



**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE
SERGIPE – FANESE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ODEVÂNIA SANTOS GASPAR

**DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO: Uma
abordagem acerca do impacto financeiro aos contribuintes.**

**Aracaju – SE
2015.2**

ODEVÂNIA SANTOS GASPAR

DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO: Uma abordagem acerca do impacto financeiro aos contribuintes.

Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe - FANESE, como requisito parcial e obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. José Valter de Sá Santos

Coordenadora: Prof. Esp. Luciana Matos dos Santos Figueiredo Barreto.

ODEVÂNIA SANTOS GASPAR

**DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO: Uma
abordagem acerca do impacto financeiro aos contribuintes.**

**Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da
Faculdade de Administração e Negócio de Sergipe - FANESE, como requisito parcial e
obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.**

Aprovado (a) com média: _____

**Prof. José Valter de Sá Santos
Orientador**

Avaliador

Avaliador

Aracaju (SE), ____ de _____ de 2015.

RESUMO

Este artigo que apresenta como tema Desoneração da Folha de Pagamento: uma abordagem acerca do impacto financeiro aos contribuintes. Diante da atual situação financeira e fiscal em que o nosso país se encontra esse estudo tem sobre o problema de como amenizar os impactos provocados por uma economia em uma desaceleração constante, tendo em vista a desoneração da folha de pagamento. Dessa forma o principal objetivo do artigo é realizar um estudo sobre os impactos financeiros causados aos contribuintes e, seus reflexos para o atual modelo de desoneração da folha de pagamentos através da Lei 12.546/2011. Como objetivos específicos, pretende apresentar a tramitação a cerca das últimas Medidas Provisórias sobre a Desoneração da Folha de Pagamento, assim como analisar os reflexos fiscais decorrentes das mudanças no Regime Previdenciário trazidos pela lei 12.546/11 e ainda, verificar o impacto financeiro causado pela renúncia previdenciária originada a partir da Desoneração da Folha de Pagamentos. A lei 12.546/11 traz uma nova forma de contribuição pela parte patronal, ou seja, antes a contribuição patronal era paga sob 20% da folha, e a partir de então, passa a incidir sobre o faturamento da empresa com o percentual de 1% ou 2% a depender da atividade empresarial. Importante observar que, o que antes era redução patronal previdenciária, para empresas que prestam serviços de tecnologia da informação e de tecnologia de informação e comunicação, foi substituído pelo pagamento de um percentual sobre o faturamento, alcançando também outros setores da economia. O valor referente à renúncia fiscal, que é a diferença entre a contribuição previdenciária sobre a folha e a contribuição sobre o faturamento da empresa, que seria ressarcido pela união, não tem sido transferido, nem em seu montante e nem tempo hábil, gerando grande perda financeira para o sistema previdenciário. Não obstante a isso, surge a burocracia no controle dos códigos e nomenclaturas dos produtos onde incide a desoneração e a dificuldade de acompanhar, controlar e fiscalizar, já que algumas empresas possuem produtos desonerados e outros que não estão alencados a este processo. Em suma, a desoneração da folha de pagamento quando colocada em prática gerou não só o desequilíbrio fiscal, como outros problemas que deverão ser solucionados pelo governo futuramente. Sendo assim, este estudo pretende ser uma contribuição para as futuras discussões sobre o tema. Este trabalho de pesquisa bibliográfica se utilizou de livros e outros artigos sobre o tema que serviram como base para realização deste estudo.

Palavras Chave: Desoneração. Folha de Pagamentos. Impactos.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Setores e Alíquotas.....	12
Quadro 2: Calendário das Vigências.....	13
Quadro 3: Desoneração da Folha: Estimativa da Renúncia.....	17

SUMÁRIO

RESUMO

LISTA DE QUADROS.....	
1. INTRODUÇÃO.....	07
1.1 Área do Conhecimento Pesquisada.....	07
1.2 Problematização do Tema.....	07
1.3 Objetivos.....	08
1.3.1 Objetivo Geral.....	08
1.3.2 Objetivos Específicos.....	08
1.4 Justificativa.....	08
1.5 Metodologia.....	09
1.5.1 Do ponto de vista quanto aos objetivos.....	09
1.5.2 Do ponto de vista quanto aos procedimentos técnicos.....	09
1.5.3 Do ponto de vista quanto a abordagem do problema.....	09
2- REFERENCIAL TEÓRICO.....	10
2.1 Definições e Conceitos básico.....	10
2.1.1 Desoneração da Folha de Pagamento.....	10
2.1.2 Folha de Pagamento	10
2.1.3 Receita Bruta	10
2.2 Mudanças do Regime Previdenciário a respeito da Desoneração da folha de Pagamento.....	11
2.2.1 Abrangência da 12.546/2011 sobre os cálculos da CPP.....	12
2.2.2 Período de vigência	13
2.2.3 Implicações decorrentes da Desoneração da Folha de Pagamento.....	15
2.3 Renúncia Previdenciária originada pela Desoneração da Folha de Pagamento...	17
3- CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	22
REFERÊNCIAS.....	23
ABSTRACT.....	24

1. INTRODUÇÃO

O sistema previdenciário do Brasil vem sofrendo diversas alterações, especificamente após a aprovação do governo federal pela nova forma de contribuição patronal. Essa opção de contribuição se deu pela desoneração da folha de pagamento, através da lei 12.546/11. A lei em questão, informa que a contribuição patronal devida, a partir de então, deverá ser paga sobre o faturamento da empresa e não mais sobre o valor bruto da folha de pagamento.

Iniciando-se pela Medida Provisória nº 428, criada no ano de 2008, convertida em lei nº 11.774/08, e logo após, sendo estabelecida a nova disciplina com a MP nº 540 de 2 de agosto de 2011, convertida na Lei 12.546/11 em 14 de dezembro de 2011.

O termo desoneração significa, juridicamente, a liberação de ônus, ou seja, a desobrigação do ônus.

1.1 Área de Conhecimento Pesquisada

Diante do quadro econômico existente em nosso país, este trabalho visa desenvolver uma análise mediante as variáveis que afetam em larga escala o desenvolvimento da sociedade diante de toda a crise financeira, fiscal e governamental, gerando com isso uma crise que acaba por disseminar uma série de demissões e recessão nas contratações, deixando a sociedade abalada, considerando a falta de recursos financeiros e sem perspectiva de melhoria em relação aos serviços que em virtude dos impactos financeiros, ficam em uma situação de dependência das decisões federais.

1.2 Problematização do Tema

Com o aumento da folha de pagamento vem gerando constantes problemas a nível social, tendo em vista que a produtividade vem obtendo falta de recursos materiais para atender as necessidades da população, gerando uma falta de ofertas diante da procura que vinha crescendo gradativamente.

A desoneração da folha tem sido realizada para compensar parcialmente as perdas no setor industrial e principalmente no setor de serviços, tendo em vista que os altos impostos vem comprometendo a renda e os comerciantes estão tendo dificuldades de cumprir com a previdência deixando um buraco na economia. No entanto, a desoneração acabou se estendendo, também, para outros setores, tendo em vista que não podendo contribuir com a previdência, causa transtornos onde a sociedade é afetada diretamente.

Como é conhecido nos dias atuais, parte significativa do setor de serviços produz bens que não são absorvidos pelo mercado em alta concorrência, ou seja, bens e serviços que não são direcionados para atender a demanda existente e deixando a população cada vez mais desamparada e os desempregos crescendo em um alto índice.

Diante da atual situação financeira e fiscal em que o nosso país se encontra esse estudo tem como problemática: Como amenizar os impactos provocados por uma economia em uma desaceleração constante, tendo em vista a desoneração da folha de pagamento?

Para melhor entendimento dessa questão foram traçados alguns objetivos que ajudarão a chegar a uma reflexão sobre os impactos causados.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

O presente trabalho tem como principal objetivo realizar um estudo sobre os impactos financeiros causados aos contribuintes e, seus reflexos para o atual modelo de desoneração da folha de pagamentos através da Lei 12.546/2011.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Apresentar a tramitação a cerca das últimas Medidas Provisórias sobre a Desoneração da Folha de Pagamento;
- Analisar os reflexos fiscais decorrentes das mudanças no Regime Previdenciário trazidos pela lei 12.546/11;
- Verificar o impacto financeiro causado pela renúncia previdenciária originada a partir da Desoneração da Folha de Pagamentos.

1.4 Justificativa

A desoneração da folha de pagamentos está associada com a idéia de reduzir o peso dos tributos e encargos sobre os empresários e o cidadão brasileiro. Essa desoneração aparece como solução para alguns problemas com relação a competitividade das empresas, a redução do custo da mão de obra, a diversificação da arrecadação previdenciária, dentre outros.

Nesse contexto, o presente artigo de pesquisa é de grande importância, por trazer o estudo sobre a forma de contribuição previdenciária devida da parte patronal, que estará, a partir da desoneração, não mais vinculada a folha de pagamento e sim, calculada sobre faturamento da empresa.

1.5 Metodologia de Pesquisa

Foram utilizados para esse estudo, artigos eletrônicos, livros e todos os instrumentos necessários para a realização de uma pesquisa bibliográfica, propondo incentivar uma reflexão crítica sobre o tema e sobre as decisões impactantes do governo com relação a CPP – Contribuição Previdenciária Patronal.

1.5.1 Do ponto de vista quanto aos objetivos

Caracteriza-se como pesquisa descritiva no sentido de identificar, relatar, descrever e comparar (BEUREN, 2003).

1.5.2 Do ponto de vista quanto aos procedimentos técnicos

Caracteriza-se como pesquisa bibliográfica onde o estudo será guiado na obtenção de dados em material anteriormente publicado. (BEUREN, 2003).

1.5.3 Do ponto de vista quanto à abordagem do problema

Caracteriza-se como pesquisa qualitativa. Segundo RICHARDSON, 1999, p. 80 (apud BEUREN, 2009, p. 91) “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Conceitos e Definições Básicas

2.1.1 Desoneração da Folha de Pagamento

É a substituição do cálculo da contribuição previdenciária patronal, que antes era calculado pelo percentual de 20% (vinte por cento) do valor bruto da folha de pagamento e, diante da nova decisão governamental, a contribuição patronal será calculada sobre a receita bruta, pelas alíquotas de 1% (um por cento) ou 2% (dois por cento) a depender do setor econômico. É uma medida governamental voltada ao crescimento da produção.

Segundo a Dra Fabiana Lopes Pinto (Portal Carreira & Sucesso) “O Brasil é um dos países que mais acresce descontos a folha de salários. O custo de um empregado chega a ser próximo a 100% do seu salário”.

Por isso o principal objetivo da desoneração da folha de pagamentos é o aumento da competitividade em alguns setores econômicos, principalmente aos que geram maiores vínculos empregatícios.

2.1.2 Folha de Pagamento

É um documento elaborado pelas empresas que relaciona não somente o nome dos empregados, assim como, toda soma das remunerações, descontos ou abatimentos, resultando no valor líquido devido aos colaboradores.

De acordo com a Consolidação das Leis Trabalhistas CLT (Art. 464) “o pagamento do salário deverá ser efetuado contra recibo, assinado pelo empregado; em se tratando de analfabeto, mediante sua impressão digital, ou, não sendo esta possível, a seu rogo”.

A folha de pagamento tem como objetivo comprovar a remuneração feita pela empresa ao seu colaborador, discriminando todos os proventos e encargos estabelecidos por lei.

2.1.3 Receita Bruta

Compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, excluído as vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente do comprador ou contratante, e dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário. (Secretaria da Receita Fe-

deral - www.receita.fazenda.gov.br).

Estabelece o artigo 8º da Lei nº 12.546/2011 que a base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a receita corresponde à receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Apesar da definição da lei, existem algumas dúvidas por parte dos contribuintes, para a apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária.

2.2 Mudanças no Regime Previdenciário a respeito da Desoneração da Folha de Pagamento

A mudança no regime previdenciário no que tange a desoneração da folha de pagamento é explicada por Ibrahim (2014, p. 249) quando afirma que seu início se deu em 2008 com a Medida Provisória nº 428, convertida na Lei nº 11.774/08. Ibrahim explica que a contribuição patronal “normalmente fixada em 20%, sofreria reduções para empresas que prestam serviços de tecnologia da informação – TI e de tecnologia de informação e comunicação – TIC”.

Merece esclarecimento que a Lei estabelecia redução e não substituição, pois segundo o mesmo autor o cálculo se fazia assim:

Para cada 10% da receitas total destinada à exportação, reduz-se 1% da contribuição sobre a folha. Por exemplo, se uma empresa de TI, na sua receita total, ter, exatamente 50% desta originária de exportação e a outra metade oriunda do mercado interno, terá a contribuição sobre a folha reduzida para 15% (50% de receita global de importação reduz e, 5% a contribuição sobre a folha). Ser uma empresa de TI dedica-se exclusivamente à exportação (100%), terá sua contribuição sobre a folha reduzida para 10% (Ibrahim, 2014, p.250).

Agora ocorre um novo formato de incidência da contribuição que é a substituição. Esta é estabelecida também com o objetivo de estimular a exportação. Contudo, conforme o mesmo autor cabe frisar que “a redução da contribuição sobre a folha de pagamento até então prevista na forma do art. 14 da Lei nº 11.774/2008 fica suspensa”.

A nova disciplina inicia com a Medida Provisória 540 de 2 de agosto de 2011, convertida na Lei 12.546/2011, altera a sistemática de tributação que na concepção de Valcam (2014, p. 1) “é a substituição da contribuição patronal previdenciária (20% sobre a folha de pagamento de empregados e contribuintes individuais) pelo pagamento de um percentual sobre o faturamento”. O mesmo autor esclarece que “só é aplicável à empresas tributadas pelo Lucro Presumido ou Lucro Real”. Esta Lei tem vigência de 1º de dezembro de 2011 a 31 de dezembro de 2014 e “vencido este prazo a contribuição previdenciária patronal básica voltará

a ser calculada sobre a folha de pagamento” (Valcam, 2012, p. 2).

As empresas participantes dos setores contemplados com a mudança da base de contribuição, e suas respectivas alíquotas são relacionadas no quadro 1.

Quadro 1: Setores e Alíquotas

SETORES	ALÍQUOTAS
Têxtil*	1%
Confecções*	1%
Couro e Calçados*	1%
Plásticos	1%
Material elétrico	1%
Bens de Capital	1%
Mecânico	1%
Ônibus	1%
Autopeças	1%
Naval	1%
Aéreo	1%
Móveis	1%
TI & TIC*	2%
Hotéis	2%
Call Center *	2%
Design Houses (chips)	2%
* Setores já contemplados na Lei nº 12546, de 2011.	

Secretaria da Receita Federal. <http://www1.fazenda.gov.br/>

2.2.1 Abrigência da 12.546/2011 sobre os cálculos da CPP

É preciso estar atento ao alcance das mudanças, pois conforme Ibrahim (2014, p. 250) “importa notar quatro pontos relevantes”

1 - Em primeiro lugar, a substituição da cota patronal previdenciária por incremento de COFINS tem expressa autorização, constitucional como se observa no art. 195, incisos 12 e 13, da Constituição incluídos pela EC nº 42/2003.

2 - A cota patronal previdenciária, como se observa no art. 22 da Lei nº 8.212/91, possui quatro hipóteses diversas, e a dispensa aqui produzida não é total. Somente são dispensadas as contribuições patronais sobre a remuneração de empregados avulsos e contribuintes individuais. A contribuição ao SAT/RAT ainda permanece, assim como a incidência de 15% sobre a nota fiscal emitida por cooperativa de trabalho.

3 - O benefício é em tese provisório, até dezembro de 2014, e somente começa a produzir efeitos no primeiro dia do quarto mês subsequente à data da publicação da MP 540, que foi em 3 de agosto de 2011.

4 - A contribuição dos empregados em tais atividades não é alterada. Somente a cota patronal que é dispensada. Ainda haverá o encargo dessas empresas em reter e repassar as contribuições previdenciárias de seus segurados, incluindo aí contribuintes individuais que venham a prestar serviço em tais sociedades. As obrigações acessórias previdenciárias também permanecem na totalidade. (IBRAHIM, 2014, p. 250)

É importante observar o que esclarece Valcam (2014, p.5) “as empresas que se dedicam exclusivamente às atividades referidas na Lei, nos meses em que não auferirem receita, não recolherão as contribuições previdenciárias”. A autora esclarece ainda que a desoneração da folha tem como objetivos “ampliar a competitividade da indústria nacional, estimular as exportações com a isenção da contribuição previdenciária e estimular a formalização do mercado de trabalho” (VALCAM, 2014, p. 5).

Em relação às alíquotas dos produtos nacionais e exportados a referida autora menciona que estabelece a “imposição de um adicional sobre a alíquota de Cofins-Importação, igual à alíquota sobre a receita bruta que a produção nacional pagará a Previdência Social”. (VALCAM, 2014, p. 5).

Segundo Ibrahim (2014, p. 251), que fala da necessidade de entender que “no caso da empresa ter mais de uma atividade deverá realizar o cálculo proporcional de sua receita bruta para cada atividade”.

2.2.2 Período de vigência

A lei estabelece prazos de vigência de acordo com os diversos setores alcançados por ela, conforme demonstrado no quadro 2.

Quadro 2: Calendário das Vigências

VIGÊNCIA	EMPRESAS
A partir de 01/12/2011	TI e TIC
A partir de 01/04/2012	TI e TIC que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos itens I e VIII.
Entre 1/08/2012 e 31/12/2014.	Setor hoteleiro enquadradas na subclasse 5510-8/01 – CNAE. Que exercem atividades de concepção, desenvolvimento ou projeto de circuitos integrados.
A partir de 01/01/2013	Setor de Transporte Rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, interestadual e internacional enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0.
Entre 1/04/2013 a dezembro de	Setor de Construção Civil enquadradas nos grupos 412, 432,

2014.	433, e 439 da CNAE 2.0
A partir de 08/2012	No Setor de Serviços, definido pelo art. 31 da Lei nº 8.212/1991. A empresa contratante deverá reter 3,5% do valor bruto da nota fiscal de prestação de serviços.
Entre 01/12/2011 a 31/12/2012	No Setor Industrial empresas que fabriquem os produtos classificados na TIPI: I – 3926.20.00, 40.03, 43.03, 4818.50.00, 63.01 a 63.05, 6812.91.00, 9404.90.00 e nos capítulos 61 e 62. II – 4202.11.00, 4202.21.00, 4202.31.00, 4202.91.00, 4205.00.00, 6309.00, 64.01 a 64.06.
01/04/2013 e 31/12/2014	Produtos classificados na TIPI classificados nos códigos: I – 41.04, 41.05, 41.06, 41.07, e 41.14 II – 83.08.00, 8308.20.00, 9606.10.00, 9606.21.00 e 9606.22.00. III – 9506.62.00.
01/08/2012 a 31/12/2012	Às empresas que fabricam os produtos classificados na TIPI no Anexo I do Decreto 7828/2012
01/01/2013 a 31/12/2014	Às empresas que fabricam os produtos classificados na TIPI no Anexo II do Decreto 7877/2012 e do anexo da MP582/2012.
01/04/2013 a 31/12/2014	I – Produtos classificados no Anexo I da Medida Provisória 601/2012
01/04/2013 a 31/12/2014	Empresas de Varejo que exercem as atividades listadas no Anexo II da MP 601/2012.

Fonte: Adaptado de Valcam 2014.

As alíquotas das contribuições para as empresas que exercem atividade varejista serão: “1,5% no período de 1/12/2011 a 31/07/2012 e 1% entre 1/08/2012 a 31/12/2014” (VALCAM, 2014 p. 12).

Ainda explicando sobre a abrangência da desoneração da folha de pagamento, a autora citada, acrescenta que este tipo de contribuição não se aplica às empresas que se “dediquem a atividades diversas das previstas nos anexos, cuja receita bruta delas decorrente seja igual ou superior a noventa e cinco por cento da receita bruta total”. (VALCAM, 2014 p.12).

Cabe mencionar como são efetuadas as contribuições, em relação às exportações que o parágrafo 2 do art. 149 estabelece “que as contribuições não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação – incluídos pela Emenda Constitucional nº 33/2001” (ANFIP - Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, 2013, p.13). Esclarece ainda, que a incidência e as alíquotas diferenciadas são determinadas mediante alguns fatores como:

O parágrafo 9º, do art. 195, estabelece que as contribuições sociais poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho – redação dada pela EC nº 47/2005.

Os parágrafos 12 e 13, do art. 195, determinam que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a

receita e o faturamento serão Não-Cumulativas, inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, pela incidente sobre a receita ou o faturamento – incluído pela EC nº42/2003 (FUNDAÇÃO ANFIP 2013, p . 14).

No caso da contribuição substitutiva para as empresas optantes pelo SIMPLES Nacional, Valcam (2014, p.3) apresenta a seguinte solução de consulta realizada à Receita Federal do Brasil:

Às empresas optantes pelo SIMPLES Nacional na forma dos Anexos I e III da Lei Complementar nº123, de 2006, não se aplica a contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta prevista na Lei nº12.546 de 2011. Essa contribuição, porém, é devida pelas microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo SIMPLES Nacional que recolhem com fundamento no inciso 5º do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006 (Anexo IV) desde que a atividade exercida esteja inserida entre aquelas alcançadas pela contribuição substitutiva e sejam atendidos os limites e as condições impostas pela Lei nº 12.546/2011 para sua incidência. (VALCAM. 2014, P.3).

2.2.3 Implicações Decorrentes da Desoneração da Folha de Pagamento

Como a lei 12.546/11 trata da base de cálculo sobre o faturamento convém iniciar este raciocínio com a definição de faturamento que a lei nº 10.833/2003, com fundamento na EC nº 20/1998, definiu, em seu art. 1º, como sendo “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil” (ANFIP – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. 2013, p. 17).

Tanto receita bruta quanto faturamento, ambos têm o mesmo conceito, pois “a alínea “b” do inciso I, do art. 195 da CF, incluído pela EC nº 20/1998, dispõe que as contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, terão como fato gerador a receita ou o faturamento”.

Sabe-se que toda mudança na legislação traz benefícios ou prejuízos para os que estão inseridos na Medida Provisória ou na Lei constituída. E no caso da desoneração da folha de pagamento Ibrahim (2014, p. 249) afirma que a “constituição, na forma do art. 195, inciso 13, ainda que de forma errática, permite a substituição da contribuição sobre a folha de salários [...] como forma de estímulo à economia”. O mesmo autor esclarece ainda que:

Como o novo regramento pode e, provavelmente, trará prejuízos ao sistema previdenciário, nacional por perda de receita, pois a Lei nº 12.546/11 prevê que a União compensará o Regime Geral de Previdência Social no valor correspondente à estimativa de renúncia previdenciária decorrente da desoneração, de forma a não afetar o resultado financeiro da Previdência Social (art. 9º IV). (IBRAHIM. 2014, p. 249)

Nota-se que, as alterações provenientes da Lei 12.546/2011 causaram dificuldades no acompanhamento e avaliação do sistema tributário, como esclarece a Fundação ANFIP (ANFIP – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, 2013, p. 65):

A adoção de códigos NCM (Nomenclatura Comum do MERCOSUL) em lugar da CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas, associada à sequência de alterações normativas realizadas de forma precipitada, tende a aumentar a complexidade do nosso já complexo sistema tributário. Dessa forma, contribui para aumentar as dificuldades do contribuinte para se ajustar às modificações frequentes, impostas pelos órgãos tributários, para o cumprimento de suas obrigações acessórias. (ANFIP – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. 2013, p. 65)

A Associação Nacional dos Auditores Fiscais da receita Federal do Brasil (2013, p. 61) discorre sobre a dificuldade de controle que ocorre também em decorrência da burocracia, pois os produtos relacionados no Anexo I da lei nº 12.546/2011, já ultrapassaram a cifra de 4 mil códigos de classificação de mercadorias NCM e tende a aumentar as divergências de interpretações e as ações judiciais das empresas contra o fisco. Explica-se ainda que:

O uso de códigos NCM gera problemas também para o controle da arrecadação e para a fiscalização dos fatos geradores referentes à desoneração da folha de pagamentos, porque torna mais difícil a realização de análises comparativas entre contribuintes que exercem a mesma atividade econômica, pois nem todas as atividades enquadradas em uma mesma CNAE foram desoneradas. E as que foram desoneradas apresentam diferentes níveis de desoneração. (ANFIP. 2013, p. 61).

Devido a grande dificuldade de fiscalização criou-se a Comissão Tripartite de Acompanhamento e Avaliação da Desoneração da Folha de Pagamentos – CTDF, a variedade de atividades em que as empresas atuam dificulta o entendimento sobre como proceder em relação aos produtos desonerados e os que não estão incluídos na desoneração. Respondendo a estas dúvidas a Associação Nacional dos auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (2013, p. 60) afirma que;

O parágrafo primeiro do art. 9º da Lei nº 12.546/2011 estabeleceu também que, no caso de empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 7º e 8º, a contribuição de 1% sobre o faturamento incidirá somente sobre a parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas, ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do caput do referido artigo ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades ou à fabricação dos produtos não desonerados e a receita bruta total.

Considerando que a receita dessas duas parcelas, a ser apurada mensalmente pelas empresas, é variável porque na mesma cadeia haverá produtos que recolherão 20% sobre a folha de pagamentos e outros que pagarão 1% ou 2% sobre o faturamento, torna-se difícil mensurar o seu valor. A mesma

dificuldade pode ser prevista em relação à apuração do valor da mão de obra aplicada em processos ou atividades que fabriquem tanto produtos desonerados, quanto produtos não desonerados, dada a necessidade de separar a parcela da folha de pagamentos correspondente a cada um. (ANFIP – Associação Nacional dos Auudidores Fiscais da Receita Federal do Brasil. 2013, p. 60)

Interessante esclarecer que, quanto aos produtos importados fica estabelecido o adicional sobre a alíquota de Cofins-Importação, mas apenas sofrerão “cobrança adicional de Cofins as importações dos mesmos produtos industriais que, no caso de fabricação no país, estiverem tendo sua receita bruta tributada pela nova contribuição previdenciária”. (MINISTÉRIO DA FAZENDA – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. CARTILHA DA DESONERAÇÃO, 2012, p. 1)

2.3 Renúncia Previdenciária originada pela Desoneração da Folha de Pagamento

Torna-se indispensável esclarecer como deve ser entendido o cálculo do valor da renúncia previdenciária, que segundo a Receita Federal do Brasil é realizado da seguinte forma:

A renúncia previdenciária é calculada como a diferença entre o valor da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento que deveria ser recolhido caso não houvesse desoneração (deduzidos os pagamentos em GPS que continuam obrigatórios) e o valor da contribuição previdenciária sobre o faturamento efetivamente recolhido por meio de DARF. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL)

Quanto a estimativa da renúncia gerada através da desoneração da folha de pagamento, a Receita Federal apresenta alguns dados que podem ser visualizados no quadro 3

Quadro 3: Desoneração da Folha:

Estimativa da Renúncia

R\$ milhões

ANO	CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA [A]	PAGAMENTOS EFETUADOS			VALOR RENÚNCIA [E]=[A]-[D]
		SOBRE FOLHA GPS [B]	SOBRE FATURAMENTO DARF [C]	TOTAL [D]=[B]+[C]	
2012	12.753,09	6.034,53	3.102,86	9.137,39	3.615,69
2013	45.420,22	1.942,32	11.193,61	33.135,93	12.284,29

2014	26.650,82	11.828,70	6.966,54	18.795,24	7.855,57
------	-----------	-----------	----------	-----------	----------

Fonte: Adaptado da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/>

Estes dados demonstram que o valor da renúncia originada da desoneração da folha, entre os anos 2012 a 2014, foi maior até que o valor recolhido sobre o faturamento. Diante deste cenário a Associação nacional dos auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (2013, p. 66) afirma que a “desoneração em curso representou muito mais do que uma diminuição dos encargos que estão associados à folha de pagamentos das empresas. Ela foi também um grande processo de renúncia fiscal”.

Com a finalidade de mostrar outros estudos e abordagens sobre a Renúncia Previdenciária gerada da Desoneração, destaca-se aqui a atuação da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – ANFIP, que buscando uma resposta para o tema da pesquisa intitulada “Desoneração da Folha de Pagamentos Oportunidade ou Ameaça?”, expôs que, em 2011 a quantidade de empresas, com atuação nas diversas atividades econômicas, enquadradas na Lei 12.546/11 foi de “388.313 e o faturamento foi de 7.615.866 milhões; as Exportações atingiram 400.107 milhões e o faturamento sem exportações com o patamar de 7.215.758 milhões”.

Merece destaque a representatividade das exportações no faturamento, sendo “as indústrias de transformação, com 61,4%; indústrias extrativas, com 21,3% e comércio, com 12,6% do total” conforme informada pela Fundação ANFIP (2013, p. 20). Esses três segmentos somam 95,3% das exportações neste ano. Ainda segundo a Fundação ANFIP “as receitas de vendas ao exterior não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias substitutivas, incidentes sobre o faturamento”.

Contextualizando a análise do autor, percebe-se que com um percentual de 61,4% as indústrias de transformação, que possuem imunidade nas exportações “representam uma significativa redução na contribuição previdenciária patronal calculada sobre o faturamento”, Associação Nacional dos Auditores Fiscais da receita Federal do Brasil (2013, p. 20).

Em sua pesquisa a Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil - ANFIP (2013.p. 66)) completou que “há que haver pronto e efetivo ressarcimento aos cofres previdenciários”. Esta alegação está baseada nas seguintes informações:

A redução no valor da arrecadação previdenciária é de 49,2% (Tabela 17) para os segmentos econômicos incluídos no art. 7º. Para os abrangidos pelo art. 8º da Lei nº 12.546/2011 é de 37,7% (Tabela 22). Os valores dessas renúncias foram, respectivamente, de R\$ 4,48 bilhões e de R\$ 10,09 bilhões, totalizando R\$ 14,57 bilhões, a preços de 2011.

Esses valores, corrigidos pela variação média da contribuição patronal ocorrida entre 2008 e 2011, correspondem a R\$ 5,85 bilhões e a R\$ 13,19

bilhões, respectivamente, totalizando R\$ 19,04 bilhões para o conjunto dessas empresas, em valores correntes de 2013. (ANFIP – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. 2013, p. 66)

Outrossim, a Fundação ANFIP conclui que “o efeito dessa subtração de receitas, mesmo que dela não resultassem prejuízos para a Previdência Social, precisa ser analisado em conjunto”. (Disponível em: www.anfip.org.br).

Neste instante, cabe esclarecer que ao estabelecer a desoneração da folha de pagamentos através da lei 12.546/11, integrando o Plano Brasil Maior, o governo iniciou uma fase de muitas polêmicas na Previdência Social. Pois, mesmo afirmando que esta decisão tem como objetivos ampliar a competitividade da indústria nacional e estimular as exportações o que se percebe são contradições, pois a arrecadação previdenciária não cresce e as medidas de avaliação de todo o processo são prejudicadas com a burocracia e a falta de planejamento.

Outra contradição está no fato de que esta Lei impôs sobre o produto importado uma alíquota de COFINS- importação igual a alíquota sobre a receita bruta que a produção pagará a Previdência Social, acontece que na base de cálculo sobre o faturamento não entra as exportações, estas estão isentas.

Mediante este cenário o governo resolveu organizar uma Comissão chamada Tripartite, formada por membros do governo, representantes de trabalhadores e dos empresários com o objetivo de acompanhar os resultados econômicos e os impactos fiscais da medida. Esta comissão terá muito trabalho para fiscalizar, porque em se tratando da abrangência da desoneração a cota patronal, por exemplo, possui quatro hipóteses diversas, mas somente são dispensadas as contribuições patronais sobre a remuneração de empregados avulsos e contribuintes individuais.

Outra questão a observar é o caso da empresa ter mais de uma atividade, tendo que realizar o cálculo proporcional à sua receita bruta. Ainda mais agravante é o fato da adoção de códigos e nomenclaturas que ultrapassaram a cifra de quatro mil códigos de classificação de mercadorias, aumentando também a dificuldade do contribuinte para se ajustar as modificações frequentes, as divergências de interpretações e as ações judiciais.

Indispensável mencionar as empresas que possuem produtos que recolherão 20% sobre a folha de pagamento e outros que pagarão 1% ou 2% sobre o faturamento, sendo muito trabalhoso para todos os envolvidos. Não ficando atrás a dificuldade da apuração do valor da mão-de-obra quando da fabricação de produtos desonerados ou não, devido a imposição de se separar a folha de pagamento de cada caso. Esta ideia é esclarecida por Valcam (2014, p. 6)

Se uma empresa produzir tipos diferentes de produtos ou prestar diferentes tipos de serviços enquadradas na Lei pela atividade (não CNAE), sendo

apenas alguns deles elencados na Lei, então ela deverá proporcionalizar sua receita de acordo com os serviços/produtos enquadrados e não-enquadrados na Lei e recolher a contribuição previdenciária em duas guias:

Uma parcela sobre a receita (em DARF) e outra parcela sobre a folha (em GPS), reduzindo-se o valor das contribuições previdenciária a recolher, ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços ou à fabricação dos produtos e a receita bruta total. Nos meses em que não auferirem receita relativa às atividades previstas, as empresas deverão recolher as contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, sobre a totalidade da folha de pagamentos, não sendo aplicada a proporcionalização. (VALCAM. 2014, p. 6)

O Sistema da Previdência Social contempla vários benefícios que segundo Kliass (2015, p.1) são “aposentadorias por tempo e por idade e invalidez, pensões por morte do cônjuge, auxílio acidente, auxílio doença e outros. No entanto, mais de 90% dos gastos estão associados às aposentadorias e pensões”. Por isso é preocupante o descompasso temporal entre a renúncia mensal, originada pela desoneração da folha de pagamento, e a sua devida compensação pela União. Segundo dados da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (2013, p.63).

O valor da renúncia estimada no estudo inicial, para o ano de 2012, foi de R\$ 7,06 bilhões e o repasse do governo foi de apenas R\$ 3,7 bilhões, repasse este feito da seguinte forma: R\$ 1,8 bilhão em dezembro/12 e R\$ 1,9 bilhão em abril/13. Além de não repassar o valor correto, a União demorou a fazê-lo, afetando o fluxo de caixa da Previdência Social e os seus pagamentos. Em maio de 2013, o governo anunciou que a compensação da desoneração seria feita de forma mensal, mas equivalente aos quatro meses anteriores, ou seja, continua o descompasso temporal entre a renúncia mensal gerada e a sua devida compensação. Além disso, a União repassou, em maio, o valor de R\$ 634,6 milhões referente a janeiro/13, o que está abaixo do valor de renúncia de cerca de R\$ 800 milhões apurada pela RFB. (ANFIP - Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. 2013, p. 63)

As diferenças entre os valores referentes a estas renúncias e o tempo em que são realizadas as transferências, levando-se em conta ainda que são feitas a menor pela União, podem vir a comprometer o equilíbrio financeiro do Regime Geral de Previdência Social.

Analisando as diversas opiniões sobre o estabelecimento da lei 12.546/11, observou-se que não houve aceitação geral para sua urgência e esta ideia é confirmada por Kliass (2015, p.1) quando escreve:

Causa estranheza o empenho e a urgência para a aprovação do novo modelo. Tal como proposta até o momento, a desoneração apresenta-se, na verdade, como um sério risco para a sobrevivência do nosso regime de Previdência Social. As mudanças na pirâmide demográfica confirmada pelo Censo de 2010, o aumento da longevidade da população, a redução do número de jovens são todos fatores que estão na base de algumas alterações necessárias

nas regras atuais do sistema. No entanto, como se trata de transformações inter-geracionais, é recomendada prudência e embasamento de estudos sérios para a conformação das mudanças que assegurem a sustentabilidade do regime público num horizonte de longo prazo. (KLIASS. 2015, p. 1)

Em fim todos esperam que o governo adote um regime de contribuição previdenciária único, desburocratizado e muito bem planejado antecipadamente, levando-se em conta todas as atividades e setores, pois diminuindo as obrigações e complicações de códigos, poderá alcançar eficientes condições administrativas e operacionais.

Neste artigo de revisão, foram utilizados artigos eletrônicos, livros e todos os instrumentos necessários a uma pesquisa bibliográfica. Propõe-se incentivar uma reflexão crítica sobre o tema e sobre as decisões impactantes do governo em relação à Previdência Social.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Entre medidas provisórias e leis que modificam a maneira de recolher a tributação das empresas à previdência social, com a justificativa do governo de que elas teriam como objetivo o crescimento da produção, o que se percebe é uma série de conflitos administrativos, fiscais e até jurídicos. A substituição da contribuição previdenciária sobre a folha, pelo faturamento da empresa trouxe grandes perdas para a economia brasileira dada a importância dos benefícios previdenciários para esta.

A carga tributária no Brasil é alta e as empresas, principalmente as indústrias de exportação precisavam de incentivo para continuar produzindo. O governo com o objetivo de ampliar a competitividade da indústria nacional, estimular as exportações com a isenção da contribuição previdenciária e estimular a formalização do mercado de trabalho resolveu implantar a desoneração da folha de pagamento através da Lei 12.546/11. Todos os motivos estão perfeitamente corretos, porém as modificações ocasionadas assinalam que esta decisão merecia ser planejada anteriormente à sua implantação.

O impacto gerado por tais modificações contempla a redução da carga tributária, já que as exportações não incidem sobre a base de cálculo da contribuição previdenciária. Aliado a isso está o fato de que o valor referente à renúncia fiscal, que é a diferença entre a contribuição previdenciária sobre a folha e a contribuição sobre o faturamento da empresa, que seria ressarcido pela união, não tem sido transferido, nem em seu montante e nem tempo hábil, gerando grande perda financeira para o sistema previdenciário.

Não obstante a isso, surge a burocracia no controle dos códigos e nomenclaturas dos produtos onde incide a desoneração e a dificuldade de acompanhar, controlar e fiscalizar, já que algumas empresas possuem produtos desonerados e outros que não estão alencados a este processo.

Em suma, a desoneração da folha de pagamento quando colocada em prática gerou não só o desequilíbrio fiscal, como outros problemas que deverão ser solucionados pelo governo futuramente. Sendo assim, este estudo pretende ser uma contribuição para as futuras discussões sobre o tema.

REFERÊNCIAS

IBRAHIM. Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 19 ed. Rio de Janeiro. Impetus. 2014.

KLIASS. Paulo. **A Previdência e os Riscos da Desoneração**. Disponível em: <http://fsindical-rs.org.br/artigo>. Acesso em: 05/04/2015.

OLIVEIRA. Aristeu de. **Cálculos Trabalhistas**. 6 ed. São Paulo. Atlas. 2014.

PELLEGRINI. Josué. MENDES Marcos. **O que é desoneração da folha de pagamento e quais são seus possíveis efeitos?**. Disponível em: <http://www.brasil-economia-governo.org.br/2014/08/11>. Acesso em: 04/04/2015.

VALCAM. Eliane Carvalho. **Desoneração da Folha de Pagamento**. Disponível em: http://www.crcrs.org.br/arquivos/palestras/120214_desoneracao.pdf

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Desoneração da Folha de Pagamentos**. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br>. Acesso em: 24/04/2015

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – **Desoneração da Folha de Pagamentos**. Disponível em: <http://www.receita.gov.br>. Acesso em: 24/04/2015

FUNDAÇÃO ANFIP – ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Desoneração da Folha de Pagamentos**. Oportunidade ou Ameaça? Ano 2013. Disponível em: www.anfip.org.br. Acesso em: 29/03/2015.

Abstract

This paper reporting the theme Exemption Payroll: an approach about the financial impact to taxpayers. Given the current financial and fiscal situation in which our country finds this study has on the problem of how to mitigate the impacts of an economy on a steady slowdown, with a view to payroll tax relief. The main objective of this article is to conduct a study on the financial impacts to taxpayers and your reflexes to the current relief model of the payroll by Law 12,546 / 2011. The specific objectives, intends to present the course about the latest Interim Measures on the Exemption of Payroll, as well as analyze the tax effects resulting from changes in the Social Security Regime brought by Law 12,546 / 11 and also verify the financial impact caused by resignation pension originated from the Exemption of Payroll. Law 12,546 / 11 brings a new form of contribution by the employer's share, ie before the employer's contribution was paid in 20% of the leaf, and starting from then goes on to focus on the company's revenues with the percentage of 1% or 2% depending on the business activity. Important to note that what was employer pension reduction for companies that provide information technology services and information and communication technology, has been replaced by payment of a percentage of revenues, also reaching other sectors of the economy. The amount related to tax relief, which is the difference between the social security contribution on the sheet and the contribution of the company's revenues, which would be reimbursed by the union, has not been transferred, nor in its amount and neither timely, generating great loss financial to the pension system. Despite this, there is the bureaucracy in control of codes and classifications of products which focuses the exemption and the difficulty to monitor, control and monitoring, as some companies have unencumbered and other products that are not alencados this process. In short, the exemption from the payroll when put into practice generated not only the fiscal imbalance, as other problems that should be solved by the government in the future. Thus, this study is a contribution to future discussions on the subject. This bibliographic research work was used for books and other articles on the subject that served as the basis for this study.

Keywords: Exemption. Payroll. impacts

