



Os Reflexos da Desoneração da Folha de Pagamento para Fins de Contribuição Previdenciária: um Estudo Comparativo entre os Setores de Indústria e Serviço em empresas do Vale do Itajaí/SC

Francieli Knodt Nardelli

Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI)

francielineardelli@gmail.com

José Carlos Terres

Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI)

terres@univali.br

Luiz Felipe Fidelix

Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI)

lffidelix@gmail.com

Resumo

O produto nacional, devido à sua elevada carga tributária, vem perdendo espaço para o importado. Neste sentido, instituiu-se uma política denominada Brasil Maior, que apresenta a desoneração da folha de pagamento como um meio de reduzir a carga tributária sobre a mesma, aumentando a competitividade das empresas. Diante deste contexto, este estudo objetivou analisar os reflexos resultantes da aplicação da desoneração da folha de pagamento nas contribuições previdenciárias. A base para realização deste estudo foi a legislação pertinente ao tema, sendo a pesquisa caracterizada como descritiva, delineada por um estudo multicaso em quatro unidades caso, sendo: duas do setor industrial pesqueiro e duas do setor hoteleiro. Os dados foram coletados por meio de uma análise documental, na qual foram utilizados de tabelas comparativas para realização das análises das contribuições devidas individualmente e entre empresas do mesmo setor. Com os resultados qualitativos e quantitativos das análises, não foi possível definir um reflexo padrão entre as empresas, na qual a empresa Alfa foi significativamente onerada, a Beta beneficiou-se com a desoneração e as empresas Delta e Gama apresentaram resultados semelhantes, sendo levemente oneradas.

Palavras-chave: Contribuição Previdenciária, Desoneração, Folha de Pagamento.

1 Introdução

O produto nacional, devido à sua elevada carga tributária, vem perdendo espaço para o importado. Este cenário resultou na criação de medidas por parte do governo que visam reduzir os impostos incidentes sobre a cadeia produtiva, de modo a minimizar os custos patronais da folha de pagamento, fomentar o crescimento, aumentar a competitividade das empresas e a formalização de novos empregos.

Sabendo que a contribuição previdenciária é o maior encargo incidente sobre a folha de pagamento, o governo instituiu uma nova legislação visando à redução deste desembolso, a qual substituiu a sistemática de cálculo anterior pela desoneração da folha de pagamento para alguns



setores, tendo como consequência a incidência de uma alíquota específica por setor sobre a receita bruta.

Entretanto, a lei em vigência pode não atender aos objetivos pelo qual foi idealizada. De acordo com o periódico Valor Econômico (2013), o mesmo setor pode ter resultados diferentes na aplicabilidade da legislação, pois “[...] a medida beneficiou as empresas maiores, com folha de pagamento mais onerosa”. Empresas que não possuem um alto custo de mão de obra, mas que possuem um elevado faturamento apresentaram resultados negativos ou nulos quanto à utilização da nova sistemática.

Para Schmidt (2013) a adesão à legislação apresenta resultados divergentes, em que as particularidades das empresas são os fatores determinantes entre os ganhos ou perdas com a desoneração. Ou seja, ao instituir a desoneração de forma impositiva, o governo desconsiderou as particularidades de cada empresa. Desta forma, ao atender a legislação e realizar a desoneração da folha de pagamento, a empresa pode sofrer impactos que influenciem negativamente seu resultado.

Se o objetivo desta medida é de fato desonerar, entende-se não deveria haver margens para onerar a contribuição previdenciária. Neste sentido, Saito (2013) defende que esta decisão deveria ser opcional para o empresário, pois sem opção de escolha há a possibilidade de onerar o valor do encargo.

Diante deste contexto, buscou-se a resposta ao seguinte questionamento: a nova sistemática de cálculo efetivamente contribuiu para reduzir o valor da contribuição previdenciária patronal das empresas analisadas?

Para responder este questionamento definiu-se como objetivo geral analisar os reflexos resultantes da aplicação da desoneração da folha de pagamento nas contribuições previdenciárias. Para tanto, determinou-se os seguintes objetivos específicos: i) Calcular a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) pelo método anterior e pelo método atual (Desoneração da Folha de Pagamento) em todas as empresas amostra do estudo; e ii) Realizar análise comparativa sobre o valor alcançado em ambos os métodos de cálculo da CPP para todas as empresas amostra do estudo.

Além disso, o estudo buscou verificar se a lei atende aos seus objetivos nas quatro unidades-caso analisadas, sendo duas indústrias de pesca e dois hotéis, localizadas no Vale do Itajaí no primeiro trimestre de 2013.

Devido a base legal da pesquisa ser recente, há poucos estudos que comprovem a efetividade da desoneração da folha de pagamento. Neste sentido, este artigo poderá servir como base para estudos futuros e, também, contribuir com o meio acadêmico, como fonte de consulta.

2 Fundamentação Teórica

2.1 Contribuição previdenciária no cenário atual

Atualmente o mercado brasileiro vem sofrendo com o elevado índice de importações enquanto a indústria nacional perde espaço por sua falta de competitividade, devido à alta carga



tributária. De acordo com o estudo recentemente realizado pela *Organisation for Economic Co-operation and Development* (2013), a carga tributária brasileira sobre o Produto Interno Bruto (PIB) superou 17 dos 34 países analisados por esta organização, sendo considerada a mais elevada em comparação com outros países da América Latina.

Neste contexto, o governo brasileiro implantou uma política industrial, tecnológica e de comércio exterior, denominada Brasil Maior, para manter-se no mercado e sustentar o crescimento econômico do país (BRASIL MAIOR, 2013). Por meio desta política introduziu-se a desoneração da folha de pagamento (DFP), a qual trata da substituição da sistemática de cálculo da contribuição previdenciária para setores específicos. Com essa medida o governo espera reduzir o desemprego, a informalidade e aumentar a competitividade das empresas brasileiras.

Além disso, nos últimos anos as empresas substituíram seus funcionários pela terceirização dos serviços, de modo que fosse possível reduzir os custos trabalhistas, como expõe o item 20 da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 540, de 02 de agosto de 2011:

Em virtude dessa nova relação contratual, os trabalhadores ficam sem os direitos sociais do trabalho (férias, 13º salário, seguro desemprego, hora extra, etc.), pois se trata de uma relação jurídica entre iguais (empresa-empresa) e não entre trabalhador e empresa. Essa prática deixa os trabalhadores sem qualquer proteção social e permite que as empresas reduzam os gastos com encargos sociais.

Para alcançar o objetivo almejado pela legislação que implantou a DFP, substituiu-se o método de cálculo da Contribuição Previdenciária Patronal como meio de baratear o custo dos funcionários para a empresa. De acordo com Carneiro (2003), o custo de um funcionário para empresa pode chegar a 102% do salário básico, levando em consideração as contribuições previdenciárias, custo do tempo não trabalhado, FGTS e custos demissionais.

Existe uma teoria levantada por alguns estudiosos como Arbache (2003); Neves Junior; Paiva, (2013); Banco Mundial; Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea (2002), que relaciona os encargos incidentes na folha de pagamento com o desemprego e a informalidade. Devido aos elevados custos com mão de obra, a empresa opta por um quadro de funcionários menor, ou seja, investe em tecnologia como meio de substituir a mão de obra humana por processos automatizados, além de realizar a contratação informal como um meio de burlar o sistema.

Um dos maiores custos com mão de obra é a contribuição previdenciária a cargo da empresa, denominada Contribuição Previdência Patronal (CPP), a qual serve para custear a seguridade social, sendo estabelecida sua obrigatoriedade de recolhimento no inciso I e III, do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, de 20% sobre os rendimentos de empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais.

Deste modo, ao efetuar os cálculos relativos à folha de pagamento o empregador deve aplicar a alíquota de 20% da CPP sobre os rendimentos, férias e 13º salário de seus funcionários.

Com a implantação da política Brasil Maior instituiu-se a desoneração que substitui a sistemática de cálculo imposta pela Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, modificando os percentuais e a base de cálculo da CPP de empresas dos setores industriais e de serviços.



2.2 Instituição da desoneração

Para instituir a desoneração da folha de pagamento, o Governo Federal adotou medidas legais, por meio de instituições de Medidas Provisórias, Decretos e Leis. O conjunto dessas medidas estabeleceu a substituição temporária do método pelo qual se calcula a contribuição previdenciária patronal, resultando na alteração de sua alíquota e da base de cálculo.


Entretanto, salienta-se que esta alteração não resulta na exclusão da referida contribuição, mas sim na imposição de uma alíquota específica sobre a receita bruta conforme área de atuação, imposta apenas aos ramos de serviços ou produtos listados pela Lei.

Constata-se que a possibilidade de instituir a CPP sobre o faturamento já estava prevista na alínea b do art. 195 da Constituição Federal de 1988, o qual refere-se ao financiamento da seguridade social por meio da receita ou faturamento.

Apesar de estar em pauta por vários anos, a desoneração da folha de pagamento só foi instituída oficialmente em 2011, por meio da Medida Provisória (MP) nº 540, de 02 de agosto de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, sendo esta última o principal dispositivo legal que trata da desoneração.

Dessa forma, por meio do quadro 01 é possível evidenciar a ordem cronológica do conjunto de medidas legais que instituíram e alteraram a desoneração da folha de pagamento até agosto de 2013:

Quadro 01 – Cronologia da legislação

							
Legislação	MP 540/11	Lei 12.546/11	MP 563/12	Decreto 7.711/12	Lei 12.715/12	MP 582/12	Decreto 7.828/12
Data de publicação	02/08/11	14/12/11	03/04/12	03/04/12	17/09/12	20/09/12	16/10/12
Dispõe	Substituição da contribuição previdenciária sobre a folha. Alíquota de 1,5% (indústria - TIPI) a 2,5% (serviços).	Conversão da MP 540/11. Extensão do prazo de vigência para dezembro de 2014.	Redução das alíquotas para 1% (indústria) e 2% (serviços). Inclusão de novos setores.	Instituição da Comissão Tripartite de Acompanhamento e Avaliação da Desoneração da Folha de Pagamento.	Inclusão de novos setores. Nova redação ao anexo da Lei 12.546/11. Conversão da MP 563/12.	Inclusão de novos setores.	Regulamentação da incidência da CPP sobre a receita.
Legislação	Decreto 7.877/12	MP 601/12	Ato Congresso Nacional 16	Lei 12.794/13	MP 610/13	MP 612/13	Lei 12.844/13
Data de	27/12/12	29/12/12	01/04/13	02/04/13	02/04/13	04/04/13	19/07/13



publicação							
Dispõe	Especificação da vigência e da alíquota para cálculo da CPP.	Inclusão de novos setores (varejo e construção civil).	Prorrogação em 60 dias da MP 601/12.	Inclusão de novos setores.	Inclusão de novos setores.	Inclusão de novos setores.	Inclusão de novos setores.
	Adequação do anexo à NCM.	Vigência 01/04/13.		Exclusão de alguns setores inclusos pela MP 582/12.	Reinclusão dos setores abrangidos pela MP 601/12.	Reinclusão dos setores vetados na conversão da Lei 12.794/13.	
	Substituição do Anexo II do Decreto nº 7.828/12.	(*) Perda da eficácia em 03/06/13.		Conversão da MP 582/12.			

Fonte: dados da pesquisa.

As alterações e conversão das leis supracitadas resultaram na redação que está em vigor dos arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. O *caput* dos arts. 7º e 8º da referida lei definem os percentuais pelo qual serão calculadas as contribuições previdenciárias para os setores beneficiados de serviços e indústria:

Art. 7º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento).

[...]Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Enquadram-se no *caput* art. 7º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, as empresas prestadoras de serviço de: tecnologia da informação (TI) e tecnologia da informação e comunicação (TIC), *call center*, setor hoteleiro, transporte rodoviário, *desing houses*, construção civil e varejista.

O disposto no *caput* do art. 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, deverá ser aplicado às empresas do setor industrial que fabriquem produtos classificados pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante no Anexo I da Lei 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

2.2.1 Receita bruta como base de cálculo da contribuição previdenciária

O art. 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, trata da receita referida no *caput* dos arts. 7º e 8º da lei supracitada. De acordo com o Parecer Normativo nº 3 da Receita Federal, de 21 de novembro de 2012, a receita bruta para base de cálculo da CPP compreende “a receita



decorrente da venda de bens nas operações de conta própria; a receita decorrente da prestação de serviços; e o resultado auferido nas operações de conta alheia”.

Contudo, segundo o Parecer Normativo supracitado, para constituir a base de cálculo da CPP poderão ser excluídos da receita:

[...] a receita bruta de exportações; as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando incluído na receita bruta; e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

As alíquotas determinadas dos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, serão aplicadas sobre esta base de cálculo, de forma que resulte na CPP devida pela empresa.

Segundo a cartilha de perguntas e respostas divulgada pelo Ministério da Fazenda (2012), nos casos em que a empresa auferir receitas de atividades abrangidas e não abrangidas pela desoneração, a contribuição deverá ser calculada pelo método de proporcionalização da receita.

Se uma empresa produzir tipos diferentes de produtos ou prestar diferentes tipos de serviços, sendo apenas alguns deles elencados na Medida Provisória, então ela deverá proporcionalizar sua receita de acordo com os serviços/produtos enquadrados e não-enquadrados na Medida Provisória e recolher a contribuição previdenciária em duas guias: uma parcela sobre a receita e outra parcela sobre a folha.

A receita não abrangida pela DFP deve ser calculada pela proporção, conforme os seguintes passos especificados no Quadro 02:

Quadro 02 – Passos da proporcionalização

1º Passo	2º Passo	3º Passo
Folha de pagamento x 20% (CPP sem DFP) = Contribuições na Folha de Pagamento	Receita Bruta de outras atividades/ Receita Bruta Total = Percentual Redutor	Contribuição da folha x Percentual Redutor = CPP Devida

Fonte: Elaborado pelos autores (2013).

Para empresas que obtenham 95% ou mais de receitas abrangidas pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, não deverão calcular o CPP por proporcionalização. Todavia, as empresas que obtenham receitas abrangidas pela DFP com percentual igual ou inferior a 5%, deverão desconsiderar a nova sistemática de cálculo da DFP e realizá-lo pelo método da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (20% sobre a remuneração de funcionários, contribuintes individuais e trabalhadores avulsos).



2.3 Tratamento para fins de 13º salário e férias

Segundo os Princípios de Contabilidade, especialmente o da Competência, o qual se refere ao reconhecimento das transações e outros eventos no momento em que ocorrem (IUDÍCIBUS *et al.*, 2010), as empresas contabilizam mensalmente 1/12 a título de 13º salário e 1/12 + adicional de 1/3 (de 1/12 avos) referente a férias. Sobre os valores contabilizados ocorre também a contabilização da CPP e demais encargos.

No caso do 13º salário, as empresas deixam de efetuar as contabilizações mensais, porém os avos contabilizados antes da DFP devem ser pagos. Nos casos das empresas que realizam proporcionalização de sua receita, deverão pagar uma parcela referente aos avos anteriores à legislação e uma parcela referente aos avos posteriores, utilizando o percentual redutor. Ou seja, sobre as 20% incidentes sobre a folha, a empresa deve aplicar o percentual redutor calculado sobre a receita média dos últimos 12 meses.

Divergente do método utilizado para o 13º salário, não é necessário realizar a contabilização da CPP sobre as férias para as empresas abrangidas pela DFP, sendo que as contabilizadas ao período anterior a vigência da DFP poderão ser estornadas. Já nos casos de empresas com proporcionalização de receitas, será calculado 1% ou 2% sobre a receita abrangida e 20% sobre as férias, sendo este último multiplicado pelo percentual redutor da proporcionalização do mês.

Observa-se que a DFP possibilita a redução dos encargos incidentes sobre as remunerações, 13º salário e férias, de modo que diminua o custo e possibilite o investimento em mão de obra e, assim, fomentar a economia e a competitividade das empresas brasileiras, atendendo aos objetivos estimados pelo conjunto de leis que instituíram a desoneração.

Contudo, em virtude do curto espaço de tempo entre as alterações da legislação, não há estudos que evidenciem os reflexos obtidos em empresas beneficiadas pela DFP. Entretanto, deve-se levar em conta as empresas que possuem baixo custo com mão de obra e elevada receita, pois estas teriam aumentos significativos na contribuição previdenciária patronal devida. Neste caso, a imposição da nova sistemática de cálculo apresentar-se-ia desvantajosa.

3 Metodologia

A pesquisa necessita de bases estruturais que orientem seu desenvolvimento, sendo necessária a definição de métodos e procedimentos. Portanto, esse estudo classifica-se como uma pesquisa descritiva, tendo em vista que o objetivo geral desta pesquisa consiste em analisar os reflexos da desoneração da folha de pagamento nas contribuições previdenciárias.

Essa classificação deve-se ao processo de discorrer sobre a desoneração da folha de pagamento e sobre as contribuições previdenciárias nas unidades-caso. Neste tipo de pesquisa o objetivo primordial é “[...] a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis” (GIL, 2007, p. 42).



No que se refere aos critérios de coleta de dados, em especial ao ambiente onde os mesmos foram coletados, pode-se classificá-los como um estudo multicaso, que, de acordo com Gil (2007, p. 54), consiste “[...] no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”. Para definição da amostra de empresas, levou-se em consideração a dificuldade de acesso das informações, devido ao seu sigilo, resultando em uma análise de apenas quatro empresas impactadas pela legislação da DFP: duas do setor industrial de pescados e duas do setor de serviços no ramo hoteleiro, ramos estes escolhidos por sua relevância regional.

A coleta dos dados ocorreu em agosto de 2013, mediante solicitação de informações por meio de correio eletrônico, quanto à organização, faturamento e contribuição previdenciária, sendo estas respondidas pelos contadores responsáveis. Desta forma, a análise das fontes de informações caracterizou-se como documental, que “[...] tem por finalidade reunir, classificar e distribuir os documentos [...]” (TRUJILLO, 1982, p. 224 *apud* SILVA, 2006, p.55).

Devido as constantes alterações da legislação que instituiu a desoneração, utilizou-se como período base para análise o primeiro trimestre de 2013, na qual a alíquota para cálculo da contribuição previdenciária permaneceu inalterada, ocorrendo apenas à inclusão de novos ramos de atividade aos setores abrangidos. Desta forma, a expansão das atividades beneficiadas tornou possível a coleta de dados em empresas dos setores enquadrados pela DFP na região do Vale do Itajaí.

A análise dos dados coletados ocorreu pelo método qualitativo e quantitativo, pois verificaram-se o valor correspondente à remuneração de funcionários, o faturamento, número de funcionários e a aplicação da legislação da desoneração da folha de pagamento, bem como analisou-se inúmeras variáveis para encontrar os resultados. Com esses dados, identificou-se e analisaram-se, por meio de tabelas comparativas, os reflexos da DFP das contribuições devidas individualmente nas quatro unidades-caso e entre empresas do mesmo setor.

4 Resultados e Análise dos Dados

Nessa etapa são apresentados os resultados da realização dos cálculos para obtenção das contribuições previdenciárias devidas no primeiro trimestre de 2013 nas quatro unidades-caso. Para isso, realizou-se uma análise comparativa entre os valores atuais e a sistemática anterior, verificando se houve aumento ou redução das contribuições devidas individualmente e, posteriormente, com os resultados efetuou-se análise comparativa entre as empresas do mesmo setor. A amostra foi composta de quatro empresas, sendo duas empresas do ramo de industrialização de pescados e duas do ramo hoteleiro, denominadas Alfa, Beta, Delta e Gama, a fim de preservar a identidade das empresas.

4.1 Análise comparativa individual

Para execução da pesquisa constatou-se algumas variáveis necessárias para realização dos cálculos da contribuição pelo método atual em comparação com o anterior. As Tabelas 01 a 04 evidenciam as informações coletadas bem como os cálculos realizados individualmente.



Tabela 01 – Empresa Alfa

Ramo de atuação	Fabricação de conservas de peixes, crustáceos e moluscos (Valores em R\$)			
Período	Janeiro	Fevereiro	Março	Total
Número de funcionários	1638	1540	1540	
Receita produtos desonerados (mercado interno)	63.367.339,88	65.708.162,78	63.499.025,57	192.574.528,23
Receita produtos não desonerados	16.517.646,43	28.756.035,24	20.581.646,27	65.855.327,94
Receita produtos desonerados (exportação e Zona Franca de Manaus)	6.575.577,23	5.524.111,56	3.686.474,83	15.786.163,62
Receita total	86.460.563,54	99.988.309,58	87.767.146,67	274.216.019,79
Receita total base para DFP	63.367.339,88	65.708.162,78	63.499.025,57	192.574.528,23
Alíquota	1%	1%	1%	1%
CPP resultado da DFP	633.673,40	657.081,63	634.990,26	1.925.745,28
Proporcionalização da receita	19,1043%	28,7594%	23,4503%	
Valor total da folha de pagamento	3.581.100,17	3.598.275,49	3.842.263,80	11.021.639,46
CPP s/ folha de pagamentos (método anterior)	716.220,03	719.655,10	768.452,76	2.204.327,89
CPP pela proporcionalização	136.828,50	206.968,47	180.204,36	524.001,33
CPP Total pelo método DFP	770.501,90	864.050,10	815.194,62	2.449.746,62
Relação CPP folha (método anterior) x Receita total	0,83%	0,72%	0,88%	0,80%
Relação CPP DFP x Receita total	0,89%	0,86%	0,93%	0,89%
Reflexo método atual comparado com o anterior	54.281,87	144.395,00	46.741,86	245.418,72

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Destaca-se que a base de cálculo das receitas já estão líquidas das deduções permitidas por lei (vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos), devido à falta de relevância para análise.

A empresa Alfa realiza produção e vendas de produtos abrangidos e não abrangidos pela desoneração, dessa forma sua receita divide-se: em produtos desonerados vendidos para o mercado interno; produtos desonerados destinados à exportação e venda para a Zona Franca de Manaus (ZFM), a qual deve ser desconsiderada para base de cálculo da CPP; e produtos não desonerados.

Ressalta-se que embora o faturamento total da empresa em janeiro tenha sido de R\$ 86.460.563,54, apenas o valor de R\$ 63.367.339,88 entra para o cálculo da DFP, pois do valor restante, R\$ 6.575.577,23, são vendas incentivadas, ou seja, com destino à ZFM e a exportação, e



por fim R\$ 16.517.646,43 entraram no cálculo da proporcionalização. Esta sistemática de apuração da base de cálculo foi aplicada nos demais meses.

Assim, a Alfa realiza a proporcionalização de sua receita por vender produtos abrangidos e não abrangidos. Para evidenciar o método de cálculo da proporcionalização da receita, utilizou-se como base o mês de janeiro, na qual 19,10% das vendas totais referem-se à venda dos produtos não desonerados. Seguindo o quadro 02, referente aos passos da proporcionalização, temos:

1º Passo: Total dos proventos R\$ 3.581.100,17 x 20% = R\$ 716.220,03 (Valor da contribuição sem desoneração).

2º Passo: Total de receitas não abrangidas / total da receita bruta = R\$ 16.517.646,43/ R\$ 86.460.563,54 = R\$ 19,1043% (percentual redutor de proporcionalização).

3º Passo: Contribuição da folha R\$ 716.220,03 x 19,1043% = R\$ 136.828,50.

No mês de janeiro, a empresa pagou o equivalente à R\$ 770.501,90, representando a soma do valor calculado na proporcionalização, R\$ 136.828,50, mais o cálculo da receita x 1%, 663.673,40.

Durante o período de análise, a empresa pagou R\$ 2.449.746,62 pela nova sistemática de cálculo, sendo que pelo método anterior teria pago R\$ 2.204.327,89, resultando no pagamento a mais da CPP no valor de R\$ 245.418,72.

Outro dado relevante refere-se à relação entre a contribuição previdenciária devida e a receita total, na qual evidenciou-se que se a CPP fosse paga pelo método anterior representaria uma média de 0,80% da receita total do período analisado, enquanto que pela nova sistemática passou a representar uma média de 0,89%.

Tabela 02 – Empresa Beta

Ramo de atuação	Fabricação de conservas de peixes, crustáceos e moluscos (Valores em R\$)			
Período	Janeiro	Fevereiro	Março	Total
Número de funcionários	490	499	495	
Receita produtos desonerados (mercado interno)	10.733.475,21	10.299.850,08	10.729.824,58	31.763.149,87
Receita produtos não desonerados	3.072.547,75	3.794.027,54	3.534.519,11	10.401.094,40
Receita produtos desonerados (exportação e ZFM)	6.490.803,32	9.911.494,83	7.412.531,23	23.814.829,38
Receita total	20.296.826,28	24.005.372,45	21.676.874,92	65.979.073,65
Receita total base para DFP	10.733.475,21	10.299.850,08	10.729.824,58	31.763.149,87
Alíquota	1%	1%	1%	1%
CPP resultado da DFP	107.334,75	102.998,50	107.298,25	317.631,50
Proporcionalização da Receita	15,1381%	15,8049%	16,3155%	



Valor total da folha de pagamento	800.863,01	786.907,78	835.467,20	2.423.237,99
CPP s/ folha de pagamentos (método anterior)	160.172,60	157.381,56	167.093,44	484.647,60
CPP pela proporcionalização	24.247,04	24.874,01	27.245,39	76.366,45
CPP Total pelo método DFP	131.581,79	127.872,51	134.543,64	393.997,94
Relação CPP folha (método anterior) x Receita total	0,79%	0,66%	0,77%	0,73%
Relação CPP DFP x Receita total	0,65%	0,53%	0,62%	0,60%
Reflexo método atual comparado com o anterior	(28.590,81)	(29.509,04)	(32.549,80)	(90.649,65)

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Assim como a empresa Alfa, a empresa Beta realiza vendas de produtos abrangidos e não abrangidos pela desoneração, dessa forma sua receita divide-se: em produtos desonerados vendidos para o mercado interno; produtos desonerados destinados à exportação e venda para a ZFM; e produtos não desonerados. Salienta-se que a base de cálculo das receitas já estão líquidas das vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos.

Ao contrário da primeira empresa, houve redução da CPP no valor de R\$ 90.649,65. No método imposto pela Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a empresa pagaria R\$ 484.647,60 que representa 0,73% em relação a receita total, contudo por meio da nova sistemática a empresa pagou R\$ 393.997,94, representando 0,60% da receita total do período.

Tabela 03 – Empresa Delta

Ramo de atuação	Hotéis (Valores em R\$)			
Período	Janeiro	Fevereiro	Março	Total
Número de funcionários	54	48	48	
Receita serviços desonerados	1.633.028,67	768.609,96	699.758,76	3.101.397,39
Receita total base para DFP	1.633.028,67	768.609,96	699.758,76	3.101.397,39
Alíquota	2%	2%	2%	2%
CPP resultado da DFP	32.660,57	15.372,20	13.995,18	62.027,95
Valor total da folha de pagamento	85.665,50	83.354,25	90.895,95	259.915,70
CPP s/ folha de pagamentos (método anterior)	17.133,10	16.670,85	18.179,19	51.983,14
Relação CPP folha (método anterior) x Receita total	1,05%	2,17%	2,60%	1,68%
Reflexo método atual comparado com o anterior	15.527,47	(1.298,65)	(4.184,01)	10.044,81

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Divergente das empresas anteriores, a empresa Delta possui apenas receitas de serviços desonerados, sendo esta a base da DFP. No primeiro mês, apresentou-se receitas superiores pela alta ocupação do hotel, devido a concentração de turistas na alta temporada, dessa forma, com o



aumento da receita, o hotel foi onerado em R\$ 15.527,47. Os meses de fevereiro e março apresentaram melhores resultados com a implantação da DFP. Entretanto, no acumulado a empresa foi onerada em R\$ 10.044,81, tendo em vista que efetivamente arcou com os 2% sobre a sua receita, sendo onerada em 0,32%, haja vista que pelo método anterior esse percentual equivaleria a 1,68%.

Tabela 04 – Empresa Gama

Ramo de atuação	Hotéis (Valores em R\$)			
Período	Janeiro	Fevereiro	Março	Total
Número de funcionários	53	47	42	47
Receita serviços desonerados	575.700,86	492.973,31	409.129,01	1.477.803,18
Receita total base pra DFP	575.753,86	493.020,31	409.171,01	1.477.945,18
Alíquota	2,00%	2,00%	2,00%	2,00%
CPP resultado da DFP	11.515,08	9.860,41	8.183,42	29.558,90
Valor total da folha de pagamento	48.639,83	43.135,41	42.108,55	133.883,79
CPP s/ folha de pagamentos (método anterior)	9.727,97	8.627,08	8.421,71	26.776,76
Relação CPP folha (método anterior) x Receita total	1,69%	1,75%	2,06%	1,81%
Reflexo método atual comparado com o anterior	1.787,11	1.233,32	(238,29)	2.782,15

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Assim como a empresa Delta, a Gama também possui apenas receitas de serviços desonerados, pagando a título de CPP no período o valor de R\$ 29.558,90, sendo que se tivesse realizado o cálculo pelo método anterior teria pago apenas R\$ 26.776,76, o que resultou em uma oneração de R\$ 2.782,15. Em comparação com a receita, o valor que teria sido pago representaria uma média 1,81% da receita total, menor que a alíquota de 2% da DFP.

Destaca-se que apenas no mês de março apresentou-se uma desoneração de R\$ 238,29, devido à redução de sua receita e a pouca variação nos custos com a folha de pagamento, representando 2,06% da relação entre a CPP da folha de pagamento e a receita total.

4.2 Análise comparativa setorial

Com os resultados das análises individuais das empresas objeto de estudo, tornou-se possível avaliar se os reflexos decorrentes da aplicação da legislação entre as empresas do mesmo setor (Alfa x Beta e Delta x Gama) seguem um padrão ou se há variáveis específicas de cada empresa que influenciam isoladamente os resultados da DFP. As análises setoriais estão exibidas nas Tabelas 05 e 06.



Tabela 05 – Análise do setor industrial

Ramo de atuação - Fabricação de conservas de peixes, crustáceos e moluscos (Valores em R\$)		
Descrição	Alfa	Beta
Número de funcionários	1.573	495
Receita produtos desonerados (mercado interno)	192.574.528,23	31.763.149,87
Receita produtos não desonerados	65.855.327,94	10.401.094,40
Receita produtos desonerados (exportação e ZFM)	15.786.163,62	23.814.829,38
Receita total	274.216.019,79	65.979.073,65
Receita total base para DFP	192.574.528,23	31.763.149,87
Alíquota	1%	1%
CPP resultado da DFP	1.925.745,28	317.631,50
Proporcionalização da Receita	23,77%	15,75%
Valor total da folha de pagamento	11.021.639,46	2.423.237,99
CPP s/ folha de pagamentos (método anterior)	2.204.327,89	484.647,60
CPP pela proporcionalização	524.001,33	76.366,45
CPP Total pelo método DFP	2.449.746,62	393.997,94
Relação CPP folha (método anterior) x Receita total	0,80%	0,73%
Relação CPP DFP x Receita total	0,89%	0,60%
Reflexo método atual comparado com o anterior	245.418,72	(90.649,65)

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Com o tabela acima é possível evidenciar que a empresa Alfa foi prejudicada em R\$ 245.418,72 pelo atendimento a nova legislação, enquanto a empresa Beta beneficiou-se em R\$ 90.649,65. Ou seja, mesmo que as empresas realizem a mesma atividade, podem apresentar resultados divergentes devido às suas particularidades.

Considerando a relação média entre a CPP calculadas pelo método anterior à DFP, verificou-se uma diferença de apenas 0,07% entre as empresas, enquanto que pelo novo método a diferença aumentou em 0,29%. Deve-se isso ao fato de a empresa Alfa ter pagado 0,09% a mais entre os métodos, enquanto a empresa Beta pagou 0,13% a menos.

As possíveis hipóteses de as empresas apresentarem resultados tão divergentes devem-se ao fato da empresa Alfa possuir uma folha de pagamento 455% maior que a empresa Beta, não apresentando um aumento paralelo com a receita, que se apresenta 606% maior. Além disso, a proporcionalização média mostrou-se 8,02% maior.

Essas três observações se consideradas em conjunto são responsáveis pela diferença de resultado da desoneração. Por exemplo, se a empresa Alfa tivesse a mesma variável de proporcionalização da empresa Beta, 15,75%, teria economizado R\$ 176.827,32, representando 52,62% da diferença dos reflexos encontrados entre as empresas no valor de R\$ 336.068,38.



Tabela 06 – Análise do setor hoteleiro

Ramo de atuação	Hotéis (Valores em R\$)	
Descrição	Delta	Gama
Número de funcionários	50	47
Receita serviços desonerados	3.101.397,39	1.477.803,18
Receita total base pra DFP	3.101.397,39	1.477.945,18
Alíquota	2%	2%
CPP resultado da DFP	62.027,95	29.558,90
Valor total da folha de pagamento	259.915,70	133.883,79
CPP s/ folha de pagamentos (método anterior)	51.983,14	26.776,76
Relação CPP folha (método anterior) x Receita total	1,68%	1,81%
Reflexo método atual comparado com o anterior	10.044,81	2.782,14

Fonte: dados da pesquisa.

Analisando a Tabela 06, constatou-se que a variação entre os reflexos do método atual comparado com o anterior são semelhantes nas duas empresas, pois no acumulado do período ambas pagaram a mais pelo método da desoneração. A empresa Delta pagou 0,32% a mais de CPP em relação a sua receita, enquanto a Gama pagou 0,19% a mais, sendo R\$ 10.044,81 e R\$ 2.782,14, respectivamente.

Entre os reflexos das empresas houve uma variação de R\$ 7.262,67, que representa 0,13% das suas receitas. Essa variação se deve principalmente ao fato de que a receita total da empresa Delta foi superior em 210,00%, enquanto sua folha de pagamento apresentou-se 194,00% maior.

Constatou-se que se ambas as empresas possuísem uma folha de pagamento que representasse aproximadamente 10,00% da receita total o efeito da DFP seria nulo. Caso houvesse um aumento no gasto com a folha de pagamento, a empresa apresentaria resultados benéficos, pois a economia da CPP aumentaria na mesma proporção do que o gasto com a folha. Deve-se considerar que a contratação de novos funcionários e o consequente aumento dos gastos com folha culminaria em uma melhora do resultado, porém a contratação unicamente para este fim poderia resultar na ociosidade da mão de obra.

5 Considerações Finais

Esta pesquisa teve como objetivo analisar os reflexos resultantes da aplicação da desoneração da folha de pagamento nas contribuições previdenciárias e com base nos dados encontrados, não encontrou-se uma resposta padrão ao problema de pesquisa, pois cada empresa apresenta particularidades que devem ser consideradas, sendo estas responsáveis por influenciar isoladamente os resultados encontrados.

Por meio do resultado das análises concluiu-se que empresa Alfa foi significativamente onerada. Uma possível hipótese da elevada oneração sofrida pela empresa se deve pela



sazonalidade do setor, na qual concentra sua receita nos primeiros meses do ano devido a quaresma.

Em contrapartida a empresa Beta, que atua no mesmo ramo de atividade, beneficiou-se com a DFP. Esse resultado positivo deve-se principalmente ao fato desta empresa possuir um percentual de proporcionalização da receita inferior à Alfa, representando aproximadamente 53% da diferença encontrada entre os reflexos das empresas.

No segmento hoteleiro, as empresas Delta e Gama apresentaram resultados semelhantes, onde ambas foram levemente oneradas, em decorrência da alta temporada devido a Região ser um destino turístico. Verificou-se que se estas empresas apresentassem uma folha de pagamento que representasse aproximadamente 10,00% da receita total da empresa apresentar-se-ia um resultado nulo, mediante o qual as empresas não seriam oneradas nem desoneradas.

Durante a realização deste estudo, os autores depararam-se com algumas limitações referente ao tempo, já que a pesquisa teve a duração de dois meses, impossibilitando a realização de um estudo mais aprofundado sobre o tema.

O período de análise dos dados apresentou-se como uma das principais limitações, pois a estabilização das alíquotas e a inclusão de novos ramos, que somente entraram em vigor em janeiro de 2013, foram responsáveis pela determinação da análise ocorrer apenas do primeiro trimestre de 2013 e não de um exercício social completo das empresas analisadas.

Outra limitação de grande relevância foi à dificuldade de acesso as informações, devido seu teor sigiloso, algumas empresas impossibilitaram o acesso às informações para a execução da análise dos documentos, restringindo, assim, a população e amostra da pesquisa.

Apesar das limitações, este estudo contribui com a escassa base de pesquisa referente a aplicação da desoneração nas empresas, além de sintetizar os principais pontos alterados pela legislação e de informar sobre práticas de maior relevância para área contábil (tratamento de férias, décimo terceiro salário e proporcionalização da receita).

Tendo em vista as limitações, recomenda-se para execução de estudos futuros a realização da análise de um exercício social completo de uma empresa. Neste quesito, a realização de um estudo mais profundo pode apresentar resultados diferentes dos encontrados nesta pesquisa, devido à sazonalidade do negócio. Uma possibilidade de alteração do resultado diz respeito ao o período de análise (primeiro trimestre de 2013), o qual refere-se aos meses de maior movimentação para empresas do Vale do Itajaí, podendo resultar em uma receita maior e, consequentemente, no pagamento maior da contribuição previdenciária. Contudo, o acumulado da CPP poderá apresentar resultados benéficos para as empresas.

Outra hipótese de pesquisa é a reaplicação do estudo nas demais empresas abrangidas pela legislação da desoneração da folha de pagamento. Considerando que cada empresa possui variáveis significativas que podem influenciar diretamente nos resultados da aplicação da legislação, faz-se necessário um estudo aprofundado nas empresas abrangidas para verificação do atendimento aos objetivos da legislação.



6 Referências

ARBACHE, Jorge Saba. **Pobreza e mercados no Brasil**. Disponível em: <<http://www.cepal.org/brasil/noticias/noticias/1/11871/Pobreza%20e%20mercados.pdf>>. Acesso em: 17 mar. 2013.

BANCO MUNDIAL; INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Empregos no Brasil**: sessão informativa sobre política. Disponível em: <http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSPContentServer/WDSP/IB/2005/08/17/000160016_20050817173723/Rendered/PDF/244080v10PORTU1egos0no0Brasil0Vol0I.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2013.

BRASIL. **Constituição da república federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 09 set. 2013.

BRASIL. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**: dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18212cons.htm>. Acesso em: 26 mar. 2013.

BRASIL. **Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011**: altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/12546.htm>. Acesso em: 01 abr. 2013.

BRASIL. **Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012**: altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112715.htm>. Acesso em: 02 abr. 2013.

BRASIL. **Lei nº 12.794, de 02 de abril de 2013**: altera a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária de empresas dos setores industriais e de serviços; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12794.htm>. Acesso em: 03 abr. 2013.

BRASIL. **Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013**: altera a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, para alterar o regime de desoneração da folha de pagamentos; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12794.htm>. Acesso em: 18 ago. 2013.

BRASIL. **Medida Provisória nº 540, de 02 de agosto de 2011**: altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/mpv/540.htm>. Acesso em: 24 mar. 2013.

BRASIL. **Medida Provisória nº 540, de 02 de agosto de 2011**: exposição de motivos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Exm/EMI-122-MF-MCT-MDIC-Mpv540.htm>. Acesso em: 03 abr. 2013.

BRASIL. **Medida Provisória nº 563, de 03 de abril de 2012**: altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica, e dá outras



providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/mpv/563.htm>. Acesso em: 27 mar. 2013.

BRASIL. Medida Provisória nº 582, de 20 de setembro de 2012: altera a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária de empresas dos setores industriais e de serviços; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Mpv/582.htm>. Acesso em: 26 mar. 2013.

BRASIL. Medida Provisória nº 601, de 28 de dezembro de 2012: altera a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, para desonerar a folha de pagamentos dos setores da construção civil e varejista; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Mpv/601.htm>. Acesso em: 29 mar. 2013.

BRASIL. Medida Provisória nº 610, de 02 de abril de 2013: Amplia o valor do Benefício Garantia-Safra para a safra de 2011/2012, amplia o Auxílio Emergencial Financeiro, de que trata a Lei nº 10.954, de 29 de setembro de 2004, relativo aos desastres ocorridos em 2012, autoriza a distribuição de milho para venda a pequenos criadores, nos termos que especifica, altera as Leis nº 12.249, de 11 de junho de 2010 e nº 12.716, de 21 de setembro de 2012, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv610.htm> Acesso: 18 ago. 2013.

BRASIL. Medida Provisória nº 612, de 04 de abril de 2013: altera a Medida Provisória no 601, de 28 de dezembro de 2012; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv612.htm> Acesso: 27 abr. 2013.

BRASIL. Decreto nº 7.711, de 03 de abril de 2012: regulamenta o disposto no art.10 da Lei no 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e institui Comissão Tripartite de Acompanhamento e Avaliação da Desoneração da Folha de Pagamentos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Decreto/D7711.htm>. Acesso em: 25 mar. 2013.

BRASIL. Decreto nº 7.828, de 16 de outubro de 2012: regulamenta a incidência da contribuição previdenciária sobre a receita devida pelas empresas de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/d7828.htm>. Acesso em: 25 mar. 2013.

BRASIL. Decreto nº 7.877, de 27 de dezembro de 2012: altera o Decreto nº 7.828, de 16 de outubro de 2012, que regulamenta a incidência da contribuição previdenciária sobre a receita devida pelas empresas de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/D7877.htm>. Acesso em: 04 abr. 2013.

BRASIL. Ato do presidente da mesa do Congresso Nacional nº 16, de 21 de março de 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Congresso/apn-016-mpv601.htm>. Acesso em: 05 abr. 2013.



BRASIL MAIOR. **Plano Brasil Maior:** inovar para competir. competir para crescer. Disponível em: <<http://www.brasilmaior.mdic.gov.br/conteudo/128>>. Acesso em: 03 abr. 2013.

CARNEIRO, F. G. **Perfil da pobreza e aspectos funcionais dos mercados de trabalho no brasil.** Disponível em: <<http://www.cepal.org/brasil/noticias/noticias/1/11871/Pobreza%20e%20mercados.pdf>>. Acesso em: 17 mar. 2013.

IUDÍCIBUS, S. de.; *et al.* **Manual de contabilidade societária.** São Paulo: Altas, 2010.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Desoneração da folha de pagamento:** perguntas e respostas. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2012/CartilhaDesoneracao.pdf>>. Acesso em: 27 mar. 2013.

NEVES Jr., L. F.; PAIVA, L. H. **A relação entre crescimento econômico e emprego no Brasil:** referencial teórico, evidências empíricas e recomendações de políticas. Disponível em: <<http://www.cepal.org/brasil/noticias/noticias/3/34013/arelacaoentrecrescimentoeconomicoLeonardoLuisHenrique.pdf>>. Acesso em: 13 mar. 2013.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Revenue Statistics in Latin America.** Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/Brazil%20country%20note_EN_final.pdf>. Acesso em: 04 set. 2013.

RECEITA FEDERAL. **Parecer Normativo nº 3, de 21 de novembro de 2012.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/PareceresNormativos/2012/parecer032012.htm>>. Acesso em: 02 abr. 2013.

SAITO, S. M. **Desoneração da folha:** opção deve ser do empresário. **Nosso varejo.** n. 23, ano 07, janeiro/fevereiro 2013. Disponível em: <<http://www.sindivarejistacampinas.org.br/painel/dbarquivos/dbanexos/nv23p.pdf>>. Acesso em: 04 set. 2013.

SCHMIDT, M. Desoneração da folha tem impacto desigual entre os setores beneficiados. **Jornal do Comércio,** Porto Alegre, 12 set. 2013. Disponível em: <<http://jcrs.uol.com.br/site/noticia.php?codn=134097>>. Acesso em: 13 set. 2013.

SILVA, A. C. R. da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade:** orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

VALOR ECONÔMICO. Impacto da desoneração da folha varia dentro de um mesmo setor. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/3058132/impacto-da-desoneracao-da-folha-varia-dentro-de-um-mesmo-setor>>. Acesso: 26 mar. 2013.