



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

PAULO VICTOR LUSTOSA MOREIRA DO NASCIMENTO

REONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO NO COMÉRCIO VAREJISTA:
Estudo de Caso Sobre a Contribuição Previdenciária Patronal e Sobre a Receita Bruta

Brasília, DF

2017

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura

Reitora da Universidade de Brasília

Professora Doutora Cláudia da Conceição Garcia

Decana de Ensino e Graduação

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira

Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antônio de França

Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Paulo Augusto Pettenuzzo de Britto

Coordenador de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade

Coordenador de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – Noturno

PAULO VICTOR LUSTOSA MOREIRA DO NASCIMENTO

REONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO NO COMÉRCIO VAREJISTA:
Estudo de Caso Sobre a Contribuição Previdenciária Patronal e Sobre a Receita Bruta

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:
Prof. Me. Rildo e Silva

Linha de Pesquisa:
Contabilidade Para Tomada de Decisão

Área:
Contabilidade Fiscal/Tributária

Brasília, DF

2017

PAULO VICTOR LUSTOSA MOREIRA DO NASCIMENTO

REONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO NO COMÉRCIO VAREJISTA;

Estudo de Caso Sobre a Contribuição Previdenciária Patronal e Sobre a Receita Bruta / PAULO VICTOR LUSTOSA MOREIRA DO NASCIMENTO –Brasília, 2017.

Orientador(a): Prof. Me. Rildo e Silva

Trabalho de Conclusão de curso (Monografia - Graduação) – Universidade de Brasília, 1º Semestre letivo de 2017.

Bibliografia.

1. Contribuição Previdenciária Patronal. 2. Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta. 3. Reoneração Previdenciária. 4. Mercado de Varejo. I. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília. II. REONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO NO COMÉRCIO VAREJISTA; Estudo de Caso Sobre a Contribuição Previdenciária Patronal e Sobre a Receita Bruta.

CDD –

PAULO VICTOR LUSTOSA MOREIRA DO NASCIMENTO

REONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO NO COMÉRCIO VAREJISTA:
Estudo de Caso Sobre a Contribuição Previdenciária Patronal e Sobre a Receita Bruta

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado pela seguinte comissão examinadora.

Prof. Me. Rildo e Silva
Orientador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade de Brasília (UnB)

Prof. Me. Rubens Peres Forster
Examinador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade de Brasília (UnB)

Brasília, DF

2017

AGRADECIMENTOS

Acima de tudo, agradeço a Deus, aquele que é a razão do princípio e fim de tudo na minha vida, o Alfa e Ômega, quem me deu as forças necessárias para enfrentar todas as batalhas da minha vida, junto com a determinação de levantar após cada derrota e continuar seguindo em frente.

Agradeço aos meus pais que desde a minha infância buscaram nutrir em mim os valores e princípios morais e éticos que me permitirão ser um bom profissional e bom cidadão. Obrigado a vocês por sempre estarem ao meu lado e por me incentivarem a sempre buscar meus sonhos, me aconselhando e repreendendo sempre que necessário. Se sou o homem que sou hoje, foi devido à criação que vocês me deram.

Agradeço aos meus amigos que em inúmeros momentos não me deixaram desanimar ou desistir, que sempre acreditaram em mim e acreditaram na possibilidade da realização deste sonho que é a minha graduação. Sem vocês esses anos não teriam tido a mesma graça, o mesmo sabor.

Agradeço aos chefes que tive e aos colegas dos diversos setores onde trabalhei no Hospital das Forças Armadas, que, durante todo o período de graduação, foram extremamente compreensíveis com os momentos em que eu precisei me ausentar para resolver alguma demanda da faculdade, com os dias em que eu estava tão cansado que mal dava conta do serviço, dos momentos em que precisei flexibilizar a minha escala de serviço para conciliar com a grade horária da UnB. Vocês foram imprescindíveis nessa trajetória.

RESUMO

A contribuição patronal do INSS sofreu grandes mudanças durante os últimos anos, a alíquota, que originalmente era de 20% sobre a folha de pagamento da empresa, foi alterado para setores econômicos específicos pelo processo conhecido como desoneração da folha de pagamento. A partir da Lei 12.546/11, a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) para setores determinados foi substituída pela Contribuição Patronal sobre a Receita Bruta (CPRB), diminuindo a alíquota para 1% ou 2% sobre a receita bruta, conforme o setor da atividade econômica da empresa. Até o ano de 2013, 56 (cinquenta e seis) setores já eram beneficiados pela referida desoneração. Com a entrada em vigor da Lei nº 13.161/15, iniciou-se a reoneração da folha de pagamento, de forma que, dos setores beneficiados, além de passarem a poder optar pela CPP ou CPRB, viram as alíquotas desta última serem aumentadas em até 150%. Neste contexto, o presente estudo tem como objetivo realizar um estudo tributário em duas empresas de mercado varejista listadas na BM&FBOVESPA e abrangidas pela desoneração, a fim de determinar qual seria a melhor opção para esta, bem como traçar um parâmetro que ajude na escolha. Com a análise, verificou-se que, a partir de dezembro de 2015, início da vigência da reoneração da folha de pagamento, as empresas analisadas, as empresas abrangidas pela possibilidade de opção entre as duas formas tributárias deveriam optar pela CPP caso sua folha de pagamento represente menos de 12,5% do seu faturamento bruto e optar pela CPRB caso esta seja maior que 12,5% da Receita Bruta auferida no período.

Palavras-chave: Contribuição Previdenciária Patronal; Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta; Reoneração Previdenciária; Mercado de Varejo.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Demonstração do cálculo da CPP	16
Tabela 2 – Demonstração do cálculo da CPRB.....	19
Tabela 3 – Demonstração do cálculo da CPP e da CPRB	21
Tabela 4 – Demonstração das opções tributárias para a Lojas Hering S.A.....	28
Tabela 5 – Demonstração das opções tributárias para a Lojas Renner S.A.	28

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Desonerações 2011/2012 – R\$ 36,21 bilhões	17
---	----

LISTA DE SIGLAS

ANFIP– Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil

COFINS – Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social

CPP – Contribuição Previdenciária Patronal

CPRB – Contribuição Previdenciária Sobre a receita Bruta

FAP – Fator Acidentário de Prevenção

INSS – Instituto Nacional de Seguridade Social

MCT – Ministério de Ciências e Tecnologia

MDIC - Ministério da Indústria Comércio Exterior e Serviços

MF – Ministério da Fazenda

OECD – Organization for Economic Co-operation and Development

PIB – Produto Interno Bruto

RAT – Risco Ambiental do Trabalho

SUMÁRIO

1.	Introdução	11
1.1	Contextualização	11
1.2	Problema	12
1.3	Objetivos	12
1.3.1	Geral	12
1.3.2	Específicos	12
1.4	Justificativa	13
2.	Referencial teórico	15
2.1	Contribuição Previdenciária Patronal	15
2.2	Desoneração da Folha de Pagamento – A Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta	16
2.3	Reoneração da Folha de Pagamento	20
2.4	Estudos Anteriores	22
3.	Referencial Metodológico	25
4.	Resultados e Análise	27
5.	Conclusão	30
	Referências	32
	Anexo I	37

1. INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Conforme aponta o estudo sobre taxação de salários da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD, do inglês Organization for Economic Co-operation and Development), o Brasil possui as maiores cargas tributárias, em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) de toda a América Latina e Caribe, tendo atingido o valor de 33,4% em 2014 (OCDE, 2016).

Com uma oneração média dos salários de cerca de 42,5% o Brasil já era, em 2010, uma das economias que mais tributavam rendimentos do trabalho assalariado do mundo sendo, à época, a folha de pagamento sendo tributada em cerca de 35%. Tal impacto dos tributos sobre a folha de pagamento recaem totalmente sobre a empresa, aumentando substancialmente seus custos de funcionamento, além de estimular práticas de informalização do trabalho, além das terceirizações (CINTRA, 2010).

Com o intuito de promover a formalização das relações de trabalho e fomentar a atividade econômica de certos setores, conforme a Exposição de Motivos Interministerial nº 122 – MF/MCT/MDIC, de 2 de agosto de 2011, (BRASIL, 2011a), o Governo Federal sancionou a Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011 (BRASIL, 2011b), convertendo-a posteriormente na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 (BRASIL, 2011c) e suas alterações, com vigência a partir de dezembro daquele ano. Tal dispositivo legal substituiu a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) de 20% sobre a folha de pagamento de determinadas atividades econômicas pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), aplicando alíquotas de 1% ou 2% de acordo com a atividade econômica.

Segundo o Departamento de Pesquisas e Estudos Econômicos do Banco Bradesco, o Comércio corresponde a 12,3% do PIB, enquanto o comércio varejista é responsável por 42,9% do comércio geral. Devido a esta significativa parcela de participação no PIB brasileiro que escolheu-se tal segmento econômico para ser o objeto de estudo do nosso trabalho (BRADESCO, 2017).

O setor de Mercado de Varejo foi contemplado pela desoneração da folha de pagamento, com a alíquota de 1% sobre a receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, a partir da publicação da Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, e com vigência a partir de 1º de janeiro de 2013, sendo inicialmente previsto o término da referida substituição tributária para 31 de dezembro de 2014 (BRASIL, 2012). Porém, a desoneração durou até 30 de novembro de 2015, sendo instituído a partir do 1º de dezembro daquele ano o processo de reoneração da folha de pagamento, conforme a Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015 (BRASIL, 2015).

Com base no artigo 1º da Lei nº 13.161/15, foi realizado um ajuste da alíquota de CPRB aplicada ao mercado de varejo, esta passando a ser de 2,5%. Entretanto, a referida lei também introduziu o dispositivo da opção pela forma de tributação previdenciária a empresa deseja utilizar, se são os 20% sobre a folha de pagamento ou se são os 2,5% sobre a receita bruta.

1.2 Problema

Dessa forma, surge a seguinte problemática que se propõe investigar: Qual teria sido a melhor opção de tributação para duas empresas de comércio varejista listadas na BM&FBOVESPA em relação às opções do INSS patronal, CPP e CPRB, no decorrer do ano de 2016?

1.3 Objetivos

Como o intuito de responder tal indagação propôs-se os seguintes objetivos:

1.3.1 Geral

Verificar qual a melhor opção de tributação para duas empresas de comércio varejista listadas na BM&FBOVESPA em relação às opções do INSS patronal, CPP e CPRB, no decorrer do ano de 2016

1.3.2 Específicos

- (i) realizar um estudo da literatura referente à Contribuição Previdenciária Patronal, bem como da desoneração e da reoneração da folha de pagamento;
- (ii) apresentar um estudo sobre outros autores que falaram sobre o tema, ressaltando seus principais comentários.
- (iii) realizar os cálculos comparativos para determinar a melhor opção de tributação para as empresas definidas.

1.4 Justificativa

A justificativa do presente estudo baseia-se na já existência de diversos estudos sobre o impacto da desoneração da folha de pagamentos realizada a partir de 2011 para diversos segmentos econômicos brasileiros, porém, existe uma escassez de produção científica que tenha abordado o período em que as empresas tiveram a possibilidade de optar qual base de cálculo utilizaria para a tributação previdenciária patronal, o que passou a ocorrer a partir de janeiro de 2016.

O período foi limitado ao ano mencionado por ser este o único ano sobre o qual temos dados financeiros já consolidados sobre todo o período financeiro, nos dando uma base mais segura para fazer nossa análise.

O Mercado Varejista foi escolhido por, entre os segmentos econômicos atingidos pela desoneração e posterior reoneração, ter grande importância na composição do PIB, bem como por este, sozinho, ser responsável por mais de 40% do comércio geral brasileiro.

A escolha das empresas Lojas Hering S.A. e Lojas Renner S.A. deu-se, primeiramente, por ambas serem listadas na BM&FBOVESPA, o que nos garante acesso aos seus dados financeiros no período a ser analisado. Em segundo lugar, estas foram separadas entre as outras componentes por serem, respectivamente, as empresas com o menor e o maior Capital Social Realizado no ano de 2016 entre as empresas listadas que se declararam como de Comércio Varejista na BM&FBOVESPA. As empresas Grazziotin S.A. e Marisa Lojas S.A., as únicas que também se declararam como empresas do Comércio de Varejo dentro do setor de Consumo Cíclico, no subsetor de Comércio, no segmento de Tecidos, Vestuário e Calçados, apresentaram Capitais Sociais Realizados intermediários em relação às analisadas neste trabalho. Assim, pôde-se analisar duas empresas de portes diferentes, de forma a

verificar o impacto que este poderia representar na escolha da forma de tributação previdenciária que fosse mais benéfica a elas.

Além deste capítulo, o presente trabalho é composto por outros tópicos que apresentarão o Referencial Teórico relacionado ao tema de estudo; o Proceder Metodológico utilizado na elaboração da pesquisa; o capítulo onde serão apresentados os Resultados encontrados e sua respectiva Análise; além das Conclusões finais do trabalho.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta etapa do estudo, será realizado um estudo bibliográfico referente à Contribuição Previdenciária Patronal (CPP); à desoneração da folha de pagamento, tratando da instituição da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta; e da reoneração sofrida durante o período de estudo. Além disso, serão apresentados estudos anteriores sobre o tema, que buscaram avaliar o efeito desta medida em outras áreas econômicas.

2.1 Contribuição Previdenciária Patronal

A Constituição Federal de 1988 determinou, em seu artigo nº 195, que a seguridade social fosse financiada por toda a sociedade, direta ou indiretamente, do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, sendo incidente sobre a folha de pagamento, a receita ou ao lucro. O mesmo artigo também determinou que seria regulado por Lei ordinária a aplicação diferenciada desta contribuição mediante o setor de atividade econômica no qual as empresas venham a atuar.

Tal regulamentação deu-se através da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que definiu que a Contribuição Previdenciária Patronal tem por objetivo representar a contribuição a cargo da empresa para a Seguridade Social de seus empregados. Em seu artigo 1º, a referida Lei define a Seguridade Social como sendo compreendida por “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinado a assegurar o direito relativo à saúde, à previdência e à assistência social”.

O artigo nº 22 da Lei nº 8.212/91 estabelece que tal contribuição equivale a:

Art. 22 [...]

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Esta mesma alíquota incide sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título a contribuintes individuais que venham a prestar serviços para a empresa no decorrer do mês.

Além disso, soma-se o valor referente ao Risco Ambiental do Trabalho (RAT), também regulado através da Lei nº 8.212/91, com alíquotas de 1%, 2% ou 3%, conforme o risco da atividade preponderantemente prestada pela empresa seja considerado leve, médio ou grave, respectivamente. As alíquotas do RAT são ainda ajustados para cima ou para baixo conforme o Fator Acidentário de Prevenção (FAP), que funciona como fator multiplicador aplicado sobre a alíquota do RAT, variando de 0,5000 a 2,000 conforme o histórico acidentalidade e de registros acidentários da Previdência Social daquela referida empresa ou entidade equiparada nos dois últimos anos (BRASIL, 2015c).

A Tabela 1 faz a demonstração do cálculo segundo o sistema original de tributação da Contribuição Previdenciária Patronal. Nela atribuiu-se valores fictícios para os componentes da Folha de Pagamento, sendo R\$ 25.000,00 como pagamento de Empregados, R\$ 10.000,00 de pagamento para Sócios-gerentes e R\$ 5.500,00 para Autônomos. Sobre o Total de R\$ 40.500,00, aplicou-se a alíquota da CPP (20%) e chegou-se ao valor devido como Contribuição Patronal de R\$ 8.100,00.

Tabela 1– Demonstração do cálculo da CPP

Folha de Pagamento – Resumo Mensal	
Empregados (Rendimentos)	R\$ 25.000,00
Sócios-gerentes	R\$ 10.000,00
Autônomos (Serviços contratados)	R\$ 5.500,00
Total	R\$ 40.500,00
Valor da Contribuição Previdenciária Patronal (20%): R\$ 8.100,00	

Fonte: Elaborada pelo autor.

2.2 Desoneração da Folha de Pagamento – A Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta

Em meados de agosto de 2011, a presidente da República à época, Dilma Rousseff, lançou o Plano Brasil Maior, que consistia na nova política industrial, tecnológica, de serviços e de comércio exterior do Brasil, tendo por slogan “Inovar para competir. Competir para

criar”. O Plano estabeleceu uma série de medidas que seriam implementadas ao longo do período 2011-2014 de forma a aumentar a competitividade do país nos mercados externo e interno, estimulando a inovação e a produção nacional, visando o desenvolvimento econômico e social, promovendo a geração de emprego e renda em benefício do povo brasileiro (BRASIL, 2011d).

Entre estas medidas, o foco fixou-se na “desoneração dos investimentos e das exportações” que, segundo Köche (2013), foi composta por uma série de desonerações tributárias que, só no intervalo 2011/2012 atingiu a marca de R\$ 36,21 bilhões, conforme expresso no gráfico abaixo:

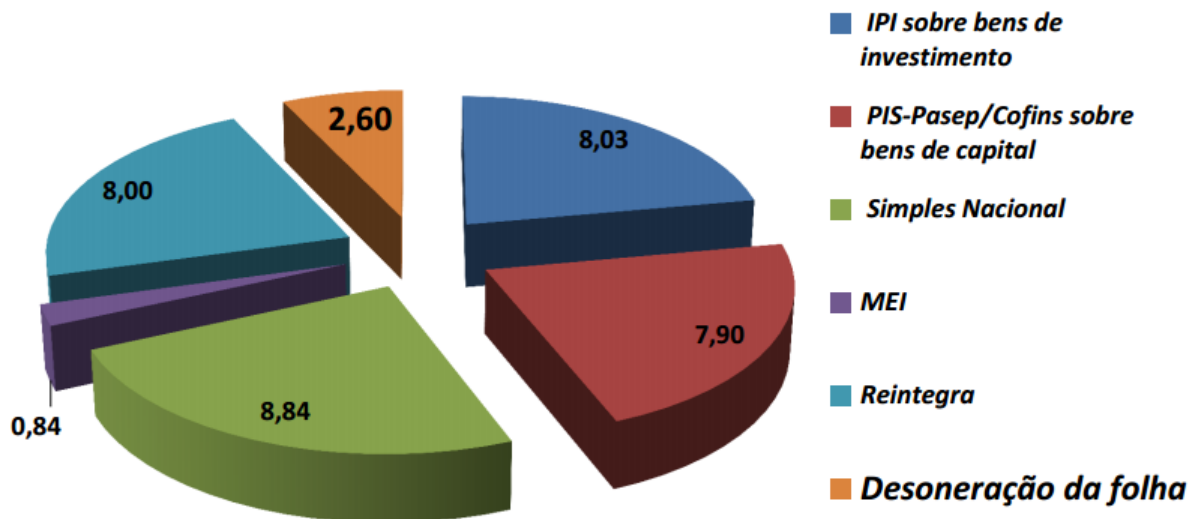


Figura 1 – Desonerações 2011/2012 – R\$ 36,21 bilhões

Fonte: Extraído de Köche (2013).

Responsável por cerca de 2,60% de toda a renúncia tributária realizada neste período, aproximadamente R\$ 940 milhões, a Desoneração da Folha de Pagamento foi realizada através da substituição da incidência da CPP da folha de salário para o faturamento bruto das empresas, além da alteração das alíquotas aplicadas (KÖCHE, 2013).

O objetivo desta desoneração, ainda segundo Köche (2013), incluía a ampliação da competitividade da indústria nacional, estimulando, assim, as exportações; a redução dos custos laborais, estimulando o aumento de vagas formais no mercado de trabalho; bem como reduzindo as assimetrias tributárias entre o produto nacional e o importado, criando uma

alíquota adicional sobre o COFINS-Importação igual à alíquota sobre a receita bruta que passará a ser cobrada sobre a produção nacional para a Previdência Social.

A partir da publicação da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, a medida da desoneração da folha de pagamentos passou a vigorar. A referida Lei indicou as atividades econômicas que seriam abrangidas pela desoneração e que passariam obrigatoriamente a pagar a contribuição previdenciária patronal sobre a receita bruta oriunda da execução daquela atividade econômica.

Para tanto, foi emitido o Parecer Normativo da Coordenação Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 3, de 21 de novembro de 2012 que assim estabeleceu a base de cálculo desta contribuição:

14. Diante do exposto, conclui-se que:

- a) a receita bruta que constitui a base de cálculo da contribuição a que se referem os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011, compreende: a receita decorrente da venda de bens nas operações de conta própria; a receita decorrente da prestação de serviços em geral; e o resultado auferido nas operações de conta alheia;
- b) podem ser excluídos da receita bruta a que se refere o item “a” os valores relativos: à receita bruta de exportações; às vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos; ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando incluído na receita bruta; e ao 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.

Além de estabelecer uma nova base de cálculo, a Lei nº 12.546/11 também estabeleceu novas alíquotas para as empresas cujas atividades econômicas foram alcançadas pela desoneração, sendo estas de 1% e 2%, dependendo de sua atividade.

As empresas de Comércio Varejista, objeto do presente estudo, foram incluídas no rol de empresas abrangidas pela desoneração da folha de pagamento através da Medida Provisória nº 601, de 28 de dezembro de 2012, a qual teve seu prazo de vigência encerrado em 3 de junho de 2013, tendo perdido sua eficácia, conforme previsão constitucional, por não ter sido apreciada pelo Congresso Nacional dentro do prazo máximo permitido.

Na sequência, a Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, reestabeleceu a desoneração das empresas de Comércio Varejista a partir da data de sua publicação, alterando o artigo 8º

da Lei nº 12.546, passando a ser alcançadas as empresas conforme as classes listadas no Anexo I do presente trabalho.

A alíquota a ser aplicada sobre a receita bruta das empresas de comércio varejista, conforme o *caput* do artigo 8º da Lei nº 12.546/11, conforme redação dada pela Lei nº 12.844/13, era de 1%, sendo a forma obrigatória de Tributação Previdenciária Patronal até o dia 30 de novembro de 2015.

A Tabela 2 foi construída com o mesmo objetivo da Tabela 1, demonstrar com base num modelo fictício o comportamento das duas formas de tributação. Considerando os valores componentes da remuneração total dos Empregados, R\$ 25.000,00, dos Sócios-gerentes, R\$ 10.000,00 e dos Autônomos que prestaram serviços à empresa, R\$ 5.500,00, chegou-se ao Total de R\$ 40.500,00. Para fazer a comparação entre as duas formas de tributação, estimou-se uma Folha de Pagamento equivalente a 18% da Receita Bruta, com fins puramente pedagógicos, chegando ao valor de Receita Bruta estimada de R\$ 225.000,00. Sobre o valor da Folha de Pagamento, aplicou-se a alíquota da CPP (20%), sobre a Receita Bruta aplicou-se o valor originário da CPRB (1%). Por fim, calculou-se o valor da renúncia fiscal referente a esta operação dividindo-se a CPRB apurada pela CPP calculada.

O cálculo da renúncia fiscal demonstrou que a CPRB equivale a 27,28% da CPP, ou seja, houve uma renúncia fiscal por parte do governo (um desconto para a empresa) de 72,22% sobre a sua participação no financiamento da Assistência Social naquele período.

Tabela 2 – Demonstração do cálculo da CPRB

Folha de Pagamento – Resumo Mensal	
Empregados (Rendimentos)	R\$ 25.000,00
Sócios-gerentes	R\$ 10.000,00
Autônomos (Serviços contratados)	R\$ 5.500,00
Total	R\$ 40.500,00
Valor da Contribuição Previdenciária Patronal (20%): R\$ 8.100,00	
Receita Bruta (já realizadas as exclusões autorizadas em Lei): R\$ 225.000,00	
Valor da Contribuição Previdenciária Patronal sobre a Receita Bruta (1%): R\$ 2.250,00	
Renúncia Fiscal Referente à Desoneração da Folha de Pagamento: 72,22%	

Fonte: Elaborada pelo autor¹.

¹ Foi estimada uma folha de pagamento de 18% da receita bruta para o cálculo do exemplo, apenas para fins didáticos.

Uma vez que se tinha conhecimento da clara renúncia tributária que seria realizada pelo Governo Federal a partir da desoneração da folha de pagamento, conforme demonstrado na Tabela 2, estabeleceu-se a obrigatoriedade do Tesouro Nacional compensar a Previdência Social pelas perdas de arrecadação decorrentes desse processo (ANFIP, 2015).

2.3 Reoneração da Folha de Pagamento

A partir de 1º de dezembro de 2015, com a entrada em vigor do estabelecido na Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015, facultou-se o uso desta forma substitutiva de contribuição ou o retorno à utilização dos parâmetros estabelecidos no artigo nº 22 Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, voltando a aplicar os 20% sobre a folha de pagamento para o cálculo da CPP.

Além de autorizar o retorno à antiga base de cálculo e alíquota, a referida Lei também alterou consideravelmente as alíquotas da CPRB, instituindo, salvo algumas exceções, que nos casos em que se aplicava alíquota de 2% sobre a receita bruta passasse a aplicar 4,5% (aumento de 125%) e, nos casos em que se aplicava 1%, passasse para 2,5% (aumento de 150%). Tal atitude do Governo Federal demonstrou a percepção deste em relação à vultuosa onerosidade da renúncia fiscal em decorrência da desoneração da folha de pagamento.

Conforme Nota Técnica emitida pela Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (ANFIP, 2015), bem como uma Nota de Análise emitida pela Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda (BRASIL, 2015b), ambas publicadas no decorrer de 2015, a proposta de Desoneração da Folha de Pagamento como forma de incentivar a geração de empregos e de renda a partir da estimulação da produção do mercado nacional provou-se ineficiente e extremamente onerosa, chegando a custar 0,5% do PIB, (A Secretaria de Política Econômica do MF apresenta como comparação a meta de superávit primário para 2015, que era de 1,2% do PIB). Além de não ter trazido benefícios econômicos e geração de emprego significativos, a referida Secretaria do MF argumenta que os dados sobre o programa de desoneração indicaram um custo de administração do programa muito elevado, possuindo um impacto essencialmente regressivo, além de apresentar um descasamento entre contribuição e benefícios da Previdência Social.

Considerando a referida reoneração da folha de pagamento, bem como a instituição da possibilidade de se opinar a base de cálculo que se deseja utilizar gerou o cenário exemplificado na Tabela 3.

Tabela 3 – Demonstração do cálculo da CPP e da CPRB

Folha de Pagamento – Resumo Mensal	
Empregados (Rendimentos)	R\$ 25.000,00
Sócios-gerentes	R\$ 10.000,00
Autônomos (Serviços contratados)	R\$ 5.500,00
Total	R\$ 40.500,00
Receita Bruta (já realizadas as exclusões autorizadas em Lei): R\$ 225.000,00	
Valor da Contribuição Previdenciária Patronal (20%): R\$ 8.100,00	
Valor da Contribuição Previdenciária Patronal sobre a Receita Bruta (2,5%): R\$ 5.625,00	
Renúncia Fiscal Referente à Desoneração da Folha de Pagamento: 30,56%	

Fonte: Elaborado pelo autor.

A Tabela 3 foi desenvolvida utilizando-se as mesmas estimativas das Tabelas 1 e 2 e teve por objetivo demonstrar a diferença na Renúncia Fiscal por parte do Governo a partir da reoneração da Folha de Pagamento. Considerando os valores componentes da remuneração total dos Empregados, R\$ 25.000,00, dos Sócios-gerentes, R\$ 10.000,00 e dos Autônomos que prestaram serviços à empresa, R\$ 5.500,00, chegou-se ao Total de R\$ 40.500,00. Para fazer a comparação entre as duas formas de tributação, estimou-se novamente uma Folha de Pagamento equivalente a 18% da Receita Bruta, com fins puramente pedagógicos, chegando ao valor de Receita Bruta estimada de R\$ 225.000,00. Sobre o valor da Folha de Pagamento, aplicou-se a alíquota da CPP (20%), sobre a Receita Bruta aplicou-se a nova alíquota da CPRB (2,5%). Por fim, calculou-se o valor da renúncia fiscal referente a esta operação dividindo-se a CPRB apurada pela CPP calculada.

O cálculo da renúncia fiscal demonstrou que a CPRB passou a equivaler 69,44% da CPP, ou seja, houve uma renúncia fiscal por parte do governo (um desconto para a empresa) de 30,56% sobre a sua participação no financiamento da Assistência Social naquele período.

Conforme demonstrado na Tabela 3, em comparação com o visto na Tabela 2, houve uma diminuição de 57,69% do valor da renúncia fiscal, caso a empresa seja optante pelo CPRB, o que representa expressivo aumento da arrecadação tributária referente à parcela patronal da referida contribuição. Apesar do significativo aumento na CPRB por conta do

aumento da alíquota a ser aplicada, tal forma ainda se demonstra mais vantajosa que a forma original de cálculo do CPP.

Por fim, destaca-se que, conforme a Lei nº 13.161/15, a opção pela tributação substitutiva prevista nos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546/11 dar-se-á mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa ao mês de janeiro de cada ano ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada. Caso seja apurado o referido pagamento, a opção considerar-se-á irrevogável para todo o ano calendário. Dessa forma, fez-se necessário, a partir de 1º de dezembro de 2015, data de início da vigência da Lei nº 13.161/15, realizar um estudo tributário da empresa, seguindo pela opção que se mostrasse mais vantajosa a partir de então.

2.4 Estudos Anteriores

Parte considerável dos estudos sobre a desoneração da folha de trabalho deram um grande enfoque aos benefícios fiscais percebidos pelas empresas ou atividades econômicas analisadas, não dando tanta ênfase à eficiência dessa medida.

Como exemplo, podemos citar o estudo de Bertini e Wünsch (2014), que aplicou questionários a gestores de empresas calçadistas do Vale do Paranhana (microrregião do estado do Rio Grande do Sul) e, mesmo em uma das perguntas 2/3 dos gestores terem indicado que as medidas de desoneração da folha de pagamento reduziram os custos, mas não ao ponto de a empresatornar-se mais competitiva, um dos objetivos principais do Plano Brasil Maior, os autores não se prenderam a este fato, preferindo dar ênfase ao simples impacto financeiro promovido pela mudança da forma de tributação.

Echevarrieta et al. (2015) apresentaram o estudo de caso de um hotel em Florianópolis, o qual, por conta da desoneração, deixou de recolher aos cofres públicos pouco mais de R\$ 54 mil reais, ao mesmo tempo que aumentou a quantidade de empregados em 10%. Com o observado, os autores concluíram que os objetivos da implantação do Plano Brasil Maior foram alcançados na empresa analisada.

O estudo de Eckert et al. (2013) foi além, uma vez que buscou identificar o impacto da desoneração da folha de pagamento no custo específico de dois produtos de uma indústria de

vidros da cidade de Caxias do Sul-RS. Além de identificar o valor total da economia com a Contribuição Previdenciária Patronal, os autores demonstraram o impacto da desoneração desta contribuição na alocação do custo da mão de obra no total do custo de produção de dois itens de vidraria voltados ao setor automotivo. Estes concluíram que se o custo da mão de obra representar mais de 5% do preço de venda de um determinado produto, haverá ganho com a desoneração, porém, se este representar menos de 5% do referido preço, a desoneração causará uma perda financeira para a empresa.

Ferrari, Kremer e Silva (2014), analisando os efeitos da desoneração da folha de pagamento nas empresas de fios e tecidos do estado de Santa Catarina que encontram-se listadas na BM&FBOVESPA, utilizando uma equação de regressão linear e teste t com o intuito de verificar a existência de diferenças de médias dos índices de desempenho dos custos da empresa antes e após a desoneração, encontrou resultados que indicam um desempenho destes estatisticamente superior após a desoneração, o que pode representar uma redução real dos custos totais do segmento. No entanto, quando consideraram a margem de lucro (Lucro Líquido/Receita Líquida de Vendas), não encontraram dados suficientes para que fosse possível afirmar a existência de diferença significativa entre os períodos antes e após a referida desoneração.

Oliveira et al. (2014), assim como os autores anteriores, estudaram o impacto da substituição da CPP pela CPRB, focando, agora, em duas empresas do setor moveleiro brasileiro, escolhendo, para tanto, empresas com valores distantes tanto de faturamento quanto de número de empregados, visando verificar se a diferença de tamanho das empresas poderia sofrer impactos diferentes por conta desta desoneração. Como conclusão das simulações realizadas, os autores concluíram que nas duas empresas, independentemente de seus tamanhos, houve uma economia de mais de 70% no tocante à contribuição previdenciária devida pelo empregador nos anos de 2011 e 2012, verificando-se, assim, que os resultados deste trabalho estavam em consonância com os boletins estatísticos divulgados pela Previdência Social à época.

Uszacki e Silva (2014), por sua vez, analisaram as consequências da substituição e consequente desoneração tributária referente à folha de pagamento de uma empresa metalúrgica da cidade de Cachoeirinha-RS. Os autores deste estudo, assim como os outros supracitados, detectaram uma significativa redução dos custos da empresa analisada e

destacaram, ainda, que, com tal redução, a empresa passou a “estudar a possibilidade de aumentar seu quadro de funcionários e realizar novos investimentos de melhoria na empresa”.

Verificou-se nos estudos apresentados que, em relação à redução do custo laboral das empresas abrangidas pela desoneração da folha, de forma a fortalecer o produto nacional, além de promover o aumento da competitividade dos mercados atingidos, o Plano Brasil Maior atingiu seu objetivo. Entretanto, com exceção do estudo de Echevarrieta et al. (2015), nenhum dos autores de estudos analisados verificou se houve algum aumento real na geração de emprego e renda nas atividades econômicas analisadas.

3. REFERENCIAL METODOLÓGICO

Quanto a sua abordagem, a presente pesquisa possui caráter quantitativo, uma vez que a análise de seu objeto se baseia no recolhimento de dados brutos, utilizando-se de um instrumento padronizado e neutro, que foram os dados apresentados pelas empresas analisadas à BM&FBOVESPA em seus demonstrativos financeiros. Por possuir raízes no pensamento lógico, enfatizando o raciocínio dedutivo, as regras de lógica e os atributos mensuráveis da experiência humana (FONSECA, 2002 apud SILVEIRA; PEIXOTO CÓRDOVA, 2009, p. 33).

Quanto a sua natureza, este trabalho representa uma pesquisa aplicada, uma vez que tem por objetivo a geração de conhecimentos de aplicação prática, direcionado à solução de problemas específicos (SILVEIRA; PEIXOTO CÓRDOVA, 2009).

Quanto aos seus objetivos, segundo Gil (2007 apud SILVEIRA; PEIXOTO CÓRDOVA, 2009, p. 35), pode-se classificar o presente trabalho como uma Pesquisa Exploratória, mais especificamente um estudo de caso, no qual se objetiva analisar exemplos de forma a estimular a compreensão da ocorrência de um fato.

Por fim, quanto aos seus procedimentos, classifica-se a presente pesquisa como um Estudo de Caso (GIL, 2007 apud SILVEIRA; PEIXOTO CÓRDOVA, 2009), objetivando analisar um pequeno grupo composto por duas empresas do mercado de varejo, visando, através de uma visão retrospectiva, identificar qual teria sido a melhor forma de atuação daquelas empresas frente à “entidade” da reoneração da folha de pagamento.

Com o intuito de responder o que inicialmente se propôs, foi realizada entre as empresas listadas na BM&FBOVESPA, por sua área de atuação, escolhendo, dentro do Setor de Consumo Cíclico, no Subsetor Comércio, o segmento de Tecidos, Vestuários e Calçados. Entre as opções, destacamos as empresas Lojas Hering S.A. e Lojas Renner S.A. A primeira descreve sua atividade principal, no campo “Dados da Companhia” do site da BM&FBOVESPA como sendo o Comércio Varejista de Artigos Têxteis. A segunda já se descreve como Loja de Departamentos (Comércio de Varejo).

A opção por estas empresas deu-se por ambas, em seus demonstrativos financeiros padronizados (ano de 2016), apresentarem os componentes de suas folhas de salários, tais

como remunerações diretas, salários e encargos, pagamento a terceiros por serviços prestados e a remuneração paga aos administradores. Além disso, considerou-se o fato de ambas terem tamanhos extremamente diferentes, uma vez que a empresa listada Lojas Hering S.A. faz referência apenas à Hering de Blumenau, SC, enquanto a Lojas Renner S.A. faz referência a toda a atividade da empresa no Brasil.

Após serem escolhidas, foi feita a busca diretamente em seus sites institucionais de relações com o investidor (<http://www.lojasheringsa.com.br/> e <http://lojasrenner.mzweb.com.br/>) pelas Demonstrações Financeiras Padronizadas do ano de 2016. Após identificados nas Demonstrações os valores componentes da folha de salários das empresas e seu faturamento bruto, estes foram tabelados utilizando o Microsoft Excel, de forma a facilitar o tratamento dos dados apurados.

Aplicou-se, então, a alíquota da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta vigente durante o ano de 2016, 2,5%, sobre o faturamento bruto das empresas, e a alíquota da Contribuição Previdenciária Patronal, 20%, sobre o valor majorado como referente à folha de pagamento destas empresas.

No próximo capítulo, apresentaremos os resultados e análises dos dados apurados.

4. RESULTADOS E ANÁLISE

O objetivo deste trabalho se resumia a, após fazer um levantamento bibliográfico sobre as diversas alterações da legislação tributária nos últimos anos, focando na questão da participação do empregador no financiamento da Assistência Social de seus empregados, realizar um estudo de caso referente a duas empresas do Mercado de Varejo que estivessem listadas na BM&FBOVESPA, de forma a avaliar suas opções que existiam para elas frente à realidade do mercado no decorrer do ano de 2016.

Com esse estudo retrospectivo, buscou-se indicar as consequências de cada caminho que as referidas empresas poderiam ter traçado no decorrer de 2016, uma vez que poderiam optar entre a tributação previdenciária via Contribuição Patronal ou via Contribuição sobre a Receita Bruta.

Com os dados apurados nos Demonstrativos Financeiros Padronizados das duas empresas, verificamos que a empresa Lojas Hering S.A. obteve como Faturamento no ano de 2016 o montante de R\$ 3.197.000,00 (três milhões, cento e noventa e sete mil reais), enquanto a Lojas Renner S.A. indicou como faturamento deste ano o valor de R\$ 8.246.731.000,00 (oito bilhões, duzentos e quarenta e seis milhões, setecentos e trinta e um mil reais).

Aplicando-se a alíquota prevista na Lei nº 13.161/15 para a CPRB, 2,5%, encontramos que, caso optasse por esta forma de tributação, a Lojas Hering S.A. deveria recolher o equivalente a R\$ 79.925,00 (setenta e nove mil, novecentos e vinte e cinco reais). Seguindo pelo mesmo caminho, a Lojas Renner S.A. deveria aos cofres públicos o equivalente a R\$ 206.168.275,00 (duzentos e seis milhões, cento e sessenta e oito mil, duzentos e setenta e cinco reais).

Em relação às folhas de salários, destacando-se dos demonstrativos financeiros das duas empresas os valores referentes a Despesas com Salários, pagamento de serviços a terceiros e remuneração dos administradores, majoramos a folha de pagamento da Lojas Hering S.A. em R\$ 567.000,00 (quinhentos e sessenta e sete mil reais) e da Lojas Renner S.A. em R\$ 131.572.000,00 (cento e trinta e um milhões, quinhentos e setenta e dois mil reais)

Optando-se pela tributação via CPP, prevista na Lei 8.212/91, de 20% sobre a folha de salários, a Lojas Hering S.A. deveria contribuir com R\$ 113.400,00 (cento e treze mil e

quatrocentos reais), enquanto a Lojas Renner S.A., contribuiria com R\$ 26.314.400,00 (vinte e seis milhões, trezentos e quatorze mil e quatrocentos reais).

As Tabelas 4 e 5 demonstram os valores apresentados acima.

Tabela 4 – Demonstração das opções tributárias para a Lojas Hering S.A.

Lojas Hering S.A.	Folha de Pagamento	R\$567.000,00
	CPP	R\$113.400,00
	Receita de Vendas de Bens e Produtos	R\$3.197.000,00
	CPRB	R\$79.925,00

Fonte: Elaborada pelo Autor.

Tabela 5 – Demonstração das opções tributárias para a Lojas Renner S.A.

Lojas Renner S.A.	Folha de Pagamento	R\$ 131.572.000,00
	CPP	R\$ 26.314.400,00
	Receita de Vendas de Bens e Produtos	R\$ 8.246.731.000,00
	CPRB	R\$ 206.168.275,00

Fonte: Elaborada pelo Autor.

Com base nestes números, foi detectado que, caso a folha de pagamento de uma determinada empresa seja menor que 12,5% de seu faturamento bruto, a opção mais benéfica será pela CPP, como é o caso da Lojas Renner S.A. Nos casos em que a folha seja equivalente a mais de 12,5% da receita bruta da empresa, como no caso da Lojas Hering S.A., a opção pela CPRB será menos custosa à empresa.

Esta reoneração promovida pelo Governo Federal causou um substancial aumento das despesas administrativas das empresas que tinham eram abrangidas pela renúncia fiscal do governo, o que, conforme demonstrado nos outros estudos mencionados neste trabalho, melhorou o desempenho destas frente ao mercado, dando a elas oportunidades de crescer e de ampliar seus quadros de empregados. Porém, o retrocesso em relação a este benefício ajudou o mercado brasileiro a piorar uma situação que já se encontrava crítica por conta da crise econômica pela qual o país passava durante o ano de 2016, ajudando apenas a causar ainda mais desemprego, o que contribuiu para aumentar ainda mais a crise. Muitas empresas já não são atraídas a investir no país exatamente por nossa carga grande tributária e a revogação de um benefício que diminuía o custo da folha de pagamentos de empresas atuantes no Brasil serviu para diminuir a confiança do investidor estrangeiro, estimulando-o a diminuir o montante investido no Brasil.

Isso posto, consideramos a reoneração realizada ao fim do ano de 2015, além da desestruturação política pela qual o país passou naquele período, como uma das componentes para a grave crise passada pelo país em 2016, tanto no quesito da diminuição do PIB, quanto do aumento do desemprego, que são consequências naturais da ação do Governo no sentido de aumentar custos de produção e de venda no nosso país.

5. CONCLUSÃO

O presente trabalho teve por finalidade a realização de uma análise da legislação tributária sobre a Contribuição Previdenciária Patronal e sobre a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, de forma a possibilitar a análise de duas empresas do Mercado de Varejo, demonstrando a melhor opção para ambas a partir da edição da Lei nº 13.161/15 que permitiu que as empresas optassem por uma das formas de tributação.

No decorrer deste estudo, apresentou-se o passo a passo de como se deu a desoneração da folha de pagamentos, desde a publicação da Lei nº 12.546/11, passando por diversos dispositivos legais que a alteraram, até a Lei nº 13.161/15, que, além de permitir a opção pelas formas de tributação, ajustou as alíquotas aplicadas para cálculo da CPRB em 125% e 150%.

Na análise das empresas escolhidas, identificamos que, a melhor opção de tributação depende do tamanho da folha de pagamento em relação ao faturamento bruto da empresa, de forma que esta pode se sentir tentada a utilizar de subterfúgios polêmicos para diminuir sua tributação, como omissão de receitas, caso opte pelo CPRB, ou mesmo demissões, caso decida voltar ao CPP.

Isso posto, não pode-se deixar de mencionar a Medida Provisória nº 774, de 30 de março de 2017 (BRASIL, 2017), com efeitos a partir de 1º julho do presente ano, que, revoga partes da Lei nº 12.546/11, de forma a praticamente acabar com o rol de empresas que estavam autorizadas a optar a forma de Contribuição Previdenciária que elas preferiam utilizar, conforme sua atividade. A Medida Provisória, que ainda aguarda análise do Congresso Nacional, acaba por aumentar ainda mais os custos de funcionamento de uma série de empresas, mas também busca o equilíbrio das contas públicas, abrindo mão de considerável renúncia fiscal.

É visível que, por mais que a legislação concernente ao tema aqui apresentado tenha sofrido uma série de alterações nos últimos anos, está longe de atingir sua forma definitiva, podendo, a qualquer momento, por alguma decisão do nosso Congresso, retroceder à desoneração por meio da CPRB, ou mesmo seguindo algum caminho diverso.

Como sugestões de estudos futuros, recomenda-se a verificação da forma como outros países tratam a contribuição previdenciária por parte dos empregadores, de modo a até mesmo

sugerir uma possível forma mais flexível de tributação, que consiga contribuir efetivamente para o financiamento da Assistência Social, ao mesmo tempo que não desestime o investimento da empresa em crescimento de seu faturamento ou mesmo ampliação do seu quadro de empregados.

REFERÊNCIAS

- ANFIP. *Desoneração da Folha de Pagamentos: Impactos no Financiamento da Previdência Social*. Nota Técnica. 2015. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/doc/publicacoes/20150730181429_Nota-Tecnica-Desoneracao-da-Folha-de-Pagamentos-Impactos-no-Financiamento-da-Previdencia-Social_30-07-2015_nota_tecnica-FINAL.pdf>. Acesso em: 19 jun. 2017.
- BERTINI, E. R.; WÜNSCH, P. E. R. *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, n. 4, 2014. Disponível em: <<https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/download/59/55>>. Acesso em: 19 jun. 2017.
- BRADERSCO. *Comércio Varejista*: Junho de 2017. Disponível em: <https://www.economiaemdia.com.br/EconomiaEmDia/pdf/infset_comercio_varejista.pdf>. Acesso em: 19 jun. 2016.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 19 jun. 2017.
- 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. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, 25 jul. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 19 jun. 2017.
- BRASIL. *Exposição de Motivos Interministerial nº 122 – MF/MCT/MDIC*, de 2 de agosto de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Exm/EMI-122-MF-MCT-MDIC-Mpv540.htm>. Acesso em 19 jun. 2017.
- BRASIL. Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA; dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, 03 de ago. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/mpv/540.htm>. Acesso em: 19 jun. 2017.
- BRASIL. Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona; altera as Leis no 11.774, de 17 de setembro de 2008, no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, no 11.196, de 21 de novembro de 2005, no 10.865, de 30 de abril de 2004, no 11.508, de 20 de julho de 2007, no 7.291, de 19 de dezembro de 1984, no 11.491, de 20 de junho de 2007, no 9.782, de 26 de janeiro de 1999, e no 9.294, de 15 de julho de 1996, e a Medida Provisória no 2.199-14,

de 24 de agosto de 2001; revoga o art. 1º da Lei no 11.529, de 22 de outubro de 2007, e o art. 6º do Decreto-Lei no 1.593, de 21 de dezembro de 1977, nos termos que especifica; e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, 15 dez. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm>. Acesso em: 19 jun. 2017.

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; institui o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores, o Regime Especial de Tributação do Programa Nacional de Banda Larga para Implantação de Redes de Telecomunicações, o Regime Especial de Incentivo a Computadores para Uso Educacional, o Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica e o Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência; restabelece o Programa Um Computador por Aluno; altera o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores, instituído pela Lei no 11.484, de 31 de maio de 2007; altera as Leis nos 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.774, de 17 de setembro de 2008, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 11.484, de 31 de maio de 2007, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.414, de 9 de junho de 2011, 8.666, de 21 de junho de 1993, 10.925, de 23 de julho de 2004, os Decretos-Leis nos 1.455, de 7 de abril de 1976, 1.593, de 21 de dezembro de 1977, e a Medida Provisória no 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, 18 set. 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12715.htm>. Acesso em: 19 jun. 2017.

BRASIL. Lei nº 12.794, de 2 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; permite depreciação de bens de capital para apuração do Imposto de Renda; institui o Regime Especial de Incentivo ao Desenvolvimento da Infraestrutura da Indústria de Fertilizantes; altera a Lei no 12.598, de 22 de março de 2012, quanto à abrangência do Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa; altera a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS na comercialização da laranja; reduz o Imposto de Renda devido pelo prestador autônomo de transporte de carga; altera as Leis nos 12.715, de 17 de setembro de 2012, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 10.925, de 23 de julho de 2004, e 9.718, de 27 de novembro de 1998; e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, 3 abr. 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12794.htm>. Acesso em: 19 jun. 2017.

BRASIL. Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sobre a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros, sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros e sobre a isenção de imposto sobre a renda na alienação de ações de empresas pequenas e médias; prorroga o prazo de que trata a Lei no 12.431, de 24 de junho de 2011; altera as Leis nos 10.179, de 6 de fevereiro de 2001, 12.431, de 24 de junho de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.996, de 18 de junho de 2014, 11.941, de 27 de maio de 2009,

12.249, de 11 de junho de 2010, 10.522, de 19 de julho de 2002, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 11.774, de 17 de setembro de 2008, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 11.977, de 7 de julho de 2009, 12.409, de 25 de maio de 2011, 5.895, de 19 de junho de 1973, 11.948, de 16 de junho de 2009, 12.380, de 10 de janeiro de 2011, 12.087, de 11 de novembro de 2009, 12.712, de 30 de agosto de 2012, 12.096, de 24 de novembro de 2009, 11.079, de 30 de dezembro de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 6.830, de 22 de setembro de 1980, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 12.860, de 11 de setembro de 2013, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 12.598, de 21 de março de 2012, 12.715, de 17 de setembro de 2012, 11.371, de 28 de novembro de 2006, 9.481, de 13 de agosto de 1997, 12.688, de 18 de julho de 2012, 12.101, de 27 de novembro de 2009, 11.438, de 29 de dezembro de 2006, 11.478, de 29 de maio de 2007, 12.973, de 13 de maio de 2014, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 9.782, de 26 de janeiro de 1999, 11.972, de 6 de julho de 2009, 5.991, de 17 de dezembro de 1973, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, 9.514, de 20 de novembro de 1997, 11.775, de 17 de setembro de 2008, 10.150, de 21 de dezembro de 2000, e 10.865, de 30 de abril de 2004, e o Decreto-Lei no 911, de 1o de outubro de 1969; revoga dispositivos do Decreto-Lei no 1.569, de 8 de agosto de 1977, das Leis nos 5.010, de 30 de maio de 1966, e 8.666, de 21 de junho de 1993, da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, 14 nov. 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/L13043.htm>. Acesso em: 19 jun. 2017.

BRASIL. Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015. Altera as Leis nos 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, 12.780, de 9 de janeiro de 2013, que dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, dos Jogos Olímpicos de 2016 e dos Jogos Paraolímpicos de 2016, 11.977, de 7 de julho de 2009, e 12.035, de 1o de outubro de 2009; e revoga dispositivos da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005, quanto à tributação de bebidas frias. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, 31 ago. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/L13161.htm>. Acesso em: 19 jun. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de Política Econômica. *Notas de Análise Sobre a Desoneração da Folha*. 2015. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/notas-tecnicas/2015/copy_of_notas-de-analise-sobre-desoneracao-da-folha-spe-2013-02.04.2015>. Acesso em: 19 jun. 2017.

BRASIL. Medida Provisória nº 774, de 30 de março de 2017. Dispõe sobre a contribuição previdenciária sobre a receita bruta. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, 30 mar. 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Mpv/mpv774.htm>. Acesso em: 19 jun. 2017.

BRASIL. *Plano Brasil Maior: Inovar para competir. Competir para crescer*. 2011. Disponível em: <http://www.automotivebusiness.com.br/pdf/pdf_120.pdf>. Acesso em: 10 maio 2017.

BRASIL. Previdência Social. *Fator Acidentário de Prevenção*. 2015 Disponível em: <<http://www.previdencia.gov.br/a-previdencia/saude-e-seguranca-do-trabalhador/politicas-de-prevencao/fator-acidentario-de-prevencao-fap/>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *Desoneração da Folha de Pagamento – Estimativa de Renúncia e Metodologia de Cálculo*. 2017 Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/renuncia-fiscal-setorial/Metodologia18maio17.pdf>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Parecer Normativo COSIT nº 3, de 21 de novembro de 2012. A receita bruta que constitui a base de cálculo da contribuição substitutiva a que se referem os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 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. Podem ser excluídos da mencionada receita bruta: 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. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, 27 nov. 2012. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=38995&visao=anotado>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

CINTRA, M. Movimentação financeira: a base de uma contribuição para o INSS em substituição à folha de pagamentos. *Rev. Adm. Pública*, v. 44, n. 6, p. 1477-1506, 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n6/a10v44n6.pdf>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

ECHEVARRIETA, A. C. C. et al. Desoneração da folha de pagamento: impactos fiscais e econômicos de um hotel em Florianópolis. *Navus Revista de Gestão e Tecnologia*, v. 5, n. 2, p. 27-39, 2015. Disponível em: <<http://navus.sc.senac.br/index.php/navus/article/view/233/216>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

ECKERT, A. et al. *Desoneração da folha de pagamento: impactos causados nos custos e nos preços de venda em uma indústria de vidros*. XIII Mostra de Iniciação Científica, Pós-graduação, Pesquisa e Extensão. 2013. Disponível em: <<http://www.uces.br/etc/conferencias/index.php/mostraucsppga/mostrappga2013/paper/view/3621>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

FERRARI, M. J.; KREMER, A. W.; SILVA, M. C. Desoneração da folha de pagamento e comportamento dos custos das empresas de fios e tecidos do estado de Santa Catarina listadas na BM&FBOVESPA. In: XXI Congresso Brasileiro de Custos. *Anais...* Natal: CBC, 2014. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3732/3733>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

KÖCHE, Rafael. *Desoneração da Folha de Pagamento*. 2013. Disponível em: <<http://www.acinh.com.br/download/120>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

LOJAS Hering S.A. *Demonstrações Financeiras Padronizadas*. 31 dez. 2016. Disponível em: <<http://www.lojasheringsa.com.br/baixar.php?arquivo=290>>. Acesso em: 19. Jun. 2017.

LOJAS Renner S.A. *Demonstrações Financeiras Padronizadas*. 31 dez. 2016. Disponível em: <http://lojasrenner.mzweb.com.br/download_arquivos.asp?id_arquivo=F6CE959C-2BCD-4C52-AB1D-2B37E9958D13>. Acesso em: 19 jun. 2017.

OECD. *Revenue Statistics in Latin American and the Caribbean:1990-2015*. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2016_rev_lat_car-2016-en-fr#.WUf92GgrLIU#page1>. Acesso em: 19 jun. 2017.

OLIVEIRA, A. M. B. de. et al. O impacto da mudança de base de cálculo e alíquota da contribuição previdenciária patronal em empresas do setor moveleiro. *Revista UNIFEFE*. v. 1, n. 14, p. 35-48, 2014. Disponível em: <<http://periodicos.unifebe.edu.br/index.php/revistaeletronicadaunifebe/article/view/315/125>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

SILVA, A. C. et al. *Desoneração da Folha de Pagamento: Análise e Modelo Alternativo*. 2015. 60 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Economia do Setor Público e Finanças Públicas) - Programa de Pós-graduação em Economia do Setor Público e Finanças Públicas, IBMEC, Brasília, 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/trabalhos-academicos/desoneracao-da-folha-de-pagamentos-analise-e-modelo-alternativo.pdf>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

SILVEIRA, D. T.; PEIXOTO CÓRDOVA, F. A Pesquisa Científica. In: GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. (Orgs.). *Métodos de Pesquisa*. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2017.

USZACKI, A.; SILVA, A. S. A desoneração da folha de pagamento: estudo de caso na empresa metalúrgica aço e Silva Ltda. *Gestão Contemporânea: Revista de Negócios do Cesuca*, v. 1, n. 2, p. 62-88, 2014. Disponível em: <<http://ojs.cesuca.edu.br/index.php/revistaadministracao/article/view/830>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

ANEXO I

Anexo II da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, incluído pela Lei nº 12.844 de 19 de julho de 2013

Lojas de departamentos ou magazines, enquadradas na Subclasse CNAE 4713-0/01
Comércio varejista de materiais de construção, enquadrado na Subclasse CNAE 4744-0/05
Comércio varejista de materiais de construção em geral, enquadrado na Subclasse CNAE 4744-0/99
Comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática, enquadrado na Classe CNAE 4751-2
Comércio varejista especializado de equipamentos de telefonia e comunicação, enquadrado na Classe CNAE 4752-1
Comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo, enquadrado na Classe CNAE 4753-9
Comércio varejista de móveis, enquadrado na Subclasse CNAE 4754-7/01
Comércio varejista especializado de tecidos e artigos de cama, mesa e banho, enquadrado na Classe CNAE 4755-5
Comércio varejista de outros artigos de uso doméstico, enquadrado na Classe CNAE 4759-8
Comércio varejista de livros, jornais, revistas e papelaria, enquadrado na Classe CNAE 4761-0
Comércio varejista de discos, CDs, DVDs e fitas, enquadrado na Classe CNAE 4762-8
Comércio varejista de brinquedos e artigos recreativos, enquadrado na Subclasse CNAE 4763-6/01
Comércio varejista de artigos esportivos, enquadrado na Subclasse CNAE 4763-6/02
Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal, enquadrado na Classe CNAE 4772-5
Comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios, enquadrado na Classe CNAE 4781-4
Comércio varejista de calçados e artigos de viagem, enquadrado na Classe CNAE 4782-2
Comércio varejista de produtos saneantes domissanitários, enquadrado na Subclasse CNAE 4789-0/05
Comércio varejista de artigos fotográficos e para filmagem, enquadrado na Subclasse CNAE 4789-0/08

Observação: As Classes e Subclasses CNAE referidas neste Anexo correspondem àquelas relacionadas na Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 2.0.