realizar um melhor planejamento tributário e adotar novas políticas, seja de contratações de funcionários ou de terceirização de mão de obra. Contudo fica claro que outras empresas do mesmo ramo de atividade ou até de outros ramos poderão utilizar o estudo como forma de pesquisa e aprimoramento dos seus planejamentos tributários e tomada de decisões.

A escolha do tema se deu por conta da disponibilidade dos materiais que serão utilizados como base para o estudo, da facilidade de entendimento do autor perante a matéria tributária e da experiência prática na área.

O trabalho está estruturado em cinco seções, nas quais a primeira trata da introdução do estudo, a segunda o referencial teórico, a terceira a metodologia utilizada, a quarta seção trata da análise dos resultados obtidos, a quinta traz a conclusão e a sexta as referências bibliográficas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Seguridade Social e a Contribuição Previdenciária

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 194, define seguridade social como “[...] um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência, e à assistência social.”. Deste modo as contribuições sociais financiam as ações do Governo nessas três áreas.

O direito ao benefício dessas ações Governamentais no tocante à saúde e assistência social, independe de uma contribuição direta por parte da população, enquanto que a previdência social é direito apenas de seus segurados, que são os contribuintes, e dos seus dependentes, sendo esses amparados pelo Art. 201 da Constituição Federal.

A Previdência Social é um seguro social que garante renda a seus contribuintes quando estes, por algum motivo, como doença, gravidez, acidente e etc. não podem trabalhar. Essa renda pode ser a aposentadoria, auxílios, pensões, salário-família, salário-maternidade e assistência social.

A Previdência Social é o seguro social para a pessoa que contribui. É uma instituição pública que tem como objetivo reconhecer e conceder direitos aos seus segurados. A renda transferida pela Previdência Social é utilizada para substituir a renda do trabalhador contribuinte, quando ele perde a capacidade de trabalho, seja pela doença, invalidez, idade avançada, morte e desemprego involuntário, ou mesmo a maternidade e a reclusão. (PREVIDÊNCIA SOCIAL, 2014)

O INSS, Instituto Nacional de Seguridade Social é uma autarquia do Governo Federal ligada ao Ministério da Previdência Social, conforme Art. 1º do Decreto 7.556/11.

O Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, autarquia federal com sede em Brasília – Distrito Federal, vinculada ao Ministério da Previdência Social, instituída com fundamento no disposto no art. 17 da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990, tem por finalidade promover o reconhecimento de direito ao recebimento de benefícios administrados pela Previdência Social, assegurando agilidade, comodidade aos seus usuários e ampliação do controle social.

O INSS é responsável até hoje “[...] tanto pela arrecadação, fiscalização, cobrança, aplicação de penalidades e regulamentação da parte de custeio do sistema de seguridade social como concessão de benefícios e serviços aos segurados e seus dependentes.” (CASTRO e LAZZARI, 2006, p. 74).

É por meio de recursos financeiros que o Governo garante a continuação dos serviços e benefícios oferecidos pela Seguridade Social. O custeio ou financiamento desses recursos está previsto no Art. 10 da Lei nº 8.212/91 e no Art. 195 da Constituição Federal que traz “A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, [...] mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das contribuições sociais.”.

O Art. 195 da Constituição Federal define quais são as contribuições sociais para financiamento da seguridade social:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

De acordo com Sabbag (2013, p. 531), as principais características das contribuições sociais gerais são:

- I. são de competência da União;
- II. são regidas pelo mesmo regime jurídico das demais contribuições previstas no art. 149 da CF;
- III. sujeitam-se de forma integral ao regime constitucional tributário, sem comportar exceções;
- IV. são instituídas por lei ordinária e obedecem ao princípio da anterioridade comum;
- V. custeiam a atuação do Estado em outros campos sociais, diversos daqueles previstos no art. 195 da CF, quais sejam, saúde, previdência e assistência social, pertencentes à Seguridade Social e financiados pelas contribuições para a seguridade social;

A pesquisa realizada trata apenas dos valores de contribuições sociais destinadas à previdência (contribuição previdenciária) relacionadas com o inciso I, do artigo 195 da Constituição Federal.

A contribuição previdenciária custeada pela empresa, chamada de contribuição patronal, incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, é calculada de acordo com a Lei nº 8.212/91, Art. 22, no seu inciso I da seguinte forma:

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. (LEI Nº 8.212/91, ART. 22, I)

Ainda conforme a Lei nº 8.212/91, no inciso II do Art. 22, a empresa também irá contribuir para a previdência com o seguro contra acidentes de trabalho, que tem sua alíquota variável de 1%, 2% ou 3%, conforme o risco da atividade desempenhada. Tais valores incidem também sobre a folha de salários.

Já no inciso III, da referida Lei, trata sobre os serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, tratando de tributar à empresa tomadora do serviço em 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura.

Esse método de custeio onera as empresas que possuem trabalhadores regularizados e faz com que diversas empresas optem pela terceirização da mão de obra ou até mesmo pela informalidade.

Deste modo, tendo como um dos objetivos o aumento dos empregos formalizados, e conseqüentemente ocasionar um crescimento econômico, o Governo Federal Brasileiro criou o Plano Brasil Maior.

O Plano Brasil Maior (PBM) é um plano do Governo Federal brasileiro, que criou uma série de medidas a fim de impulsionar a economia do País. “O Plano Brasil Maior é a política industrial, tecnológica e de comércio exterior [...]” (GOVERNO FEDERAL, 2014). Este surgiu em um momento conturbado da economia mundial, e tem os seguintes desafios: “1) sustentar o crescimento econômico inclusivo num contexto econômico adverso; 2) sair da crise internacional em melhor posição do que entrou, o que resultaria em uma mudança estrutural de inserção do país na economia mundial.” (GOVERNO FEDERAL, 2014)

Segundo Machado (2005, p. 82) os tributos classificam-se em:

- a) fiscais, “quando seu objetivo principal é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado”; b) extrafiscais, “quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros”; e c) parafiscais, “quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado [...]”, embora sejam desenvolvidas por ele “[...] através de entidades específicas”.

Desta forma, percebe-se o caráter extrafiscal da Contribuição Previdenciária Substitutiva, uma vez que a instituição desta contribuição se presta não apenas a ampliar a

arrecadação, mas a de minimizar a carga tributária incidente sobre a folha de pagamento e incentivar a criação de novos empregos.

O Governo Federal (2014) diz que “[...] ao mobilizar as forças produtivas para inovar, competir e crescer, o Plano busca aproveitar competências presentes nas empresas, na academia e na sociedade, construindo um país mais próspero e inclusivo.”

Com as medidas adotadas por este plano, que segundo o Governo Federal estimulam a inovação e a produção nacional, o governo acredita aumentar a concorrência industrial tanto no mercado interno como no externo, alcançando assim um crescimento econômico e social.

Para o alcance dos resultados esperados, foram tomadas uma série de medidas que serão realizadas entre 2011 e 2017, conforme dados do Governo Federal as que se destacam são:

- desoneração dos investimentos e das exportações;
- ampliação e simplificação do financiamento ao investimento e às exportações;
- aumento de recursos para inovação;
- aperfeiçoamento do marco regulatório da inovação;
- estímulos ao crescimento de pequenos e micro negócios;
- fortalecimento da defesa comercial;
- criação de regimes especiais para agregação de valor e de tecnologia nas cadeias produtivas ; e
- regulamentação da lei de compras governamentais para estimular a produção e a inovação no país.

O PBM foi estabelecido por meio da MP nº 540/2011, posteriormente convertida na Lei nº 12.546/2011. Esta Lei reza sobre as seguintes medidas:

Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona; altera as Leis no 11.774, de 17 de setembro de 2008, no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, no 11.196, de 21 de novembro de 2005, no 10.865, de 30 de abril de 2004, no 11.508, de 20 de julho de 2007, no 7.291, de 19 de dezembro de 1984, no 11.491, de 20 de junho de 2007, no 9.782, de 26 de janeiro de 1999, e no 9.294, de 15 de julho de 1996, e a Medida Provisória no 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga o art. 1º da Lei no 11.529, de 22 de outubro de 2007, e o art. 6º do Decreto-Lei no 1.593, de 21 de dezembro de 1977, nos termos que especifica; e dá outras providências.

Dentre essas regras, a substituição da contribuição patronal previdenciária (CPP), também conhecida como o INSS Patronal, por um novo modelo de contribuição previdenciária devido pelas empresas, ganhou destaque devido à sua abrangência e promessa de redução aos custos das empresas e é o objeto de estudo do presente trabalho.

2.1 Desoneração da Folha de Pagamento

Os artigos 7º, 8º e 9º da Lei nº 12.546/11 tratam da medida chamada “desoneração da folha de pagamento”, que é a substituição da CPP prevista nos incisos I e III do Art. 22 da Lei nº 8.212/91, pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), que é a contribuição sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, pelas alíquotas de 1% ou 2% dependendo do tipo de produtos fabricados para venda ou do tipo de atividade realizada pelas empresas.

A princípio, em 14 de Dezembro de 2011, data em que a Lei nº 12.546 foi publicada incidiriam as alíquotas de 2,5% ou 1,5%, sobre a receita bruta das empresas cujo ramo de atividade foi desonerado. Com a MP nº 563/2012 essas alíquotas foram reduzidas a 2,00% e 1,00%, e por meio desta outros ramos de atividades também foram desonerados.

A Lei nº 12.546/11 deixa claro que a substituição ocorre apenas para os incisos I e III do Art. 22 da Lei nº 8.212/91, ou seja, as empresas só deixaram de pagar o INSS patronal de 20% 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 e sobre os serviços tomados de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, na alíquota de 15%. Dessa forma as empresas continuam arcando com a CPP aplicada pelo inciso II, que trata do seguro contra acidente de trabalho nas alíquotas de 1%, 2% e 3% e sobre os valores arrecadados para outras entidades.

Segundo o Ministério da Fazenda são vários os objetivos que o Governo Federal busca ao desonerar a folha de pagamento:

- Em primeiro lugar, amplia a competitividade da indústria nacional, por meio da redução dos custos laborais, e estimula as exportações, isentando-as da contribuição previdenciária.
- Em segundo lugar, estimula ainda mais a formalização do mercado de trabalho, uma vez que a contribuição previdenciária dependerá da receita e não mais da folha de salários.
- Por fim, reduz as assimetrias na tributação entre o produto nacional e importado, impondo sobre este último um adicional sobre a alíquota de Cofins-Importação igual à alíquota sobre a receita bruta que a produção nacional pagará para a Previdência Social.

Nem todas as empresas participam dessa mudança, somente aquelas que se enquadram nas atividades econômicas ou têm seus produtos fabricados listados na Lei nº 12.546/11 ou em alguma Medida Provisória.

No caso dos produtos, o que determinará se a empresa estará enquadrada ou não será o código da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) dos produtos fabricados pela empresa, aonde o setor de comércio não é abrangido pelo critério do NCM.

O critério da determinação da abrangência pela atividade, levará em consideração o código da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) e será considerado o CNAE relativo a atividade principal da empresa, ou seja, aquele de maior receita auferida ou esperada.

Não há opção para adesão à Lei da desoneração da folha de pagamento, todas as empresas enquadradas nessa substituição do INSS Patronal são obrigadas a efetuar o recolhimento nessa nova modalidade. “Nesses casos, a empresa obrigatoriamente terá de

passar a pagar sua contribuição previdenciária sobre a receita bruta oriunda da venda daqueles produtos.” (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2014)

A forma de recolhimento da Contribuição Patronal também sofreu alteração. Antes ela era recolhida por meio de uma GPS – Guia da Previdência Social juntamente com a contribuição do empregado. Agora a contribuição sobre a receita bruta deverá ser recolhido por meio de DARF - Documento de Arrecadação de Receitas Federais. Segundo a Receita Federal, os códigos para arrecadação são:

- I. 2985: Contribuição Previdenciária Sobre Receita Bruta – ART. 7º LEI 12.546/2011.
- II. 2991: Contribuição Previdenciária Sobre Receita Bruta – ART. 8º LEI 12.546/2011

Deste modo as empresas prestadoras enquadradas de acordo com o Art.7º recolherão por meio do código 2985, enquanto o código 2991 será utilizado pelas empresas relacionadas no Art. 8º da Lei nº 12.546/11.

Segundo o Ministério da Fazenda (2014), ao total são 56 setores beneficiados com a desoneração da folha de pagamento. Na Tabela 1 foram listados alguns setores bem como sua alíquota e enquadramento legal.

Tabela 1 – Setores incluídos na Desoneração da Folha de Pagamento.

Setor	Alíquota	Enquadramento Legal	Data da Obrigatoriedade
Carcinicultura	1%	Art. 8º da Lei nº 12.546/2011	01/01/2013
Construção Civil	2%	Art. 7º da Lei nº 12.546/2011	Obrigatório de: 01/04/2013 a 31/05/2013. Opcionalmente de: 01/06/2013 a 31/10/2013. Obrigatório de: 01/11/2013 a 31/12/2014.
Comércio Varejista	1%	Art. 8º da Lei nº 12.546/2011	Obrigatório de: 01/04/2013 a 31/05/2013. Opcionalmente de: 01/06/2013 a 31/10/2013. Obrigatório de: 01/11/2013 a 31/12/2014.

Fonte: Dados da Pesquisa.

A base de cálculo da CPRB é a receita bruta da empresa que compreende a receita decorrente da venda de bens nas operações de conta própria e da prestação de serviços em geral, e o resultado auferido nas operações de conta alheia, não devendo ser atualizadas a valor presente e podendo ser excluídas as vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos, o IPI se incluído na receita bruta, o ICMS quando cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário e as receitas de exportações diretas.

3. METODOLOGIA

Este estudo foi realizado utilizando o método dedutivo, pois é baseado nas legislações vigentes para verificação da tributação das empresas em estudo e o indutivo, pois analisa casos específicos de empresas na busca por generalizações.

Os procedimentos técnicos utilizados foram o monográfico e comparativo. De acordo com Lakatos e Marconi (2005, p. 108) “...o método monográfico consiste no estudo de determinados indivíduos, profissões, condições, instituições, grupos ou comunidades, com a finalidade de obter generalizações...”. Através da técnica comparativa foram comparados os valores do tributo calculados por dois métodos diferentes, com a finalidade de verificar as semelhanças e explicar as divergências.

A pesquisa se caracteriza como descritiva, que de acordo com Martins e Lintz (2000) a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e ordena os dados, sem manipulá-los, ou seja, não há interferência do pesquisador.

A abordagem da pesquisa será de caráter qualitativo, pois as informações serão coletadas de diversas fontes, o que possibilita um estudo dinâmico, que ocorre através do cruzamento dessas informações, não se utilizando de elementos estatísticos para a análise da questão proposta.

Os delineamentos utilizados na pesquisa foram o bibliográfico, feito a partir de livros, artigos, revistas, monografias e a legislação pertinente ao assunto, documental, aonde foram utilizados dados fornecidos pelas empresas, retirados dos seus sistemas integrados, tais como: relatórios fiscais de vendas, compras, devoluções, relatórios de folha de pagamento, balancetes mensais entre outros, e estudo multicaso.

O estudo multicaso foi realizado em três empresas que atuam em diferentes segmentos incluídos na lei da desoneração da folha de pagamento: uma empresa no ramo da Carcinicultura, outra na Construção Civil e de Comércio Varejista de Móveis, escolhidas por serem representativas nos seus respectivos setores e pela disponibilidade e confiabilidade das informações cedidas.

4. ANÁLISE DOS DADOS

A empresa de Carcinicultura é uma indústria de médio porte que atua no mercado da criação, beneficiamento e venda de camarão, que está situada no município de Aracati no Ceará.

No ano de 2013 a empresa estava enquadrada no regime de tributação federal Lucro Real, devido o seu faturamento de 2012 ultrapassar o valor de R\$ 48.000.000,00, dessa forma a empresa não teve opção de aplicar qualquer planejamento tributário voltado para escolha de regime, estando obrigada ao pagamento da CPRB a partir de Janeiro 2013 na alíquota de 1%.

A empresa do ramo de Construção Civil é de médio porte, realiza obras de construção, de acabamento e terraplanagem, enquanto que a empresa de Comércio Varejista de Móveis é de pequeno porte, sendo ambas enquadradas no regime de tributação federal Lucro Presumido, ultrapassando o limite de adesão ao Simples Nacional dessa forma estando obrigadas ao pagamento da CPRB a partir de Abril de 2013, pelas alíquotas de 2% e 1% respectivamente.

A CPRB substitui apenas o percentual de 20% do INSS Patronal calculado sobre o montante da folha de pagamento e as empresa continuam arcando com os valores do Risco Ambiental do Trabalho e na contribuição para Outras Entidades.

Para efeito de análise da contribuição previdenciária devida pelas empresas, foram considerados apenas os valores que sofreram alteração na sua forma de cálculo, haja visto que o resultado econômico comparativo dos outros valores é nulo, ou seja, o que será comparado para determinação de aumento ou diminuição da carga tributária, será os valores pagos pela CPRB em relação aos valores que seriam pagos pelo método anterior pelo cálculo de 20% do INSS Patronal sobre a folha de pagamento.

Com base nas informações levantadas, foram feitos os cálculos com o objetivo de verificar se essa nova contribuição criada para diminuir a carga tributária realmente irá alcançar o seu intuito, sendo coletadas as informações referentes aos cálculos dos dois métodos objeto de comparação deste estudo, o segundo a Lei nº 12.546/2011, sobre o faturamento, e segundo o art. 22 nos incisos I e III da Lei nº 8.212/1991, sobre a folha de pagamento.

Para o cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta foram levantados os dados da receita da atividade operacional das empresas, deduzidos os valores de devoluções de vendas, receitas de exportação e descontos incondicionais concedidos.

Tabela 2 – Cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta.

Exercício de 2013			Valores em R\$			
Mês	Carcinicultura		Construção Civil		Varejo de Móveis	
	Base de Cálculo CPRB	CPRB 1%	Base de Cálculo CPRB	CPRB 2%	Base de Cálculo CPRB	CPRB 1%
Janeiro/13	5.682.559,25	56.825,59	Período não abrangido pela CPRB		Período não abrangido pela CPRB	
Fevereiro/13	9.011.950,66	90.119,51	Período não abrangido pela CPRB		Período não abrangido pela CPRB	
Março/13	6.075.567,47	60.755,67	Período não abrangido pela CPRB		Período não abrangido pela CPRB	
Abril/13	4.578.604,91	45.786,05	1.892.405,72	37.848,11	321.104,50	3.211,05
Maió/13	6.460.711,18	64.607,11	1.262.536,31	25.250,73	406.980,19	4.069,80
Junho/13	3.619.191,64	36.191,92	1.086.829,61	21.736,59	147.458,00	1.474,58
Julho/13	5.214.397,96	52.143,98	493.444,70	9.868,89	479.138,67	4.791,39
Agosto/13	6.893.592,52	68.935,93	2.913.837,99	58.276,76	246.205,84	2.462,06
Setembro/13	5.617.029,62	56.170,30	1.263.020,02	25.260,40	306.460,02	3.064,60
Outubro/13	5.829.864,15	58.298,64	1.830.790,58	36.615,81	255.453,59	2.554,54
Novembro/13	6.065.145,42	60.651,45	2.872.982,61	57.459,65	308.229,09	3.082,29
Dezembro/13	7.976.291,02	79.762,91	2.522.812,19	50.456,24	512.253,95	5.122,54
TOTAL	73.024.905,80	730.249,06	16.138.659,73	322.773,19	2.983.283,85	29.832,84

Fonte: Dados da Pesquisa.

De acordo com a Tabela 2, o período de Janeiro a Março para as empresas de Construção Civil e Varejo de Móveis não está abrangido pela desoneração da folha de pagamento, desta forma a análise comparativa dessas empresas será do período de Abril a Dezembro de 2013.

No caso da empresa de Carcinicultura, 40% do seu faturamento anual foi receita de exportação, no qual esse valor não foi tributado pela CPRB, fato que não iria alterar em nada o cálculo referente ao modelo anterior de tributação.

Os valores calculados pelo método anterior à desoneração, que tem como base a folha de pagamento, leva em consideração a estrutura organizacional da empresa, nível de terceirização, na quantidade de trabalhadores e seus valores salariais e na regularização empregatícia.

Tabela 3 – Cálculo do INSS Patronal de acordo com a legislação anterior.

Exercício de 2013			Valores em R\$			
Mês	Carcinicultura	INSS Patronal	Construção Civil	INSS Patronal	Varejo de Móveis	INSS Patronal
	Folha de Pagamento	20 % empresa	Folha de Pagamento	20 % empresa	Folha de Pagamento	20 % empresa
Janeiro/13	93.819,57	18.763,91	Período não abrangido pela CPRB		Período não abrangido pela CPRB	
Fevereiro/13	93.292,58	18.658,52	Período não abrangido pela CPRB		Período não abrangido pela CPRB	
Março/13	99.171,00	19.834,20	Período não abrangido pela CPRB		Período não abrangido pela CPRB	
Abril/13	102.269,95	20.453,99	212.713,55	42.542,71	19.562,50	3.912,50
Maió/13	98.342,62	19.668,52	202.924,73	40.584,95	14.520,79	2.904,16
Junho/13	116.567,03	23.313,41	242.286,58	48.457,32	15.291,35	3.058,27
Julho/13	111.946,87	22.389,37	227.536,70	45.507,34	45.503,22	9.100,64
Agosto/13	129.864,78	25.972,96	207.088,15	41.417,63	24.325,67	4.865,13
Setembro/13	121.657,33	24.331,47	195.801,44	39.160,29	32.994,11	6.598,82
Outubro/13	119.343,62	23.868,72	209.862,82	41.972,56	34.737,17	6.947,43
Novembro/13	119.028,97	23.805,79	192.354,29	38.470,86	35.483,01	7.096,60
Dezembro/13	115.389,78	23.077,96	250.762,55	50.152,51	25.168,97	5.033,79
TOTAL	1.320.694,10	264.138,82	1.941.330,81	388.266,16	247.586,79	49.517,36

Fonte: Dados da Pesquisa.

Os valores da folha de pagamento utilizados na Tabela 3, que serviram como base de cálculo para o cálculo da contribuição previdenciária patronal, foi levantado considerando o somatório mensal dos valores de salários dos empregados, dos autônomos e do pró-labore.

Para análise mensal e anual da diferença entre os dois métodos, foi elaborada a Tabela 4, que leva em consideração a diferença entre o valor pago pela CPRB diminuído do valor que seria pago pelo método antigo, aonde se o resultado for positivo, considera-se que a mudança de tributação teve um efeito financeiramente desfavorável na empresa, enquanto que se o resultado for negativo o efeito foi favorável.

Tabela 4 – CPRB Lei nº 12.546/2011 x INSS 20% Empresa Lei nº 8.212/1991.

Exercício de 2013			Valores em R\$			
Mês	Carcinicultura	Análise	Construção Civil	Análise	Varejo de Móveis	Análise
	CPRB - INSS	Mudança de Tributação	CPRB - INSS	Mudança de Tributação	CPRB - INSS	Mudança de Tributação
Janeiro/13	38.061,68	Desfavorável	Período não abrangido pela CPRB		Período não abrangido pela CPRB	
Fevereiro/13	71.460,99	Desfavorável	Período não abrangido pela CPRB		Período não abrangido pela CPRB	
Março/13	40.921,47	Desfavorável	Período não abrangido pela CPRB		Período não abrangido pela CPRB	
Abril/13	25.332,06	Desfavorável	4.694,60	Favorável	701,46	Favorável
Maió/13	44.938,59	Desfavorável	15.334,22	Favorável	1.165,64	Desfavorável
Junho/13	12.878,51	Desfavorável	26.720,72	Favorável	1.583,69	Favorável
Julho/13	29.754,61	Desfavorável	35.638,45	Favorável	4.309,26	Favorável
Agosto/13	42.962,97	Desfavorável	16.859,13	Desfavorável	2.403,08	Favorável
Setembro/13	31.838,83	Desfavorável	13.899,89	Favorável	3.534,22	Favorável
Outubro/13	34.429,92	Desfavorável	5.356,75	Favorável	4.392,90	Favorável
Novembro/13	36.845,66	Desfavorável	18.988,80	Desfavorável	4.014,30	Favorável
Dezembro/13	56.684,95	Desfavorável	303,73	Desfavorável	88,75	Desfavorável
TOTAL	466.110,24	Desfavorável	65.492,97	Favorável	19.684,52	Favorável

Fonte: Dados da Pesquisa.

Pode-se observar na empresa de Carcinicultura que apesar do aumento da folha de pagamento gradativa durante o ano, devido à desoneração dos tributos incidentes sobre ela, o valor pago no ano de 2013 pela CPRB, R\$ 730.249,06, superou o valor que seria pago pelo INSS patronal, R\$ 264.138,82, resultando em um aumento da carga tributária para a empresa no ano de 2013 no valor de R\$ 466.110,24.

Na empresa de Construção Civil os valores pagos pela CPRB na maioria dos meses do ano e no seu total geral foi menor do que o que seria pago pelo INSS Patronal, resultando em uma economia anual de R\$ 65.492,97, fato esse, devido ao custo de mão de obra no ramo ser muito elevado, o que eleva a carga tributária sobre a folha de pagamento.

Para a empresa de Varejo de Móveis foi observado uma diminuição da carga tributária anual de R\$ 19.684,52, mesmo após um aumento gradativo da sua folha de pagamento devido ao benefício trazido pela desoneração.

Para análise das causas de aumento e redução da carga tributária, foi considerada como parâmetro a proporção entre o valor da folha de pagamento em relação ao valor da base de cálculo da CPRB das três empresas separadamente, sendo criada uma coluna com o valor real do período e três com situações hipotéticas com variações na folha de pagamento (aumento e diminuição do valor real, aleatórias), a fim de fazer o comparativo e achar o ponto de equilíbrio no cálculo entre os dois métodos.

Tabela 5 – Relação Folha de Pagamento x Base de Cálculo - Carcinicultura

Exercício de 2013		Valores em R\$			
Relação entre Folha de Pagamento x Base da CPRB na empresa de Carcinicultura					
	2013 Real	Hipótese 1	Hipótese 2	Hipótese 3	
Base da CPRB	73.024.905,80	73.024.905,80	73.024.905,80	73.024.905,80	
Folha de Pagamento	1.320.694,10	3.651.245,29	7.302.490,58	8.762.988,70	
Relação Folha/Base CPRB	2%	5%	10%	12%	
CPRB	730.249,06	730.249,06	730.249,06	730.249,06	
INSS 20% empresa	264.138,82	730.249,06	1.460.498,12	1.752.597,74	
Diferença	466.110,24	-	- 730.249,06	- 1.022.348,68	
Impacto na tributação	Aumento	Nulo	Redução	Redução	

Fonte: Dados da Pesquisa.

Na Tabela 5, verifica-se que a proporção entre o total da Folha de Pagamento no ano de 2013 em relação ao total da Base de Cálculo da CPRB foi de 2% o que ocasionou um aumento na carga tributária, caso o nível fosse à proporção de 5%, o impacto econômico seria nulo, enquanto acima de 5%, representaria uma diminuição.

Tabela 6 – Relação Folha de Pagamento x Base de Cálculo – Construção Civil

Exercício de 2013		Valores em R\$			
Relação entre Folha de Pagamento x Base da CPRB na empresa de Construção Civil					
	Hipótese 1	Hipótese 2	Hipótese 3	2013 Real	
Base da CPRB	16.138.659,73	16.138.659,73	16.138.659,73	16.138.659,73	
Folha de Pagamento	322.773,19	806.932,99	1.613.865,97	1.941.330,81	
Relação Folha/Base CPRB	2%	5%	10%	12%	
CPRB	322.773,19	322.773,19	322.773,19	322.773,19	
INSS 20% empresa	64.554,64	161.386,60	322.773,19	388.266,16	
Diferença	258.218,56	161.386,60	-	65.492,97	
Impacto na tributação	Aumento	Aumento	Nulo	Redução	

Fonte: Dados da Pesquisa.

No caso da Construção Civil, a folha representa 12% em relação ao total da base da CPRB o que ocasionou em uma redução da carga tributária, caso o nível fosse à proporção de 10% o resultado seria nulo, enquanto que abaixo de 10% representaria um aumento na carga tributária.

Tabela 7 – Relação Folha de Pagamento x Base de Cálculo – Varejo de Móveis

Exercício de 2013		Valores em R\$		
Relação entre Folha de Pagamento x Base da CPRB na empresa Comercial de Móveis				
	Hipótese 1	Hipótese 2	2013 Real	Hipótese 3
Base da CPRB	2.983.283,85	2.983.283,85	2.983.283,85	2.983.283,85
Folha de Pagamento	59.665,68	149.164,19	247.586,79	357.994,06
Relação Folha/Base CPRB	2%	5%	8%	12%
CPRB	29.832,84	29.832,84	29.832,84	29.832,84
INSS 20% empresa	11.933,14	29.832,84	49.517,36	71.598,81
Diferença	17.899,70	-	19.684,52	41.765,97
Impacto na tributação	Aumento	Nulo	Redução	Redução

Fonte: Dados da Pesquisa.

Na empresa Comercial de Móveis, pode-se observar que a folha de pagamento representa 8% em relação ao total da base de cálculo da CPRB, fato esse que representou uma diminuição da carga tributária da contribuição previdenciária anual em R\$ 19.684,52. Caso à proporção fosse 5% não haveria ganho ou perda e abaixo de 5% representaria um aumento na carga tributária.

Dessa forma verifica-se que para que os valores calculados pelos dois métodos sejam iguais quando a alíquota da CPRB é de 1%, a proporção entre a folha de pagamento e a base de cálculo da CPRB terá que ser de 5%, enquanto que à alíquota de 2% de CPRB, o grau de equilíbrio passa a ser 10%.

O fator de terceirização é um ponto importante para análise dessas informações, pois as empresas gastam valores altos com serviços contratados por empresas de terceirização de mão-de-obra em geral, valor esse que aumentaria a carga do INSS patronal caso a empresa optasse por contratar pessoas para realizar o mesmo serviço, enquanto que pela desoneração, o impacto financeiro na contratação dessas pessoas é bem menor.

5. CONCLUSÃO

O Plano Brasil Maior é uma política governamental do Brasil que foi criada para propiciar um ambiente econômico favorável ao crescimento do país, aonde foram tomadas diversas medidas que entre elas está a da desoneração da folha de pagamento.

A desoneração da folha foi uma medida imposta pelo governo a alguns setores da economia, que consiste em substituir a incidência do INSS Patronal de 20% sobre a folha de pagamento pela Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta com alíquotas de 1% ou 2% conforme a atividade da empresa.

Ao impor tal substituição de forma obrigatória para empresas de diversos setores e estruturas organizacionais diferentes, com o discurso de que haverá desoneração tributária, criou-se uma necessidade de um estudo aprofundado para descobrir se na prática essa

mudança proporcionará o ambiente econômico favorável ao crescimento com a redução da carga tributária.

Por meio deste estudo foi possível identificar as mudanças ocorridas no recolhimento da Contribuição Previdenciária Patronal em três empresas dos seguintes setores abrangidos pela desoneração da folha: setor de Carcinicultura, Construção Civil e Comércio Varejista de Móveis.

O primeiro objetivo específico que consiste em comparar os valores pagos a título de contribuição previdenciária patronal através da CPRB e pelo método anterior ao Plano Brasil Maior foi realizado e chegou-se a conclusão de que a empresa do setor de Carcinicultura teve um aumento da carga tributária no ano de 2013 no valor de R\$ 466.110,24, enquanto que as empresas do setor de Construção Civil e de Varejo de Móveis tiveram uma redução no mesmo ano de R\$ 65.492,97 e R\$ 19.684,52 respectivamente.

Fato esse que comprova que para determinados casos, a mudança imposta pelo governo causa um impacto financeiro negativo e que a falta de opção para aderir a essa nova modalidade de cálculo da contribuição previdenciária patronal pode ser decisiva para a continuidade da empresa. Por outro lado, para as empresas beneficiadas, o benefício fiscal poderá proporcionar o ambiente econômico favorável ao crescimento prometido pelo governo federal.

O estudo conseguiu identificar os principais pontos que causaram o aumento ou diminuição da carga tributária, proposto pelo segundo objetivo específico, que foram a relação entre a folha de pagamento e o faturamento da empresa, e a política de terceirização da mão de obra. Neste sentido para as empresas que possuem alíquota da CPRB de 1%, só irá ter benefício financeiro caso o total da folha de pagamento seja superior a 5% do total do faturamento base da CPRB, enquanto que para as empresas com alíquota de 2%, a folha terá que ser superior a 10% do faturamento.

O terceiro objetivo específico foi atingido, sendo analisadas, por meio do estudo de caso, as vantagens e desvantagens dessa nova forma de cálculo da contribuição patronal. Portanto, a desoneração da folha de pagamento se torna uma vantagem competitiva para algumas empresas, enquanto que para outras toma um efeito contrário gerando maiores encargos fiscais.

Conclui-se por meio deste estudo que das empresas analisadas, a desoneração da folha de pagamento foi benéfica apenas para as empresas de Varejo de Móveis e Construção Civil e que a causa do aumento ou diminuição da carga tributária está relacionada com a relação entre a folha de pagamento e o faturamento das empresas.

Acredita-se que o Governo Federal ao impor a desoneração da folha de pagamento não proporcionando opção pela adesão por tal medida, deveria chamá-la de alteração da Contribuição Previdenciária e não desoneração, pois como visto por meio desta pesquisa a desoneração não ocorrerá para a totalidade das empresas participantes.

Contudo, ressalta-se que este trabalho foi realizado em apenas três empresas de setores diferentes e sugere-se que novos estudos sejam realizados em outras empresas e em outros setores da economia.

6. REFERÊNCIAS

BRASIL: Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 2014.

_____. Decreto nº 7.556, de 24 de Agosto de 2011. Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br/sislex/paginas/23/2011/7556.htm>> Acesso em: 2014.

_____. Lei nº 8.212, de 24 de Julho de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm> Acesso em: 2014.

_____. Lei nº 12.546, de 14 de Dezembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm> Acesso em: 2014.

_____. Ministério da Fazenda. **Desoneração da Folha de Pagamento**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2012/cartilhadesoneracao.pdf>> Acesso em: 2014.

_____. Ministério da Previdência Social. Disponível em: <<http://www.mpas.gov.br/>> Acesso em: 2014.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de direito previdenciário**. 7. ed. São Paulo: LTR, 2006.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade; **Fundamentos de Metodologia Científica**: 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros. 2005.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de Monografias e Trabalhos de Conclusão de Curso**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 5. ed. atual. São Paulo: Saraiva. 2013.