

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE
A RECEITA BRUTA: UM ESTUDO DE CASO
EM UMA EMPRESA DO SETOR HOTELEIRO**

TRABALHO DE GRADUAÇÃO

**Edison Nonato
Denis Jean Reges Bastos**

**Santa Maria, RS, Brasil
2013**

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE
A RECEITA BRUTA: UM ESTUDO DE CASO
EM UMA EMPRESA DO SETOR HOTELEIRO**

**Edison Nonato
Denis Jean Reges Bastos**

Trabalho de Graduação apresentado ao Curso de Ciências Contábeis,
da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS),
como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^a. Msc. Otilia Denise Jesus Ribeiro

**Santa Maria, RS, Brasil
2013**

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Graduação em Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Trabalho de Conclusão de Curso

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE
A RECEITA BRUTA: UM ESTUDO DE CASO
EM UMA EMPRESA DO SETOR HOTELEIRO**

elaborado por
**Edison Nonato
Denis Jean Reges Bastos**

Como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA:

Otília Denise Jesus Ribeiro, Msc. (UFSM)
(Presidente/Orientadora)

Daniel Pereira. (UFSM)
(Membro)

Gésiner Manhago. (UFSM)
(Membro)

Santa Maria, 31 de julho de 2013.

AGRADECIMENTOS

Agradecemos primeiramente a Deus, que sempre esteve ao nosso lado conduzindo nosso caminho com amor e sabedoria, mostrando-nos sempre uma alternativa para os momentos difíceis.

As nossas indispensáveis e compreensivas famílias que sempre demonstraram confiança e paciência, e que acima de tudo ofereceram apoio e motivação para que a realização deste objetivo fosse alcançada.

A nossa orientadora Otília Denise Jesus Ribeiro, pela disponibilidade e atenção oferecida durante a realização deste trabalho, sobretudo pelo alto grau de profissionalismo aliada a paciência na condução do ensino durante todo o tempo que esteve presente.

Aos diretores da empresa, principalmente na pessoa da Gerente Financeiro a Sra. Ivana Wollmanm pelo profissionalismo e atenção disponibilizada, bem como pelos dados fornecidos da empresa para a concretização deste trabalho.

Por fim aos nossos professores e colegas, que ao longo do curso nos proporcionaram conhecimento e apoio nos momentos oportunos.

RESUMO

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE A RECEITA BRUTA: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DO SETOR HOTELEIRO

AUTORES: EDISON NONATO

DENIS JEAN REGES BASTOS

ORIENTADORA: OTÍLIA DENISE JESUS RIBEIRO

Data e Local da Defesa: Santa Maria, Julho de 2013.

O Governo Federal através do Plano Brasil Maior instituiu a alteração da base de cálculo das contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento, a denominada contribuição social previdenciária, com o objetivo de reduzir os encargos incidentes sobre a folha de pagamento. Esta medida surgiu através da Medida Provisória 540 de 2011 convertida na lei nº 12.546 de 2011, que passou a vigorar a partir de 14 de dezembro de 2011 e está prevista a sua vigência até 31 de dezembro de 2014. Além da redução dos encargos sobre a folha de pagamento almejada pelo governo, esta alteração evitaria o aumento de custos com mão de obra nos casos de novas contratações. A sistemática proposta pela **nova** legislação substitui a contribuição social tradicional de 20% sobre a folha de pagamento dos empregados e contribuintes individuais por um percentual que incide sobre a receita bruta das empresas, e possui caráter impositivo não sendo possível optar pela sistemática anterior, mesmo nos casos em que esta possa constituir-se de maneira mais onerosa para a empresa. Diante dessa nova realidade, este trabalho tem por objetivo verificar se a alteração da base de cálculo das contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento imposta pelo governo através da lei nº 12.546 de 2011 trouxe de fato redução de encargos previdenciários para as empresas abrangidas pela atual sistemática. A fim de atingir o objetivo proposto, foi realizado um estudo de caso em uma empresa do setor hoteleiro localizada na região central do estado do RS. A partir dos dados obtidos junto à empresa, foram realizadas as análises do cálculo das contribuições sociais de acordo com a atual e anterior legislação. Os resultados obtidos a partir dos dados analisados apontam diferenças no valor final da contribuição social previdenciária, e confirmam a redução do valor dessa contribuição pela sistemática da receita bruta como base de cálculo, no caso em estudo. Assim, o resultado apresentado reforça a importância e a necessidade de uma avaliação para cada caso contemplado pela nova legislação.

Palavras-chave: Folha de Pagamento; Contribuição Social Previdenciária; Receita Bruta.

ABSTRACT

Course Conclusion Work
Course of Accounting Science
Federal University of Santa Maria

CONTRIBUTIONS ON A GROSS: A CASE STUDY IN A BUSINESS SECTOR HOTELIER

AUTHORS: EDISON NONATO
DENIS JEAN REGES BASTOS
TEACHER SUPERVISOR: OTÍLIA DENISE JESUS RIBEIRO
Date and Place of the Defense: Santa Maria, July 2013.

The Federal Government through the Greater Brazil Plan instituted to change the basis for calculating social security contributions levied on the payroll, the so-called social welfare contribution, in order to reduce the burden imposed on the payroll. This measure came through Provisional Measure 540 2011 converted into law 12,546 of 2011 which became effective from 1st December 2011 and is expected to be effective until December 31, 2014. Besides reducing the burden on the payroll desired by the government, this amendment would prevent the increase in labor costs in the case of new hires. The methodology proposed by the new legislation replaces the traditional social contribution of 20% on the payroll of employees and individual contributors as a percentage levied on gross revenue, and has the enforcing is not possible to opt for the previous system, even in cases that may arise in a more burdensome for the undertaking. Given this new reality, this work aims to verify whether the change in the calculation basis of social contributions on payroll imposed by the government through law 12,546 of 2011 brought actually reducing social security charges for companies covered by the current system. In order to reach that goal, we conducted a case study on a company in the hospitality industry in the central region of RS. From the data obtained from the company, analyzes were carried out the calculation of social security contributions in accordance with the current and previous legislation. The results obtained from the analyzed data indicate differences in the final social welfare contributions, and confirm the reduction in the value of the contribution by the systematic and gross basis, in our case. Thus, the result presented here underscores the importance and need of an evaluation for each case covered by the new legislation

Keywords: Payroll; Social Security Contribution; Gross Income

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Faturamento mensal.....	39
Quadro 2 - Dados apresentados da empresa.	40
Quadro 3 - Contribuição social da empresa.	41
Quadro 4 - Contribuição social do risco de acidente de trabalho-RAT.	43
Quadro 5 - Contribuição social de terceiros.	44
Quadro 6 – Contribuições sociais da empresa.	45
Quadro 7 - Contribuição social da empresa sobre a folha de pagamento.	47
Quadro 8 - Contribuição social da empresa sobre a receita bruta.	49
Quadro 9 – Total de contribuição social da empresa sobre a receita bruta.	50
Quadro 10 - Contribuição social sobre as duas sistemáticas.	521
Quadro 11 – Total da contribuição social sobre as duas sistemáticas.....	52
Quadro 12 - Análise do total de contribuição social incorrida.	52
Quadro 13 - Análise mensal do total de contribuição social incorrida.	53
Quadro 14 – Representatividade da contribuição social.....	55
Quadro 15 - Percentual de economia.....	56

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	11
2.1 Plano Brasil Maior	11
2.2 Contribuições sociais	13
2.2.1 Contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta	14
2.3 Contribuições especiais	17
2.4 Seguridade social	19
2.5 Tributo	20
2.6 Contribuinte.....	22
2.7 Receita Bruta, receita ou faturamento	23
2.8 Contribuições sociais sobre a folha de salário.....	27
2.9 Desoneração da folha de pagamento	32
3 METODOLOGIA	34
3.1 Quanto à abordagem	34
3.2 Quanto aos procedimentos	35
3.3 Quanto aos objetivos.....	36
4 ANÁLISES E RESULTADOS.....	38
4.1 Descrição do campo de estudo	38
4.2 Levantamento dos dados	40
4.2.1 Contribuição social previdenciária da empresa	41
4.2.2 Contribuição social do risco de acidente de trabalho.....	42
4.2.3 Contribuição social de terceiros.	44
4.2.4 Demonstrativo da contribuição social previdenciária: folha de pagamento.	46
4.2.5 Demonstrativo da contribuição social previdenciária: receita bruta.....	48
4.3 Discussões dos resultados.	51
5 CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS.....	60

1 INTRODUÇÃO

Atualmente muitas empresas buscam a redução de seus custos para melhor estabelecimento do preço de venda de seus serviços ou produtos oferecidos no mercado pela razão do acompanhamento dos preços realizados pela concorrência, em virtude dos mercados serem altamente competitivos. Também há redução de custo para aumento da própria lucratividade, embora a redução de custos sobre seus produtos ou serviços, em alguns casos, não representa apenas um aumento do lucro, mas muitas vezes a própria continuidade da entidade.

Segundo estudos da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo-FIESP¹, os custos com insumos e a alta carga tributária imposta pelo governo brasileiro são os maiores desafios para a atividade empreendedora.

Outro estudo realizado pela KPMG Internacional (2011), uma das mais respeitadas empresas mundiais do setor de auditoria, revela que o Brasil se destaca negativamente na competitividade mundial não somente pelos valores de seus tributos, mas pela grande variedade de tributos presentes na legislação brasileira.

Em meio a gama de tributos existentes no Brasil se encontra as Contribuições Sociais Previdenciárias incidentes sobre a receita bruta e a folha de pagamento das empresas. Nesse sentido, muitos empresários criticam a forma como são cobradas as contribuições sociais, que exoneram seus custos sobre a folha de pagamento.

É sabido que a classe empresária clama por mudanças na legislação brasileira a fim de se reduzirem os custos incidentes sobre o salário dos empregados e possibilitar desta forma a realização de novos investimentos para a empresa.

Ainda segundo a FIESP¹, as justificativas para uma possível redução dos encargos sociais incidentes sobre a mão de obra, seria o aumento de contratações de novos funcionários, o que levaria a um maior aquecimento no mercado, refletindo-se em aumento no consumo; também estimularia os empregadores a ter todos os empregados registrados em conformidade com a lei, uma vez que o principal motivo do trabalho sem registro é o alto custo com encargos sociais.

¹ FIESP/DECOMTEC (2011). Encargos trabalhistas sobre a folha de salários e seus impactos no Brasil e no mundo. Disponível em: <http://www.fiesp.com.br/wp-content/uploads/2012/05/encargos-trabalhistas-e-impactos-no-brasil-e-no-mundo.pdf>

A legislação que instituiu as contribuições sociais previdenciárias no Brasil foi a lei nº 8.212 de 1991 que utiliza como base de cálculo a folha de pagamento dos empregados. A partir de 14 de dezembro de 2011 entrou em vigor a lei nº 12.546 que alterou a alíquota e institui a receita bruta como base de cálculo das contribuições previdenciárias para alguns setores da economia.

Dessa forma o presente trabalho justifica-se na comprovação de que a alteração da base de cálculo da contribuição social foi benéfica ou não para as empresas, visto a intenção do programa do governo federal de redução dos encargos sociais promovendo a desoneração da folha de pagamento das empresas. Reforça-se a relevância do estudo, pois a fase é de testes nessa nova sistemática, pois existe a possibilidade de ser prorrogada a data de vigência da sistemática atual de cálculo, que vai até 31 de dezembro de 2014.

Aliado a isso, é oportuno para os contribuintes realizarem as devidas análises posicionando-se contra ou a favor de uma possível prorrogação. Este trabalho ainda é de vital importância por contribuir como fonte de pesquisa para a empresa, além de agregar informações para outros profissionais das áreas do Direito e Contabilidade bem como para gestores financeiros.

É nesse contexto que surge o seguinte questionamento: A alteração na alíquota e base de cálculo das contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento introduzida pela lei nº. 12.546 de 2011 proporcionou redução do custo com encargo previdenciário incidente sobre a mão-de-obra para as empresas?

Para responder a esta problemática, o presente trabalho teve como objetivo geral investigar se houve a redução no valor das contribuições sociais a partir da alteração de sua base de cálculo e alíquota. Especificamente pretende-se: a) analisar a legislação do cálculo da contribuição social previdenciária após a aprovação da lei nº 12.546 de 2011 comparando com a legislação anterior a mudança legislativa; b) efetuar o levantamento dos dados necessários para a realização do cálculo das contribuições sociais sob a sistemática da lei nº 8.212, de 1991 e da lei nº 12.546, de 2011; c) fazer a comparação dos valores obtidos a partir do cálculo das contribuições sociais previdenciárias conforme as sistemáticas abrangidas pelas Lei 8.212 de 1991 e Lei 12.546 de 2011.

A fim de alcançar os objetivos propostos, o presente estudo caracteriza-se como pesquisa qualitativa utilizando-se do procedimento de estudo de caso que foi

realizado em uma empresa do setor hoteleiro contemplada pela mudança da base de cálculo da contribuição social previdenciária instituída pela lei nº 12.546 de 2011.

Quanto à estrutura, o trabalho será dividido nos seguintes capítulos: no capítulo inicial estará disposta a introdução com a contextualização da pesquisa e apresentação do problema, objetivos e a justificativa que nortearam a realização do trabalho. No capítulo dois estará o referencial teórico sobre os aspectos relevantes para fundamentar o desenvolvimento prático do objetivo proposto no trabalho. No capítulo três será apresentada a metodologia de pesquisa utilizada. O capítulo quatro abordará o estudo de caso, onde serão expostos os resultados encontrados a partir da análise dos dados necessários nos cálculos das contribuições sociais das duas sistemáticas de cálculo. Por fim, no capítulo cinco encontrar-se-á a conclusão do trabalho com a demonstração do cumprimento dos objetivos inicialmente propostos.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Neste capítulo será disposta a pesquisa bibliográfica que tem por objetivo dar sustentação teórica à pesquisa, através dos aspectos teóricos conceituais necessários para a compreensão do estudo e dos fenômenos que serão apresentados no estudo de caso.

2.1 Plano Brasil Maior

Instituído pelo Decreto nº 7.540, de 2011 o Plano Brasil Maior estabelece a política industrial, tecnológica, de serviços e de comércio exterior para o período de 2011 a 2014. Focando no estímulo à inovação e à produção nacional para alavancar a competitividade da indústria nos mercados interno e externo, o país se organiza para dar passos mais ousados em direção ao desenvolvimento econômico e social de acordo com a cartilha do plano na página da internet (<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7540.htm>. Acesso: 26 mar. 2013).

Conforme consta na cartilha, o desafio do Plano é dividido em dois objetivos principais: primeiro sustentar o crescimento econômico, inclusive dentro de um contexto econômico adverso; segundo sair da crise internacional em melhor posição do que entrou o que resultaria numa mudança estrutural da inserção do país na economia mundial.

Para tanto, o Plano busca, através da mobilização de suas forças produtivas para inovar, competir e crescer, aproveitar competências presentes nas empresas, na academia e na sociedade, construindo um país mais próspero e inclusivo, conforme consta na cartilha. Esta ainda revela que o Plano Brasil Maior integra instrumentos de vários ministérios e órgãos do Governo Federal cujas iniciativas e programas se somam num esforço integrado e abrangente de geração de emprego e renda em benefício do povo brasileiro. Ainda expõe que o foco está na inovação e

no adensamento produtivo do parque industrial brasileiro, objetivando ganhos sustentados da produtividade do trabalho.

Conforme está exposto na cartilha do Plano Brasil maior, o Plano organiza-se em ações sistêmicas e setoriais. As sistêmicas são voltadas para a eliminação de gargalos e o aumento da eficiência produtiva da economia como um todo. As ações setoriais, definidas a partir de características, desafios e oportunidades dos principais setores produtivos, estão organizadas em cinco blocos que ordenam a formulação e a implementação de programas e projetos, conforme a cartilha contida em seu site.

O Plano ainda estabelece um conjunto inicial de medidas, que serão complementadas ao longo do período 2011-2014, a partir do diálogo com o setor produtivo. Entre elas destacam-se: (i) Desoneração dos investimentos e das exportações; (ii) Ampliação e simplificação do financiamento ao investimento e às exportações; (iii) Aumento de recursos para inovação; (iv) Aperfeiçoamento do marco regulatório da inovação; (v) Estímulos ao crescimento de micro e pequenos negócios; (vi) Fortalecimento da defesa comercial; (vii) Criação de regimes especiais para agregação de valor e de tecnologia nas cadeias produtivas e; (viii) Regulamentação da lei de compras governamentais para estimular a produção e a inovação no país conforme o exposto na cartilha do Plano.

O Governo Federal desde então já adotou várias ações a fim de atingir os objetivos propostos por meio das medidas acima. Entre as medidas de desoneração dos investimentos, o Governo Federal introduziu a desoneração da folha de pagamento para vários setores da indústria brasileira através da Medida Provisória nº 540, de 2011 convertida na lei nº 12.546, de 2011, aumentando posteriormente o rol das empresas beneficiadas com a desoneração de seus encargos sociais através de novos decretos e medidas provisórias.

O Plano Brasil Maior, tendo como um de seus objetivos, a desoneração da tributação em diversos setores econômicos, inseriu como uma das medidas de ação para atingimento de tal objetivo, a desoneração da folha de pagamento através da substituição das contribuições sociais calculadas sobre a folha de pagamento elencadas nos incisos I e III do art. 22 da lei nº 8.212, de 1991 substituídas pelos art. 7º e 8º da lei nº 12.546, de 2011, agora calculadas sobre a receita bruta.

2.2 Contribuições sociais

As Contribuições Sociais tidas como subespécies das Contribuições Especiais, são tributos, pois possuem natureza tributária na forma do art. 149 e 195 da Constituição da República Federativa do Brasil – CF/88

A base normativa das contribuições sociais está disposta no art. 149 da CF/88, e tem como competência para sua constituição a União, não devendo incidir sobre as receitas de exportação, incidirão sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; além de que poderão ter alíquotas ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação, e nos casos de importações o valor aduaneiro. A sua alíquota poderá ser específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

Elas são modalidades tributárias utilizadas como instrumento da União Federal que se propõe a captar recursos financeiros para custear as despesas advindas das políticas públicas com as quais se implementa o “Estado Social”.

De acordo com a Carta Magna, as contribuições sociais possuem a finalidade de financiar a própria seguridade social, podendo ser subdivididas ou categorizadas em duas espécies: as contribuições sociais ordinárias e as contribuições sociais residuais. As contribuições ordinárias da seguridade social são aquelas que já estão apresentadas e definidas na Constituição, ou seja, “O Constituinte” listou as contribuições que devem ser cobradas para que gerem as receitas esperadas para o financiamento da seguridade social. Elas estão na Lei Maior conforme os incisos I a IV do art.195.

Já as contribuições sociais de seguridade social residual são aquelas previstas no parágrafo quarto do mesmo art. 195 da CF/88 correspondendo às contribuições sociais que a União, caso julgue necessário, poderá eventualmente criar a fim de custear a seguridade social além das que já estão previstas ordinariamente na Constituição.

As receitas arrecadadas na forma de contribuições do art. 195 da CF/88 irão carrear recursos para um orçamento próprio, qual seja o Orçamento da Seguridade social, compreendido na Lei Orçamentária Anual da União, na forma do art. 165, §5, III da CF/88.

Por fim, as bases econômicas previstas constitucionalmente para incidência das contribuições para a seguridade social são: a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados a qualquer título à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; a receita ou o faturamento; o lucro; a remuneração do empregado trabalhador; concurso de prognóstico; e, do importador, nos termos dos incisos I a IV do art.195 da CF/88.

2.2.1 Contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta

A lei orgânica da seguridade social sofreu várias alterações desde sua criação, mas a partir do ano de 2011, com a introdução pelo Governo Federal de um plano de crescimento econômico nacional chamado Plano Brasil Maior, foi criada a Medida Provisória nº 540, de 2011 e convertida na lei nº 12.546, de 2011. A alteração ocorreu de acordo com os artigos 7º e 8º da lei nº 12.546, de 2011 na qual realizou a substituição da contribuição social sob a forma dos incisos I e III da lei nº 8.212, de 1991 (Lei Previdenciária) sendo estas alterações realizadas de maneira parcial, total e gradual.

A substituição ocorre de maneira gradual no que se refere ao tempo de adesão, pois o início de vigência desta sistemática para alguns setores, bens e atividades ocorrem em períodos diferentes de outros setores, bens e atividades conforme lei nº 12.546, de 2011. Mas a substituições é total no que se refere à mudança total de base de cálculo, substituindo a folha de salários pela receita bruta segundo esta mesma lei.

A substituição ocorre de maneira parcial quando diz respeito à alteração da contribuição social apenas no que se refere aos incisos I e III da lei previdenciária, ficando inalteradas as demais contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta das empresas. A lei nº 12.546, de 2011 também sofreu várias alterações como a feita pela Medida Provisória nº 601, de 2012 que alterou as alíquotas; também pela lei nº 12.715, de 2012 que incluiu setores e atividades sobre os quais repousa as alíquotas da contribuição social além de também alterar alíquotas e realizar vetos do texto original.

A lei nº 12.546, de 2011 é denominada usualmente por “Contribuição social pela receita bruta” e passou a ser praticamente regulamentada pela lei nº 12.715, de 2012. Ainda ocorreram mais algumas redações e inclusões como a Medida Provisória nº 612, de 2013. Esta contribuição social pela receita bruta no art. 7º e 8º traz uma nova alíquota e base de cálculo, sendo estas alíquotas diferenciadas de acordo com a atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. A alíquota da contribuição social a incidir sobre a receita bruta, no caso do setor de hotelaria, é de dois por cento (2%), segundo o inciso II do art. 7º da lei nº 12.546, de 2011.

Outra mudança é a que diz respeito à retenção da contribuição social quando da contratação de empresas para a execução de serviços mediante cessão de mão de obra, que segundo a forma definida pelo art. 31 da lei nº 8.212, de 1991 retém 11% do valor da nota fiscal expedido pela empresa prestadora do serviço, sendo este percentual diferente quando se trata da contribuição pela receita bruta, pois o artigo nº 8 da lei nº 12.546, de 2011 no parágrafo quinto diz que à empresa contratante deverá reter 3,5% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

Quanto à classificação contábil, no momento em que a contribuição social passa a ser um tributo sobre receitas de bens e serviços, deverá ela ser deduzida das receitas, pois a receita e as despesas relacionadas à mesma transação são reconhecidas simultaneamente; esse processo está vinculado ao princípio da confrontação das despesas com as receitas (regime de competência) de acordo com a NBC TG 30 do Conselho Federal de Contabilidade.

Desta forma a contribuição previdenciária sobre a receita bruta deve ser escriturada na contabilidade como dedução de vendas conforme fundamentação com base no art. 344 do decreto nº 3.000, de 1999, do art. nº 50 da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil - IN RFB nº 390, de 2004 e das receitas que versa a NBC TG 30.

Quanto ao pagamento da contribuição social previdenciária, houve mudança nesta obrigação com o advento da contribuição pela receita bruta. Segundo o Ato Declaratório Executivo da Receita Federal do Brasil nº 33, de 2013 a obrigação passa a ser recolhida por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), com o código número 2985 que é a Contribuição Previdenciária sobre receita bruta para empresas prestadoras de serviços de tecnologia da informação

(TI) e tecnologia da informação e comunicação (TIC) e o código número 2991 que é utilizado para a Contribuição Previdenciária sobre receita bruta das demais empresas e atividades.

Diferentemente do exposto acima o recolhimento da contribuição previdenciária das empresas sobre a folha é em geral recolhida por Guia da Previdência social (GPS), juntamente com a contribuição do empregado segundo a lei nº 8.212, de 1991. O pagamento da contribuição previdenciária deverá ser recolhido até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência segundo o art. 30 da lei nº 8.212, de 1991.

Quanto às obrigações acessórias a instrução normativa RFB nº 1.252, de 2012 tornou obrigatória à geração de arquivo da Escrituração Fiscal Digital das contribuições, a partir do ano calendário de 2012 para as empresas no lucro real, não apenas para as pessoas jurídicas contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS, mas também para os contribuintes da contribuição previdenciária.

Continuará também na nova sistemática as obrigações acessórias contidas no art. 32 da lei nº 8.212, de 1991 como a preparação da folha-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, bem como o dever de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, além do montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, devendo serem apresentadas até o dia 30 de abril do ano seguinte ao encerramento do exercício, conforme lei nº 8.212, de 1991. As obrigações acessórias inseridas no Capítulo 03 da Instrução Normativa da RFB nº 971, de 2009 nos Art. 46 em diante:

- I - inscrever, no RGPS, os segurados empregados e os trabalhadores avulsos a seu serviço, observado o disposto no § 1º;
- II - inscrever, quando pessoa jurídica, como contribuintes individuais no RGPS, a partir de 1º de abril de 2003, as pessoas físicas contratadas sem vínculo empregatício e os sócios cooperados, no caso de cooperativas de trabalho e de produção, se ainda não inscritos;

Por fim cabe destacar que as empresas do simples nacional não estão inseridas nesta modalidade da lei nº. 12.546, de 2011. Segundo a Receita Federal na solução de consulta nº 70, de 2012 diz:

Às empresas optantes pelo Simples Nacional, cujos segmentos tenham sido contemplados pelo art. 7º da Medida Provisória nº 540, de 2011, e pelo

art.7º da Lei nº 12.546, de 2011, não se aplica o regime substitutivo de desoneração da folha de salários e havendo interesse da pessoa jurídica de recolher as contribuições na formado regime substitutivo, ela deverá solicitar sua exclusão do Simples Nacional, considerando que não é possível a utilização de regime misto, com incidência concomitante, da Lei Complementar nº 123, de 2006 e das normas que regulam o regime substitutivo de desoneração da folha de pagamento.

Quanto à base de cálculo da contribuição social sobre a sistemática da receita bruta, segundo vem exposto nos artigos números 7º ao 9º da lei nº 12.546, de 2011, é necessário realizar a soma de todas as receitas da venda de bens e serviços das atividades enquadradas e excluir as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos (desde que anteriormente já tenham sido tributados pela contribuição social).

Também são excluídas as receitas de exportações bem como o imposto sobre produtos industrializados caso incluído na receita bruta.

O imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação também deve ser excluído quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

A nova lei ainda destaca que as receitas não devem ser trazidas a valor presente conforme está exposto na lei nº 6.404, de 1976.

Também segundo o art. 9º da lei nº 12.546, de 2011 a incidência da contribuição sobre o décimo terceiro salário continua, mas apenas relativamente aos meses anteriores ao período de desoneração da contribuição.

Deste modo, mante-se a incidência da alíquota referente à contribuição social em 20% sobre a folha, aplicada de forma proporcional sobre o décimo terceiro salário.

2.3 Contribuições especiais

A contribuição social é uma subespécie de contribuição especial.

As contribuições especiais são tributos por constituírem receitas públicas derivadas, compulsórias, previstas em lei e devidas de conformidade com as materialidades sendo a competência de sua instituição, salvo exceções (Estados,

Distrito Federal e os Municípios que também podem instituir a contribuição), somente da União, em conformidade com o § 1º do art. 149 da Carta Magna:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Logo de acordo com o fim para o qual os recursos são destinados, a Constituição Federal segrega com base nos artigos 149 e 149-A, quatro espécies respectivamente:

- Contribuições Sociais que são divididas em:
 - a) Contribuições Sociais de Seguridade social destinada à saúde, previdência e assistência social.
 - b) Contribuições Sociais Gerais que abrange outros focos do Estado Social.
- Contribuições Profissionais que são utilizadas para custear e manter as entidades representativas de classes.
- Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico que são utilizadas para custear as despesas da União quando esta desenvolve ações de intervenção para o domínio econômico.
- Contribuições de Iluminação Pública – CIP que são utilizadas pelos municípios e pelo Distrito Federal para custear os gastos com a iluminação pública das ruas e vias.

A característica fundamental dessa espécie de tributo é a destinação do produto da arrecadação a uma finalidade do Estado. Sendo esse vínculo entre finalidade estatal e produto arrecadado imprescindível para caracterização e validade do tributo.

2.4 Seguridade social

A seguridade social é regida pelos princípios da universalidade da cobertura e do atendimento, da igualdade ou equivalência dos benefícios, da unidade de organização pelo Poder Público e pela solidariedade financeira, uma vez que é financiada por toda a sociedade.

A CF/88 em seu título VIII (da Ordem Social) traz entre os artigos 194 a 204, a base da regulamentação da seguridade social no Brasil, discorrendo sobre os direitos sociais dos cidadãos que são a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma da CF/88.

A seguridade social é um dos instrumentos disciplinados pela ordem social, que possui por base o primado do trabalho e como objetivo o bem-estar social e a justiça social.

Segundo o art. 194 da CF/88 “a seguridade social é um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinada a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”. Ela garante a proteção social ao indivíduo que dela necessitar.

Segundo no Art.195 está inserido quem financiará este sistema:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Percebe-se que a seguridade social é uma política pública que tem como meta a proteção da cidadania, e que será financiada por toda a sociedade e das seguintes contribuições sociais conforme a CF/88: do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei; do trabalhador e dos demais segurados da previdência social; sobre a receita de concursos de prognósticos; e do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Também é importante frisar que a seguridade é formada por três pilares: previdência social, assistência social e a saúde segundo o caput do Art. 194 da CF/88.

A previdência social sendo um dos pilares da seguridade social possui como função, segundo o art. 3 da lei nº 8.212, de 1991, a garantia de uma renda ao segurado-contribuinte quando este perder sua capacidade de trabalho por diversos motivos como: a cobertura dos eventos advindos de doenças; invalidez; morte e idade avançada; proteção à maternidade, especialmente à gestante; proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário; salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda; pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes.

Um dos princípios da previdência social segundo o art. 3º letra “a” da lei nº. 8.212, de 1991 é a universalidade de participação nos planos previdenciários mediante contribuição.

Ou seja, é necessário contribuir para valer-se da previdência social, sendo que esta é universal a todos que com ela contribuírem.

Quanto à saúde, segundo o art. 2 da lei nº 8.212, de 1991, esta é um direito de todos, e um dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos bem como ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação. Este mesmo artigo diz ainda que “o acesso à saúde é universal e gratuito”.

Outro pilar da seguridade social, a assistência social, segundo o art. 4º da lei nº. 8.212, de 1991, é uma política social que provê o atendimento das necessidades básicas, traduzidas em proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice e à pessoa portadora de deficiência, independentemente de contribuição à Seguridade Social.

Portanto o único benefício da seguridade social que só dá direito a quem contribui, é o da previdência social.

2.5 Tributo

Para saber se a contribuição social pode ser considerada um tributo, é necessário valer-se dos conceitos jurídicos de tributo.

Através do previsto no art. 5º da lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), os tributos são divididos em impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Em uma primeira análise do enunciado na frase anterior a contribuição social não figura como tributo, pois não está inserida nos três tipos de tributos.

Porém a própria Constituição Federal possui outras exações em seu texto constitucional que comprovam a existência de outras espécies tributárias que não somente impostos, taxas e contribuições de melhoria. É o caso da instituição pela União dos empréstimos compulsórios no art. 148 e das contribuições especiais no art. 149 que deverão estar de acordo com os princípios tributários que estão contidos no art. 150 e que também se aplicam aos tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria):

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Portanto tanto os tributos do art. 5º do CTN quanto aos empréstimos compulsórios e as contribuições de melhoria, devem necessariamente por força da constituição, observar o disposto nos art. 150, incisos I e III.

Assim num primeiro momento as contribuições especiais (consequentemente as contribuições sociais) não existiam no Código Tributário Nacional, mas, após a Constituição Federal de 1988, passaram a ser também classificadas como tributos em vista de as contribuições especiais também terem de obedecer aos princípios tributários do art. 150 da Constituição.

Concordando com o explanado acima, Chimenti (2003) relata que “inúmeros doutrinadores consideram o empréstimo compulsório e as contribuições sociais como espécies do gênero tributário”.

Portanto, as contribuições especiais são, sem sombra de dúvida, tributos uma vez que devem necessariamente obedecer ao regime jurídico tributário, isto é, aos princípios que informam a tributação no Brasil.

Logo também se aplica as contribuições especiais o conceito de Tributo de acordo com o CTN em seu Art. 3º:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em Lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

As contribuições especiais também deverão atender ao princípio da legalidade, não sendo fruto de ato ilegal além de ser instituída na forma de lei, sendo cobrado mediante atividade administrativa do estado.

2.6 Contribuinte

Neste tópico é apresentado o conceito de contribuinte, e quem são os contribuintes da contribuição social. No que se trata das contribuições sociais segundo a CF/88 são contribuintes a empresa e a entidade a ela equiparada na forma da lei, o empregador e os trabalhadores.

Segundo consta nos art.128 a 138 do CTN, contribuinte é o sujeito passivo direto da obrigação tributária. Ele tem obrigação direta pelo pagamento do tributo. Sua capacidade tributária é objetiva, pois decorre da lei e não de sua vontade. Esta capacidade independe da capacidade civil e comercial do contribuinte. Assim o contribuinte é a pessoa física ou jurídica que tem relação direta com o fato gerador.

É considerado sujeito passivo da contribuição social, ou seja, aquele que financia este sistema, os trabalhadores, empregadores, empresas e entidades a elas equiparadas na forma da lei, conforme o art. 195 da Constituição Federal.

Concordando com o exposto acima, no art. 11 da lei nº 8.212, de 1991 também são citados os contribuintes sobre a qual recai a contribuição social respectivamente: as empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; as dos empregadores domésticos; a dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário de contribuição; a das empresas incidentes sobre faturamento e lucro; e por fim as incidentes sobre as receitas sobre concursos de prognósticos.

É importante destacar o conceito de empresa, por estar inserida como um dos contribuintes da contribuição social.

Segundo Coelho (2010), A diferença entre empresário e empresa é que o primeiro exerce profissionalmente uma ou mais atividades econômicas de forma organizada, sendo que a empresa é esta atividade. Ainda o autor lembra que a empresa enquanto atividade, não se confunde com o sujeito(s) de direito que a explora, no caso o empresário ou os sócios, além de frisar que não se pode confundir a empresa com o estabelecimento em que a atividade é desenvolvida. O conceito correto é denominado de estabelecimento empresarial. Lembrando que o Código Civil de 2002 não define o que seja "empresa", cabendo essas definições à doutrina jurídica.

Para os efeitos tributários da contribuição previdenciária a lei nº 12.546, de 2011 corrobora com o conceito de empresa em seu art. 9º:

VII - para os fins da contribuição prevista no caput dos arts. 7º e 8º, considera-se empresa a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, devidamente registrado no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso.

Todos estes agentes elencados pela lei acima, na medida em que são considerados possuidores do “elemento empresa”, não poderão omitir-se da contribuição social quando a existência do fato gerador recair-lhes sobre sua atividade econômica, bens ou setor.

2.7 Receita Bruta, receita ou faturamento

Em razão da contribuição social passar a incidir sobre a receita bruta, a partir da vigência da lei nº. 12.546, de 2011, é necessário obter o entendimento dos conceitos de receita bruta, receita e faturamento.

Para tanto um breve relato histórico destes devem ser abordados. A CF/88 em seu artigo 195 inciso I, b, antes da nova redação dada pela Emenda Constitucional nº. 20 de 1998, determinava que as contribuições sociais dos

empregadores deviam ser calculadas conforme a base de cálculo incidente sobre: a folha de salários, o faturamento e o lucro. Com a E.C nº 20, de 1998 foi alterado e ampliado o inciso I, b, que passou a ser “a receita ou o faturamento” permitindo o uso da receita ou o faturamento como base das contribuições sociais.

Para fins de base de cálculo do PIS e da COFINS, sujeito ao regime cumulativo, o conceito legal de faturamento foi definido pela lei nº 9.718, de 1998 como sendo a receita bruta decorrente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Posteriormente a lei nº 10.637, de 2002, que instituiu o regime não cumulativo das contribuições sociais sobre o faturamento ampliou ainda mais a base de incidência das Contribuições ao PIS e a COFINS através da extensão do conceito de faturamento relatando que o faturamento é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, e não somente a receita bruta:

A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.
§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Conforme o exposto na Resolução CFC nº. 1.412, de 2012 através das Normas Brasileiras de Contabilidade Gerais (NBC TG 30 – Receitas) o significado de receita é descrito como:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionado às contribuições dos proprietários.

Percebe-se claramente que a receita irá agregar benefícios econômicos para a entidade bem como simultaneamente altera o patrimônio líquido para mais.

Segundo define a referida norma “a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades”.

Outro fator relevante é que estes benefícios econômicos devem ter como origem um esforço econômico realizado de suas próprias atividades. Já no que se refere às quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado esta referida norma revela que “não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido”. Logo são excluídos da receita. O fim dado a estes benefícios vão para outras entidades que não a própria. Irão aumentar o patrimônio líquido de outra entidade.

Da mesma forma que ocorre com os tributos, na relação de agenciamento (entre o principal e o agente), a norma citada anteriormente diz o seguinte:

[...] os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes dos montantes arrecadados pela entidade (agente), em nome do principal, não resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade (agente), uma vez que sua receita corresponde tão-somente à comissão combinada entre as partes contratantes.

Em verdade, o vocábulo receita tem uma acepção técnica e econômica inconfundível, porquanto é gênero do qual derivam diversas espécies. A legislação do imposto sobre a renda decreto nº 3.000, de 1999 define receita bruta como:

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços 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 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Receita Líquida

Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º).

Este conceito de receita bruta está de acordo com o conceito de receita da norma contábil. Cabe destacar que o resultado auferido nas operações de conta alheia é a comissão que a entidade ganha, por transacionar operações que não as suas próprias operações. Se não existir ganho algum por esta transação, não há de se dar o tratamento de receita, pois se trata de mero depositário.

A norma contábil mencionada anteriormente não diz respeito ao significado de receita bruta, mas apenas ao significado de receita. Já a legislação do imposto de

renda não menciona receita, mas sim receita bruta. Comparando as citações tanto da Norma quanto da Legislação, vê-se que a receita bruta se refere as receitas próprias da venda de bens e serviços, e resultados auferidos nas operações de conta alheia. Receita bruta está de acordo com o princípio do reconhecimento da receita, mas é espécie de receita e não gênero. Porém é gênero das receitas da venda de bens e serviços além dos resultados auferidos nas operações de conta alheia.

Para não existir dúvidas a respeito da incidência da contribuição social sob a receita bruta que a lei nº 12.546, de 2011 trata no art. 7º e 8º, ao substituir a incidência da contribuição social calculada sobre a folha de salários a Receita Federal emitiu o Parecer Normativo nº 3, de 2012, relatando que:

10. Por didático, remete-se à compilação das normas relativas à receita bruta existentes no arcabouço normativo do citado imposto efetuada pelo art. 279 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que o regulamenta:

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços 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 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

Parágrafo único. “Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.”

12. Portanto, forçoso concluir-se que, para determinação da base de cálculo da contribuição substitutiva a que se referem os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011 , a receita bruta 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.

13. Por outro lado, acerca das exclusões da base de cálculo da contribuição substitutiva em exame não é necessário elaborar qualquer integração normativa por via interpretativa, pois as normas de regência estabeleceram expressamente as possibilidades de exclusão, conforme disposições do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011 , compiladas no inciso II do art. 5º do Decreto nº 7.828, de 16 de outubro de 2012 , que regulamenta a referida 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;

Percebe-se claramente que o parecer normativo contempla o mesmo entendimento decorrente da legislação do imposto de renda, prevista no decreto nº 3.000, de 1999.

Portanto conclui-se que a contribuição sobre a receita bruta, é incidente apenas sobre a receita da venda de bens por conta própria, bem como a receita decorrente da prestação de serviços em geral, além do resultado auferido nas operações de conta alheia, não confundindo com o conceito de receita e faturamento previsto na lei nº 10.637, de 2002.

2.8 Contribuições sociais sobre a folha de salário

As contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento podem ser divididas em tipos, levando-se em consideração a legislação previdenciária.

A Contribuição social das empresas, por ser uma contribuição social destinada ao custeio da seguridade social arcada pelas empresas ou equiparada a estas não optantes pelo Simples Nacional possui sua base legal amparada no capítulo IV (DA CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA) da lei orgânica da seguridade social, lei nº 8.212 de 1991.

Esta espécie de contribuição também é denominada como uma contribuição social previdenciária, pois atende aos objetivos da previdência social, que se contempla como um dos pilares do sistema maior designado seguridade social.

Esta denominação de contribuição social para contribuição social previdenciária não contraria a legislação, pois de acordo com o que diz a IN nº 971, de 2009 da Receita Federal do Brasil-RFB:

Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:

I - 20% (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 lhes prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 57;

Consoante com as legislações acima e também do que diz o inciso I e III do art. 22 da lei orgânica da seguridade social, a empresa deve recolher a contribuição social aplicando o percentual de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, avulsos e contribuintes individuais.

Outra contribuição social que possui como base de cálculo a folha de salário é a contribuição referente ao Risco de Acidente do Trabalho – RAT.

Esta da mesma forma que a anterior, também está expressa na lei nº 8.212, de 1991, conforme exposto no inciso dois do art. 22.

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

Deste modo, ressalta-se que esta contribuição também é chamada de contribuição previdenciária além de social, pois a lei nº. 8.212, de 1991 citada no inciso acima dispõe sobre os planos de benefícios da Previdência social além do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

O Risco de Acidente do Trabalho é outra contribuição a cargo exclusivo da empresa sobre a folha de pagamento destinado à cobertura de eventos resultantes de acidente do trabalho.

O grau de risco que cada empresa está enquadrada é determinado pelo Código de Atividade Econômica constante no Cartão de Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ. Este código consta em uma tabela de Classificação Nacional de Atividade Econômica divulgada pelo Ministério do Trabalho, de acordo com a média apurada nos registros dos Acidentes de Trabalho.

Outra contribuição social que utiliza a folha de pagamento como base de cálculo para seu valor é a contribuição social que é descontada dos empregados. Esta é conhecida como “INSS dos empregados” e está prevista na alínea “c” do parágrafo único do art. 11 da lei nº. 8.212, de 1991.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

- a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; (Vide art. 104 da lei nº 11.196, de 2005)
- b) as dos empregadores domésticos;
- c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;

(Vide art. 104 da lei nº 11.196, de 2005)

d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;

e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.

A Instrução Normativa RFB nº 971 de 2009 em seu art. 54 confirma o salário de contribuição como base de cálculo da contribuição para os segurados do Regime Geral de Previdência social dispondo sobre as normas gerais de previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência social.

Assim, todos os meses a contribuição é descontada da folha de pagamento dos empregados da empresa. O valor do INSS descontado do empregado possui um limite máximo de valor e suas alíquotas são 8%, 9% e 11% respectivamente de acordo com as faixas de salários, que estão dispostas na Instrução Normativa nº 971, de 2009 da Receita Federal do Brasil. Estas são periodicamente atualizadas e publicadas conforme o exposto no art. 63 da lei nº 8.212, de 1991.

Para o correto entendimento da base de cálculo da contribuição social dos incisos I e III do art. 22 da lei nº. 8.212, de 1991, é necessário saber sobre quais pagamentos ou créditos efetuados aos segurados incide o percentual de 20%. A remuneração está inserida no salário de contribuição conforme o art. 28 da lei nº 8.212, de 1991:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados 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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Ou seja, salário de contribuição é a remuneração auferida, que por sua vez é a totalidade dos rendimentos auferidos. Porém por força desta mesma lei, algumas percepções não são consideradas como salário de contribuição, logo também não são remunerações para fins da contribuição social.

O salário maternidade segundo esta lei, também é considerado salário de contribuição. Lembrando que o limite mínimo do salário de contribuição deve ser o corresponde ao piso salarial, legal ou normativo, da categoria ou, inexistindo este, ao salário mínimo, portanto, não poderá ser inferior a este.

Também diz a lei, que o décimo terceiro salário integra o salário de contribuição, bem como o total das diárias pagas, quando excedente a cinquenta por cento da remuneração mensal.

Alguns exemplos do que não é considerado salário de contribuição segundo o § 9º do Inciso IV do Art. 28 da lei citada no parágrafo anterior: Os benefícios da Previdência social (salvo o salário maternidade); as ajudas de custo; a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência social, que são, por exemplo, os vales alimentação, refeição; as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e o respectivo adicional constitucional (um terço das férias), inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias.

Já quando o assunto é salário, este é não é a recompensa ou a remuneração. Salário segundo França (2010) é muitas vezes confundido e tratado como sinônimo daqueles. Basicamente o salário é a parte fixa da remuneração, paga em dinheiro e de forma regular (geralmente mensal). A remuneração segundo esta autora, envolve além do salário, a remuneração variável (participação nos lucros e resultados, participação acionária) e os benefícios (assistência médica, vale-transporte, seguro de vida em grupo etc.).

Para Chiavenato (2004 p. 299) “o salário é a retribuição em dinheiro ou equivalente paga pelo empregador ao empregado por este prestar serviços, exercer um cargo, durante determinado período de tempo”. O autor classifica o salário em direto e indireto.

O salário direto é o percebido como contraprestação do serviço no cargo ocupado, e como exemplo ele cita o caso dos empregados horistas, que correspondem ao salário equivalente ao número de horas efetivamente trabalhadas no mês (excluindo-se o descanso semanal remunerado). No caso dos mensalistas corresponde ao salário mensal percebido.

Já o salário indireto é decorrente de cláusulas da convenção coletiva do trabalho e do plano de benefícios e serviços sociais oferecidos pelas organizações.

O autor cita como exemplo de salário indireto: férias, gratificações, gorjetas, adicionais (de periculosidade, de insalubridade, adicional noturno, adicional de tempo de serviço etc.), participação nos resultados, horas extraordinárias, serviços e benefícios sociais oferecidos pela organização (como alimentação subsidiada, transporte subsidiado, seguro de vida em grupo etc.).

Segundo ele a soma do salário direto e do salário indireto se constitui na remuneração.

Para a legislação trabalhista, salário é o valor pago como contraprestação dos serviços prestados pelo empregado, enquanto que a remuneração inclui este, mais outras vantagens a título de gratificação ou adicionais.

Conforme o artigo 457 da lei nº 5.452, de 1943 (Consolidação das Leis do Trabalho - CLT):

“Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.”

Nessa perspectiva, podemos concluir que “salário” seria uma espécie do gênero “remuneração”. O salário também não pode ser confundido com salário mínimo que segundo a CLT no art. 76 dispõe:

[...] Salário mínimo é a contraprestação mínima devida e paga diretamente pelo empregador a todo trabalhador, inclusive ao trabalhador rural, sem distinção de sexo, por dia normal de serviço, e capaz de satisfazer, em determinada época e região do País, as suas necessidades normais de alimentação, habitação, vestuário, higiene e transporte.

O salário mínimo é a percepção mínima devida e paga que um empregado deve receber, é o teto mínimo, não podendo ser efetuado pagamento salarial inferior a este mínimo estipulado. Já o salário não necessita necessariamente ser de valor mínimo, podendo inclusive ser maior que o mínimo, mas nunca menor. Conclui-se que salário mínimo é espécie de salário.

Em se tratando de remuneração existe uma máxima que o salário é sempre remuneração, porém remuneração nem sempre é salário. Isto porque existem também remunerações chamadas in natura, que são aquelas onde o empregado recebe bens ou serviços como parte da contrapartida de seu trabalho. Além do que existe parte da remuneração total que não é salário e sobre a qual não há incidência de encargos sociais. Isto ocorre, por exemplo, quando se fornecem benefícios como: seguro saúde, ticket de auxílio para refeições e outros, conforme o art. 457 da CLT.

Quanto à folha de pagamento ou folha de salários Oliveira (1999) destaca que a folha de salários é o mesmo que folha de pagamento. Na folha de pagamentos estão inseridos os valores a pagar referentes à remuneração do empregado bem

como seus descontos. A folha de salários ou folha de pagamento é que servirá de suporte para fins operacionais, contábeis e fiscais.

Oliveira (1999) com base com o disposto na lei nº 8.212, de 1991, art. 32, inciso I, da Consolidação da Legislação Previdenciária (CLP), afirma que “o uso da folha de pagamento é obrigatório para o empregador”. Ela poderá ser feita a mão (manuscrita), ou por meio de processos mecânicos e até mesmo eletrônicos. Hoje em dia basicamente é feita eletronicamente. Na folha de pagamento são registrados mensalmente todos os proventos e descontos dos empregados. Diz ainda o autor que ela deverá ficar à disposição da fiscalização, da auditoria interna e externa, além de fornecer informações necessárias a continuidade da empresa.

Segundo Oliveira (1999, p. 58):

[...] a folha de pagamento se divide em duas partes distintas: proventos e descontos. Fazem parte dos proventos: salário, horas extras, adicional de insalubridade, adicional de periculosidade, adicional noturno, salário-família, diárias para viagens, ajuda de custo. Já a parte de descontos compreende: as quotas de previdência, imposto de renda, contribuição sindical, seguros, adiantamentos, faltas e atrasos, vale-transporte.

Ainda diz o decreto-lei nº. 3.048, de 1999 no art. 225 sobre a obrigação da empresa quanto à folha de pagamentos:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

Portanto é de obrigação da empresa, e não do empregado a preparação da folha de pagamentos, devendo manter vias da folha não apenas no estabelecimento da matriz, mas também em filiais quando esta possuir.

2.9 Desoneração da folha de pagamento

A palavra desoneração segundo Ferreira (2004) advém da ação ou efeito de desonerar que pode possuir vários significados, todavia quando utilizada em áreas profissionais como a contábil, finanças e no direito tributário, significa a “liberação do

ônus ou da obrigação”, que vai ao encontro do significado exposto por Ferreira (2004), a saber: desobrigar.

Entretanto a Desoneração da Folha de Pagamento, em seu sentido completo, se tornou mais comum e conhecida com o advento da Medida Provisória nº 540 convertida na lei nº 12.546, de 2011. A Desoneração da Folha de Pagamento é a substituição obrigatória da contribuição social de 20% sobre os valores pagos a empregados e contribuintes individuais instituída com a lei nº 8.212, de 1991 por uma contribuição sobre a receita bruta das empresas, com alíquotas de 1% ou 2%, dependendo da atividade da empresa abrangida.

3 METODOLOGIA

Metodologia é o conjunto de métodos e técnicas aplicadas para um determinado fim. É o caminho percorrido, a maneira utilizada para atingir o objetivo. Segundo Silva (2003, p. 25) “entende-se por metodologia o estudo do método na busca de determinado conhecimento”.

O método científico, de acordo com Facchim (2006, p. 57), é “conjunto de regras e procedimentos que possibilitam o surgimento e a evolução da ciência”.

Já Marconi e Lakatos (2005, p. 83) definem método como:

[...] o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – Conhecimentos válidos e verdadeiros –, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.

Com base nos objetivos propostos, bem como na resolução do problema de pesquisa proposto, as características e os tipos de pesquisa utilizados são apresentados a seguir.

O objeto específico de estudo desta pesquisa foi o Hotel Continental, empresa do setor hoteleiro situada na cidade de Santa Maria - RS, com o fim de verificar se houve desoneração dos encargos sociais previdenciários com a alteração da base de cálculo da contribuição social introduzida pela lei nº 12.546 de 2011.

3.1 Quanto à abordagem

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa foi classificada como qualitativa, tendo em vista que as informações coletadas não podem ser quantificáveis e não foram utilizados métodos estatísticos.

Assim a pesquisa procurou analisar e verificar se a alteração na base de cálculo da contribuição social incidente sobre a folha de pagamento acarretou de fato redução de custos para a empresa.

A abordagem qualitativa, conforme Marconi e Lakatos (2005, p. 269):

[...] preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano e difere do método quantitativo não só por não empregar instrumentos estatísticos, mas também pela forma de coleta e análise de dados.

Por consequência a pesquisa realizada neste estudo possui metodologicamente uma abordagem quantitativa, na medida em que é pontual e estruturada, utilizando-se de dados quantitativos, ou seja, números tirados de demonstrativos contábeis que representam valores e que são expressos em moeda corrente.

3.2 Quanto aos procedimentos

A fim de alcançar os objetivos propostos e apresentar a solução do problema de pesquisa, o presente estudo caracteriza-se primeiramente como um estudo de caso que tem como característica esclarecer e descrever situações pela análise de um caso em particular dentro do seu contexto de realidade.

Para Yin (2005, p.32) o estudo de caso é “um método de pesquisa de natureza empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

O estudo de caso foi utilizado porque este procedimento de pesquisa permite descrever os fatos relacionados e sintetizar as informações para a compreensão dos dados coletados.

A coleta de dados se deu através de relatórios que foram solicitados ao Hotel Continental por meio da gerente do departamento financeiro. Os relatórios fornecidos, bem como outras informações foram enviados por correio eletrônico e tiveram como foco o período de abril de 2012 a abril de 2013.

O período abrangido se deu em função de dois aspectos principais: primeiramente buscou-se analisar a empresa no momento em que esta já estivesse sobre a atual sistemática; em segundo plano buscou-se adquirir dados reais e atuais

superiores a dozes meses a fim de identificar se houve redução de custos para a empresa com a mudança de sistemática.

O estudo realizado também se utilizou da pesquisa bibliográfica. Esta foi utilizada para dar embasamento teórico ao estudo de caso em razão da possibilidade de se poder explicar e discutir o tema e o problema com base em referências teóricas já publicadas seja em livros ou artigos.

Assim foram obtidas informações na legislação acerca das contribuições sociais e da sistemática de cálculo envolvendo a anterior e atual base de cálculo, para que se pudesse ao final efetuar as simulações de cálculos e descobrir qual a estimativa de cálculo com menor custo para a empresa.

Cervo e Bervian (2002, p. 65) definem a pesquisa bibliográfica como sendo a maneira de:

Explicar um problema a partir de referências teóricas em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Em ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existente sobre um determinado assunto, tema ou problema (Cervo e Bervian, 2002, p.65).

Outro recurso utilizado neste trabalho foi a pesquisa documental considerando como fonte: balancetes, folhas de pagamento e demais relatórios da empresa objeto de estudo, bem como documentos legais, sobretudo a legislação brasileira, entre elas a lei nº 8.212, de 1991 e a lei nº 12.546, de 2011.

Marconi e Lakatos (2005, p. 176) afirmam que “a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias”.

Estes documentos podem ser de diferentes tipos como: documentos especiais, publicações parlamentares, documentos jurídicos, publicações administrativas e documentos particulares.

3.3 Quanto aos objetivos

Quanto ao propósito de verificar se houve desoneração nas contribuições sociais sobre a folha de pagamento do Hotel Continental, a pesquisa é classificada

como descritiva, pois esta busca descrever e analisar duas sistemáticas diferentes utilizadas para o cálculo da contribuição social.

Segundo Gil (2010, p. 27), a pesquisa descritiva é aquela que “tem como objetivo a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis”. Ainda, segundo Silva (2003): “o objetivo principal da pesquisa descritiva é descrever as características de determinada população ou fenômeno”.

Desta forma a pesquisa se concentra na descrição e análise da alteração da base de cálculo da contribuição social incidente sobre a folha de pagamento no período de abril de 2012 a abril de 2013 comparando as sistemáticas de cálculo atual e anterior, e confrontando os resultados de acordo com problema proposto.

4 ANÁLISES E RESULTADOS

Este capítulo tem por objetivo demonstrar os resultados obtidos a partir do estudo de caso realizado como forma de atendimento aos objetivos propostos no trabalho.

Inicialmente foi realizada a apresentação da empresa objeto do estudo. Posteriormente foram coletados os dados que serviram de base para a análise e demonstração dos efeitos gerados a partir da alteração da base de cálculo da contribuição social de responsabilidade da empresa destinada à previdência social.

O período que compreendeu a análise dos dados foi de abril de 2012 a abril de 2013. Este prazo de tempo foi definido na medida em que se buscou primeiramente analisar a empresa no momento em que esta já estivesse sobre a atual sistemática que alterou a base de cálculo de sua contribuição social para a receita bruta. Posteriormente buscaram-se dados reais e atuais da empresa superiores a dozes meses com o propósito de obter uma base sólida para a análise dos efeitos da alteração da base de cálculo de sua contribuição social previdenciária.

Esse capítulo está estruturado em três tópicos: o primeiro inicia a descrição do campo de estudo, onde é apresentada a empresa objeto do estudo. O segundo tópico engloba o levantamento dos dados contemplando a exposição e a realização dos cálculos das contribuições sociais da empresa. Por fim é apresentada a discussão dos resultados apresentados.

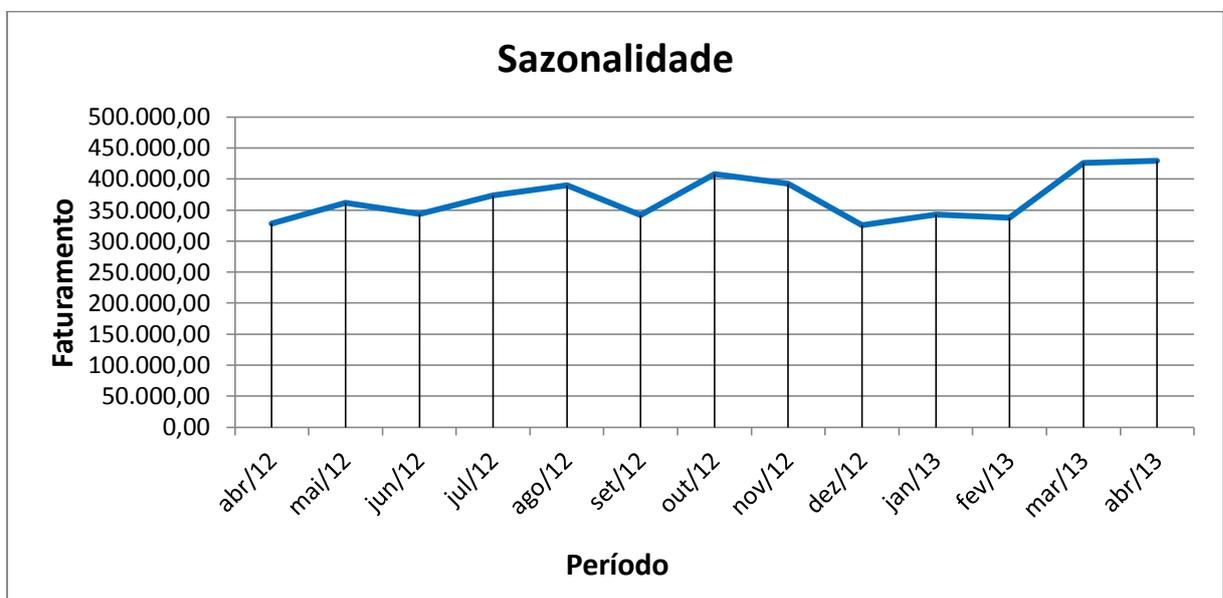
4.1 Descrição do campo de estudo

A empresa objeto de estudo é do ramo de prestação de serviços de hotelaria e tem a denominação de Hotel Continental, tendo sua localização na cidade de Santa Maria, no Estado do Rio Grande do Sul. Atua no ramo de hotelaria há oito anos. Está organizada sob a forma de sociedade empresária limitada cujo objeto social principal é a prestação de serviços de hospedagem, conforme consta no

Cadastro das Pessoas Jurídicas. A escrituração contábil da empresa é terceirizada por um escritório de consultoria e serviços empresariais que presta serviços de consultoria e contabilidade a diversas empresas de Santa Maria RS e do interior do estado.

Foi mantido contato permanente com os responsáveis para o bom andamento do trabalho, visando sempre a seriedade e comprometimento que um trabalho de graduação requer. O Hotel Continental possui quatro sócios e atualmente possui um quadro de 54 (cinquenta e quatro) funcionários, e no período de estudo não apresentou significativa rotatividade de funcionários.

O faturamento da empresa foi obtido por meio de relatórios enviados via correio eletrônico, onde foi possível constatar ligeira sazonalidade nos últimos meses do ano de 2012, conforme demonstrado no quadro (1).



Quadro 1 – Faturamento mensal.
Fonte: própria.

A escolha da empresa, objeto de estudo, se deu principalmente em razão de ter sido contemplada pela atual legislação que alterou a forma de tributação de sua contribuição social. Outro fato que motivou sua escolha foi sua proximidade e fácil acesso físico a suas instalações, que facilitou o contato com a direção da empresa e a obtenção dos documentos necessários para o estudo proposto. Por fim a empresa é considerada referência na área de hotelaria da região.

4.2 Levantamento dos dados

O levantamento dos dados necessários para o alcance do objetivo proposto neste trabalho ocorreu por meio de balancetes, folhas de pagamento, razão contábil e relatórios, que foram fornecidos pela gerente do departamento financeiro da empresa e enviados via correio eletrônico após uma reunião pessoal.

Os dados obtidos foram influenciados por admissões; demissões; oscilações de receita em funções de sazonalidade; alterações de valores; além de todos os encargos trabalhistas e sociais.

As informações e os dados coletados da empresa foram consolidados em planilhas elaboradas em formato excel e estão presentes no quadro dois (2).

Período	Folha de Pagamento (R\$)	Receita Bruta (R\$)	Contribuinte Individual (R\$)
Abr.-12	44.505,16	328.216,82	1.866,00
Mai.-12	45.229,00	361.808,07	1.866,00
Jun.-12	47.768,34	343.376,54	1.866,00
Jul.-12	47.179,83	373.945,89	1.866,00
Ago.-12	46.426,42	390.027,85	1.866,00
Set.-12	46.927,03	341.674,86	1.866,00
Out.-12	46.925,89	407.521,54	1.866,00
13º Salário - 2012	36.221,43	0,00	0,00
Nov.-12	48.039,86	392.189,82	1.866,00
Dez.-12	49.304,21	325.573,50	1.866,00
Jan.-13	50.033,92	342.593,27	2.034,00
Fev.-13	49.665,89	338.002,39	2.034,00
Mar.-13	45.072,55	425.713,06	2.034,00
Abr.-13	50.505,10	429.170,99	2.034,00
Total	653.804,63	4.799.814,60	24.930,00

Quadro 2 – Dados apresentados da empresa.

Fonte: Documentos da empresa.

A partir desses dados iniciais foi possível formar uma base sólida e confiável para a realização dos cálculos que se seguiram neste trabalho, sobretudo o cálculo envolvendo as duas bases de cálculo de maneira separada a fim de identificar o valor para as contribuições sociais de responsabilidade da empresa.

4.2.1 Contribuição social previdenciária da empresa

O quadro três (3) apresenta o total de contribuição social da empresa no período de abril de 2012 a abril de 2013. Ressalte-se que no período de abril a agosto de 2012, a empresa calculou e recolheu a contribuição social previdenciária adotando como sistemática aquela prevista no art. 22 do inciso I e III da lei 8.212 de 1991, ou seja, a aplicação do percentual de 20% sobre o salário de contribuição, que é a soma do valor da folha de pagamento com o valor dos contribuintes individuais.

A partir de setembro de 2012 passou a recolher esta contribuição sobre o percentual de (2%) dois por cento sobre a receita bruta, pois foi nessa data que alterou a sua sistemática de cálculo.

Período	Folha de Pagamento (R\$)	Contribuinte Individual (R\$)	Salário Contribuição (R\$)	Receita Bruta (R\$)	Contribuição Social (R\$)
Abr.-12	44.505,16	1.866,00	46.371,16	328.216,82	9.274,23
Maio -12	45.229,00	1.866,00	47.095,00	361.808,07	9.419,00
Jun.-12	47.768,34	1.866,00	49.634,34	343.376,54	9.926,87
Jul.-12	47.179,83	1.866,00	49.045,83	373.945,89	9.809,17
Ago.-12	46.426,42	1.866,00	48.292,42	390.027,85	9.658,48
Set.-12	46.927,03	1.866,00	48.793,03	341.674,86	6.833,50
Out.-12	46.925,89	1.866,00	48.791,89	407.521,99	8.150,44
13º Salário-12	19.837,30	0,00	19.837,3	-	3.967,46
Nov.-12	48.039,86	1.866,00	49.905,86	392.189,82	7.843,80
Dez.-12	49.304,21	1.866,00	51.170,21	325.573,33	6.511,47
Jan.-13	50.033,92	2.034,00	52.067,92	342.593,27	6.851,87
Fev.-13	49.665,89	2.034,00	51.699,89	336.279,89	6.725,60
Mar.-13	45.072,55	2.034,00	47.106,55	425.713,06	8.514,26
Abr.-13	50.505,10	2.034,00	52.539,10	429.170,99	8.583,42
Total	653.804,63	24.930	678.734,63	4.799.814,60	112.069,55

Quadro 3 - Contribuição social da empresa.

Fonte: própria.

O total da folha de pagamento englobou os valores pagos aos empregados segurados e aos trabalhadores avulsos contratados. Esta remuneração e outros créditos feitos aos empregados são alterados por admissões, demissões, horas extras, diferenças de dissídios, entre outros. Portanto a contribuição social irá aumentar ou diminuir proporcionalmente na medida em que ocorrerem as situações elencadas acima, bem como variações nas remunerações pagas.

A partir de setembro a empresa passou a tributar sobre a atual sistemática que alterou a base de cálculo para a receita bruta. Assim, o cálculo se deu sobre a aplicação da alíquota de 2% sobre o total da receita bruta. O percentual de 2% utilizado no cálculo foi instituído pela legislação de acordo com a atividade da empresa. Já o valor da receita bruta demonstrado na terceira coluna do quadro três (3) já contempla as deduções permitidas pela legislação que inclui: as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, as receitas de exportação e o IPI quando incluído na receita bruta.

Importante destacar que esta é influenciada pelos serviços prestados a seus hóspedes, bem como por fatores externos como: datas festivas, férias, feriados, entre outros eventos. Assim, matematicamente o valor da contribuição social previdenciária apresentada na última coluna do quadro acima irá variar de forma direta e proporcional ao valor da receita bruta.

Ressalta-se que a empresa nesse período foi tributada por duas sistemáticas diferentes para o cálculo da contribuição social. Esta alteração se deu em razão da substituição da lei nº 8.212 de 1991 pela lei nº 12.546 que passou a vigorar na empresa a partir de setembro de 2012.

Com o objetivo de analisar o efeito da mudança legislativa, da base de cálculo da contribuição social previdenciária, na empresa objeto de estudo, será apresentado nos itens seguintes os cálculos obtidos no período analisado primeiro pela sistemática vigente até a entrada em vigor da lei de 2011, que tomava como base de cálculo do total da folha de pagamento, e separadamente o cálculo da contribuição com base na receita bruta, sistemática a partir da lei de 2011.

Portanto, os valores da contribuição social previdenciária apresentados no quadro três (3) não serão levados em consideração para a determinação do efeito da alteração legislativa, qual seja a desoneração ou não das empresas contempladas pela nova legislação.

4.2.2 Contribuição social do risco de acidente de trabalho

A contribuição social referente ao risco de acidente de trabalho, as chamadas contribuições para o RAT mantém a folha de pagamento como sua base de cálculo,

mesmo com o advento da lei nº 12.546 de 2011. Desta forma a atual legislação que alterou a base de cálculo da folha de pagamento para a receita bruta não atingiu este tipo de contribuição. Assim, a contribuição para o RAT continua incidindo sobre o total da folha de pagamento.

Cabe destacar que não incide o RAT sobre os valores relativos aos contribuintes individuais. Como esta contribuição não foi afetada pela mudança trazida com a lei nº 12.546, os demais cálculos apresentados neste trabalho se utilizarão dos mesmos valores calculados a seguir.

Período	Folha de Pagamento (R\$)	Fator Acidentário de Prevenção	Alíquota Total (%)	Contribuição Social do RAT (R\$)
Abr.-12	44.505,16	1,1781	2,3562	1.048,63
Maio -12	45.229,00	1,1781	2,3562	1.065,69
Jun.-12	47.768,34	1,1781	2,3562	1.125,52
Jul.-12	47.179,83	1,1781	2,3562	1.111,65
Ago.-12	46.426,42	1,1781	2,3562	1.093,90
Set.-12	46.927,03	1,1781	2,3562	1.105,69
Out.-12	46.925,89	1,1781	2,3562	1.105,67
13º Salário-12	36.221,43	1,1781	2,3562	853,45
Nov.-12	48.039,86	1,1781	2,3562	1.131,92
Dez.-12	49.304,21	1,1781	2,3562	1.161,71
Jan.-13	50.033,92	1,1781	2,3562	1.178,90
Fev.-13	49.665,89	1,1781	2,3562	1.170,23
Mar.-13	45.072,55	1,1781	2,3562	1.062,00
Abr.-13	50.505,10	1,1781	2,3562	1.190,00
Total	653.804,63			15.404,94

Quadro 4 - Contribuição social do risco de acidente de trabalho-RAT.
Fonte: própria.

O valor do RAT é calculado primeiramente multiplicando-se a alíquota de 2% referente ao RAT com o valor do Fator Acidentário de Prevenção-FAP indicado na coluna três. O valor deste resultado corresponde à alíquota de 2,3562%, apresentada na coluna: alíquota total. Esta alíquota é aplicada sobre o total da folha de pagamento, já descontados os valores dos contribuintes individuais.

O resultado foi o total de contribuição relativo ao RAT que pode ser observado na última coluna. Embora esta contribuição não tenha se alterado com a mudança da sistemática a partir de setembro de 2012, este cálculo foi considerado para que ao final sejam consolidadas todas as contribuições sociais da empresa para uma análise mais precisa.

O percentual de 2% utilizado no cálculo se deu em razão da classificação do risco da atividade econômica da empresa, que no caso do hotel é considerado risco médio. O valor fixo de 1,1781, relativo ao Fator Acidentário de Prevenção-FAP é um multiplicador que varia em um intervalo de cinco décimos (0,5000) a dois inteiros (2,0000) sobre a alíquota de 2%, e está relacionado ao número de acidentes ocorridos na atividade da empresa.

Os valores do RAT oscilam juntamente com os valores da folha de pagamentos porque a grandeza matemática entre estes são diretas e proporcionais.

4.2.3 Contribuição social de terceiros.

O quadro cinco apresentado a seguir representa as contribuições sociais destinadas a atender terceiros. Estas são entidades de caráter profissional para qual a empresa deve obrigatoriamente contribuir com o encargo social. A seguir é apresentado o demonstrativo do cálculo da contribuição social de terceiros.

Período	Folha de Pagamento (R\$)	Alíquota Incidente (%)	Contribuição de Terceiros (R\$)
Abr.-12	44.505,16	5,80	R\$ 2.581,30
Maio -12	45.229,00	5,80	R\$ 2.623,28
Jun.-12	47.768,34	5,80	R\$ 2.770,56
Jul.-12	47.179,83	5,80	R\$ 2.736,43
Ago.-12	46.426,42	5,80	R\$ 2.692,73
Set.-12	46.927,03	5,80	R\$ 2.721,77
Out.-12	46.925,89	5,80	R\$ 2.721,70
13º Salário-12	36.221,43	5,80	R\$ 2.100,84
Nov.-12	48.039,86	5,80	R\$ 2.786,31
Dez.-12	49.304,21	5,80	R\$ 2.859,64
Jan.-13	50.033,92	5,80	R\$ 2.901,97
Fev.-13	49.665,89	5,80	R\$ 2.880,62
Mar.-13	45.072,55	5,80	R\$ 2.614,21
Abr.-13	50.505,10	5,80	R\$ 2.929,30
Total	653.804,63	5,80	R\$ 37.920,67

Quadro 5 - Contribuição social de terceiros.

Fonte: própria.

A alíquota de 5,8% incidente sobre o total da folha de pagamento da empresa tem seu valor fixo e é definida de acordo com o código do Fundo da Previdência e

Assistência Social – FPAS. Este código trata-se de um número que identifica a atividade econômica que a entidade exerce, e seu valor foi obtido através da tabela constante na Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010.

O valor da contribuição destinado a atender os terceiros foi obtido aplicando-se a alíquota de 5,8% sobre o total da folha de pagamento de cada mês. Logo seus valores irão se alterar na medida em que ocorrer uma variação nos valores da folha de pagamento. Já os valores relativos aos pagamentos do 13º salário, conforme rege a legislação, foram separados dos meses do ano, e foram obtidos aplicando-se a mesma alíquota sobre o total da folha de pagamento destinado ao pagamento do 13º salário. O valor total da folha de pagamento utilizada para o cálculo do 13º salário refere-se aos meses de janeiro a dezembro de 2012.

É importante destacar que a contribuição para terceiros também não sofreu alteração em sua base de cálculo. Assim, os valores apresentados no quadro cinco serão os mesmos utilizados para os cálculos utilizando-se a receita bruta como base de cálculo para a contribuição social da empresa, bem como para as análises realizadas ao final deste trabalho.

Em resumo o total das contribuições que foram recolhidas pela empresa no período analisado está demonstrado no quadro seis abaixo.

Período	Contribuição Social (R\$)	Contribuição do RAT (R\$)	Contribuição de Terceiros (R\$)	Contribuição Mensal (R\$)
Abr.-12	9.274,23	1.048,63	2.581,30	12.904,16
Mai.-12	9.419,00	1.065,69	2.623,28	13.107,97
Jun.-12	9.926,87	1.125,52	2.770,56	13.822,95
Jul.-12	9.809,17	1.111,65	2.736,43	13.657,25
Ago.-12	9.658,48	1.093,90	2.692,73	13.445,12
Set.-12	6.833,50	1.105,69	2.721,77	10.660,96
Out.-12	8.150,44	1.105,67	2.721,70	11.977,81
13º Salário-12	3.967,46	853,45	2.100,84	6.921,75
Nov.-12	7.843,80	1.131,92	2.786,31	11.762,02
Dez.-12	6.511,47	1.161,71	2.859,64	10.532,82
Jan.-13	6.851,87	1.178,90	2.901,97	10.932,73
Fev.-13	6.725,60	1.170,23	2.880,62	10.776,45
Mar.-13	8.514,26	1.062,00	2.614,21	12.190,47
Abr.-13	8.583,42	1.190,00	2.929,30	12.702,72
Total	112.069,55	15.404,94	37.920,67	165.395,17

Quadro 6 – Contribuições sociais da empresa.

Fonte: própria.

É importante observar que mesmo com a utilização de duas bases de cálculo nas contribuições sociais demonstradas na primeira coluna do quadro seis (6), o que

não é aconselhável para uma análise clara e objetiva, ainda é possível verificar que houve uma redução no valor total das contribuições despendidas pela empresa a partir do mês de setembro. Esta redução se deu pela mudança da base de cálculo que passou a ser sobre a receita bruta.

Entretanto, fica evidente que para uma análise mais precisa, os cálculos efetuados deveriam utilizar apenas uma base de cálculo durante o espaço de tempo considerado. Assim, nos próximos cálculos é apresentado o total de contribuições sem considerar a interferência de mudanças na base de cálculo durante o período de análise.

Portanto, se faz necessário ressaltar que os valores apresentados aqui representam apenas os valores despendidos pela empresa no respectivo período e não servem como base para determinar se a mudança na base de cálculo a partir de setembro trouxe de fato vantagens para a empresa.

4.2.4 Demonstrativo da contribuição social previdenciária: folha de pagamento.

Nesta seção, os valores da contribuição social previdenciária foram calculados considerando-se a folha de pagamento como base de cálculo para o tributo, da mesma forma como eram calculados antes da lei nº 12.546 que passou a vigorar na empresa a partir de setembro de 2012.

Este critério foi utilizado durante todo o período de análise que envolveu os meses de abril de 2012 a abril de 2013. Os valores da Contribuição do RAT e da Contribuição Social de Terceiros não sofreram alteração, de modo que continuaram utilizando a folha de pagamento como base de cálculo, independente da alteração da base de cálculo incluída pela lei nº 12.546 de 2011 para a contribuição social.

Os números encontrados e apresentados a seguir foram posteriormente confrontados com as contribuições que utilizam a receita bruta como base de cálculo a fim de confirmar a hipótese de uma eventual existência da desoneração da contribuição social com base na receita bruta.

Os dados utilizados representam valores reais, pois foram obtidos a partir dos resumos mensais da folha de pagamento fornecidos pela empresa.

No quadro sete é demonstrado o total de contribuição social previdenciária da empresa durante cada mês do período incorrido

Período	Folha de Pagamento (R\$)	Contribuinte Individual (R\$)	Salário Contribuição (R\$)	Contribuição Social (R\$)
Abr.-12	44.505,16	1.866,00	46.371,16	9.274,23
Maio -12	45.229,00	1.866,00	47.095,00	9.419,00
Jun.-12	47.768,34	1.866,00	49.634,34	9.926,87
Jul.-12	47.179,83	1.866,00	49.045,83	9.809,17
Ago.-12	46.426,42	1.866,00	48.292,42	9.658,48
Set.-12	46.927,03	1.866,00	48.793,03	9.758,61
Out.-12	46.925,89	1.866,00	48.791,89	9.758,38
13º Salário-12	36.221,43	0,00	36.221,43	7.244,29
Nov.-12	48.039,86	1.866,00	49.905,86	9.981,17
Dez.-12	49.304,21	1.866,00	51.170,21	10.234,04
Jan.-13	50.033,92	2.034,00	52.067,92	10.413,58
Fev.-13	49.665,89	2.034,00	51.699,89	10.339,98
Mar.-13	45.072,55	2.034,00	47.106,55	9.421,31
Abr.-13	50.505,10	2.034,00	52.539,10	10.507,82
Total	653.804,63	24.930	678.734,63	135.746,93

Quadro 7 - Contribuição social da empresa sobre a folha de pagamento.

Fonte: própria.

O cálculo da contribuição social levou em consideração a aplicação da alíquota de 20% sobre o total da folha de pagamento acrescido dos pagamentos realizados aos contribuintes individuais demonstrados na coluna salário de contribuição.

O valor apresentado de R\$7.244,29 na última coluna do quadro sete corresponde ao total de contribuição social do 13º salário. Este valor foi obtido a partir da incidência da alíquota de 20% sobre o total da folha de pagamento do 13º salário dos meses de janeiro a dezembro de 2012.

Os valores obtidos durante todo o período apresentam baixas oscilações e são diretamente proporcionais aos valores da folha de pagamento e dos valores relativo aos contribuintes individuais.

É importante salientar que além do valor devido a título de contribuição previdenciária que totalizou R\$ 135.746,93 a empresa ainda deve considerar no seu custo o valor de R\$15.404,94 a título de RAT, mais o valor de R\$37.920,67 a título de contribuição de terceiros, ambos calculados e demonstrados no quadro quatro e cinco apresentados respectivamente neste trabalho.

Ressalte-se que os dados da contribuição social no quadro sete (7) servirão para a comparação com a sistemática adotada a partir da edição da lei nº 12.546, de 2011.

Por fim para efeito de análise comparativa o valor a ser comparado será apenas o da contribuição social previdenciária no montante de R\$135.746,93, pois os valores de RAT e de terceiros permanecem os mesmos nas duas modalidades de cálculo.

4.2.5 Demonstrativo da contribuição social previdenciária: receita bruta.

Neste item serão apresentados os valores da contribuição social previdenciária calculada com base na receita bruta auferida pela empresa durante todo o período de estudo.

A apresentação deste item tem como finalidade verificar os efeitos da alteração da base de cálculo trazida para a contribuição social alterada pela lei nº 12.546 de 2011, considerando a obrigatoriedade como se esta estivesse em vigor desde o início do período analisado neste trabalho, ou seja, os dados apresentados trazem os valores das contribuições calculados considerando a receita bruta como base de cálculo como se esta estivesse desde abril de 2012 sobre a atual sistemática.

Os dados foram obtidos a partir dos balancetes e razão contábil, ambos fornecidos pela empresa e referem-se ao período de abril de 2012 a abril de 2013. O cálculo levou em consideração a aplicação da alíquota de 2% sobre a receita bruta conforme previsto pela atual legislação.

É relevante destacar que no mês de pagamento de décimo terceiro salário a incidência da contribuição social previdenciária com base na receita bruta incide somente sobre a receita auferida no mês, apesar de estar sendo pago a folha de pagamento do mês e mais a folha de pagamento do décimo terceiro salário.

Assim, não há incidência da contribuição social com base na receita bruta sobre o décimo terceiro salário.

Quanto aos valores da receita bruta levantados da empresa, estes já representam o total da base de cálculo, pois já foram excluídas as vendas

canceladas, os descontos incondicionais e as devoluções, todas permitidas conforme a legislação.

O quadro oito (8) apresenta no decorrer dos meses o total de contribuição social previdenciária da empresa que incide sobre a receita bruta.

Período	Receita Bruta (R\$)	Contribuição Social (R\$)
Abr.-12	328.216,82	6.564,34
Maio -12	361.808,07	7.236,16
Jun.-12	343.376,54	6.867,53
Jul.-12	373.945,89	7.478,92
Ago.-12	390.027,85	7.800,56
Set.-12	341.674,86	6.833,50
Out.-12	407.521,54	8.150,43
Nov.-12	392.189,82	7.843,80
Dez.-12	325.573,50	6.511,47
Jan.-13	342.593,27	6.851,87
Fev.-13	338.002,39	6.760,05
Mar.-13	425.713,06	8.514,26
Abr.-13	429.170,99	8.583,42
Total	4.799.814,60	95.996,29

Quadro 8 - Contribuição social da empresa sobre a receita bruta.

Fonte: própria.

O cálculo acima referente à contribuição se deu por meio da aplicação da alíquota de 2% sobre o total da receita bruta do mês correspondente.

A alíquota de 2% utilizada nos cálculos foi incluída pela lei nº 12.715 em decorrência da Classificação Nacional de Atividade-CNAE para as empresas do setor de hotelaria de acordo com o exposto no inciso dois do art.7 da lei 12.546 de 2011.

É importante ressaltar que com a introdução da lei nº 12.546 de 2011 que alterou a base de cálculo da contribuição social para a receita bruta, não há mais a incidência de contribuição social sobre a folha de pagamento do 13º salário.

Este fato se justifica porque a incidência da alíquota é sobre a receita bruta e não mais pelo total da folha de pagamento relativo ao décimo terceiro salário como utilizado na sistemática anterior. Entretanto a empresa continua recolhendo os valores referentes à contribuição para o RAT e de terceiros, pois estes continuam sobre a vigência da lei nº 8.212 de 1991.

Assim, os valores da contribuição do RAT bem como da contribuição de terceiros se constituem os mesmos já calculados anteriormente, conforme demonstrados e apresentados no quadro quatro e cinco respectivamente neste trabalho.

Portanto, além do valor devido a título de contribuição social previdenciária que totalizou R\$ 95.996,29 a empresa ainda deve considerar no seu custo com encargo social o valor de R\$15.404,94 a título de RAT, mais o valor de R\$37.920,67 a título de contribuição de terceiros, totalizando R\$149.321,91 de contribuição social do período, conforme demonstrado no quadro abaixo.

Período	Contribuição sobre a receita bruta (R\$)	Contribuição do RAT (R\$)	Contribuição de terceiros (R\$)	Total Contribuição (R\$)
Abr.-12	6.564,34	1.048,63	2.581,30	10.194,27
Maio -12	7.236,16	1.065,69	2.623,28	10.925,13
Jun.-12	6.867,53	1.125,52	2.770,56	10.763,61
Jul.-12	7.478,92	1.111,65	2.736,43	11.327,00
Ago.-12	7.800,56	1.093,90	2.692,73	11.587,19
Set.-12	6.833,50	1.105,69	2.721,77	10.660,96
Out.-12	8.150,43	1.105,67	2.721,70	11.977,80
13º Salário-12	0,00	853,45	2.100,84	2.954,29
Nov.-12	7.843,80	1.131,92	2.786,31	11.762,02
Dez.-12	6.511,47	1.161,71	2.859,64	10.532,82
Jan.-13	6.851,87	1.178,90	2.901,97	10.932,73
Fev.-13	6.760,05	1.170,23	2.880,62	10.810,90
Mar.-13	8.514,26	1.062,00	2.614,21	12.190,47
Abr.-13	8.583,42	1.190,00	2.929,30	12.702,72
Total	95.996,29	15.404,94	37.920,67	149.321,91

Quadro 9 – Total de contribuição social da empresa sobre a receita bruta.

Fonte: própria.

Ressalte-se que os dados da contribuição social apresentados no quadro nove (9) servirão para a comparação com a sistemática anterior que considera a folha de pagamento como base de cálculo para o tributo.

Por fim para efeito de análise comparativa, o valor a ser comparado será apenas o da contribuição social previdenciária no montante de R\$95.996,29, pois os valores de RAT e de terceiros permanecem os mesmos nas duas modalidades de cálculo.

4.3 Discussões dos resultados.

Este item destina-se a analisar os resultados apresentados com base nos cálculos efetuados a partir dos dados fornecidos pela empresa no período de abril de 2012 a abril de 2013, descrevendo assim um período de 13 meses. Os resultados analisados correspondem aos resultados simulados e calculados anteriormente neste estudo considerando que a empresa está respectivamente sobre a abrangência da sistemática anterior e da sistemática atual durante o tempo descrito acima.

Tal procedimento foi adotado pelo fato de que a partir de setembro de 2012, a empresa foi obrigada por lei a mudar sua sistemática de cálculo da contribuição social hora incidente sobre a folha de salário. De forma que a análise da situação real da empresa envolveria as duas sistemáticas de cálculo no mesmo período de tempo de forma conjunta, a anterior e a atual agora incidente sobre a receita bruta.

A fim de evidenciar o efeito da nova sistemática de cálculo para a entidade, foi necessário efetuar os cálculos para cada sistemática da contribuição social de maneira separada.

Período	Contribuição sobre a Folha (R\$)	Contribuição sobre a Receita (R\$)
Abr.-12	9.274,23	6.564,34
Maio -12	9.419,00	7.236,16
Jun.-12	9.926,87	6.867,53
Jul.-12	9.809,17	7.478,92
Ago.-12	9.658,48	7.800,56
Set.-12	9.758,61	6.833,50
Out.-12	9.758,38	8.150,43
13º Salário-12	7.244,29	0,00
Nov.-12	9.981,17	7.843,80
Dez.-12	10.234,04	6.511,47
Jan.-13	10.413,58	6.851,87
Fev.-13	10.339,98	6.760,05
Mar.-13	9.421,31	8.514,26
Abr.-13	10.507,82	8.583,42
Total	135.746,93	95.996,29

Quadro 10 - Contribuição social sobre as duas sistemáticas.

Fonte: própria.

O cálculo envolvendo a primeira sistemática se deu por meio da aplicação da alíquota de 20% sobre o total da folha de pagamento do período obtendo como

resultado o valor de R\$135.746,93, relativo ao total de contribuição social da empresa utilizando-se a folha de pagamento como base de cálculo. Estes cálculos encontram-se no quadro nº 7 e já contemplam os valores relativos ao 13º salário para o período analisado.

Já pela sistemática atual, foi aplicada a alíquota de 2% sobre o total de receita bruta auferida mensalmente durante o mesmo período. O valor obtido de R\$95.996,29, demonstrado no cálculo do quadro nº 8, corresponde ao total de contribuição social previdenciária considerando que a empresa estivesse durante todo o período de análise sobre a atual legislação.

Sintetizando os valores citados, o quadro onze apresenta o total das contribuições sociais considerando as duas sistemáticas de cálculo separadamente.

Sistemática de cálculo	Contribuição social	Contribuição do RAT	Contribuição de terceiros	Total Contribuição
Sobre a folha salário	R\$ 135.746,93	R\$ 15.404,94	R\$ 37.920,67	R\$ 189.072,54
Sobre a receita bruta	R\$ 95.996,29	R\$ 15.404,94	R\$ 37.920,67	R\$ 149.321,91

Quadro 11 - Total de contribuição social sobre as duas sistemáticas.

Fonte: própria.

O quadro acima considerou todas as contribuições sociais de responsabilidade da empresa. Entretanto a mudança na legislação incorreu apenas sobre a contribuição social que incidia sobre a folha de pagamento demonstrada na segunda coluna, continuando assim inalteradas as demais contribuições. Portanto os valores das colunas seguintes do quadro não sofreram alterações em seus valores com a introdução da atual legislação.

Os resultados apresentados na última coluna do quadro doze abaixo representam o total de toda contribuição social da empresa considerando as duas sistemáticas. Os valores foram obtidos do quadro anterior e representariam o valor despendido pela empresa caso fosse possível optar por ambas as sistemáticas.

Sistemática de cálculo	Base de cálculo	Contribuição social (R\$)
Lei 8.212 de 1991	Folha de pagamento	189.072,54
Lei 12.546 de 2011	Receita bruta	149.321,91

Quadro 12 - Análise do total de contribuição social incorrida.

Fonte: própria.

O valor de R\$189.072,54 corresponde ao total de contribuição social gasto pela empresa incidente sobre a folha de salário. Já o valor correspondente a

R\$149.321,91 é relativo à mesma contribuição social hora incidente sobre a receita bruta considerando todo o período de análise. Procedimento igual foi adotado para a outra sistemática, onde para todo o período de análise foi adotada a folha de pagamento como base de cálculo da contribuição social.

No quadro treze é possível verificar a economia mensal durante os meses de análise pela diferença entre as duas sistemáticas.

Período	Contribuição sobre a Folha (R\$)	Contribuição sobre a Receita (R\$)	Diferença (R\$)	Percentual Diferença (%)
Abr.-12	9.274,23	6.564,34	2.709,90	29,22
Mai.-12	9.419,00	7.236,16	2.182,84	23,17
Jun.-12	9.926,87	6.867,53	3.059,34	30,82
Jul.-12	9.809,17	7.478,92	2.330,25	23,76
Ago.-12	9.658,48	7.800,56	1.857,93	19,24
Set.-12	9.758,61	6.833,50	2.925,11	29,97
Out.-12	9.758,38	8.150,43	1.607,95	16,48
13º Salário-12	7.244,29	0,00	7.244,29	100,00
Nov.-12	9.981,17	7.843,80	2.137,38	21,41
Dez.-12	10.234,04	6.511,47	3.722,57	36,37
Jan.-13	10.413,58	6.851,87	3.561,72	34,20
Fev.-13	10.339,98	6.760,05	3.579,93	34,62
Mar.-13	9.421,31	8.514,26	907,05	9,63
Abr.-13	10.507,82	8.583,42	1.924,40	18,31
Total	135.746,93	95.996,29	39.750,63	29,28

Quadro 13 - Análise mensal do total de contribuição social incorrida.

Fonte: própria.

Comparando-se as colunas dois e três relativas respectivamente aos valores das contribuições incidentes sobre a folha de salário e sobre a receita bruta, é possível observar uma diferença entre os valores que se transcorrem durante todo o período.

É interessante destacar que pela atual legislação não há incidência da contribuição social sobre o 13º salário, o que justifica a ausência de valor do 13º salário na coluna dos valores incididos sobre a receita. Assim, conforme constatado no quadro treze, a partir do momento em que se opta pela receita bruta como base de cálculo, a economia relativa à contribuição social do décimo terceiro salário representa 100%, ou seja, não há valores de 13º salário a pagar.

A variação da economia tributária apresentada na terceira coluna disposta mês a mês é decorrente das flutuações da receita bruta auferida pela empresa em cada mês, bem como em razão da diferença de valores da folha de pagamento dos empregados.

De forma análoga o resultado mostrado na última coluna do quadro treze é influenciado diretamente pela variação do total da folha de salário de cada mês em contrapartida com o total de receita bruta auferido pela empresa no mesmo mês.

Percebe-se que a partir do momento em que aumenta o valor da receita bruta auferido, o valor decorrente da contribuição social a cargo da empresa tende a aumentar diminuindo assim a diferença relativa à sistemática anterior.

Isto pode ser verificado principalmente nos meses de março e abril de 2013 onde a contribuição sobre a atual sistemática sofreu aumento em relação aos meses anteriores. Todavia, mesmo com as variações mensais das contribuições sociais decorrentes da folha de salário e da receita bruta, foi observada uma economia em todos os meses analisados, que somadas, ao final do período gerou o total de R\$39.750,63.

O percentual exposto na última coluna representa a economia gerada pela escolha da receita bruta como base de cálculo sobre a folha de pagamento.

Assim é possível verificar, por exemplo, que entre os meses analisados, o mês de dezembro foi o que apresentou maior economia, ou seja, 36,37% em relação ao valor que a empresa pagaria se estivesse como base de cálculo a folha de pagamento, conforme a legislação anterior.

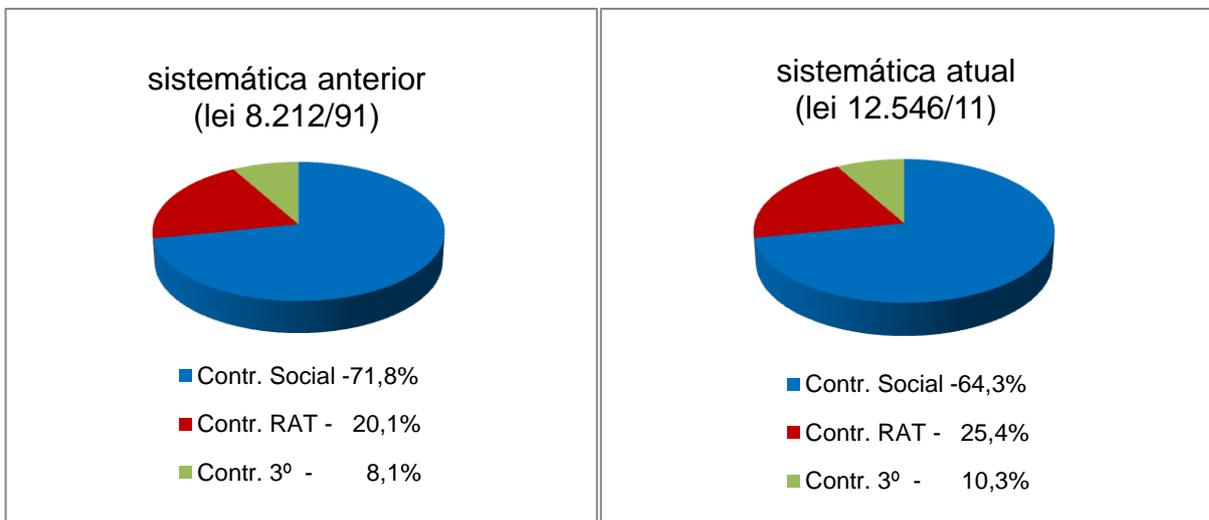
O valor de R\$39.750,63 do quadro nº 13 corresponde a uma diferença entre o total de contribuição calculado sobre a folha de pagamento e o total calculado sobre a receita bruta. Observa-se que a diferença trata-se na verdade de uma economia tributária relativa à opção, porém, a empresa está sujeita a imposição da atual sistemática.

Uma das causas desta diferença se deu em razão da exclusão da contribuição social sobre o 13º salário pela sistemática atual, uma vez que só há incidência do 13º quando se utiliza a folha de pagamento como base de cálculo. Entretanto o principal motivo é a alteração da base de cálculo, bem como a mudança da alíquota, ambos introduzidos pela lei nº 12.546 de 2011.

Importante destacar que este valor não deixa de ser considerado um lucro, entretanto, a economia gerada pela mudança de sistemática do cálculo da contribuição social causará reflexos na base de cálculo para apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no caso de tributação pelo Lucro Real. Conseqüentemente o valor de R\$39.750,63 será reduzido em função da incidência dos tributos e contribuições citados acima.

A seguir é apresentado em percentual o valor da contribuição social em comparação com as demais contribuições sociais a cargo da empresa.

O quadro nº 14 evidencia a importância da contribuição social, que sofreu alteração de sua base de cálculo, perante as demais contribuições que não sofreram alterações.



Quadro 14 – Representatividade da contribuição social.
Fonte: própria.

Os valores em percentuais foram obtidos levando-se em consideração o valor total de cada contribuição no espaço de tempo considerado.

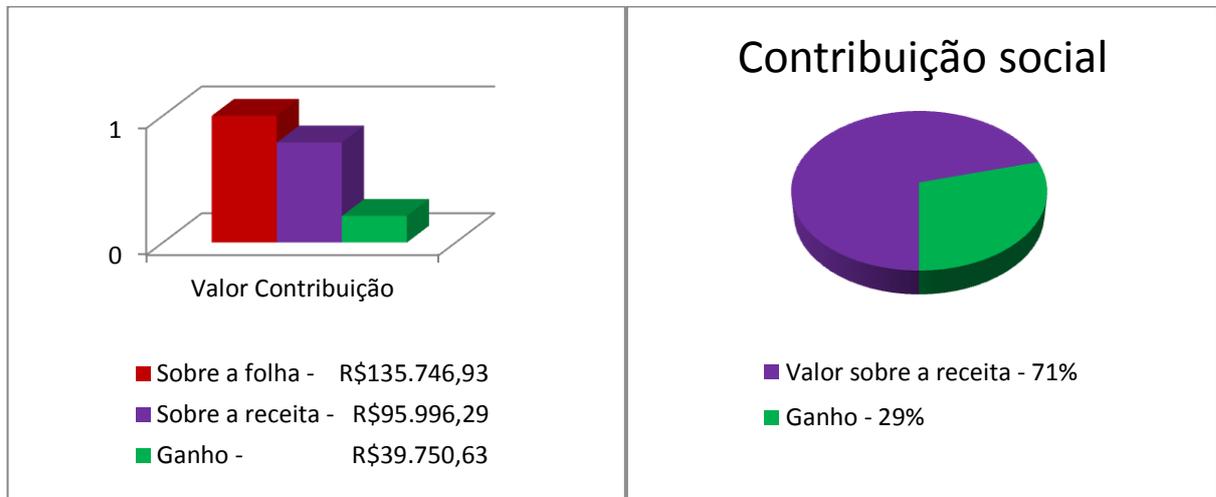
Conforme demonstrado no quadro catorze a contribuição social que tinha como base de cálculo a folha de pagamento representa 71,8% do total das contribuições sociais a beneficiar o empregado de forma indireta.

Este número evidencia a importância desta por se tratar da contribuição de maior custo para a empresa. De forma semelhante, a segunda figura do quadro catorze também destaca a contribuição social como a de maior representatividade perante as demais pela atual sistemática de cálculo.

Entretanto, seu percentual foi reduzido para 64,3%. Isto não significa que esta deixou de ser importante, tão pouco indica alterações nos valores das demais contribuições, mesmo porque as contribuições do RAT e de terceiros não sofreram alterações.

Deste modo a redução do percentual apresentada no segundo gráfico indica uma redução de seu valor perante as demais contribuições em consonância ao que já foi verificado até o momento.

Outra comparação que evidencia a economia adquirida com a presente forma de tributação é analisada a seguir.



Quadro 15 - Percentual de economia.
Fonte: própria.

A primeira figura do quadro é composta por três colunas, das quais as duas primeiras representam os totais em valores da contribuição social que incidiram respectivamente sobre a folha de pagamento e sobre a receita bruta.

Posteriormente a coluna em verde representa a economia ou ganho equivalente aos R\$39.750,63 descartando a sistemática anterior como forma de tributação do encargo.

Este ganho está destacado em percentual na segunda figura, e é equivalente a um ganho de 29% em relação ao total de contribuição devido segundo a sistemática anterior calculada ainda sobre a folha de salário.

O percentual de 71,% mostrado na mesma figura significa que a empresa irá gastar apenas 71% do valor que gastaria se estivesse sendo tributada conforme a legislação anterior. Isto significa um ganho considerado durante o período de 13 meses analisados.

Além da economia de 29% em relação aos gastos anteriores, a empresa poderá ainda aumentar o quadro funcional para suprir um aumento na demanda de serviços sem interferir no valor deste ganho, contanto que mantenha sua receita bruta no mesmo patamar. Neste sentido, novas contratações não onerariam os custos da empresa no que tocante a contribuição social.

Porém, o aumento do número de empregados e conseqüentemente o aumento da folha de pagamento ocasionará alteração no valor de outras contribuições sociais já citadas.

Contudo, considerando os dados levantados no período de tempo estimado neste estudo, ficou evidente a vantagem econômica para a empresa com a compulsoriedade da lei nº 12.546 de 2011 que alterou a base de cálculo da contribuição social sobre a folha de pagamento para a receita bruta auferida mensalmente.

5 CONCLUSÃO

As contribuições sociais fazem parte da política estratégica do atual governo, que lançou o plano Brasil Maior através do decreto nº 7.540, de 2011, inserindo-se as contribuições como um dos pilares deste Plano. Este visa estabelecer a política industrial, tecnológica, de serviços e de comércio exterior para o período de 2011 a 2014. As contribuições sociais auxiliam os objetivos deste plano, em consequência disto foram alteradas as suas bases de cálculos e alíquotas incidentes nos diversos setores econômicos, a fim de desonerar a contribuição recolhida pelas empresas.

Para corroborar com este propósito foi instituída a lei nº 12.546, de 2011 que ocasionou uma mudança na base de cálculo da contribuição social sobre a folha de salários, até então regida pela lei nº 8.212 de 1991. Com a lei nº 12.546, de 2011 a base de cálculo da contribuição passou a incidir sobre a receita bruta auferida pelas empresas, ao invés de incidir sobre a folha de salários. Também houve alteração da alíquota de 20% sobre a folha para 2% sobre a receita.

O presente trabalho, que ora se encerra, se propôs a investigar o efeito da alteração da base de cálculo das contribuições sociais, investigando se houve redução no valor das contribuições sociais a partir da alteração da base de cálculo e alíquota da contribuição social, a uma empresa do ramo hoteleiro.

Para alcançar o objetivo descrito acima, foram efetuadas buscas e análises na legislação das contribuições sociais, bem como nas mais variadas bibliografias disponíveis que versam sobre este assunto. Também foram levantados junto à empresa, objeto do estudo, os dados necessários para efetuarem-se os cálculos e análises da contribuição social previdenciária. O tempo disponível e o entendimento dos dados obtidos, juntos formaram os principais desafios para a execução do presente trabalho.

Como resultado da investigação a conclusão obtida é a de que houve a redução no valor da contribuição social na forma da sistemática da receita bruta, ao invés da folha de salários. Com base nos resultados e análises realizadas nos demonstrativos é que se pode afirmar tal redução.

Cabe destacar como desoneração a não incidência da contribuição social sobre o pagamento do décimo terceiro salário efetuado aos empregados, e que não

incide na forma da lei nº 12.546 de 2011, mas sim na lei nº 8.212 de 1991, resultando em uma economia tributária considerável porque o valor do décimo terceiro salário equivale a contribuição social de um mês.

Pode ser constatado que a redução tributária foi de R\$ 39.750,63 entre o total de contribuição calculado sobre a sistemática anterior, sobre a folha de salários e o total calculado sobre a sistemática atual, com base na receita bruta. Esta diferença equivale a uma economia de 29% no período que vai de abril de 2012 a abril de 2013.

Com o objetivo atendido, o presente trabalho é válido na medida em que comprova e demonstra a desoneração da contribuição social instituída com a edição da lei nº 12.546 de 2011, contribuindo para com os usuários de tais informações.

A gama de conhecimentos envolvidos no tema proposto, como a legislação e os cálculos trabalhistas, acarretaram as dificuldades encontradas na realização do trabalho visto que a nova base de cálculo apenas substitui os incisos I e III da lei nº 8.212, de 1991, conseqüentemente as contribuições sociais ainda serão calculadas parte pela lei atual e parte pela lei anterior, pelo menos até o ano de 2014. Diante disto é importante os profissionais e usuários das áreas afins ao assunto trabalhado obterem conhecimento da sistemática atual e da sistemática anterior a fim de realizar a contabilidade e o recolhimento da contribuição de maneira correta, bem como dar a correta informação aos usuários.

A contribuição social pela receita bruta possui a finalidade de desonerar a contribuição previdenciária das empresas elencadas na lei nº 12.546 de 2011, sendo este método atraente aos contribuintes já contemplados e aos não contemplados. Ainda esta nova base acabou por facilitar os cálculos realizados pelos profissionais da área contábil e afins, justamente por outros tributos também incidirem sobre a receita bruta das empresas e pela própria complexidade existente nos cálculos trabalhistas.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Ato Declaratório Executivo Codac n. 33, de 17 de abril de 2013. Dispõe sobre a instituição de códigos de receita para os casos que especifica. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 abr. 2013. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/adec/2013/adec332013.htm>>. Acesso em: 3 jun. 2013.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 3 mai. 2013.

_____. Decreto n. 7.540, de 2 de agosto de 2011. Institui o Plano Brasil Maior – PBM e cria o seu sistema de gestão. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2 ago. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7540.htm>. Acesso em: 11 mai. 2013.

_____. Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 1º mai. 1943. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-Lei/del5452.htm>. Acesso em: 11 mai. 2013.

_____. Decreto-Lei n. 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 mar. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-Lei/del3000.htm>. Acesso em: 10 jun. 2013.

_____. Decreto-Lei n. 3.048, de 6 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência social, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 6 mai. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-Lei/del3048.htm>. Acesso em: 11 jun. 2013.

_____. Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição... E dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 dez. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc20.htm>. Acesso em: 10 mai. 2013.

_____. Governo Federal. Brasil Maior. **O Plano**. Disponível em: <<http://www.brasilmaior.mdic.gov.br/>>. Acesso em: 15 abr. 2013.

_____. Instrução Normativa RFB n. 390, de 13 de janeiro de 2004. Dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 13 jan. 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2004/in3902004.htm>>. Acesso em: 15 jun. 2013.

_____. Instrução Normativa RFB n. 971, de 30 de janeiro de 2004. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à previdência social e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 jan. 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2004/in9712004.htm>>. Acesso em: 15 jun. 2013.

_____. Instrução Normativa RFB n. 1.027, de 22 de abril de 2010. Altera a Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação... E dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 abr. 2010. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2010/in10272010.htm>>. Acesso em: 15 jun. 2013.

_____. Instrução Normativa RFB n. 1.252, de 1º de março de 2012. Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade social... E dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 1º mar. 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2012/in12522012.htm>>. Acesso em: 15 jun. 2013.

_____. Lei Complementar n. 07, de 7 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 7 set. 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/lcp07.htm>. Acesso em: 11 mai. 2013.

_____. Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 dez. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/lcp70.htm>. Acesso em: 11 mai. 2013.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à união, estados e municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 21 abr. 2013.

_____. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404.htm>. Acesso em: 16 mai. 2013.

_____. Lei n. 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, DF, 24 jul. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 28 mar. 2013.

_____. Lei n.º 8.213, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 24 jul. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8213cons.htm>. Acesso em: 23 mai. 2013.

_____. Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 nov. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm>. Acesso em: 10 jun. 2013.

_____. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 de jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 10 jun. 2013.

_____. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 dez. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L10637.htm>. Acesso em: 11 jun. 2013.

_____. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 29 dez. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L10833.htm>. Acesso em: 11 jun. 2013.

_____. Lei n. 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... E dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 de dez. 2011. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L12546.htm>. Acesso em: 28 mar. 2013.

_____. Lei n. 12.715, de 17 de setembro de 2012. Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários... E dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 set. 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L12715.htm>. Acesso em: 28 mar. 2013.

_____. Medida Provisória n. 540, de 2 de agosto de 2011. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas... E dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2 ago. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/mpv/540.htm>. Acesso em: 28 mar. 2013.

_____. Medida Provisória n. 601, de 28 de dezembro de 2012. Altera as leis nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, para prorrogar o Regime Especial da Reintegração de Valores Tributários... E dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 dez. 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Mp/mp601.htm>. Acesso em: 28 mar. 2013.

_____. Medida Provisória n. 612, de 4 de abril de 2013. Reestrutura o modelo jurídico de organização dos recintos aduaneiros de zona secundária... E dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 4 abr. 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Mp/mp612.htm>. Acesso em: 28 mar. 2013.

_____. Parecer Normativo RFB n. 03, 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 21 nov. 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/PareceresNormativos/2012/parecer032012.htm>>. Acesso em: 10 jun. 2013.

_____. Portaria Interministerial MPS/MF n. 15, de 10 de janeiro de 2013. Dispõe sobre o reajuste dos benefícios pagos pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 jan. 2013. Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br/sislex/paginas/65/MF-MPS/2013/11.htm>>. Acesso em: 10 jun. 2013.

_____. Resolução CFC n. 1.412, de 26 de outubro de 2012: Dá nova redação à NBC TG 30 – Receitas. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 out. 2012. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2012/001412>. Acesso em: 23 mai. 2013.

_____. Solução de Consulta RFB n. 70, de 27 de junho de 2012. Ementa: Contribuição substitutiva das empresas optantes pelo simples nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 jun. 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/sc/2012/sc702012.htm>>. Acesso em: 23 mai. 2013.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CHIAVENATO, Idalberto. **Recursos humanos**: o capital humano das organizações. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário**: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 22 Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. 5. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2006.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 3.ed. rev. atual. Curitiba: Positivo, 2004.

FRANÇA, Ana Cristina Limongi. **Práticas de Recursos Humanos - PRH: conceitos, ferramentas e procedimentos**/Ana Cristina Limongi França. 1. ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GUIA TRABALHISTA. **Contribuições Sociais**. Disponível em: <http://www.guiatrabalhista.com.br/tematicas/contrib_terceiros.htm>. Acesso em: 11 abr. 2013.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Aristeu de. **Manual de prática trabalhista**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações**. São Paulo: Atlas, 2003.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.