



Análise comparativa dos Impactos da atual Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta com a anterior Contribuição Previdenciária Patronal nas Empresas listadas na BM&FBOVESPA obrigadas ao seu Cálculo

Thiago de Oliveira Santos
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
thiago-olsantos@hotmail.com

Roque Brinckmann
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
roque.brinckmann@ufsc.br

Raphael Vinicius Weigert Camargo
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
raphael.camargo@ufsc.br

Resumo

A forte competição entre as economias globais, associada à necessidade de reabilitação frente à crise financeira de 2008 impele os governos à adoção de políticas econômicas de proteção às suas empresas em território nacional. Em consequência, em 2011 o governo brasileiro criou o “Plano Brasil Maior”: um conjunto de medidas econômicas dentre as quais está a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), que foi então imposta às empresas de alguns setores da economia nacional a partir de 2012 em substituição à anterior Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), que incidia sobre a remuneração paga às pessoas físicas, no intuito de desonerar a carga tributária previdenciária das empresas abrangidas por sua incidência segundo certas características operacionais, assim, o objetivo principal deste trabalho é o de realizar análise comparativa da substituição da CPP pela CPRB quanto ao impacto tributário causado nas empresas listadas na Bolsa de Valores de São Paulo (BM&FBOVESPA) obrigadas ao seu cálculo em 2012. Através da análise das 30 empresas selecionadas quanto à receita bruta auferida, receitas com exportação, deduções da receita bruta e remunerações diretas obtidas das demonstrações financeiras padronizadas de 2012, foram estimadas e comparadas as CPRB e as CPP correspondentes, resultando que para 93% das empresas analisadas a CPRB desonerou a carga previdenciária em 2012, contudo para 7% das empresas examinadas a alteração no cálculo da CPRB ocasionou um aumento daquela carga tributária. O estudo conclui pela necessidade de revisão da diretriz de obrigatoriedade da nova contribuição pela condição de eleição comparativa, a exemplo de como já é feito pelo regime anual de tributação.

Palavras-chave: Contribuição Previdenciária. Desoneração. Carga Tributária.

1 Introdução

A forte competição entre as economias globais, associada à necessidade de reabilitação frente à crise financeira de 2008 tem impelido os governos nacionais a adotarem políticas econômicas de proteção às empresas sediadas em seus territórios nacionais. No Brasil, uma das grandes desvantagens encontradas pelas empresas na disputa pelo mercado global está na alta



tributação cobrada no país, situação esta que segundo Beck (2013) ocorre porque, diferentemente dos outros países emergentes, no país a maior parte dos tributos é cobrada sobre o consumo ao invés de ser sobre a renda.

Com o intuito de deslocar a carga tributária da base de consumo para a base de renda o governo brasileiro sancionou em agosto de 2011 a Medida Provisória (MP) nº 540, alcunhada como “Plano Brasil Maior”, tendo a mesma posteriormente sido convertida em seu teor na Lei nº 12.546, em 14 de dezembro de 2011. Segundo Galhardo (2011), a MP nº 540 estabelece um pacote de medidas com o objetivo principal de incrementar a competitividade das empresas nacionais em um mercado sem fronteiras, precisamente por meio da desoneração da carga previdenciária das empresas abrangidas por ela. Dentre os dispositivos, destacam-se:

(a) o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (REINTEGRA), que segundo Pavão (2011) tem como finalidade reintegrar os valores referentes a custos tributários federais residuais existentes na cadeia de produção das empresas exportadoras; (b) a alteração na alíquota do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) incidente sobre a venda de veículos automotivos; (c) a obrigatoriedade do recolhimento da Contribuição Previdenciária incidente sobre a Receita Bruta (CPRB) para as empresas de alguns setores da economia nacional em substituição ao recolhimento da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), cuja base de cálculo é a somatória dos valores pagos aos segurados.

Segundo Ansiliero e Paiva (2009), a desoneração da contribuição previdenciária patronal constitui-se em tema que vem sendo discutido desde 1998, no entanto, como é perceptível, foi somente em 2011 com a MP nº 540 que o governo brasileiro adotou uma medida concreta com o intuito de definir a desoneração desta contribuição.

A intenção base da substituição legal da CPP pela CPRB é a de desonerar a carga tributária da contribuição previdenciária das empresas abrangidas, por outro lado, conforme reportado por Sampaio e Míoto (2013), algumas empresas alegam que a suposta desoneração da contribuição previdenciária depende de algumas características operacionais, do contrário a CPRB pode ocasionar um aumento na carga tributária.

Esta situação problema coloca em cheque a pretensão governamental de desonerar alguns setores da economia através de uma medida ampla que não leve em conta certas particularidades operacionais das empresas compreendidas no escopo da Lei. Por outro lado, considerar todas as peculiaridades possivelmente existentes não se constitui em tarefa plausível. Assim, dada a importância de encontrar uma resposta ao impasse, neste trabalho modela-se a comparação dos impactos tributários trazidos pela incidência destas contribuições nas empresas listadas na BM&FBOVESPA obrigadas ao seu cálculo em 2012.

Dessa forma, a relevância deste estudo está em demonstrar à comunidade acadêmica os possíveis impactos que a alteração no recolhimento da contribuição previdenciária patronal traz para as empresas por ela alcançadas. Então, os procedimentos aqui aplicados servem como referência para análise dos impactos que a CPRB pode causar em outras empresas obrigadas ao seu cálculo, assim como à análise de empresas de outros setores da economia brasileira que ainda não estão contemplados pela CPRB. A pesquisa serve também para que as empresas abrangidas por esta mudança possam ter ciência de quais características necessitam possuir para que a CPRB traga benefícios ao invés de aumento nos custos previdenciários.



A principal diferença entre o trabalho de Ansiliero e Paiva (2009) e este estudo, está no fato de que enquanto aquele se fundamenta em medidas que poderiam ser adotadas pelo governo brasileiro para a desoneração da contribuição previdenciária patronal, este visa demonstrar os impactos da mudança ocasionada pela CPRB, bem como as características necessárias para que as empresas enquadradas nesta mudança alcancem benefícios ao invés de aumento na carga previdenciária.

2 Estudos Similares

Goulart (2012) objetivou simular os reflexos da desoneração da folha de pagamento para o segmento de transporte de cargas em empresas estabelecidas em municípios dos estados de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul. Segundo a autora, caso a medida fosse aplicada às empresas de transporte de cargas, os reflexos seriam benéficos, apresentando redução de gasto previdenciário (desoneração) em comparação à sistemática anterior de cálculo da contribuição sobre a folha de pagamento. Deste modo, os resultados do trabalho sustentam a hipótese de que tal alteração traria resultados favoráveis a estas empresas.

Eckert *et al.* (2013) investigaram o impacto da desoneração da folha de pagamento em uma metalúrgica fabricante de autopeças de Caxias do Sul/SC, obrigada a partir de agosto de 2012 ao recolhimento de 1% a título de CPRB. Os resultados apontaram que para a empresa analisada houve uma redução significativa de seu ônus previdenciário, o que denotou benefício financeiro (desoneração) para a empresa em questão.

Fregulia (2013) objetivaram estudar as implicações da substituição da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) em uma empresa de Construção Civil da região da AMESC/SC. Os achados da pesquisa apontaram o alcance de uma redução da carga previdenciária (desoneração) para a empresa estudada.

Bertini e Wünsch (2014) estudaram os reflexos financeiros e contábeis da substituição da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) em empresas fabricantes de calçados estabelecidas no Vale do Paranhana/RS. De acordo com as evidências da pesquisa, foi observada uma desoneração do gasto previdenciário nas empresas analisadas, o que indicou impactos positivos tanto sob o ponto de vista financeiro como contábil.

Santos *et al.* (2013) investigaram os impactos financeiros decorrentes da desoneração da folha de pagamento para seis empresas do segmento plástico estabelecidas no município de Caixas do Sul/RS. Os autores concluíram que mesmo que se trate de uma amostra pouco expressiva (seis empresas), foi constatado que o impacto financeiro foi benéfico para todas as empresas da amostra, o que indicou que a medida trazida pela mudança no cálculo da contribuição previdenciária foi satisfatória para as empresas estudadas.

Dias (2013) objetivou demonstrar as alterações na sistemática de cálculo da contribuição previdenciária em substituição da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) para o ramo da Construção Civil. A autora buscou demonstrar as duas faces da proposta de alteração do cálculo, ou seja, quando a mudança de cálculo provocaria desoneração e quando contrariamente trariam oneração do gasto previdenciário. Assim, os achados da pesquisa demonstraram que empresas que possuem maiores volumes de mão de obra tendem a passar por uma desoneração, o que sugere o êxito da proposta



que visa, dentre outros fatores incentivar a contratação formal de trabalhadores por meio da redução do ônus previdenciário. Por outro lado, empresas com menor volume de mão de obra terão oneração de seu gasto previdenciário, decorrente do aumento do volume tributável pela sistemática de cálculo com base na receita bruta auferida.

Lemos (2013) realizou uma análise das mudanças trazidas pela nova sistemática de cálculo da contribuição previdenciária patronal com base na receita bruta, demonstrando exemplos de ocorrências em que poderia haver desoneração e casos em que seria observada uma oneração do gasto previdenciário. De acordo com a autora, os benefícios decorrentes da mudança na sistemática de cálculo da contribuição previdenciária (desoneração da folha de pagamento) não é algo passível de alcance de todos os contribuintes, sobretudo para as empresas menores e que tenham menores volumes de gastos com pessoal, que passarão a ter sua tributação com base na receita bruta. Tais evidências demonstram que embora a mudança na sistemática de cálculo da contribuição previdenciária traga reflexos favoráveis a algumas empresas, para outras este benefício não será estendido e deste modo, a autora enfatiza a necessidade de uma modificação legal para que a desoneração da folha de pagamento seja estabelecida como uma medida de planejamento tributário, ou seja, a escolha da empresa, que poderá verificar se é mais vantajoso o pagamento com base na folha de salários ou com base em sua receita bruta.

Com base nestes estudos, observa-se que a questão da mudança na sistemática de cálculo da contribuição previdenciária patronal é foco de discussão acerca de sua efetividade, havendo casos em que a alteração constitui um aspecto favorável do ponto de vista contábil e financeiro para as empresas abrangidas pela nova sistemática, mas que para outras, dependendo de suas características específicas pode implicar em aumento da carga previdenciária (oneração) ao invés de sua efetiva redução (desoneração). Neste sentido, nos tópicos seguintes serão abordados alguns aspectos relacionados à sua aplicabilidade em uma amostra de empresas negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo (BM&FBOVESPA), como parâmetro comparativo entre os reflexos trazidos pela alteração da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

3 Métodos e técnicas empregadas nesta pesquisa

3.1 Escolha das empresas e legislação estudada

Primeiramente foram identificadas as 30 empresas da BM&FBOVESPA obrigadas à CPRB, conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) principal de cada uma, segundo determinado pelos artigos 7 e 8 da Lei nº 12.546/11.



Quadro 1: Relação das empresas analisadas e seus respectivos CNAE principais

ALPARGATAS	13.11-1-00 preparação de fiação	KLABIN S.A.	17.10-9-00 fabricação de papel
AREZZO	46.16-8-00 representante comercial têxtil	M. DIASBRANCO	10.94-5-00 fabricação de massas alimentícias
AUTOMETAL	29.49-2-99 fabricação de peças para veículos	MARCOPOLO	29.30-1-02 fabricação de carrocerias para ônibus
BAUMER	32.50-7-01 fabricação de utensílios médicos	METALFRIO	27.51-1-00 fabricação de fogões
BEMATECH	62.02-3-00 desenvolvimento de TI	POSITIVO INF	26.21-3-00 fabricação de equipamentos de informática
BIC MONARK	30.92-0-00 fabricação bicicletas	RANDON PART	29.30-1-01 fabricação de carrocerias para ônibus
CIA HERING	14.22-3-00 fabricação de vestuários	RECRUSUL	29.30-1-01 fabricação de carrocerias para ônibus
DOHLER	13.51-1-00 fabricação de artefatos têxteis	SAIUPE	55.10-8-01 hotéis
EMBRAER	30.41-5-00 fabricação de aeronaves	SANTANENSE	13.21-9-00 tecelagem de fios de algodão
ESTRELA	32.40-0-99 - fabricação de brinquedos	SENIOR	62.01-5-00 desenvolvimento de programas
FRAS-LE	29.43-3-00 fabricação de peças para veículos	SUZANO PAPEL	17.10-9-00 fabricação de papel
HOTEIS OTHON	55.10-8-01 hotéis	TECTOY	32.40-0-99 fabricação de brinquedos
IOCHP-MAXION	29.49-2-99 fabricação de peças para veículos	TEKA	13.51-1-00 fabricação de artefatos têxteis
ITAUTEC	26.21-3-00 fabricação de equipamentos de informática	TOTVS	62.01-5-00 desenvolvimento de programas
J. MACEDO	10.62-7-00 moagem de trigo	UNICASA	31.01-2-00 - fabricação de moveis

Fonte: elaboração própria com os dados da pesquisa

Paralelamente foram analisadas as legislações vigentes referentes à contribuição previdenciária e às teorias e medidas utilizadas pelo governo brasileiro quanto à desoneração prevista para esta contribuição. Não pela ordem, o bloco de legislação pesquisada abrangeu:

a) A Lei nº 8.212/91, conhecida como Lei Orgânica da Seguridade Social – art. 22, que institui a CPP, que segundo Tovar (2012), "é a contribuição devida pelas pessoas jurídicas, cuja base de cálculo incidente é a remuneração paga às pessoas físicas que lhe prestaram serviço sobre uma alíquota de 20%". É perceptível que a Lei nº 8.212/91 não vinculou a CPP à receita auferida pela pessoa jurídica, o que significa que mesmo havendo uma grande redução no faturamento da empresa o valor a recolher de CPP não é alterado, pois a única possibilidade para ocasionar uma redução neste valor seria a redução nas remunerações pagas às pessoas físicas.

b) A Emenda Constitucional (EC) nº 20/98, que objetiva modificar o Sistema da Previdência Social, em especial pelo art. 195 que reza que "[...] a seguridade social será financiada por toda a sociedade [...] mediante as seguintes contribuições sociais: [...] 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". Segundo Ansiliero e Paiva (2009), esta EC permitiu a criação de leis que possibilitassem às empresas que estavam recolhendo a contribuição previdenciária patronal sobre uma alíquota de 20% incidente sobre a remuneração paga a seus funcionários, ter uma alíquota ou base de cálculo diferenciada, conforme a atividade econômica desenvolvida ou alteração determinado em lei.

c) A EC nº 42/03, que pela modificação dos parágrafos 12 e 13 do art. 195 da CF tornou não cumulativa a CPP recolhida na forma dos incisos I e IV daquele artigo, além de fazer com que aquela devida sobre a remuneração paga ou creditada à pessoa física, sobre um percentual de 20%, pudesse ser substituída gradualmente, parcialmente ou totalmente pela contribuição incidente sobre um percentual da receita auferida pela pessoa jurídica.



d) A MP nº 540/11 convertida na Lei nº 12.546/11, já relatadas. Dentre as mudanças desta conversão destacam-se: a) a alteração do art. 7, em que a alíquota da CPRB para as empresas de TI e TIC foi alterada de 2,5% para 2%; b) a mudança nos prazos de vigência referentes à incidência da CPRB para o período entre 01/12/11 e 31/12/14.

e) Os Atos Declaratórios (AD) da Receita Federal do Brasil (RFB), que buscam sanear dúvidas dos contribuintes quanto à CPRB, em especial o AD nº 42/11, que explica a não incidência da CPRB para a parcela de um doze avos do décimo terceiro salário referente ao mês de dezembro de 2011, a qual segundo este AD deve ser calculada conforme determinado pelo art. 22 da Lei nº 8.212/91.

f) A MP nº 563/12, que de maneira importante altera a alíquota da CPRB devida pelas empresas que fabricam os produtos classificados na tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) de 1,5% para 1%.

g) A MP nº 612/13, que em seu art. 25 acresce ao art. 7 da Lei nº 12.546/11, cujo teor lista os setores da economia brasileira que contribuirão com a previdência através do recolhimento da CPRB, os seguintes setores: (g1) empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros por fretamento e turismo municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual e internacional, enquadradas na classe 4929-9 da CNAE 2.0; (g2) empresas de transporte ferroviário de passageiros, enquadradas nas subclasses 4912-4/01 e 4912-4/02 da CNAE 2.0; (g3) empresas de transporte metro ferroviário de passageiros, enquadradas na subclasse 4912-4/03 da CNAE 2.0; (g4) empresas que prestam os serviços classificados na Nomenclatura Brasileira de Serviços (NBS) nos códigos 1.1201.25.00, 1.1403.29.10, 1.2001.33.00, 1.2001.39.12, 1.2001.54.00, 1.2003.60.00 e 1.2003.70.00; (g5) empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0; (g6) empresas de engenharia e arquitetura enquadradas no grupo 711 da CNAE 2.0; e (g7) empresas de manutenção, reparação e instalação de máquinas e equipamentos enquadrados nas classes 3311-2, 3312-1, 3313-9, 3314-7, 3319-8, 3321-0 e 3329-5 da CNAE 2.0. Assim como as para as empresas de tecnologia da informação (TI) e tecnologia da informação e comunicação (TIC), a alíquota geral de incidência da CPRB para as empresas dos setores incluídos pela MP nº 612/13 é de 2%.

h) Lei nº 12.715/12, cujo principal intuito é determinar a base de cálculo da CPRB como sendo receita bruta auferida mensalmente pelas empresas, deduzidas das receitas decorrentes de exportação, das vendas canceladas, dos descontos incondicionais concedidos, do IPI e do ICMS cobrado na condição de substituto tributário.

i) Parecer Normativo nº 03/12 da RFB, que define a "receita bruta" citada na Lei nº 12.715/12 como base de cálculo da CPRB como aquela utilizada no cálculo do PIS e COFINS no regime de apuração cumulativo, ou seja, a decorrente da venda de bens nas operações de conta própria; nos valores auferidos na prestação de serviços em geral e no resultado auferido nas operações de conta alheia, deduzidas as receitas decorrentes de exportação, as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o IPI e o ICMS cobrado na condição de substituto tributário.



3.2 Levantamento de dados e cálculo do Ponto de Equilíbrio Previdenciário (PEP)

Uma vez detectadas as empresas e legislação interveniente, os dados necessários foram levantados a partir de suas demonstrações financeiras padronizadas (DFP), as quais são obtidas a partir do próprio sítio da BM&FBOVESPA.

Em seguida foi verificado por cálculo o PEP entre a CPP e a CPRB de cada empresa, distinguindo as disparidades existentes quanto aos impactos causados pela CPRB na carga tributária e analisados os motivos destas discrepâncias.

3.2.1 Levantamento de dados

Foram recolhidas as seguintes informações das DFP: a receita bruta total auferida em 2012; o valor das receitas auferidas com exportação em 2012 e os valores referentes às deduções da receita bruta (cancelamentos e devoluções) em 2012.

É possível notar que muitas das empresas analisadas não discriminaram o valor da sua receita bruta referente à exportação, ou discriminaram de forma sintética os itens utilizados como dedução da receita bruta, então para essas empresas a receita bruta anual foi considerada integralmente como base de cálculo da CPRB.

As alíquotas da CPRB incidentes sobre a base de cálculo constituída para cada empresa analisadas referem-se aos CNAE principais de seus CNPJ referentes às atividades responsáveis por mais de 95% da receita auferida em 2012 e em consonância com a atribuição dada pelos artigos 7 e 8 da Lei nº 12.546/11.

Já pela incidência da CPP são determinados os valores que seriam recolhidos pelas empresas analisadas conforme o art. 22 da Lei nº 8.212/9, caso não fosse sancionada a Lei nº 12.546/11. A CPP possui como base de cálculo os rendimentos pagos às pessoas físicas que prestaram serviços à pessoa jurídica e sobre eles incide a alíquota de 20%, tendo sido neste estudo considerado como rendimentos pagos, os valores destacados na Demonstração do Valor Adicionado (DVA) como "Remuneração Direta".

3.2.2 Ponto de Equilíbrio Previdenciário (PEP)

Conforme conceituado por Ribeiro (2009), o ponto de equilíbrio (PE) na contabilidade é determinado quando as receitas equivalem-se aos custos e despesas incorridas pela empresa. No campo da contabilidade tributária, neste trabalho utiliza-se o conceito de PE dado por Queiroz (2003): é o valor da margem de lucro em que os dispêndios fiscais incorridos igualam-se, independentemente da modalidade tributária à disposição da empresa. Assim, pode-se determinar que o ponto de equilíbrio entre a CPRB e a CPP é encontrado quando a carga tributária gerada por ambas as contribuições forem iguais.

Por outro lado, devido ao fato de a CPRB ser calculada sobre um percentual de 1% ou 2% sobre a receita bruta da empresa, o ponto de equilíbrio entre essas duas contribuições será atingido segundo os seguintes cálculos alternativamente excludentes:



a) Alíquota incidente de CPRB de 1%

Para as empresas obrigadas ao cálculo da CPRB, cuja alíquota incidente sobre a receita bruta seja de 1%, o PEP pode ser determinado conforme descrito no Quadro 2.

Quadro 2: Ponto de equilíbrio para alíquota de CPRB de 1%

Contribuição = Remuneração a segurados x 20%, <i>e também</i>
Contribuição = Receita Bruta x 1%, <i>então:</i>
Remuneração a segurados x 20% = Receita Bruta x 1%, <i>logo</i>
Remuneração a segurados = 5% x Receita Bruta

Fonte: elaboração própria

Desta forma, o ponto de equilíbrio ocorrerá para estas empresas quando os gastos com a remuneração paga às pessoas físicas que lhe prestaram serviço representar 5% do valor da Receita Bruta auferida no mês.

b) Alíquota incidente de CPRB de 2%

Para as empresas obrigadas ao cálculo da CPRB, cuja alíquota incidente sobre a receita bruta seja de 2%, o PEP pode ser determinado conforme descrito no Quadro 3.

Quadro 3: Ponto de equilíbrio para alíquota de CPRB de 2%

Contribuição = Remuneração a segurados x 20%, <i>e também</i>
Contribuição = Receita Bruta x 2%, <i>então:</i>
Remuneração a segurados x 20% = Receita Bruta x 2%, <i>logo</i>
Remuneração a segurados = 10% x Receita Bruta

Fonte: elaboração própria

Desta forma, o ponto de equilíbrio ocorrerá para estas empresas quando os gastos com a remuneração paga às pessoas físicas que lhe prestaram serviço representar 10% do valor da Receita Bruta auferida no mês.

4 Resultados alcançados

Note-se que os números apresentados nas tabelas adiante podem não representar o real valor recolhido por cada empresa, em face de certos itens contábeis não estarem particularizados nas DFP, a exemplo da receita de exportação e do desmembramento das receitas brutas auferidas por produto ou por atividade.

Tabela 1: Valor devido da CPRB (em R\$)

Empresa	Base de cálculo da CPRB	Alíquota	CPRB a recolher	Empresa	Base de cálculo da CPRB	Alíquota	CPRB a recolher
ALPARGATAS	2.168.141.000	1%	21.681.410	KLABIN S.A.	3.993.678.000	1%	39.936.780
AREZZO	1.031.594.000	1%	10.315.940	M.DIASBRANCO	4.030.123.000	1%	40.301.230
AUTOMETAL	1.876.949.000	1%	18.769.490	MARCOPOLLO	3.862.919.000	1%	38.629.190
BAUMER	112.884.000	1%	1.128.840	METALFRIO	937.742.000	1%	9.377.420
BEMATECH	385.983.000	2%	7.719.660	POSITIVO INF	2.371.505.000	2%	47.430.100
BIC MONARK	49.918.000	1%	499.180	RANDON PART	5.238.108.000	1%	52.381.080
CIA HERING	1.711.046.000	1%	17.110.460	RECRUSUL	16.629.000	1%	166.290
DOHLER	359.748.000	1%	3.597.480	SAIUPE	140.886.000	2%	2.817.720
EMBRAER	12.282.224.000	1%	122.822.240	SANTANENSE	462.036.000	1%	4.620.360
ESTRELA	156.174.000	1%	1.561.740	SENIOR	50.213.625	2%	1.004.273
FRAS-LE	848.046.000	1%	8.480.460	SUZANO PAPEL	3.355.015.000	1%	33.550.150
HOTEIS OTHON	167.199.000	2%	3.343.980	TECTOY	153.644.000	1%	1.536.440
IOCHP-MAXION	6.153.340.000	1%	61.533.400	TEKA	202.225.000	1%	2.022.250
ITAUTEC	1.754.758.000	2%	35.095.160	TOTVS	1.537.144.000	2%	30.742.880
J. MACEDO	1.327.867.000	1%	13.278.670	UNICASA	345.997.000	1%	3.459.970

Fonte: elaboração própria com os dados da pesquisa



Depois de determinado o valor da base de cálculo e aplicada a alíquota incidente de CPRB conforme a metodologia utilizada, têm-se pela Tabela 1 os valores estipulados que cada empresa deveria recolher de CPRB em 2012. É possível notar através de uma análise daquela tabela que para aproximadamente 77% das empresas analisadas neste estudo a alíquota determinada pela Lei nº 12.546/11 é de 1%.

Na Tabela 2 são apresentados os valores estimados da CPP caso as empresas não fossem obrigadas à CPRB em 2012.

Tabela 2: Valor devido da CPP (em R\$) à alíquota de 20%

Empresa	Base de cálculo da CPP	CPP a Recolher	Empresa	Base de cálculo da CPP	CPP a recolher
ALPARGATAS	610.981.000	122.196.200	KLABIN S.A.	469.222.000	93.844.400
AREZZO	91.922.000	18.384.400	M.DIASBRANCO	362.462.000	72.492.400
AUTOMETAL	278.011.000	55.602.200	MARCOPOLO	571.979.000	114.395.800
BAUMER	15.411.000	3.082.200	METALFRIO	105.906.000	21.181.200
BEMATECH	66.822.000	13.364.400	POSITIVO INF	151.614.000	30.322.800
BIC MONARK	3.426.000	685.200	RANDON PART	442.073.000	88.414.600
CIA HERING	161.372.000	32.274.400	RECRUSUL	4.051.000	810.200
DOHLER	77.443.000	15.488.600	SAIUPE	41.671.000	8.334.200
EMBRAER	2.090.347.000	418.069.400	SANTANENSE	57.713.000	11.542.600
ESTRELA	6.081.000	1.216.200	SENIOR	22.991.373	4.598.275
FRAS-LE	115.100.000	23.020.000	SUZANO PAPEL	532.177.000	106.435.400
HOTEIS OTHON	32.619.000	6.523.800	TECTOY	8.794.000	1.758.800
IOCHP-MAXION	797.777.000	159.555.400	TEKA	74.579.000	14.915.800
ITAUTEC	295.884.000	59.176.800	TOTVS	397.985.000	79.597.000
J. MACEDO	82.909.000	16.581.800	UNICASA	27.597.000	5.519.400

Fonte: elaboração própria com os dados da pesquisa

Segue a análise das diferenças encontradas entre os valores calculados para as empresas analisadas entre a CPRB e a CPP, os possíveis impactos que a CPRB trouxe às empresas analisadas em 2012 e os possíveis motivos que ocasionaram esses impactos.

4.1 CPRB vs. CPP – Comparação entre os valores estimados

Pela Tabela 3 são apresentadas as diferenças encontradas entre as contribuições calculadas de uma e de outra forma.

Tabela 3: CPRB vs. CPP - Comparação dos valores estimados (em R\$)

Empresa	Diferença CPRB x CPP	Empresa	Diferença CPRB x CPP
ALPARGATAS	100.514.790	KLABIN S.A.	53.907.620
AREZZO	8.068.460	M.DIASBRANCO	32.191.170
AUTOMETAL	36.832.710	MARCOPOLO	75.766.610
BAUMER	1.953.360	METALFRIO	11.803.780
BEMATECH	5.644.740	POSITIVO INF	(17.107.300)
BIC MONARK	186.020	RANDON PART	36.033.520
CIA HERING	15.163.940	RECRUSUL	643.910
DOHLER	11.891.120	SAIUPE	5.516.480
EMBRAER	295.247.160	SANTANENSE	6.922.240
ESTRELA	(345.540)	SENIOR	3.594.002
FRAS-LE	14.539.540	SUZANO PAPEL	72.885.250
HOTEIS OTHON	3.179.820	TECTOY	222.360
IOCHP-MAXION	98.022.000	TEKA	12.893.550
ITAUTEC	24.081.640	TOTVS	48.854.120
J. MACEDO	3.303.130	UNICASA	2.059.430

Fonte: elaboração própria com os dados da pesquisa

obs.: valores negativos entre parêntesis

É possível notar que para as empresas Manufatura de Brinquedos Estrela S.A. e Positivo Informática S.A. a diferença encontrada entre a CPRB e a CPP é negativa, o que demonstra que para essas duas empresas a CPRB trouxe uma oneração da carga previdenciária.



4.2 Ponto de Equilíbrio entre a CPRB e CPP

Para determinar a razão das divergências encontradas entre as empresas analisadas quanto ao impacto causado pela CPRB em 2012, é preciso verificar a relação entre o percentual dos gastos destas empresas com a remuneração paga a pessoas físicas que lhe prestaram serviços e o PEP determinado em função da alíquota da CPRB sobre a receita bruta. Esta análise segue desdobrada em duas partes:

a) Para uma alíquota de 1% de CPRB

Para as empresas obrigadas ao cálculo da CPRB com alíquota de 1%, o PEP ocorre quando os gastos com a remuneração paga às pessoas físicas (RPPF) que lhe prestaram serviço representem 5% do valor da Receita Bruta (RB) auferida (ver Quadro 2).

A Tabela 4 demonstra o percentual que os gastos com a RPPF representaram sobre a RB em 2012 para as 23 empresas analisadas que estão obrigadas ao cálculo da CPRB sobre uma alíquota incidente de 1%:

Tabela 4: RPPF sobre a Receita Bruta para Empresas com alíquota de CPRB de 1% (em R\$)

Empresa	RPPF	RB	RPPF RB	Empresa	RPPF	RB	RPPF RB
ALPARGATAS	610.981.000	2.168.141.000	28,18%	KLABIN S.A.	469.222.000	3.993.678.000	11,75%
AREZZO	91.922.000	1.031.594.000	8,91%	M. DIASBRANCO	362.462.000	4.030.123.000	8,99%
AUTOMETAL	278.011.000	1.876.949.000	14,81%	MARCOPOLO	571.979.000	3.862.919.000	14,81%
BAUMER	15.411.000	112.884.000	13,65%	METALFRIO	105.906.000	937.742.000	11,29%
BIC MONARK	3.426.000	49.918.000	6,86%	RANDON PART	442.073.000	5.238.108.000	8,44%
CIA HERING	161.372.000	1.711.046.000	9,43%	RECRUSUL	4.051.000	16.629.000	24,36%
DOHLER	77.443.000	359.748.000	21,53%	SANTANENSE	57.713.000	462.036.000	12,49%
EMBRAER	2.090.347.000	12.282.224.000	17,02%	SUZANO PAPEL	532.177.000	3.355.015.000	15,86%
ESTRELA	6.081.000	156.174.000	3,89%	TECTOY	8.794.000	153.644.000	5,72%
FRAS-LE	115.100.000	848.046.000	13,57%	TEKA	74.579.000	202.225.000	36,88%
IOCHP-MAXION	797.777.000	6.153.340.000	12,96%	UNICASA	27.597.000	345.997.000	7,98%
J. MACEDO	82.909.000	1.327.867.000	6,24%				

Fonte: elaboração própria com os dados da pesquisa

Das 23 empresas analisadas que estão obrigadas ao cálculo da CPRB sobre uma alíquota incidente de 1% em 2012, uma empresa (aproximadamente 4% do total de 23 empresas) – Manufatura de Brinquedos Estrela S.A. – apresentou oneração da contribuição previdenciária, pois o percentual dos gastos com a RPPF representou menos que 5% do valor da receita bruta auferida em 2012 (ver gráfico na Figura 1).

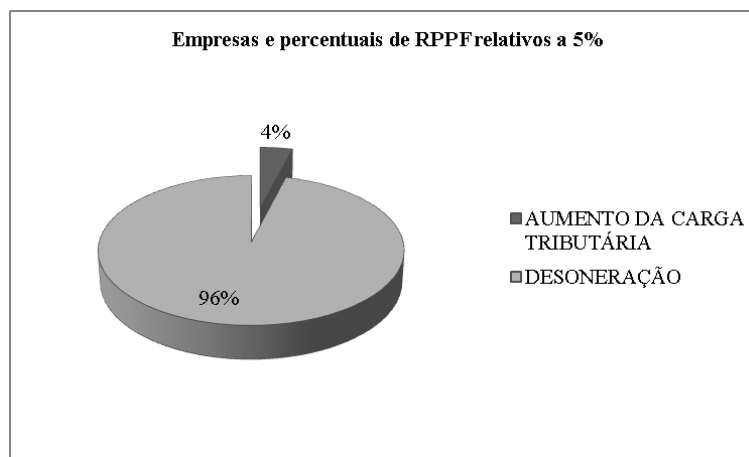


Figura 1: Empresas e percentuais de RPPF relativos a 5%

Fonte: elaboração própria com os dados da pesquisa



b) Para uma alíquota de 2% de CPRB

Para as empresas obrigadas ao cálculo da CPRB com alíquota de 2%, o PEP ocorre quando os gastos com a remuneração paga às pessoas físicas (RPPF) que lhe prestaram serviço representem 10% do valor da Receita Bruta (RB) auferida (ver Quadro 3).

Tabela 5: RPPF sobre a Receita Bruta para Empresas com alíquota de CPRB de 2% (em R\$)

Empresa	RPPF	RB	$\frac{RPPF}{RB}$
BEMATECH	66.822.000	385.983.000	17,31%
HOTEIS OTHON	32.619.000	167.199.000	19,51%
ITAUTEC	295.884.000	1.754.758.000	16,86%
POSITIVO INF	151.614.000	2.371.505.000	6,39%
SAIUPE	41.671.000	140.886.000	29,58%
SENIOR	22.991.373	50.213.625	45,79%
TOTVS	397.985.000	1.537.144.000	25,89%

Fonte: elaboração própria com os dados da pesquisa

Das 7 empresas analisadas que estão obrigadas ao cálculo da CPRB sobre uma alíquota incidente de 2% em 2012, uma empresa (aproximadamente 14% do total de 7 empresas) – Positivo Informática S.A. – apresentou oneração da contribuição previdenciária, pois o percentual dos gastos com a RPPF representou menos que 10% do valor da receita bruta auferida em 2012 (ver gráfico na Figura 2).

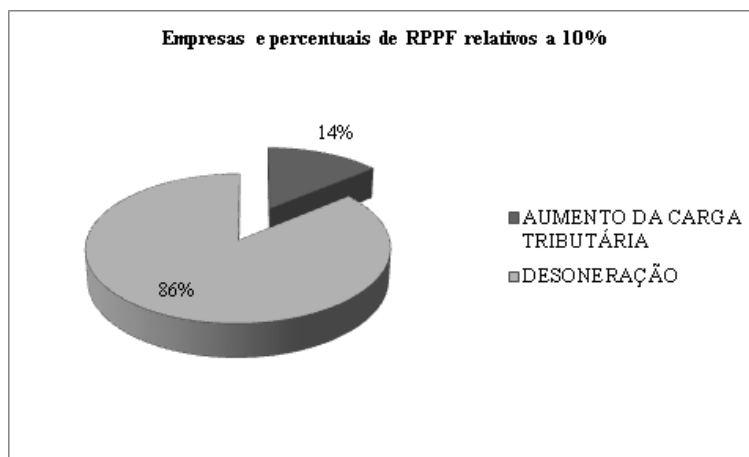


Figura 2: Empresas e percentuais de RPPF relativos a 10%

Fonte: elaboração própria com os dados da pesquisa

O impacto causado pela CPRB para as empresas analisadas pode então ser estimado em forma percentual conforme tenha havido aumento de custo ou desoneração (ver Tabela 6).



Tabela 6: Impactos da CPRB (em R\$) quanto ao percentual (%) onerado ou desonerado

Empresa	Diferença CPRB x CPP	Situação	%	Empresa	Diferença CPRB x CPP	Situação	%
ALPARGATAS	100.514.790	DESONERADO	82%	KLABIN S.A.	53.907.620	DESONERADO	57%
AREZZO	8.068.460	DESONERADO	44%	M. DIASBRANCO	32.191.170	DESONERADO	44%
AUTOMETAL	36.832.710	DESONERADO	66%	MARCOPOLO	75.766.610	DESONERADO	66%
BAUMER	1.953.360	DESONERADO	63%	METALFRI	11.803.780	DESONERADO	56%
BEMATECH	5.644.740	DESONERADO	42%	POSITIVO INF	(17.107.300)	ONERADO	(56%)
BIC MONARK	186.020	DESONERADO	27%	RANDON PART	36.033.520	DESONERADO	41%
CIA HERING	15.163.940	DESONERADO	47%	RECRUSUL	643.910	DESONERADO	79%
DOHLER	11.891.120	DESONERADO	77%	SAIUPE	5.516.480	DESONERADO	66%
EMBRAER	295.247.160	DESONERADO	71%	SANTANENSE	6.922.240	DESONERADO	60%
ESTRELA	(345.540)	ONERADO	(28%)	SENIOR	3.594.002	DESONERADO	78%
FRAS-LE	14.539.540	DESONERADO	63%	SUZANO PAPEL	72.885.250	DESONERADO	68%
HOTEIS OTHON	3.179.820	DESONERADO	49%	TECTOY	222.360	DESONERADO	13%
IOCHP-MAXION	98.022.000	DESONERADO	61%	TEKA	12.893.550	DESONERADO	86%
ITAUTEC	24.081.640	DESONERADO	41%	TOTVS	48.854.120	DESONERADO	61%
J. MACEDO	3.303.130	DESONERADO	20%	UNICASA	2.059.430	DESONERADO	37%

Fonte: elaboração própria com os dados da pesquisa
obs.: valores negativos entre parêntesis

É perceptível que nem todas as 30 empresas analisadas neste trabalho obtiveram a desoneração na carga previdenciária depois da obrigatoriedade do cálculo da CPRB. O gráfico na Figura 3 demonstra esta situação:

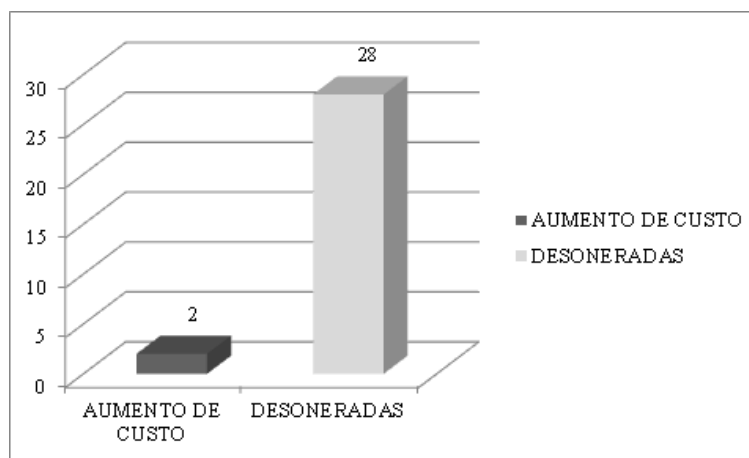


Figura 3: Situação das Empresas Analisadas

Fonte: elaboração própria com os dados da pesquisa

Conforme demonstrado na Figura 3, das 30 empresas analisadas que estão obrigadas ao cálculo da CPRB tanto à alíquota de 1% como à de 2%, duas empresas (aproximadamente 7% das 30 empresas analisadas) – Manufatura de Brinquedos Estrela S.A. e Positivo Informática S.A. – sofreram aumento de seu custo previdenciário em função da obrigatoriedade da CPRB em 2012.

Já o gráfico na Figura 4 apresenta os impactos ocasionados pela CPRB nas 30 empresas analisadas. O gráfico agrupa o número de empresas que sofreram aumento de custos e o número de empresas que obtiveram diminuição da carga tributária a cada 20% cumulativos de desoneração (para o detalhamento percentual de cada empresa pode ser examinada a Tabela 6).

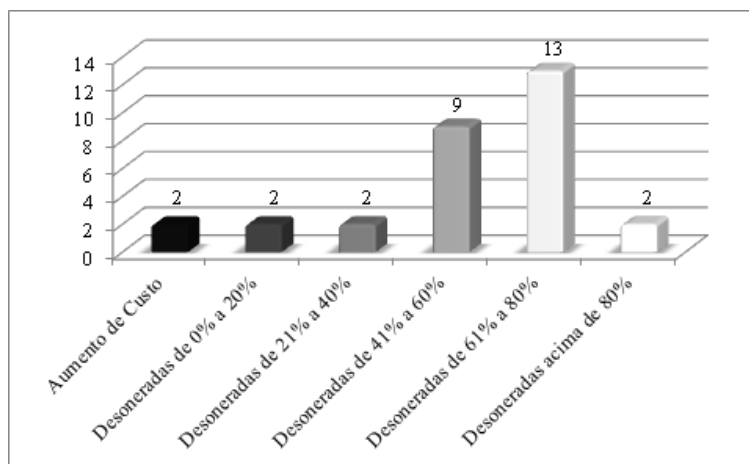


Figura 4: Impactos da CPRB

Fonte: elaboração própria com os dados da pesquisa

4.3 Resultados discrepantes

Chama a atenção alguns resultados encontrados cuja excepcionalidade é salientada pelo extremo do número alcançado, todos referentes a grupos de duas empresas, seja pelo aumento de custo, seja pela desoneração alcançada, então pelo Quadro 4 é apresentada síntese de tais resultados e as empresas correspondentes.

Quadro 4: Síntese sobre os resultados discrepantes e as empresas correspondentes

Desoneração ou Oneração	Empresas com essa situação	Explicação para o resultado
Oneração	MANUFATURA DE BRINQUEDOS ESTRELA S.A	O percentual da remuneração paga as pessoas físicas que lhe prestaram serviços em 2012 sobre a Receita Bruta de 2012 é inferior ao ponto de equilíbrio da contribuição previdenciária determinado para essas empresas.
	POSITIVO INFORMATICA S.A	
Percentual de Desoneração Inferior a 30%	BICICLETAS MONARK S.A.	O percentual de participação da remuneração paga às pessoas físicas que lhe prestaram serviços sobre a Receita Bruta em 2012 está muito próximo do percentual determinado para essas empresas como ponto de equilíbrio previdenciário.
	TEC TOY S.A.	
Percentual de Desoneração Superior a 80%	ALPARGATAS S.A.	O percentual de participação da remuneração paga as pessoas físicas que lhe prestaram serviços em 2012 sobre a Receita Bruta daquele ano é muito superior ao ponto de equilíbrio determinado para essas empresas
	TEKA-TECELAGEM KUEHNRIK S.A.	

Fonte: elaboração própria com os dados da pesquisa



Em síntese, é perceptível que o benefício obtido pelas empresas analisadas com a CPRB está diretamente relacionado ao percentual de participação da remuneração paga às pessoas físicas que lhes prestaram serviços, pois quanto maior for esta participação maior é o percentual de desoneração alcançado pela CPRB.

5 Conclusões

Comparativamente aos estudos similares apresentados neste trabalho, observou-se com base na literatura que a alteração na sistemática de cálculo da contribuição previdenciária patronal constitui base para debate acerca de sua efetividade no que tange à redução do ônus previdenciário das empresas alcançadas pela mudança. Alguns estudos apontam os possíveis benefícios da aplicação destas mudanças à empresas ainda não abrangidas e enfatizam benefícios e malefícios decorrentes de sua adoção, bem como sugestões para mitigar efeitos nocivos de uma mudança mandatória de sistemática ao invés de uma abordagem de planejamento tributário, em que esteja ao alcance do contribuinte a opção pela sistemática que lhe seja mais vantajosa do ponto de vista financeiro e previdenciário.

Pelos resultados obtidos anteriormente relatados deduz-se que a Lei nº 12.546/11 não gerou a desoneração da contribuição previdenciária para todas as empresas analisadas, tendo em vista que existe uma característica que as empresas obrigadas ao cálculo da CPRB precisam possuir para obter tal desoneração, esta condição é a de que a empresa necessita possuir um percentual da receita bruta acima de 5% (para as empresas que possuem alíquota de incidência da CPRB de 1%), ou acima de 10% (para as empresas que possuem alíquota de incidência da CPRB de 2%), relativo à remuneração paga às pessoas físicas que prestaram serviços à pessoa jurídica. Este fato implica que empresas que terceirizam sua mão de obra ou que possuam equipamento com tecnologia de ponta e conseqüentemente se utilizem de mão de obra qualificada, e que assim então possuem a capacidade de aumentar a produtividade da empresa, acabem por sofrer oneração de sua carga tributária previdenciária pelo aumento no valor a recolher devido à CPRB.

A alteração na forma de cálculo da contribuição previdenciária devida pelas pessoas jurídicas seria benéfica a todas as empresas se o não se houvesse vetado o trecho da então MP nº 540/11, que dava às empresas o direito de optar pela CPRB, a exemplo de como já é feito pelo regime anual de tributação. Dessa forma, com essa opção as empresas poderiam aderir a este tipo de cálculo para a contribuição previdenciária somente quando tivessem o benefício da preferência, tendo em vista que a CPRB se constitui em medida adotada pelo governo exatamente com o intuito de fortalecer a competitividade das empresas nacionais no mercado global.

Exemplificando, para as empresas que possuem o percentual da remuneração paga às pessoas físicas que lhe prestaram serviço superior a 10% do valor da receita bruta auferida, a CPRB trouxe a possibilidade de fortalecimento na disputa por mercados, tendo em vista que a redução proporcionada nos custos previdenciários pode ser utilizada na diminuição dos preços de seus produtos ou serviços, ou ainda no investimento da empresa na busca por crescimento. Além disso, a obrigatoriedade pela CPRB estimula as empresas abrangidas pelo seu cálculo a formalizar os contratos de trabalho de seus assalariados, tendo em vista que esta formalização não gera um aumento na carga previdenciária da empresa.

Outra abordagem diz respeito ao fato de que a CPRB objetivamente gerou um benefício maior para as empresas que estão obrigadas ao seu cálculo e que exportam seus serviços ou produtos, uma vez que estas receitas são excluídas da base de cálculo daquela contribuição.



De forma importante ressalta-se que a CPRB também influencia na disputa pelo mercado interno. O fato se deve a que empresas do mesmo setor podem obter impactos distintos ocasionados por esta contribuição. Esta situação pôde ser verificada neste trabalho através da análise dos impactos ocasionados pela CPRB nas empresas Positivo Informática e Itaotec, pertencentes ao setor de tecnologia da informação. Para a empresa Itaotec a CPRB gerou uma desoneração de aproximadamente 41% da carga previdenciária, enquanto que para a empresa Positivo Informática a CPRB gerou uma oneração de aproximadamente 56% da carga previdenciária.

Finalmente cabe reiterar que para a maior parte das empresas analisadas e obrigadas à CPRB em 2012 houve desoneração da contribuição previdenciária, mas existiram duas empresas em que, devido às suas características operacionais e pela obrigação do cálculo da contribuição previdenciária conforme determinado pela Lei nº 12.546/11, houve aumento no valor a recolher dessa contribuição, o que aponta de forma contrária ao objetivo principal de desoneração contido na Lei.

Para futuros trabalhos a serem realizados sobre o assunto recomenda-se estudar os impactos que a CPRB pode trazer para os outros setores que ainda não estão obrigados ao seu cálculo, ou ainda estudar setores que estão obrigados à CPRB, mas que não foram contemplados neste trabalho.

Referências

ANSILIERO, G.; PAIVA, L. H. **A desoneração da contribuição patronal sobre a folha de pagamentos - uma solução à procura de problemas**. Brasília, IPEA, jun. 2009. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/6>>. Acesso em: 04 de set. de 2012.

BECK, Martha. **Além de muito altos, impostos no Brasil têm distribuição injusta**: Tributação sobre produtos e serviços pesa mais no bolso dos pobres. 2013. O Globo, Brasília, mar. 2013. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/alem-de-muito-altos-impostos-no-brasil-tem-distribuicao-injusta-7794967>>. Acesso em: 04 de set. de 2013.

BERTINI, Emerson Roloff; WÜNSCH, Paulo Eduardo Rosselli. O Impacto Financeiro e Contábil da Desoneração da Folha de Pagamento em Indústrias Calçadistas do Vale do Paranhana. **Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis da FACCAT**, n. 4, p. 1-30, 2014.

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

_____. **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/l8212cons.htm>. Acesso em: 03 de set. de 2013.

_____. **Emenda Constitucional nº 20, de 15 de Dezembro de 1998**. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/emecon/1998/emendaconstitucional-20-15-dezembro-1998-356870-norma-pl.html>>. Acesso em: 27 de ago. de 2013.



_____. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de Dezembro de 2003.** Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 27 de ago. de 2013.

_____. **Medida Provisória nº 540, de 03 de agosto de 2011.** Institui o REINTEGRA; dispõe a redução do IPI, altera a incidência da contribuição previdenciária patronal e da outras providências. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/mp540_2011.htm>. Acesso em: 27 de jul. de 2013.

_____. **Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.** Institui o REINTEGRA; dispõe a redução do IPI, altera a incidência da contribuição previdenciária patronal, e da outras providências. Diário da União, Brasília, DF, 14 de dezembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm>. Acesso em: 27 de jul. de 2013.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Ato Declaratório, nº 42, de 15 de dezembro de 2011.** Dispõe sobre a contribuição previdenciária incidente sobre o décimo terceiro salário de segurados empregados e trabalhadores avulsos cujas contribuições a cargo da empresa estejam sujeitas à substituição da contribuição sobre a remuneração por contribuição sobre o valor da receita bruta, nos termos dos art. 7 e 8 da MP nº 540, de 2 de agosto de 2011. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AtosInterpretativos/2011/ADIRF/B042.htm>>. Acesso em: 27 de jul. de 2013.

_____. **Medida Provisória nº 563, de 03 de abril de 2012.** Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salário devida pelas empresas que especifica [...] e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/2012/mp563.htm>>. Acesso em: 28 de jul. de 2013.

_____. **Medida Provisória nº 612, de 04 de abril de 2013.** Reestrutura o modelo jurídico de organização dos recintos aduaneiros de zona secundária, altera a Lei nº 10.865 de 2004 e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv612.htm>. Acesso em: 02 de ago. de 2013.

_____. **Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012.** Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salário 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: 01 de ago. de 2013.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **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 de ago. de 2013.

DIAS, Débora Custódia. **Desoneração da Folha de Pagamento:** Um Estudo sobre as Mudanças da Contribuição Previdenciária Patronal no Plano Brasil Maior na Atividade da Construção Civil. 2013. 81 f. Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) – Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC, Curso de Ciências Contábeis, Criciúma, 2013. Disponível em: <<http://200.18.15.27/bitstream/handle/1/1819/D%C3%A9bora%20Cust%C3%B3dia%20Dias.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 21 abr. 2014.



ECKERT, Alex; MECCA, Marlei Salete; BIASIO, Roberto; SILVEIRA, Marieli Paim. Impacto da Desoneração da Folha de Pagamento: Estudo de Caso em uma Metalúrgica Fabricante de Autopeças. In: XI Congresso Online de Administração da Convibra. 2013. **Anais...** Disponível em: <http://www.convibra.com.br/upload/paper/2013/34/2013_34_8207.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2014.

FREGULIA, Bruna Trombim. **Desoneração da Folha de Pagamento:** Um Estudo de Caso em uma Empresa do Setor de Construção Civil da Região da AMESC – SC. 2013. 63 f. Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) – Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC, Curso de Ciências Contábeis, Criciúma, 2013. Disponível em: <<http://200.18.15.27/bitstream/handle/1/2106/Bruna%20Trombin%20Fregulia.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 21 abr. 2014.

GALHARDO, Alexandre. **O que é o Brasil Maior?** 2011. Exame.com, São Paulo, set. 2011. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/pme/dicas-de-especialista/noticias/o-que-e-o-plano-brasil-maior>>. Acesso em: 01 de out. de 2012.

GOULART, Maria Madalena Córdova. **Um Estudo sobre a Desoneração da Folha de Pagamento com base na Lei nº 12.546/2011.** 2012. 153 f. Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) – Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC, Curso de Ciências Contábeis, Criciúma, 2012. Disponível em: <<http://200.18.15.27/bitstream/handle/1/1744/Maria%20Madalena%20C%C3%B3rdova%20Goulart.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 21 abr. 2014.

PAVÃO, Pedro. **REINTEGRA - Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras.** 2011. Campinas. Disponível em: <<http://www.liraa.com.br/conteudo/2320/>>. Acesso em: 02 de set. de 2012.

QUEIROZ, Eneida Vasconcelos de. **Estudo da Utilização do Lucro Arbitrado no Planejamento Tributário.** 2003. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis – Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Florianópolis, 2003. Disponível em: <http://www.fucape.br/premio_excelencia_academica/upld/trab/7/eneida_Mono_9.pdf>. Acesso em: 30 de jul. de 2013.

RIBEIRO, Márcia Lemos. **Desoneração da Folha de Pagamentos:** Aspectos que são controversos na Contribuição Previdenciária Substitutiva. 2013. 27 f. Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) – Universidade Estadual da Paraíba Campus I, Curso de Graduação em Direito, Campina Grande, 2013. Disponível em: <<http://dspace.bc.uepb.edu.br:8080/jspui/bitstream/123456789/2965/1/PDF%20-%20M%C3%A1rcia%20Lemos%20Ribeiro.pdf>>. Acesso em: 21 abr. 2014.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos.** 8 ed. Toledo: Saraiva, 2009.

SAMPAIO, L.; MIOTO, R. **Empresas estudam ir à justiça para se livrarem da desoneração.** Folha de São Paulo, São Paulo, abr. 2013. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/1258313-empresas-estudam-ir-a-justica-para-se-livrarem-da-desoneracao.shtml>>. Acesso em: 25 de jul. de 2013.



SANTOS, Dieine da Silva; FREITAS, Pollyanne Jaqueline Marques; TOMASI, Silvana Lessa; PIETROBELLI, Viviane; DUTRA, Catherine Chiappin. Os Impactos Financeiros da Lei 12.546/11 em Empresas do Segmento Plástico. In: VII Seminário de Iniciação Científica do Curso de Ciências Contábeis da FSG. 2013. **Anais...** Disponível em: <<http://ojs.fsg.br/index.php/anaiscontabeis/article/viewFile/506-520/785>>. Acesso em: 21 abr. 2014.

TOVAR, Zehuri. **Contribuição Patronal: base de cálculo.** Disponível em: <[http://www.zehuritovar.com.br/ArquivoUpload/Publicacoes/33_BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBU-ÇÃO PATRONAL.pdf](http://www.zehuritovar.com.br/ArquivoUpload/Publicacoes/33_BASE%20DE%20C%C3%81LCULO%20DA%20CONTRIBUIC%C3%83O%20PATRONAL.pdf)> Acesso em: 25 de nov. de 2012.