

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

**A LEI 12.546/11 E SEU IMPACTO SOBRE O  
RESULTADO DAS EMPRESAS**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**Daiane dos Santos Freitas  
Viviane Caroline Flores Acunha**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2013**

**A LEI 12.546/11 E SEU IMPACTO SOBRE O RESULTADO  
DAS EMPRESAS**

**por**

**Daiane dos Santos Freitas  
Viviane Caroline Flores Acunha**

Trabalho de Conclusão apresentado ao curso de Ciências Contábeis, da  
Universidade Federal de Santa Maria, como requisito parcial para  
obtenção do grau de  
**Bacharel em Ciências Contábeis.**

**Orientador: Prof.Ms. Luiz Antônio Rossi de Freitas**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2013**

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

A Comissão Examinadora, abaixo assinada, aprova o Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis.

**A LEI 12.546/11 E SEU IMPACTO SOBRE O RESULTADO DAS  
EMPRESAS**

elaborado por  
**Daiane dos Santos Freitas  
Viviane Caroline Flores Acunha**

como requisito parcial para obtenção do grau de  
**Bacharel em Ciências Contábeis**

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

**Luiz Antônio Rossi de Freitas, Ms. (UFSM)**  
(Presidente/Orientador)

**Wanderlei José Ghilardi, Dr. (UFSM)**

**Daniel Pereira (UFSM)**

Santa Maria, 25 de julho de 2013.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradecemos a Deus por ter iluminado nossos caminhos na condução deste trabalho.

Aos nossos pais que nunca mediram esforços para nos darem a melhor educação possível, assim como pelo apoio, carinho e amor incondicional.

Aos nossos queridos irmãos pela atenção, paciência e amor fraterno.

Aos nossos namorados pelo amor, apoio e compreensão.

As nossas famílias e amigos, que sempre estiveram aos nossos lados, nos incentivando e compreendendo a nossa ausência.

Ao nosso orientador Prof<sup>o</sup>. Ms. Luiz Antônio Rossi de Freitas, pela sabedoria, paciência e dedicação durante a orientação deste trabalho, assim como ao aprendizado proporcionado pelos demais professores do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria.

Aos proprietários das empresas Uniluz e Ômega, pela confiança e disponibilidade das informações necessárias para a conclusão deste trabalho.

À Universidade Federal de Santa Maria pela oportunidade proporcionada.

Por vezes sentimos que aquilo que fazemos não é senão uma gota de água no mar. Mas o mar seria menor se lhe faltasse uma gota.

(Madre T. de Calcutá)

## **RESUMO**

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

### **A LEI 12.546/11 E SEU IMPACTO SOBRE O RESULTADO DAS EMPRESAS**

AUTORAS: DAIANE DOS SANTOS FREITAS E VIVIANE CAROLINE FLORES  
ACUNHA

ORIENTADOR: LUIZ ANTÔNIO ROSSI DE FREITAS

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 25 de julho de 2013.

O presente trabalho buscou analisar o reflexo da Lei 12.546/11 sobre o resultado de uma empresa de TI e outra da área industrial, bem como verificar se o novo método de incidência previdenciária provocou impacto menos ou mais significativo dentre esses ramos de atividades. Para a realização desta análise foram utilizados alguns dados contábeis das empresas, e a conclusão alcançada foi possível através da comparação dos reflexos causados pela Lei no resultado das duas empresas. Os resultados obtidos demonstram que a incidência da nova Lei não foi vantajosa para a empresa de TI, visto que a desoneração na folha causou um impacto desfavorável em seu resultado. Porém, o efeito causado no resultado da empresa industrial mostrou-se vantajoso.

**Palavras-chave:** Lei 12.546/11. Desoneração. Resultado.

**ABSTRACT**  
Course Conclusion Work  
Course of Accounting  
Universidade Federal de Santa Maria

**12.546/11 LAW AND THEIR IMPACT ON THE RESULT OF  
COMPANIES**

AUTHORS: DAIANE DOS SANTOS FREITAS E VIVIANE CAROLINE FLORES  
ACUNHA  
ADVISOR: LUIZ ANTÔNIO ROSSI DE FREITAS

Date and Place of the Defense: Santa Maria, July25th, 2013.

This work analyzes the reflex of Law 12.546/11 on the result of an IT company and another industrial area, as well as verify that the new method incidence social security impact caused less or more significant among these areas of activities. For this analysis were utilized some data from accounting companies, and the conclusion reached was possible by comparing the reflections caused by the Law on the result of the two companies. The obtained results demonstrate that the incidence of the new law was not advantageous to the IT company, since the unburdening in the leaf caused a negative impact in their results. However, the effect caused on the result of industrial company proved advantageous.

**Keywords:** Law 12.546/11.Unburdening. Result.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	11
<b>1.1 Objetivos</b> .....	12
1.1.1 Objetivo geral.....	12
1.1.2 Objetivos específicos .....	12
<b>1.2 Justificativa</b> .....	12
<b>1.3 Estrutura do trabalho</b> .....	13
<b>2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA</b> .....	14
<b>2.1 Ciência contábil</b> .....	14
2.1.1 Origem da contabilidade .....	14
2.1.2 Conceito de contabilidade .....	15
2.1.3 Objetivo da contabilidade .....	16
2.1.4 Objeto da contabilidade .....	16
2.1.5 Função da contabilidade .....	17
2.1.6 Usuários da contabilidade .....	17
2.1.7 Campo de aplicação da contabilidade.....	18
2.1.8 Técnicas contábeis .....	18
<b>2.2 Princípios fundamentais da contabilidade</b> .....	20
2.2.1 Princípio da entidade .....	20
2.2.2 Princípio da continuidade .....	21
2.2.3 Princípio da oportunidade .....	21
2.2.4 Princípio do registro pelo valor original .....	22
2.2.5 Princípio da atualização monetária .....	22
2.2.6 Princípio da competência .....	22
2.2.7 Princípio da prudência .....	23
<b>2.3 Apuração do resultado do exercício</b> .....	24
2.3.1 Conceito de receita .....	24
2.3.2 Conceito de despesa .....	24
2.3.3 Conceito de receita bruta .....	25
<b>2.4 Demonstrações contábeis</b> .....	25
2.4.1 Balanço Patrimonial .....	26
2.4.2 Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados .....	26
2.4.3 Demonstração do Resultado do Exercício .....	27
2.4.4 Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.....	27
2.4.5 Demonstração dos Fluxos de Caixa.....	28
2.4.6 Demonstração do Valor Adicionado .....	29
<b>2.5 Tributo</b> .....	29
2.5.1 Classificação de tributo .....	30
2.5.1.1 Impostos .....	31
2.5.1.2 Taxas .....	31
2.5.1.3 Contribuição de melhoria .....	31
2.5.1.4 Empréstimos compulsórios .....	31
2.5.1.5 Contribuições especiais .....	32
2.5.1.6 Contribuições sociais .....	32
<b>2.6 Regimes de tributação</b> .....	33
2.6.1 Lucro Real .....	34
2.6.1.1. Conceito.....	34
2.6.1.2 Obrigatoriedade .....	34
2.6.2 Lucro Presumido.....	35
2.6.2.1 Conceito.....	35
2.6.2.2 Pessoas jurídicas autorizadas a optar .....	36



2.6.3 Lucro Arbitrado .....	37
2.6.3.1 Conceito.....	37
2.6.3.2. Adoção do Lucro Arbitrado.....	37
2.6.4 Simples Nacional .....	38
2.6.4.1 Conceito.....	38
2.6.4.2 Adoção do Simples Nacional .....	39
<b>2.7 Previdência Social.....</b>	<b>39</b>
2.7.1 Conceito de Previdência Social.....	40
2.7.2 Regime Geral de Previdência Social.....	40
<b>2.8 A desoneração da folha de pagamento .....</b>	<b>41</b>
2.8.1 Folha de pagamento .....	41
2.8.2 A Lei 12.546/11 e suas alterações .....	42
2.8.3 A Lei 8.212/91 e as alterações provocadas pela Lei 12.546/11.....	44
2.8.4 Vigência das atividades enquadradas .....	45
2.8.5 Alíquotas de contribuição .....	46
2.8.6 Base de cálculo.....	47
2.8.7 Atividades concomitantes .....	48
2.8.8 Décimo terceiro salário e a Lei 12.546/11 .....	51
2.8.9 Guia da previdência social – GPS e DARF desoneração.....	53
2.8.10 SEFIP/GEFIP Compensação .....	55
2.8.11 Sped e a Lei 12.546/11 .....	58
2.8.12 DCTF e a Lei 12.546/11 .....	60
<b>3 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS.....</b>	<b>62</b>
<b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>65</b>
<b>4.1 Histórico.....</b>	<b>65</b>
4.1.1 Histórico da Uniluz .....	65
4.1.2 Histórico da Ômega .....	66
<b>4.2 Obrigatoriedade à Lei 12.546/11.....</b>	<b>68</b>
<b>4.3 Faturamento.....</b>	<b>69</b>
4.3.1 Uniluz.....	69
4.3.2 Ômega.....	71
<b>4.4 Folha de pagamento.....</b>	<b>73</b>
4.4.1 Uniluz.....	73
4.4.2 Ômega.....	77
<b>4.5 Impostos .....</b>	<b>79</b>
4.5.1 Uniluz.....	79
4.5.2 Ômega.....	81
<b>4.6 Comparativo dos resultados obtidos com a desoneração.....</b>	<b>84</b>
<b>5 CONCLUSÃO E SUGESTÃO .....</b>	<b>86</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>87</b>

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Campo de compensações constante na GFIP .....	57
Figura 2 – Relatório de Compensação da empresa Uniluz .....	57
Figura 3 – P100-Contribuição Previdenciária sobre o valor da receita bruta .....	60

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1– A Lei 12.546/11 e suas alterações .....	43
Tabela 2 – Vigência das contribuições previdenciárias.....	45
Tabela 3 – Alíquotas de incidência conforme Decreto 7.828/12 e alterações do Decreto 7.877/12.....	46
Tabela 4– Atividades concomitantes e a aplicação da Lei 12.546/11 .....	50
Tabela 5– Receita bruta 2012 e 2013, em reais – Uniluz.....	70
Tabela 6– Receita bruta 2012 e 2013, em reais – Ômega.....	72
Tabela 7– Folha de pagamento 2012 e 2013, em reais – Uniluz .....	74
Tabela 8– Percentual dos produtos desonerados, em reais – Uniluz .....	75
Tabela 9- Cálculo do 13º Salário, em reais – Uniluz .....	76
Tabela 10– Folha de pagamento 2012 e 2013, em reais – Ômega .....	77
Tabela 11- Cálculo do 13º Salário, em reais – Ômega.....	78
Tabela 12– Contribuições previdenciárias e fiscais devidas de 2012 e 2013, em reais – Uniluz .....	80
Tabela 13– Contribuições previdenciárias e fiscais devidas de 2012 e 2013, em reais – Ômega.....	82
Tabela 14– Comparativo dos resultados obtidos com a desoneração antes e depois da Lei, em reais – Uniluz .....	84
Tabela 15– Comparativo dos resultados obtidos com a desoneração antes e depois da Lei, em reais - Ômega .....	84

# 1 INTRODUÇÃO

É de notório conhecimento que a carga tributária no Brasil é pesada e está cada vez mais onerando o bolso dos brasileiros, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas. Diante da elevada alíquota incidente sobre as várias bases de cálculos que norteiam o sistema tributário, dependendo da natureza do tributo, destaca-se a incidência das contribuições previdenciárias por parte das empresas, foco deste trabalho.

Para amenizar estas contribuições previdenciárias, o Governo Federal lançou um programa de incentivo à desoneração na folha de pagamento, chamado Plano Brasil Maior, e desde então vem ampliando as atividades incentivadas com a ideia chamada de desoneração fiscal.

A mencionada desoneração, primeiramente promovida pela Medida Provisória 540/11, convertida na Lei 12.546/11, tratou de alterar a base de cálculo de incidência das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento, até então correspondente a 20%, pela incidência sobre o faturamento, do índice de 1% para as indústrias e 2,5% e 2% para as prestadoras de serviços (incluindo-se neste caso as empresas de tecnologia da informação).

As referidas contribuições patronais, por gerarem altos custos para a empresa, podem estar contribuindo para o aumento do mercado informal. É baseado nesta ideia, que a Lei 12.546/11, tem como principal objetivo, dentre outros, estimular a formalização do mercado de trabalho, uma vez que a contribuição previdenciária das atividades previstas na referida Lei não incidirá mais sobre a folha de pagamento e sim sobre o faturamento.

Como consequência da referida desoneração patronal, espera-se um efeito positivo no resultado das empresas, contribuindo efetivamente para a maximização do mesmo. Assim, faz-se necessário estudar os impactos causados por este novo método de incidência previdenciária, e analisar se o seu objetivo foi realmente alcançado, verificando se essas alterações ocorreram de forma igual ou diferente nos ramos da indústria e da tecnologia da informação.

Visto que o foco principal a ser analisado baseou-se no resultado das empresas, os questionamentos giraram em torno das alterações previstas na Lei

12.546/11 e seu impacto mais ou menos significativo nos resultados de uma empresa de TI ou Industrial.

## **1.1 Objetivos**

### **1.1.1 Objetivo geral**

Identificar o efeito causado pela Lei 12.546/11 sobre os resultados, em uma empresa de TI e outra Industrial, decorrente das alterações nas alíquotas previdenciárias.

### **1.1.2 Objetivos específicos**

O trabalho visou os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar as modificações trazidas pela Lei 12.546/11;
- b) Relacionar os procedimentos fiscais que são afetados pela mudança da referida Lei;
- c) Levantar o efeito sobre o resultado das empresas pela aplicação da Lei;

## **1.2 Justificativa**

Sabe-se que o objetivo da contabilidade é assegurar o controle do patrimônio administrado e fornecer informações sobre a composição e as variações patrimoniais, bem como sobre o resultado das atividades econômicas desenvolvidas pela entidade para alcançar os seus fins.

Já o objeto da contabilidade é o patrimônio (conjunto de bens, direitos e obrigações), que ela estuda e controla, registrando as alterações ocorridas.

A edição da Lei 12.546/11, que se propõe à desoneração da folha de pagamento, pode estar, dependendo da situação em que se encontra a empresa, sendo efetiva ou não.

É objetivo central deste estudo verificar, através dos dados contábeis de duas empresas –sendo uma da área de TI e outra industrial -, ambas enquadradas na Lei,

se a desoneração da folha de pagamento realmente trouxe vantagens para esses dois segmentos de empresas.

Além da verificação da sua efetividade, faz-se necessário levar ao conhecimento de todos os usuários, a existência e o mecanismo da Lei 12.546/11, servindo como base de informações tanto para aquelas que serão beneficiadas, como para aquelas não serão afetadas com tal mudança.

### **1.3 Estrutura do trabalho**

Para atingir os objetivos propostos, o presente trabalho está estruturado em cinco capítulos.

No capítulo um, encontra-se a introdução do trabalho, a qual apresenta a problemática da pesquisa, os objetivos gerais e específicos, bem como a justificativa para a elaboração da pesquisa.

No capítulo dois, é apresentado o referencial teórico que embasou a pesquisa, e faz referência aos conceitos básicos da ciência contábil, dos princípios fundamentais da contabilidade, da apuração do resultado do exercício, das demonstrações contábeis, do conceito de tributo, dos regimes de tributação, da legislação previdenciária e da desoneração da folha de pagamento.

O capítulo três traz os métodos e procedimentos utilizados na elaboração do presente trabalho.

No capítulo quatro, encontra-se a apresentação da análise dos resultados, a qual consta o histórico das empresas, a obrigatoriedade à Lei 12.546/11, os faturamentos, as folhas de pagamento, os impostos previdenciários e fiscais devidos e o comparativo dos resultados obtidos com a desoneração.

E por fim, no capítulo cinco, apresenta-se a conclusão do presente trabalho e as sugestões para futuras pesquisas.

## **2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA**

A edição da Lei 12.546/11, cujo objetivo é a desoneração na folha de pagamento, alterou a forma de pagamento da contribuição previdenciária das empresas que tenham atividades de TI e indústria, foco deste trabalho.

Primeiramente, entende-se que pela nova Lei, o objetivo principal do governo foi desonerar a folha de pagamento, contribuindo para a formalização do mercado de trabalho, uma vez que a contribuição dependerá da receita ou faturamento e não mais da folha de pagamento.

Salienta-se que a aplicação desta Lei é obrigatória para os setores que nelas estão previstos. Apesar de ser uma compulsoriedade entre empresas do mesmo ramo, é de se esperar que apesar de ser uma medida isonômica entre elas, a Lei, que seria para desonerar, ao invés disso poderá estar onerando mais do que antes dessas mudanças, visto que se leva em consideração o faturamento, uma situação que depende de cada empresa em determinado momento.

### **2.1 Ciência contábil**

#### **2.1.1 Origem da contabilidade**

O surgimento da contabilidade se deu através da necessidade que as civilizações antigas encontravam em cuidar das suas riquezas, simbolizadas pelos seus rebanhos, suas terras, suas mercadorias, enfim, pelos seus bens.

Nagatsuka e Teles (2005, p.2) destacam o surgimento da contabilidade ao mencionar que:

O desenvolvimento da contabilidade em toda a sua história esteve intimamente ligado ao desenvolvimento econômico e às transformações sociopolíticas e socioculturais experimentadas em cada época. O homem foi sentido a necessidade de aperfeiçoar seu instrumento de avaliação da situação patrimonial ao mesmo tempo em que as atividades econômicas foram-se tornando mais complexas.

Conforme a mesma fonte a contabilidade no Brasil surgiu por volta de 1754, ainda como Colônia de Portugal, quando foi autorizada a criação do curso “Aula de Comércio”, onde os cursos eram como escolas superiores ou faculdades. Quem

frequentava as aulas eram os chamados guarda-livros, denominação dada aos contabilistas.

Além da necessidade que a civilização humana encontrava de organizar as suas transações comerciais, tanto no controle físico das mercadorias, quando no controle financeiro das mesmas, há importantes fatos que fizeram com que a ciência contábil evoluísse pelo mundo. Nagatsuka e Teles (2005, p. 1) destacam essa evolução ao mencionar o surgimento da contabilidade através do “aparecimento da escrita, o surgimento da moeda, a prensa de Gutenberg, o descobrimento da América, a invenção da máquina a vapor, que deu impulso à Revolução Industrial”, entre outros acontecimentos que ajudaram a desencadear a contabilidade, tendo um papel fundamental no desenvolvimento dessas civilizações.

### 2.1.2 Conceito de contabilidade

Sendo a contabilidade um instrumento útil para análise dos fatos financeiros e/ou econômicos ocorridos em uma determinada entidade, Franco (1997, p.21) conceitua contabilidade, como sendo:

A ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Evidencia-se neste conceito que a contabilidade, como ciência, trata-se de um conjunto coordenado de conhecimentos e técnicas, norteados por princípios e normas próprias, auxiliando os usuários e os interessados em conhecer a situação da empresa, através de relatórios e demonstrações contábeis, assim como no auxílio ao gestor na tomada de decisões. Desta maneira, Marion (2004, p.26) ressalta que “uma empresa sem boa contabilidade é como um barco, em alto-mar, sem bússola”.

Em 1924 foi definido, através do Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade, no Rio de Janeiro, o conceito oficial de contabilidade como sendo “a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativos à administração econômica”.



Já Velter e Missagia (2006, p.3) conceituam contabilidade como sendo “a ciência econômico-administrativa que utiliza metodologia própria para registrar, analisar e controlar os aspectos relativos ao patrimônio das entidades”.

Diante de todos os conceitos analisados, a contabilidade é uma ferramenta importante, servindo de instrumento gerencial aos usuários na tomada de decisão, tendo como finalidade proporcionar procedimentos padrões para uma melhor execução da ciência contábil.

### 2.1.3 Objetivo da contabilidade

Dentro desse enfoque, Nagatsuka e Teles (2005, p. 4) afirmam que o objetivo principal da contabilidade é “gerar informações para a tomada de decisões racionais, tanto por usuários internos quanto por usuários externos da informação contábil”.

A contabilidade tem por fim fornecer informações aos mais diversos usuários, informações essas que auxiliam na aquisição de uma melhor compreensão da real situação econômico-financeira das suas entidades. É através da contabilidade que os gestores e/ou diretores podem saber o quão de recursos disponíveis possuem e, onde poderão ser aplicados estes recursos na empresa.

Já Greco e Arend (2001, p.12) destacam o objetivo da contabilidade como sendo:

Assegurar o controle do patrimônio administrado, através do fornecimento de informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição e as variações patrimoniais, bem como sobre o resultado das atividades econômicas desenvolvidas pela entidade para alcançar seus fins, que podem ser lucrativos ou meramente ideais (sociais, culturais, esportivos, beneficentes ou outros).

Sendo assim, todas as informações devem ser as mais amplas possíveis, pois, através da contabilidade, serão avaliados todos os aspectos relevantes que podem interferir no Patrimônio da empresa.

### 2.1.4 Objeto da contabilidade

A respeito do objeto da contabilidade, é de grande importância o ensinamento de Franco (1997, p.20), ao mencionar que o objeto da contabilidade é “o patrimônio,

que a contabilidade estuda e controla, registrando, classificando, analisando, interpretando e informando, através das demonstrações contábeis, todas as ocorrências nele verificadas”.

Sendo o Patrimônio o objeto da empresa, faz-se necessário a inserção do conceito contábil de Patrimônio, sendo esse considerado um meio indispensável para que as empresas alcancem os seus objetivos. Ao conceituar Patrimônio, Greco e Arend (2001, p.32) afirmam que “Patrimônio é o conjunto de bens materiais e/ou imateriais, avaliáveis em dinheiro e vinculados à entidade pela propriedade ou por cessão a qualquer título, dos quais a mesma possa dispor no giro dos seus negócios.” Cabe ressaltar ainda que serão, em torno deste Patrimônio, executados os atos, de natureza econômica e financeira, para que a administração da entidade consiga atingir sua finalidade, atos esses que poderão produzir variações positivas ou negativas na riqueza patrimonial da mesma.

#### 2.1.5 Função da contabilidade

A contabilidade constitui ferramenta indispensável auxiliando o gestor na tomada de decisão. Sendo assim, cabe uma distinção das duas funções básicas da contabilidade. São elas, funções administrativas e funções econômicas, prestando orientação às pessoas, ou seja, aos interessados que desejam avaliar a situação patrimonial da empresa. A contabilidade irá mensurar o desempenho destas entidades, identificando seus recursos disponíveis para uma futura fonte de financiamento e aplicação de recursos existentes na empresa.

Destarte, a função administrativa da contabilidade se dá através de um controle do patrimônio e de um planejamento empresarial.

Em relação às funções econômicas, estas se destinam ao objetivo mais imediato das entidades comerciais, no que diz respeito à apuração de resultado.

#### 2.1.6 Usuários da contabilidade

Sendo a contabilidade um instrumento de informações úteis aos usuários para tomada de decisões, é preciso, antes de tudo, que se entenda quem são estes usuários. Marion (2004, p.27) ao analisar os usuários da contabilidade define-os como “pessoas que se utilizam da contabilidade, que se interessam pela situação da

empresa e buscam na contabilidade sua resposta”. Dentre os usuários da contabilidade há os gerentes (administradores), investidores (sócios ou acionistas), fornecedores, bancos, governo, os empregados, os sindicatos, os concorrentes, etc. Cabe ressaltar ainda, que, a contabilidade pode ser realizada tanto para pessoa física quanto para pessoa jurídica. Nesse sentido, Marion (2004, p.28) ressalta que “considera-se pessoa, juridicamente falando, todo ser capaz de direitos e obrigações”. Assim, tanto pessoas físicas quanto pessoas jurídicas são caracterizadas como sendo uma entidade contábil.

### 2.1.7 Campo de aplicação da contabilidade

É necessária uma especificação de qual é o campo de aplicação da contabilidade, ou seja, a quem se aplicam todas as funções, objeto, finalidade, e tantas outras minúcias da contabilidade. Greco e Arend (2001, p.11) mencionam que “o campo de aplicação da contabilidade é constituído por pessoas, físicas ou jurídicas, que exerçam atividades econômicas para alcançar suas finalidades, mesmo que essas sejam meio e não fim”. Assim, pode-se dizer que o campo de aplicação da contabilidade é das entidades econômico-administrativas com ou sem fins lucrativos.

É necessário também fazer um breve comentário do que são as *aziendas*. Neves e Viceconti (2006, p. 2) conceituam *azienda* como:

Entidades econômico-administrativas, assim chamadas aquelas que, para atingirem seu objetivo, seja ele econômico ou social, utilizam bens patrimoniais e necessitam de um órgão administrativo, que pratica atos de natureza econômica necessários a seus fins.

Já para Velter e Missaglia (2006, p.5) “o campo de aplicação ou campo de atuação da contabilidade compreende todas as entidades que tenham um patrimônio a ser avaliado, que seriam as *aziendas*”.

### 2.1.8 Técnicas contábeis

A contabilidade necessita de meios para poder atingir os seus objetivos, ou seja, para a perfeita aplicação das suas funções.

Estes meios tratam-se de técnicas contábeis, que segundo Velter e Missagia (2006, p.7) são “os conhecimentos práticos da ciência contábil, ou seja, consistem em um conjunto de procedimentos utilizados para registrar, controlar e orientar com relação aos itens patrimoniais”.

Franco (1997, p.21) destaca as técnicas utilizadas pela contabilidade, sendo elas: “Registro dos fatos (Escrituração Contábil); Demonstração expositiva dos fatos (Demonstrações Contábeis); Confirmação dos registros e demonstrações contábeis (Auditoria e Análise); e comparação e interpretação das demonstrações contábeis (Análise de Balanços)”.

A escrituração contábil se refere aos registros que irão influenciar o patrimônio de uma entidade. Segundo o art. 177, da Lei 6.404/76:

A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

As demonstrações contábeis se referem a relatórios, organizados de maneira sintética, onde são demonstradas, de forma resumida, todas as informações contábeis, identificando fatos patrimoniais e a situação de determinada entidade, em um determinado período de tempo.

Em relação à auditoria, a contabilidade tem por objetivo a verificação ou revisão dos registros contábeis, das demonstrações e dos procedimentos adotados pelo contador no que diz respeito à escrituração, tendo como foco principal a avaliação da veracidade das efetivas situações vividas pela entidade em confronto com o que está exposto nos relatórios, nas demonstrações e na própria escrituração contábil.

E por fim, uma das técnicas da contabilidade, a da Análise do Balanço, que se utiliza de métodos e procedimentos específicos para uma melhor interpretação das demonstrações contábeis, não se limitando apenas ao Balanço Patrimonial, mas englobando uma série de demonstrações financeiras da entidade. Essa análise é feita através de uma comparação de dados das demonstrações de maneira mais analítica, visando uma decomposição maior das contas inseridas nas demonstrações, para no fim fazer uma análise mais ampla da situação patrimonial e financeira da empresa.

Velter e Missaglia (2006, p.9) enfatizam que “é oportuno que chamemos a atenção ao fato de que a Auditoria e a Análise de Balanços, a par de serem técnicas contábeis, são também, especializações (ramos) da contabilidade”.

## 2.2 Princípios fundamentais da contabilidade

A utilização dos princípios contábeis norteia a execução da atividade contábil, pois sem a sua observância poderão ocorrer desvios no seu registro.

Franco (1988 apud NAGATSUKA e TELES, 2005, p.9) afirma que:

A finalidade prática da fixação dos chamados princípios contábeis é a de servir de guias ou parâmetros para o registro de fatos e a elaboração de demonstrações dentro de regras uniformes que facilitem a função informativa da contabilidade.

Os princípios fundamentais de contabilidade, enunciados pela Resolução CFC nº 750/93, no seu artigo 3º, são:

- I) o da ENTIDADE;
- II) da CONTINUIDADE;
- III) o da OPORTUNIDADE;
- IV) o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;
- V) o da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA;
- VI) o da COMPETÊNCIA; e
- VII) o da PRUDÊNCIA.

Segundo o § 1º, do art.1º, da Resolução CFC nº 750/93: “A observância dos Princípios de contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC)”.

### 2.2.1 Princípio da entidade

Segundo o princípio da entidade, o patrimônio é reconhecido como objeto da contabilidade, logo, é necessário que haja uma diferenciação do patrimônio da empresa com o patrimônio dos sócios, acionistas ou os proprietários das entidades. Nagatsuka e Teles (2005, p. 10) afirmam que, através desse princípio, “a contabilidade deve ser executada e mantida para qualquer tipo de entidade como mesma pessoa completamente distinta da pessoa física (ou jurídica) dos sócios ou acionistas”.

### 2.2.2 Princípio da continuidade

Segundo o art. 5º, da Resolução CFC nº 750/93, alterado mediante a Resolução CFC nº. 1.282/10, “o Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância”.

O nascimento de uma empresa acontece a partir da data de sua constituição, conforme contrato social ou outros registros. A partir desse momento todas as operações, sejam elas de venda, de compra, captação de recursos, enfim, todas as ações da empresa darão sustento à existência da empresa, ou seja, da continuidade da mesma. O princípio da entidade reforça a ideia de que as atividades empresariais da entidade continuarão enquanto esta existir.

### 2.2.3 Princípio da oportunidade

Neste princípio, a apreensão, o relato, e o registro das variações que ocorrem no Patrimônio de uma entidade dão-se no momento em que estas ocorrem. Ou seja, o princípio da oportunidade é importante para a contabilidade, pois se refere à fidedignidade das informações contábeis que interferem no Patrimônio da entidade.

No princípio da oportunidade tem-se o reconhecimento da variação patrimonial, cuja origem pode estar nas transações realizadas com demais entidades, acontecimentos de cunho externo, como modificações nas taxas de câmbio, catástrofes naturais, assim como pode ocorrer por movimentos internos que modificam a estrutura qualitativa do Patrimônio da empresa, tais como, transformação de produtos semifabricados em produtos prontos, sucateamento de produtos, entre outros.

Nagatsuka e Teles (2005, p.13) afirmam que:

O princípio da oportunidade tem relação direta com os conceitos de integridade – necessidade de que as variações patrimoniais sejam reconhecidas em sua totalidade- e tempestividade – registro das variações no momento em que ocorrem.

Segundo o art. 6º, da Resolução CFC nº 750/93, “O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas”.

#### 2.2.4 Princípio do registro pelo valor original

Segundo este princípio, os elementos do Patrimônio da entidade devem ser registrados por seus valores originais, expressos em moeda corrente do país em questão.

Conforme o art. 7º, da Resolução CFC nº 750/93:

Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade.

Sendo assim, os elementos são registrados conforme o valor de aquisição do bem, ou através do seu custo de aquisição, mais todos os gastos que a empresa tem para poder colocar o bem em uma situação que gere benefícios para a mesma.

#### 2.2.5 Princípio da atualização monetária

Este princípio refere-se aos ajustes realizados nos componentes patrimoniais, a fim de registrar uma possível perda do poder aquisitivo destes, devido a fatores inflacionários, mediante a aplicação de indicadores oficiais que irão refletir o real poder aquisitivo da moeda.

Porém, atualmente este princípio tornou-se inválido, pois foi revogado, mediante Resolução CFC nº. 1.282/10.

#### 2.2.6 Princípio da competência

Este princípio refere-se ao registro de receitas e despesas, de acordo com o fato gerador, independente de seu recebimento e/ou pagamento. Logo, o Princípio da Competência faz referência às receitas realizadas (geradas) e as despesas incorridas em determinado período.

Velter e Missaglia (2006, p. 81) destacam que:

O princípio da competência é aplicado a situações concretas altamente variadas, pois são muito diferenciadas as transações que ocorrem nas entidades, em função dos objetivos destas. Por esta razão, é a competência o princípio que tende a suscitar o maior número de dúvidas na atividade profissional dos contabilistas.

Cabe ressaltar que este princípio não está relacionado somente a recebimentos e pagamentos, mas sim ao reconhecimento de receitas geradas e despesas incorridas em um período. Caso ocorrer uma omissão no registro dessa receita e/ou despesa, referente a um exercício anterior, deverão ser feitos ajustes no exercício em questão, para que se evidencie essa omissão.

#### 2.2.7 Princípio da prudência

A aplicação deste princípio ocorre quando são adotados dois critérios para quantificação das variações ocorridas no Patrimônio da entidade, que são: o menor valor para os bens ou direitos, e, o maior valor para as exigibilidades.

Por pertinente, cabe acrescentar que o CFC - Conselho Federal de Contabilidade - editou a Resolução nº 750/93, que dispõe sobre a aplicação do Princípio da Prudência, mencionando em seu Parágrafo Único, do art.10º, da Resolução CFC nº 1282/10, que:

O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

Logo, será aceito o critério que diminui o valor do Patrimônio Líquido, sendo este representado pela soma de bens e direitos de uma entidade, menos a soma das obrigações exigíveis da mesma.

Salienta-se que os princípios contábeis dão a orientação geral para o desenvolvimento das demonstrações contábeis, especialmente com relação à apuração do resultado do exercício.



## 2.3 Apuração do resultado do exercício

Findo o exercício social as empresas apuram o resultado dos seus negócios. Para verificar a ocorrência de lucro (receitas maiores do que as despesas) ou prejuízo (despesas maiores do que as receitas), devem-se confrontar as receitas e as despesas decorridas da atividade.

Assim, de acordo com Ludícibus (2006, p. 67):

Caso as receitas obtidas superem as despesas incorridas, o Resultado do período contábil será positivo, denominado de lucro, aumentando o Patrimônio Líquido. Se as despesas forem maiores que as receitas, este fato ocasiona um prejuízo que diminuirá o Patrimônio Líquido.

Ou seja, é a partir da apuração do resultado do exercício que a empresa saberá se o seu objetivo foi atingido, ou seja, se os benefícios obtidos (receitas) foram maiores do que os sacrifícios despendidos (despesas), resultando no lucro, ou, caso contrário, prejuízo, a cada ano.

### 2.3.1 Conceito de receita

Corresponde aos valores recebidos, bem como os direitos a receber pela venda de mercadorias ou prestação de serviços.

De acordo com Ludícibus (2006, p. 66), “é a entrada de elementos para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber”.

Portanto, a entrada de dinheiro no caixa, por meio do ingresso de receitas, causa um reflexo positivo no balanço patrimonial da entidade, resultante do aumento do ativo, e acaba contribuindo (caso elas sejam mais significativas do que as despesas), para o alcance do principal objetivo da atividade: o lucro.

### 2.3.2 Conceito de despesa

Segundo Neves e Viceconti (2006, p. 309), as despesas operacionais “são gastos pagos ou incorridos pela pessoa jurídica para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa”.

Ou seja, é todo o sacrifício que a empresa faz para obter direta ou indiretamente suas receitas.

A geração de despesas refletirá no balanço patrimonial de forma negativa, através da redução do ativo (quando o desembolso é à vista) ou mediante o aumento do passivo (quando o desembolso é a prazo), ambas situações que irão contribuir para a redução do lucro desejado.

### 2.3.3 Conceito de receita bruta

Conforme Kertzman (2007, p. 58):

O conceito de receita é mais abrangente que o de faturamento. Receita é todo ganho obtido, seja ele decorrente da venda de produtos, da aplicação financeira, dos contratos de aluguéis, entre outros. Faturamento está ligado à emissão de faturas (notas fiscais), podendo significar apenas as receitas sobre as vendas.

A receita bruta ou faturamento é o total bruto vendido no período, incluindo os impostos sobre as vendas, deduzidas as devoluções e os abatimentos ocorridos no período.

## 2.4 Demonstrações contábeis

Segundo Neves e Viceconti (2006, p. 74) as demonstrações contábeis “representam peças em forma técnica que evidenciam fatos patrimoniais ocorridos em determinada gestão administrativa”.

As demonstrações contábeis são relatórios, através das quais são informadas, de maneira resumida, todas as informações contábeis, de maneira metódica, evidenciando, ao final de um determinado período, fatos patrimoniais de uma determinada entidade.

Nagatsuka e Teles (2005, p. 17) destacam que “as demonstrações financeiras são um conjunto de relatórios, elaborados pela empresa, que devem estar de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade”.

Conforme o art. 176, da Lei 6.404 de 1976, que teve seu inciso IV alterado pela Lei 11.638/07, as demonstrações consideradas obrigatórias são:

- I - Balanço Patrimonial;
- II - Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- III - Demonstração do Resultado do Exercício; e
- IV – Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- V – se companhia aberta, Demonstração do Valor Adicionado.

Cabe ressaltar que estas demonstrações são realizadas de maneira sintética, de forma que representem, na sua essência, um resumo da escrituração contábil e de seus aspectos financeiros e econômicos da organização.

#### 2.4.1 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial é a demonstração sintética que reflete a situação patrimonial, financeira e econômica de uma organização em um determinado período de tempo.

Do lado esquerdo do Balanço Patrimonial estão os Ativos da empresa, representados pelos bens e direitos da mesma, e do lado direito do Balanço Patrimonial estão os Passivos, que representam as obrigações da entidade.

Conforme Neves e Viceconti (2006, p. 74) “no Balanço Patrimonial, os elementos do Patrimônio serão agrupados de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira das entidades”.

Este demonstrativo evidencia a situação patrimonial de uma entidade através da contabilização, ou seja, da escrituração contábil de todos os fatos que interferem no Patrimônio da mesma. O Balanço Patrimonial encerra os procedimentos contábeis, apresentando os três elementos que compõe o Patrimônio da organização, são eles: o Ativo, o Passivo e o Patrimônio Líquido.

#### 2.4.2 Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, DLPA, evidencia as alterações ocorridas no resultado acumulado da organização, ou seja, no lucro ou prejuízo acumulado da mesma.

Esta demonstração busca revelar os eventos que influenciaram de alguma maneira a modificação do saldo da conta resultado acumulado.

Velter e Missagia (2006, p. 651) destacam que:

[...] o objetivo da demonstração é apresentar o saldo de lucros ou prejuízos remanescentes do exercício anterior, as alterações ocorridas no exercício em questão, o lucro ou prejuízo do exercício e a destinação dada aos lucros, ao final do exercício.

Uma das razões da obrigatoriedade da DLPA é o fato de que com ela, o acionista da empresa poderá visualizar e acompanhar a destinação do lucro, ou seja, o dividendo distribuído aos sócios. Assim, essa demonstração visa demonstrar toda a destinação ou a aplicação oriunda do resultado do exercício das entidades.

#### 2.4.3 Demonstração do Resultado do Exercício

Esta demonstração busca fornecer aos usuários da informação contábil, o resultado líquido do exercício da entidade.

A Demonstração do Resultado do Exercício, DRE, deve ser elaborada ao final de cada exercício social, e, dependendo da situação, elaborada em períodos parciais, ou seja, demonstrações mensais, trimestrais, semestrais, a fim de um melhor acompanhamento dos resultados alcançados.

Velter e Missagia (2006, p. 435) destacam que “a DRE é uma forma organizada de confrontar receitas com despesas para obter o resultado do período”.

#### 2.4.4 Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

Segundo Neves e Viceconti (2006, p. 383):

Essa demonstração (DOAR) visa identificar as modificações ocorridas na posição financeira de curto prazo da empresa, motivadas pelo ingresso de novos recursos, além dos gerados pelas próprias operações, e a forma como estes foram aplicados, cujo excesso ou insuficiência reflete no aumento ou diminuição no Capital Circulante Líquido.

Neste sentido, cabe uma definição de Capital Circulante Líquido: é a diferença entre o Ativo Circulante e o Passivo Circulante da empresa, ou seja, o Capital de Giro Líquido da mesma.

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, DOAR, é um demonstrativo predominantemente financeiro, pois busca evidenciar as alterações ocorridas na situação financeira da organização. Logo, cabe ressaltar a importância

das análises de investimentos e financiamentos da empresa, ou seja, da aplicação e origem dos recursos.

Velter e Missagia (2006, p. 613) enfatizam a importância desta demonstração ao mencionar a DOAR como sendo “complemento do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício, pois retrata as modificações da posição financeira como decorrência do fluxo de recursos”.

#### 2.4.5 Demonstração dos Fluxos de Caixa

Essa demonstração passou a ser obrigatória pela legislação societária através da Redação dada pela Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa, DFC, é realizada através do regime de caixa, ou seja, é apresentado nessa demonstração apenas o que foi pago e/ou recebido durante determinado período.

Nagatsuka e Teles (2005, p. 146) salientam a importância dessa demonstração ao mencionar que:

Uma empresa pode continuar sobrevivendo com prejuízo contábil, mas dificilmente conseguirá dar continuidade em suas operações caso não tenha dinheiro para honrar suas dívidas (liquidez) – ela deve gerar caixa para sustentar suas operações.

É importante destacar que o termo “Caixa” não se refere apenas à conta Caixa, de Ativo, porém, engloba um grupo maior de contas, conhecidos como “Equivalentes de Caixa”, tais como, bancos conta movimento, aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, ou seja, podem ser convertidas mais rapidamente em dinheiro.

Conforme o § 1º, do art. 188, da Lei 6.404/76, alterado pela Lei 11.638/07, na Demonstração do Fluxo de Caixa as alterações ocorridas no saldo de Caixa e equivalentes de Caixa deverão estar segregadas em três fluxos: “das operações, dos financiamentos e dos investimentos”.

#### 2.4.6 Demonstração do Valor Adicionado

A Demonstração do Valor Adicionado, DVA, se tornou obrigatória através da promulgação da Lei 11.638/07 para as companhias abertas, assim como a sua elaboração e divulgação ao final de cada exercício.

Segundo o Pronunciamento técnico, CPC 09, a Demonstração do Valor Adicionado tem por finalidade “evidenciar a riqueza criada pela entidade e sua distribuição, durante determinado período”.

Assim, a DVA presta informações aos agentes econômicos que são interessados pela empresa, ou seja, os empregados, clientes, fornecedores, financiadores e governo.

A DVA evidencia todos os aspectos econômicos e sociais, do valor adicionado, esse último representado pelas receitas da entidade menos os custos pela aquisição dos bens, ou de serviços que são adquiridos de terceiros, para obtenção destas receitas.

Conforme a NBCT 3.7: “Demonstração do Valor Adicionado é a demonstração contábil, destinada a evidenciar, de forma concisa, os dados e as informações do valor da riqueza gerada pela entidade em determinado período e sua distribuição”.

Todas as informações contidas nessas demonstrações são oriundas da contabilidade e os seus valores são utilizados conforme o princípio da Competência.

### 2.5 Tributo

Segundo o art. 3º, da Lei nº 5.172/66, do Código Tributário Nacional, define-se tributo como:

[...] 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.

Segundo Fabretti (2002, p. 47), nesse conceito de tributo estão contidas as regras básicas do sistema de arrecadação, ou seja:

a) Prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir: significa que os tributos em geral, só poderão ser quitados em dinheiro, mais especificadamente em moeda corrente nacional. Mas isso não significa que não existem outras formas de pagamento, visto que o CTN faculta que o mesmo pode ser feito por algo equivalente à moeda.

b) Prestação compulsória: significa que o contribuinte não possui a faculdade de pagar o tributo, ou seja, seu pagamento é obrigatório, um ato volitivo, independente da vontade do mesmo.

c) Prestação que não constitui sanção de ato ilícito: significa que o dever de pagar o tributo surge com a ocorrência do fato gerador, ou seja, da prática do ato lícito, realizado em conformidade com a Lei. De acordo com Alexandre (2011, p. 48), o tributo também incide sobre o rendimento de atividades ilícitas, pois entende-se que a cobrança do mesmo ocorre porque o fato gerador (obtenção de rendimentos) ocorreu independente da validade jurídica dos atos praticados. No caso do não pagamento do tributo, a pena atribuída será a multa, considerada como uma sanção por ato ilícito.

d) Prestação instituída em Lei: significa que os tributos só podem ser criados por Lei (Complementar ou Ordinária) ou ato normativo de igual força (medida provisória).

e) Prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada significa que a cobrança é feita sem concessão de qualquer margem de discricionariedade ao administrador, ou seja, é feita de maneira vinculada.

Salienta-se que ao cobrar os tributos, a administração pública tem que agir de acordo com os limites e forma prevista em Lei, evitando assim, que a referida cobrança seja passível de anulação em decorrência de abuso ou desvio de poder.

### 2.5.1 Classificação de tributo

Segundo o CTN, os tributos classificam-se em duas espécies:

a) Tributos vinculados: são devidos apenas quando sua cobrança se vincula a uma atividade estatal prestada ou colocada à disposição do contribuinte. Classificam-se aqui a taxa e a contribuição de melhoria.

b) Tributos não vinculados: são aqueles devidos independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte, ou seja, não estão vinculados a nenhuma prestação específica do Estado. Classifica-se aqui o imposto.

Assim, o CTN, no seu art. 5º, dispõe que “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhorias”.

No entanto, de acordo com Kertzman (2010, p. 64), embora o CTN classifique essas três espécies de tributos, o Supremo Tribunal Federal – STF já afirmou posicionamento de que as espécies tributárias também são compostas pelos empréstimos compulsórios e as contribuições sociais em sentido amplo.

No entanto, segundo Fabretti (2002, p.48) “o art. 149 da CF, cujas normas tributárias passaram a vigorar a partir de 01/03/89, introduziu como nova espécie tributária as contribuições especiais”. Nesse contexto se introduzem as contribuições sociais, classificadas como subespécies das contribuições especiais.

### 2.5.1.1 Impostos

Os impostos incidem sobre manifestações de riqueza do contribuinte, pois as pessoas que manifestam riqueza ficam obrigadas a contribuir com o Estado, fornecendo-lhe, de acordo com Alexandre (2011, p. 57) “os recursos de que este precisa para buscar a consecução do bem comum”.

### 2.5.1.2 Taxas

As taxas são instituídas, segundo o art. 145, inciso II da CF/88, em decorrência dos seguintes fatores: em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Entende-se por poder de polícia a possibilidade de fiscalizar e autorizar determinada atividade, por parte da administração pública, limitando-a e disciplinando o direito em razão do interesse público.

### 2.5.1.3 Contribuição de melhoria

De acordo com Fabretti (2002, p. 49), “esse tributo pode ser cobrado pelo ente federativo que realizar obra pública da qual decorra valorização imobiliária.” Ou seja, o fato gerador da contribuição de melhoria ocorre quando a construção da obra pública trazer benefício referente à valorização imobiliária do contribuinte.

Assim, esse tributo tem caráter contraprestacional, pois serve para ressarcir o Estado dos valores (ou parte deles) gastos com a realização da obra.

### 2.5.1.4 Empréstimos compulsórios

De acordo com o art. 148 da Constituição Federal:

- A União, mediante Lei Complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
- para atender a despesas extraordinária, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
  - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observados o dispositivo no art. 150, III, b.



Parágrafo Único: A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Segundo Fabretti (2002, p. 53) “a União poderá instituir, mediante Lei Complementar, empréstimos compulsórios para atender as despesas extraordinárias (não previstas no orçamento).” Assim, a receita arrecadada com a cobrança de empréstimo compulsório deverá ter finalidade específica, ou seja, deverá ser aplicada exclusivamente para atender às causas que fundamentaram sua cobrança.

Cabe ressaltar que a obrigação de pagá-los não decorre de um contrato, de uma manifestação livre das partes, mas sim de uma determinação legal, que faz com que o contribuinte seja compulsoriamente levado a “emprestar” dinheiro ao Estado. Porém, apesar dos empréstimos compulsórios serem forçados, eles são restituíveis.

#### 2.5.1.5 Contribuições especiais

Conforme o art. 149 da CF/88:

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.

De acordo com o artigo supracitado, as contribuições especiais subdividem-se em contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Sobre este aspecto torna-se necessário uma explicação mais ampla no que tange o conceito de contribuição social, visto que esta serve como um fundamento importante para o entendimento deste trabalho.

#### 2.5.1.6 Contribuições sociais

O art. 195 da CF/88 institui as contribuições sociais, como segue:

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 sócias:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da Lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social.

Para o empregador, as contribuições sociais incidem sobre a folha de pagamento, sobre o faturamento e sobre o lucro. Segundo Fabretti (2002, p.51) para o empregador, a contribuição social devida é classificada como um tributo não vinculado, por não ter nenhuma atividade estatal diretamente relacionada, sendo, portanto, um imposto.

Já para o trabalhador, há uma contraprestação por parte do Estado, garantida pela Seguridade Social, seja através de um serviço público efetivamente prestado ou colocado a sua disposição. Tratando-se neste caso de um tributo vinculado, e portanto, classificado de taxa.

A base de cálculo das contribuições sociais e as alíquotas incidentes sobre as contribuições sociais a cargo da empresa poderão ser diferenciadas, em razão da utilização intensiva de mão de obra ou da atividade econômica. Conforme Kertzman (2010, p. 67):

[...] de acordo com o texto constitucional é possível a diferenciação de alíquotas ou base de cálculo das contribuições das empresas sobre a folha de pagamento em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra ou do porte da empresa.

Faz-se necessário ressaltar que o fato das contribuições previdenciárias, em regra geral, serem aplicadas sobre a folha de pagamento, as empresas que possuem um elevado número de trabalhadores acabam por ter um custo previdenciário mais elevado, e tendo como consequência o desestímulo a contratação.

## **2.6 Regimes de tributação**

É importante e contribui para o melhor entendimento deste trabalho, a análise dos aspectos pertinentes a cada regime de tributação existente no nosso

ordenamento jurídico: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional.

### 2.6.1 Lucro Real

Observando as hipóteses previstas na legislação tributária quanto ao sistema de tributação referente ao Lucro Real, segue o conceito e a obrigatoriedade da adoção desse regime.

#### 2.6.1.1. Conceito

Segundo Neves e Viceconti (2007, p. 3):

O Lucro Real é o resultado (lucro ou prejuízo) do período de apuração (antes de computar a provisão para o imposto de renda), ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto sobre a renda.

Conforme o Regulamento do Imposto de Renda, no seu art. 247, o conceito de Lucro Real é apresentado como sendo “o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas”.

O Lucro Real é apurado a partir do resultado do período, realizando os devidos ajustes, ou seja, corresponde ao próprio lucro tributável, cujo ponto de partida é o lucro contábil, denominado lucro líquido. Faz-se necessário ressaltar a obrigatoriedade da manutenção, por parte das empresas obrigadas a tal regime, de uma escrituração contábil regular, em boa ordem e guarda, em conformidade com a Lei e os princípios geralmente aceitos.

Como não é escopo deste trabalho o estudo aprofundado do referido assunto, encontra-se no art. 249 e no art. 250 do RIR, as adições, exclusões e compensações respectivamente.

#### 2.6.1.2 Obrigatoriedade

O art. 14, da Lei 9.718/98, dispõe sobre as pessoas jurídicas que estão obrigadas à apuração do Lucro Real.

Estão obrigadas à apuração do Lucro Real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

As pessoas obrigadas, ou que optarem por este regime, poderão optar por duas formas de apuração do lucro real: fazer o recolhimento do imposto de renda e contribuição social por estimativa ou com base na tributação do lucro real trimestral, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano (art. 220 do RIR).

## 2.6.2 Lucro Presumido

Observando as hipóteses previstas na legislação tributária quanto ao sistema de tributação referente ao Lucro Presumido, segue o conceito e as pessoas jurídicas que são autorizadas a optar por esse regime.

### 2.6.2.1 Conceito

Conforme Neves e Viceconti (2007, p. 15), o Lucro Presumido:

É uma modalidade optativa de apurar o lucro e, conseqüentemente, o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas que, observando determinados limites e condições, dispensa a escrituração contábil, exceto o do Livro

Registro de Inventário e do Livro Caixa, e que está baseada em valores globais da receita para presumir o lucro a ser tributado.

Assim, é uma forma de tributação optativa, que se presume o lucro a ser tributado, mas que irá enquadrar somente aquelas pessoas jurídicas que não estejam obrigadas ao Lucro Real.

Salienta-se que, diferente do Lucro Real, no Lucro Presumido a pessoa jurídica fica dispensada para fins da legislação do imposto de renda, a manter a escrituração contábil.

#### 2.6.2.2 Pessoas jurídicas autorizadas a optar

O art. 13, da Lei 9.718/98, dispõe sobre as pessoas jurídicas que estão autorizadas a optar pela tributação com base no Lucro Presumido:

A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicados pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido.

§ 1º A opção pela tributação com base no Lucro Presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no Lucro Presumido.

Desse modo, as pessoas jurídicas que não estão obrigadas pela tributação com base no Lucro Real, poderão optar pelo Lucro Presumido. Esta opção é definitiva em relação a todo ano calendário, não havendo a possibilidade de mudança de opção para o Lucro Real.

A opção pelo Lucro Presumido é manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano calendário. Para as pessoas jurídicas que tiverem suas atividades iniciadas a partir do segundo trimestre manifestará a opção com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativa ao período de apuração do início da atividade.

Quanto ao seu período de apuração, de acordo com Neves e Viceconti (2007, p. 668), será por períodos de apuração trimestral, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano.

### 2.6.3 Lucro Arbitrado

Observando as hipóteses previstas na legislação tributária quanto ao sistema de tributação referente ao Lucro Arbitrado, segue o conceito e a adoção desse regime.

#### 2.6.3.1 Conceito

O arbitramento do lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte.

Essa modalidade de tributação não é prerrogativa do Fisco, podendo ser adotada pela empresa para apuração de sua base de cálculo e do imposto de renda nos casos em que não for possível atender as condições exigidas na legislação fiscal estabelecidas para o Lucro Real, Presumido e o Simples Nacional.

#### 2.6.3.2. Adoção do Lucro Arbitrado

A adoção do regime de tributação com base no lucro arbitrado só será cabível na ocorrência de qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação tributária.

Segundo Neves e Viceconti (2007, p. 19) “o imposto devido será exigido no decorrer do ano calendário, com base nos critérios do lucro arbitrado” quando as situações previstas estiverem enquadradas em conformidade com o art. 530, do RIR/99.

O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do Lucro Arbitrado, quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
  - b) determinar o lucro real;
- III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do Parágrafo Único do art. 527;
- IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);
- VI - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

As pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Arbitrado deverão pagar o imposto de renda por período de apuração trimestral, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário.

#### 2.6.4 Simples Nacional

Observando as hipóteses previstas na legislação tributária quanto ao sistema de tributação referente ao Simples Nacional, segue o conceito e a adoção desse regime.

##### 2.6.4.1 Conceito

O Simples Nacional é um tratamento diferenciado e simplificado que favorece às micro empresas e empresas de pequeno porte, abrangendo os Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Segundo o art. 3º, da Lei Complementar 123, de 2006:

Consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte 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 registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

- I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e
- II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Assim, conforme o art. 12 da Lei Complementar 123 “fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional”.

#### 2.6.4.2 Adoção do Simples Nacional

Poderão optar pelo regime tributário diferenciado – Simples Nacional -, as Micro Empresas e as Empresas de Pequeno Porte que se enquadrarem nas hipóteses previstas no art. 3º da Lei Complementar 123, de 2006.

Como não é foco deste trabalho detalhar o referido regime, encontram-se previstos no art. 17 da Lei Complementar 123, de 2006, os casos de impedimento da opção deste regime. Sendo assim, há as pessoas jurídicas que ficam impedidas de optar pelo Simples Nacional sem qualquer benefício e as pessoas jurídicas não beneficiadas para fins tributários.

A opção pelo Simples Nacional dar-se-á por meio da internet, sendo irreatável para todo o ano calendário.

A opção deverá ser realizada no mês de janeiro, até seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano calendário da opção, ressalvado o caso das empresas em início de atividade, previstas no art. 18-A, inciso III do § 5º da Lei Complementar 123, de 2006.

## 2.7 Previdência Social

Para melhor compreensão do conceito de Previdência Social, é necessário o entendimento do conceito de legislação previdenciária.

Kertzman (2007, p. 73) define legislação previdenciária como sendo “o conjunto de normas que visam a organizar a seguridade social e o sistema protetivo”.

Já Ibrahim (2010, p. 151) conceitua legislação previdenciária como “o conjunto de leis e atos administrativos referentes ao funcionamento do sistema securitário”.

A legislação previdenciária surgiu para dar auxílio a todos os usuários e beneficiários da mesma, presumindo relação com toda a seguridade social, ou seja, a previdência social, assistência social e a saúde.



### 2.7.1 Conceito de Previdência Social

Ibrahim (2010, p. 29) conceitua Previdência Social como sendo uma “técnica protetiva mais evoluída que os antigos seguros sociais, devido a maior abrangência de proteção e flexibilização da correspectividade individual entre contribuição e benefício”.

Logo, Previdência Social possui caráter contributivo, ou seja, é preciso que os beneficiários da previdência contribuam para a manutenção de todo o sistema de Previdência Social e conseqüentemente para que estes sejam amparados contra possíveis riscos sociais, sobre os quais Kertzman (2007, p. 29) destaca:

Risco social são os infortúnios que causam perda da capacidade para o trabalho e, assim, para a manutenção do sustento. São exemplos de riscos sociais a idade avançada, a doença permanente ou temporária, a invalidez, o parto, etc.

Além disso, a Previdência Social é conhecida como seguro *sui generis*, pois possui caráter de filiação obrigatória, ou seja, a partir do momento em que o segurado passa a contribuir para a previdência social ele passa obrigatoriamente a ser filiado ao sistema de previdência social.

Na Previdência Social brasileira existem regimes diferentes de previdência social. Tem-se o Regime Jurídico Previdenciário, ao qual se refere o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e o Regime Jurídico Previdenciário dos Regimes Próprios de Previdência Social.

Cabe destacar que no Brasil, uma mesma pessoa pode estar vinculada aos dois regimes de previdência, o RGPS e o Regime Próprio, basta que a mesma exerça alguma atividade em ambos os regimes.

Como não é foco deste trabalho abordar sobre o Regime Próprio de Previdência Social, será conceituado apenas o Regime Geral de Previdência Social, que está previsto no inciso I, art. 9º, da Lei 8.213, de 24 de Julho de 1991.

### 2.7.2 Regime Geral de Previdência Social

O RGPS possui organização estatal e é mais amplo, pois abarca a maior parte dos trabalhadores brasileiros.

Este regime é gerenciado pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, o qual administra os benefícios previdenciários; e pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a qual arrecada e fiscaliza tributos previdenciários. Ademais, a competência da previdência cabe exclusividade à União.

Segundo o art. 10, da Lei nº 8.213/91: “Os beneficiários do Regime Geral de Previdência Social classificam-se como segurados e dependentes”.

Em nível infraconstitucional, o Regime Geral de Previdência Social está disciplinado pela Lei 8.212/91, no que diz respeito ao plano de custeio, e também pela Lei 8.213/91, ao que se refere ao plano de benefícios da previdência social.

## **2.8 A desoneração da folha de pagamento**

A desoneração da folha de pagamento é a substituição da contribuição previdenciária de 20% - incidente sobre a folha de pagamento de empregados e contribuintes individuais – pela incidência de um percentual sobre a receita bruta ou faturamento, para os setores beneficiados pela Lei 12.546/11.

A criação da nova forma de contribuição previdenciária tem como objetivo, dentre outros, o estímulo à formalização do mercado de trabalho, a ampliação da competitividade da indústria nacional e a redução das assimetrias na tributação entre o produto nacional e importado.

Essa mudança trazida pela Lei 12.546/11 não abrange todas as empresas, mas somente as atividades previstas nessa Lei, enquadrando-se como um regime compulsório, não havendo a possibilidade de opção.

### **2.8.1 Folha de pagamento**

Considera-se folha de pagamento o somatório da remuneração gasta com todos os empregados da empresa. Porém, com o advento da Lei 12.546/11, o tipo de produto vendido passou a ser relevante para o cálculo da mesma.

A folha de pagamento é um documento elaborado pela instituição, no qual são discriminados todos os proventos e descontos relacionados aos encargos previdenciários e trabalhistas relacionados aos seus empregados.

A parte de proventos engloba o salário, as horas extras, o adicional de insalubridade e de periculosidade, o adicional noturno, o salário-família, entre outros.

Já a parte de descontos se refere à quota previdenciária, ou seja, o INSS, o imposto de renda, a contribuição sindical, os seguros, os adiantamentos, os vales-transportes, entre outros.

Segundo Oliveira (2002, p. 62):

Algumas empresas fazem o pagamento de seus empregados no último dia do mês; neste caso é necessário fechar a folha de pagamento alguns dias antes, ganhando-se assim tempo necessário para cálculo dos devidos proventos e descontos.

Cabe destacar o que consta no art. 459, do Decreto-Lei nº. 5.452/43, da Consolidação das Leis do Trabalho: “O pagamento do salário não deve ser estipulado por período superior a 1(um) mês, salvo no que concerne a comissões, percentagens e gratificações.”

No Brasil todas as empresas são obrigadas a elaborar a folha de pagamento, para fins legais de fiscalização trabalhista e previdenciária.

#### 2.8.2 A Lei 12.546/11 e suas alterações

Com a conversão da Medida Provisória 540/11 na Lei 12.546/11, entra em vigor, entre 01.12.2011 até 31.12.2014, a mudança na forma de pagamento da contribuição previdenciária para alguns setores da economia.

A Lei determina a substituição da contribuição patronal previdenciária de 20% incidente sobre a folha de pagamento, pela incidência de novos percentuais sobre a receita bruta ou faturamento, para as empresas de TI, alguns setores da indústria e outros.

Desde que a Lei 12.546/11 entrou em vigor surgiram algumas alterações que modificaram a sua redação inicial, conforme demonstradas na Tabela 1:

Tabela 1– A Lei 12.546/11 e suas alterações

<b>DATA</b>	<b>PUBLICAÇÕES</b>	<b>ALTERAÇÕES</b>
03/04/2012	MP 563/2012	Redução nas alíquotas sobre a receita bruta, de 2,5% para 2,0%; e de 1,5% para 1,0%. Ampliação do rol de produtos abrangidos, com base na TIPI <sup>1</sup> .
23/04/2012	MP 563/12	Alteração no rol de produtos abrangidos pela MP
17/09/2012	Lei 12.715/12	Ampliação do rol de serviços e de produtos abrangidos, com base na TIPI Retenção de 3,5% na prestação de serviços mediante cessão de obra para as empresas prestadoras de serviço que estão desoneradas. Divulgação de casos de não aplicação da desoneração. Definição de receita bruta e exclusões para efeitos de base de cálculo do INSS patronal. Aplicação dos conceitos de industrialização e industrialização por encomenda para enquadramento das empresas fabricantes. Cálculo do INSS para fins de pagamento do 13º salário.
20/09/2012	MP 582/12	Ampliação do rol de produtos abrangidos, com base na TIPI. Adequação do cálculo proporcional para as empresas que se dedicam a outras atividades, além das que estiverem desoneradas.
16/10/2012	Decreto 7.828/12	Regulamentou regras da incidência da contribuição previdenciária sobre a receita.
27/12/2012	Decreto 7.877/12	Altera o Decreto 7.828 em relação à incidência da contribuição previdenciária sobre a receita devida pelas empresas de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei 12.546/11.
28/12/2012	MP 601/12	Trata da desoneração da folha de pagamento de setores da economia, tais como: segmentos da construção civil e comércio varejista.
03/04/2013	Lei 12.794/13	Traz a conversão da MP 582/12, cujo conteúdo não sofreu alteração e; determina que a desoneração da folha de pagamento fica vetada para alguns setores da economia como a prestação de serviços hospitalares e o transporte ferroviário.
04/04/2013	MP 612/13	Amplia a desoneração para mais 14 setores da economia, entre empresas jornalísticas, de defesa e áreas de transporte.
03/06/2013	D.O.U. de 06/06/13	A MP 601 teve seu prazo prorrogado por 90 dias, porém neste período não foi apreciada pelo congresso, levando ao fim de sua vigência no dia 03/06/2013.

Fonte: Adaptada pelas autoras conforme Lei 12.546/11.

<sup>1</sup>TIPI = Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

### 2.8.3 A Lei 8.212/91 e as alterações provocadas pela Lei 12.546/11

O regime vigente de contribuição previdenciária, para as empresas em geral, encontra-se previsto nos incisos I e III, do art. 22 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991:

A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, é de:

- I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.
- III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

O disposto acima é aplicável a todas as empresas, só sendo substituído pela nova sistemática quando a atividade estiver contemplada na nova regra.

Os artigos 7º e 8º da Lei 12.546/11 dispõem sobre o que foi modificado em relação ao artigo exposto acima:

Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº8.212, de 24 de julho de 1991, á alíquota de 2% (dois por cento):

- I - as empresas que prestam os serviços referidos nos arts. 4ºe 5ºdo art. 14 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008;
- II - as empresas do setor hoteleiro enquadradas na subclasse 5510-8/01 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 2.0;
- III - as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual e internacional enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0.
- IV - as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0.

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, á alíquota de 1% (um por cento), em produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo desta Lei.

Assim, com a intenção de desonerar a folha de pagamento, essa Lei define, em seus artigos supracitados, os percentuais de alteração das alíquotas de contribuição e as atividades que serão abrangidas.

#### 2.8.4 Vigência das atividades enquadradas

Segundo o art. 2º, do Decreto 7.828/12, a Tabela 2 mostra o prazo de vigência das contribuições previdenciárias que incidirão sobre o faturamento.

Tabela 2– Vigência das contribuições previdenciárias

<b>VIGÊNCIA</b>	<b>ATIVIDADES</b>
<b>Entre 1/12/2011 e 31/12/2014</b>	Empresas <sup>2</sup> que prestam exclusivamente os serviços de Tecnologia da Informação - TI e de Tecnologia da Informação e Comunicação - TIC, assim considerados: I - análise e desenvolvimento de sistemas; II - programação; III - processamento de dados e congêneres; IV - elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos; V - licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação; VI - assessoria e consultoria em informática; VII - suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados; e VIII - planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.
<b>Entre 1/08/2012 e 31/12/2014</b>	Empresas de call Center e de TI e TIC que se dediquem a outras atividades além das previstas nos incisos I a VIII acima.
<b>Entre 1/01/2013 e 31/12/2014</b>	Empresas: I - de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual e internacional enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0; II - de manutenção e reparação de aeronaves, motores, componentes e equipamentos correlatos; III - de transporte aéreo de carga; IV - de transporte aéreo de passageiros regular; V - de transporte marítimo de carga na navegação de cabotagem; VI - de transporte marítimo de passageiros na navegação de cabotagem;

<sup>2</sup> Não se aplica às empresas que exerçam exclusivamente as atividades de representante, distribuidor ou revendedor de programas de computador.

Tabela 2 – Vigência das contribuições previdenciárias

<b>VIGÊNCIA</b>	<b>ATIVIDADES</b>
	VII - de transporte marítimo de carga na navegação de longo curso; VIII - de transporte marítimo de passageiros na navegação de longo curso; IX - de transporte por navegação interior de carga; X - de transporte por navegação interior de passageiros em linhas regulares; e XI - de navegação de apoio marítimo e de apoio portuário.

Fonte: Adaptado pelas autoras conforme Decreto 7.828/12.

O Decreto 7.877/12 incluiu o § 2º do Art. 3º do Decreto 7.828/12 trazendo a seguinte previsão no que se refere à vigência das empresas que fabricam produtos constantes na tabela TIPI:

§ 2º Entre 1º de agosto de 2012 e 31 de dezembro de 2014:

I - aplica-se o disposto no caput:

a) às empresas que fabricam os produtos classificados na TIPI nos códigos referidos no Anexo I, até o dia 31 de dezembro de 2012; e

b) às empresas que fabricam os produtos classificados na TIPI nos códigos referidos no Anexo II, a partir de 1º de janeiro de 2013;

Cabe ressaltar que o Anexo II, do Decreto nº 7.828/12, passa a vigorar na forma do Anexo Único do Decreto 7.877/12.

### 2.8.5 Alíquotas de contribuição

As alíquotas de contribuição previdenciária por parte das empresas, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III, do art. 22, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, serão de:

Tabela 3 – Alíquotas de incidência conforme Decreto 7.828/12 e alterações do Decreto 7.877/12

<b>ALÍQUOTA</b>	<b>PERÍODO</b>
2,50%	1º de dezembro de 2011 e 31 de julho de 2012 para as empresas referidas no caput do art. 2º do Decreto 7.828/12; 1º de abril de 2012 e 31 de julho de 2012 para as empresas referidas no § 2º do art.2º do Decreto 7.828/12;
2%	1º de agosto de 2012 e 31 de dezembro de 2014 para as empresas referidas no caput do art. 2º do Decreto 7.828/12 e nos §§ 2º e 3º;

Tabela 3– Alíquotas de incidência conforme Decreto 7.828/12 e alterações do Decreto 7.877/12

ALÍQUOTA	PERÍODO
2%	1º de janeiro de 2013 e 31 de dezembro de 2014, para as empresas referidas no inciso I do § 4º do Decreto 7.828/12;
1%	1º de janeiro de 2013 e 31 de dezembro de 2014, para as empresas referidas nos incisos II a XI do § 4º do Decreto 7.828/12;

Fonte: Adaptado pelas autoras conforme Decreto 7.877, de 27 de dezembro de 2012.

Já as alíquotas de contribuição, referente aos produtos da tabela TIPI, listados no art. 3º, do Decreto 7.828/11, estão mencionadas no § 4º, do mesmo artigo:

§ 4º As alíquotas das contribuições referidas neste artigo serão de:  
 I - um inteiro e cinco décimos por cento, no período de 1º dezembro de 2011 a 31 de julho de 2012; e  
 II - um por cento, no período de 1º de agosto de 2012 a 31 de dezembro de 2014.

Assim o Decreto 7.828/12, com alterações do Decreto 7.877/12, veio para regulamentar a incidência da contribuição previdenciária sobre a receita, devida pelas empresas constantes nos arts. 7º a 9º da Lei 12.546/11.

#### 2.8.6 Base de cálculo

Conforme a Lei 12.546/11, a nova base de cálculo para o valor da contribuição previdenciária devida pela empresa é o faturamento, ou seja, a receita bruta das empresas, excluída as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. Sobre esta receita serão aplicados percentuais conforme cada atividade listada na Lei 12.546/11, para fins de cálculo da contribuição previdenciária.

Para fins de determinação da base de cálculo, cabe destacar o que diz o inciso I e II, do art. 9º, da Lei 12.546/11, ao mencionar que:



Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

I – a receita bruta deve ser considerada sem o ajuste de que trata o inciso VIII do art. 183<sup>3</sup> da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

II – exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta de exportações;

Ainda sob este aspecto, destaca-se o que consta no §7º, do art. 9º, da Lei 12.546/11:

Para efeito da determinação da base de cálculo, podem ser excluídos da receita bruta: (Incluído pela Lei nº 12.715)

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; (Incluído pela Lei nº 12.715)

II – (VETADO); (Incluído pela Lei nº 12.715)

III - o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, se incluído na receita bruta; e (Incluído pela Lei nº 12.715)

IV - o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário. (Incluído pela Lei nº 12.715).

É importante destacar que esta nova forma de cálculo da contribuição previdenciária somente é aplicável para as empresas tributadas pelo Lucro Presumido ou Lucro Real.

### 2.8.7 Atividades concomitantes

Dentre as empresas, cujas atividades estão listadas na Lei 12.546/11, há aquelas que possuem mais de uma atividade em seu objeto social. Ou seja, exercem mais de uma atividade, além daquelas englobadas pela nova Lei.

No caso das empresas que exerçam atividades concomitantes, mas que em determinados meses, não auferem receitas referente às atividades desoneradas, as mesmas deverão recolher, nos meses em que não auferirem receitas, as contribuições previdenciárias, previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212/91 (20% patronal) sobre a totalidade da folha de pagamento, ou seja, neste caso não é aplicado o cálculo proporcional (concomitante).

---

<sup>3</sup>Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios: [...]

VIII - os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

Porém, se elas auferirem receitas referentes às atividades relacionadas inferiores a 5%, o cálculo da proporção também não será aplicado.

Transcreve-se o dispositivo do Decreto 7.828/12 pertinente a esta previsão:

Art. 6º No caso de empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 2º e 3º, até 31 de dezembro de 2014, o cálculo da contribuição obedecerá:

I - ao disposto nos arts. 2º e 3º, em relação às receitas referidas nesses artigos; e

II - quanto à parcela da receita bruta relativa a atividades cuja contribuição não se sujeita às substituições previstas nos arts. 2º e 3º, ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, reduzindo-se o valor das contribuições referidas nos incisos I e III do caput do mencionado art. 22 ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que trata o caput do art. 2º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 3º e a receita bruta total.

§ 1º Nos meses em que não auferirem receita relativa às atividades previstas nos arts. 2º e 3º, as empresas a que se refere o caput deverão recolher as contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, sobre a totalidade da folha de pagamentos, não sendo aplicada a proporcionalização de que trata o inciso II do caput.

§ 2º Nos meses em que não auferirem receita relativa a atividades não abrangidas pelos arts. 2º e 3º, as empresas deverão recolher a contribuição neles prevista, não sendo aplicada a proporcionalização de que trata o inciso II do caput.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se às empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 2º e 3º, somente se a receita bruta decorrente dessas outras atividades for superior a cinco por cento da receita bruta total.

§ 4º Não ultrapassado o limite previsto no § 3º, as contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º serão calculadas sobre a receita bruta total auferida no mês.

Portanto, as empresas deverão realizar o recolhimento da contribuição patronal previdenciária de 20% sobre o total de remunerações da folha de pagamento de forma integral, sem aplicar a proporção.

Efeito contrário ocorre quando as empresas auferirem receitas acima de 5%, ou seja, o valor da nova base de cálculo da contribuição previdenciária levará em consideração a proporcionalidade encontrada sobre a receita bruta da venda de determinados produtos, cujos códigos NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) estão mencionados na Lei, conforme disposto no inciso II do § 1º, do art. 9º da Lei 12.546/11, alterado pela Lei 12.794/13:

No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º, até 31 de dezembro de 2014, o cálculo da contribuição obedecerá:

II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do caput do referido

artigo ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que tratam o caput do art. 7º e o § 3º do art. 8º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 8º e a receita bruta total.

Assim, quando a empresa possuir atividades concomitantes, o recolhimento da cota patronal levará em conta a proporção de participação dos produtos desonerados no faturamento da empresa.

Ainda, caso as empresas auferirem apenas receitas referente à desoneração, as mesmas deverão recolher a contribuição instituída a título de substituição (1% ou 2%, conforme cada caso, sobre a receita), não sendo aplicado o cálculo proporcional (concomitante).

Para esse tipo de empresa, o cálculo da contribuição previdenciária se dará de maneira específica, conforme demonstrado na Tabela 4:

Tabela 4 – Atividades concomitantes e a aplicação da Lei 12.546/11

PERÍODO	CONTRIBUIÇÃO
<b>01/04/2012 à 31/07/2012</b>	<p>a) 2,5% sobre o valor da receita bruta (serviços de TI e TIC previstos no tópico III e de <i>callcenter</i>), excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;</p> <p>b) INSS patronal de 20% (empregados e autônomos) previsto nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, reduzindo-se o valor da contribuição a recolher ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas (não desoneradas) e a receita bruta total.</p>
<b>01/08/2012 à 31/12/2014</b>	<p>a) 2,0% sobre o valor da receita bruta (serviços de concepção, desenvolvimento ou projeto de circuitos integrados, e do setor hoteleiro), excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;</p> <p>b) INSS patronal de 20% (empregados e autônomos) previsto nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, reduzindo-se o valor da contribuição a recolher ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas (não desoneradas) e a receita bruta total.</p>

Tabela 4 – Atividades concomitantes e a aplicação da Lei 12.546/11

PERÍODO	CONTRIBUIÇÃO
<b>01/01/2013 à 31/12/2014</b>	a) 2,0% sobre o valor da receita bruta (serviços de transporte rodoviário coletivo de passageiros), excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; b) INSS patronal de 20% (empregados e autônomos) previsto nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, reduzindo-se o valor da contribuição a recolher ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas (não desoneradas) e a receita bruta total.
<b>01/01/2013 à 31/12/2014</b>	a) 1,0% sobre o valor da receita bruta (serviços de manutenção e reparação de aeronaves, motores e equipamentos correlatos; transporte aéreo, marítimo e por navegação de carga e passageiros), excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; b) INSS patronal de 20% (empregados e autônomos) previsto nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, reduzindo-se o valor da contribuição a recolher ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas (não desoneradas) e a receita bruta total.

Fonte: Adaptada pelas autoras conforme Lei 12.546/11.

### 2.8.8 Décimo terceiro salário e a Lei 12.546/11

Segundo o inciso VIII, do artigo 7º, da Constituição Federal, um dos direitos dos trabalhadores, urbanos e rurais é o “décimo terceiro salário com base na remuneração integral ou no valor da aposentadoria.”.

Sendo assim, o décimo terceiro salário, também conhecido como gratificação natalina, se refere à remuneração concedida ao final do ano para os funcionários. Greco, Arend e Gärtner (2007, p. 243) conceituam o 13º salário como sendo:

[...] a gratificação anual concedida ao empregado, conforme legislação específica, tendo como base de cálculo a remuneração mensal e o tempo de serviço no mesmo período.

O cálculo do 13º salário é realizado, conforme o que consta no Parágrafo Único, do art. 1º, do Decreto 57.155/65:

A gratificação corresponderá a 1/12 (um doze avos) da remuneração devida em dezembro, por mês de serviço, do ano correspondente, sendo que a fração igual ou superior a 15 (quinze) dias de trabalho será havida como mês integral.

Transcreve-se o dispositivo legal da Lei 4.090/62 que também traz esta previsão:

Art. 1º - No mês de dezembro de cada ano, a todo empregado será paga, pelo empregador, uma gratificação salarial, independentemente da remuneração a que fizer jus.

§ 1º - A gratificação corresponderá a 1/12 avos da remuneração devida em dezembro, por mês de serviço, do ano correspondente.

§ 2º - A fração igual ou superior a 15 (quinze) dias de trabalho será havida como mês integral para os efeitos do parágrafo anterior.

§ 3º - A gratificação será proporcional: (Incluído pela Lei nº 9.011, de 1995)

I - na extinção dos contratos a prazo, entre estes incluídos os de safra, ainda que a relação de emprego haja findado antes de dezembro; e (Incluído pela Lei nº 9.011, de 1995)

II - na cessação da relação de emprego resultante da aposentadoria do trabalhador, ainda que verificada antes de dezembro.

Assim, será devido de forma integral quando o empregado trabalhar durante todo o ano na empresa, ou proporcional ao número de meses trabalhados, caso o funcionário tenha sido admitido durante o ano em curso.

Para fins de proporção, deve-se considerar o período que exceder a 15 dias de trabalho como um mês integral. Contrário a isto, no mês em que o empregado não tiver completado o mínimo de 15 dias trabalhados, ele não fará jus ao 13º salário.

Em relação aos prazos de pagamento, a legislação prevê a obrigatoriedade de se realizar em duas parcelas. Sendo assim, mesmo que a empresa queira adiantá-lo integralmente, a Lei não permite o pagamento em uma parcela única, conforme consta nos artigos da Lei 4.749/65:

Art. 1º - A gratificação salarial instituída pela Lei número 4.090, de 13 de julho de 1962, será paga pelo empregador até o dia 20 de dezembro de cada ano, compensada a importância que, a título de adiantamento, o empregado houver recebido na forma do artigo seguinte.

Art. 2º - Entre os meses de fevereiro e novembro de cada ano, o empregador pagará, como adiantamento da gratificação referida no artigo precedente, de uma só vez, metade do salário recebido pelo respectivo empregado no mês anterior.

§ 1º - O empregador não estará obrigado a pagar o adiantamento, no mesmo mês, a todos os seus empregados.

§ 2º - O adiantamento será pago ao ensejo das férias do empregado, sempre que este o requerer no mês de janeiro do correspondente ano.

A primeira deve ser paga até o dia 30 de novembro do ano em curso, não havendo o desconto do INSS. Essa também poderá ser paga junto com as férias do funcionário, porém, para este caso, é necessário que o mesmo faça o pedido

através de um requerimento, devendo esse ser realizado no mês de janeiro do mesmo ano. Destaca-se ainda, que o empregador poderá pagar a primeira parcela dos funcionários em datas diferentes, ou seja, nem todos os empregados precisam receber a primeira parcela juntos.

Porém, a segunda parcela deverá ser paga até o dia 20 de dezembro do ano corrente, oportunidade em que irá ocorrer o desconto da parcela do INSS, e ainda, todos os funcionários deverão recebê-la juntamente.

No que tange a Lei 12.546/11, há algumas especificações que norteiam o cálculo do 13º salário, ou seja, para as empresas que auferirem receitas de outras atividades, além das previstas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/11, até 31 de dezembro de 2014, deverão realizar o cálculo da contribuição.

Esta previsão consta no § 3º e § 4º, do art. 9º, da Lei 12.546/11:

§3º Relativamente aos períodos anteriores à tributação da empresa nas formas instituídas pelos arts. 7º e 8º desta Lei, mantém-se a incidência das contribuições previstas no art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, aplicada de forma proporcional sobre o 13º (décimo terceiro) salário.

§ 4º Para fins de cálculo da razão a que se refere o inciso II do § 1º, aplicada ao 13º (décimo terceiro) salário, será considerada a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao mês de dezembro de cada ano-calendário.

Logo, a receita bruta acumulada deste período será utilizada para encontrar o percentual das receitas das atividades relacionadas e não relacionadas na Lei 12.546/11.

#### 2.8.9 Guia da previdência social – GPS e DARF desoneração

A Guia da Previdência Social- GPS é um documento pelo qual a empresa irá recolher as contribuições sociais referentes aos gastos previdenciários com funcionários e contribuintes, mais especificamente, com os segurados, contribuinte individual, facultativo, empregador doméstico e segurado especial.

Os valores que compõe a GPS representam: os gastos com segurados, a cota patronal, o valor gasto com cooperativas, terceiros, acidente de trabalho e ainda possíveis deduções e compensações, como salário-família, salário-maternidade, ou uma possível compensação por pagamento indevido a maior.

No que diz respeito aos segurados, a contribuição social se refere a todo o valor de INSS que é descontado dos empregados, empregado doméstico e trabalhador avulso, cujo cálculo se dá através da aplicação das alíquotas previdenciárias de 8%, 9% e 11%, conforme a faixa salarial do salário de contribuição mensal de cada segurado, respeitando o teto mínimo de contribuição de R\$ 4.159,00, conforme consta no site da Previdência Social<sup>4</sup>.

Além desses segurados há também o contribuinte individual e facultativo, cuja tabela de contribuição difere da anterior no que diz respeito ao salário de contribuição e as alíquotas aplicadas, também constantes no site supracitado.

A contribuição da cota patronal é calculada conforme o inciso I e III, do art. 22, da Lei 8.212/91:

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

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

Quanto as cooperativas, estas se referem mais especificamente às cooperativas de trabalho, também conhecidas como cooperativas de mão-de-obra, cujo objetivo é prestar serviços a terceiros por seu intermédio.

Na parte relativa a terceiros, também conhecido como Outras Entidades, diz respeito ao valor que a empresa está obrigada a contribuir em função da sua atividade econômica e suas respectivas alíquotas. Sua identificação se dá através do enquadramento de determinada atividade no rol das atividades listadas na Tabela de alíquotas por código FPAS - Fundo de Previdência e Assistência Social -, dada pela Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. Esta Tabela encontra-se disponível no site da Receita Federal.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Fonte: <http://www.previdencia.gov.br/conteudoDinamico.php?id=313>, acesso em 05 de abril de 2013.

<sup>5</sup> Fonte: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/Ins/2009/Anexo2INRFB971.doc>, acesso em 05 de abril de 2013.

O valor da alíquota destinada para Outras Entidades (Terceiros), na maioria dos casos, é de 5,80%, cuja contribuição é destinada às entidades SENAI, SESC, SESI, etc., no qual o INSS fica incumbido de arrecadar e repassar esta contribuição.

Quanto ao Acidente de Trabalho, ou RAT – Risco de Acidente de Trabalho, esse é um seguro obrigatório e instituído por Lei. Seu cálculo é feito mediante a aplicação de uma alíquota, podendo ser de 1%, 2% ou 3% sobre a folha de pagamento, destinados a cobrir possíveis eventos que são resultantes de acidente de trabalho. A alíquota RAT varia conforme o grau de risco de trabalho, ou seja, 1% para as empresas que possuem risco leve, 2% para as empresas que possuem risco médio e 3% para as empresas que possuem risco alto.

Ao multiplicar o FAP, cujo número varia de 0,5000 a 2,000, com a alíquota RAT, tem-se o percentual que será aplicado sobre o valor total da folha de pagamento, para enfim, chegar ao valor devido de acidente de trabalho da empresa, cujo valor irá compor um dos itens devidos na GPS.

Além disso, a Lei 12.546/11 trouxe, através do DARF - Documento de Arrecadação de Receitas Federais, uma maneira para que a empresa fizesse o recolhimento do percentual aplicado sobre a receita bruta das atividades englobadas na Lei, , que, para o caso da Lei da Desoneração da Folha de Pagamento, trouxe alguns códigos diferenciados.

Estes códigos foram instituídos através do Ato Declaratório Codac nº 33/13, altera o Ato Declaratório Executivo Codac nº 86/11:

- I - 2985 - Contribuição Previdenciária Sobre Receita Bruta - Art. 7º da Lei 12.546/2011; e
- II - 2991 - Contribuição Previdenciária Sobre Receita Bruta - Art. 8º da Lei 12.546/2011. "(NR)

Estes DARFs deverão ser pagos até o vigésimo dia útil do mês subsequente ao mês que ocorreu a desoneração.

#### 2.8.10 SEFIP/GEFIP Compensação

Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - SEFIP é um aplicativo desenvolvido pela Caixa que tem como objetivo consolidar os dados cadastrais e financeiros da empresa e dos trabalhadores,



repassando para o FGTS e à Previdência Social, ou seja, é o sistema onde se inserem as informações.

A GFIP - Guia de recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, é o arquivo gerado pelo SEFIP por meio da qual o INSS recebe das empresas as informações essenciais para atualização do Cadastro Nacional de Informações Sociais "CNIS", atualizando o cadastro dos seus empregados e sua remuneração, assim como a informação para a Caixa Econômica Federal da movimentação das contas vinculadas do FGTS.

A entrega da GFIP é obrigatória para todas as pessoas físicas ou jurídicas sujeitas ao recolhimento do FGTS ou às contribuições para à Previdência Social. Quanto ao seu prazo de recolhimento deverá ser entregue até o dia sete do mês seguinte aquele em que a remuneração foi paga, creditada ou se tomou devida ao trabalhador ou tenha ocorrido fato gerador de contribuição à Previdência Social. Caso não haja expediente bancário no dia sete, a entrega deverá ser antecipada para o dia de expediente bancário imediatamente anterior.

O preenchimento da GFIP para as empresas que desenvolvam atividades abrangidas pela Lei 12.546/11, como é o caso das empresas Uniluz e Ômega, até que ocorra a adequação do SEFIP, deverão obedecer o previsto no art. 1º, do Ato Declaratório Executivo Codac nº 93/11:

§1º Os valores de Contribuição Previdenciária Patronal calculados pelo Sefip e demonstrados no "Comprovante de Declaração das Contribuições a Recolher à Previdência Social" nas linhas "Empregados/ Avulsos" e "Contribuintes Individuais" abaixo do título Empresa deverão ser somados e lançados no Campo "Compensação".

§ 3º A Guia da Previdência Social (GPS) gerada pelo Sefip deverá ser desprezada, devendo ser preenchida GPS com os valores efetivamente devidos sobre os fatos geradores declarados em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

§ 4º Os relatórios gerados pelo Sefip "Relatório de Valor de Retenção", "Relatório de Compensações" e "Relatório de Reembolso" devem ser desprezados e mantidos demonstrativos de origem do crédito para fins de fiscalização e/ou pedido de reembolso/restituição/ compensação.

Portanto, em relação à contribuição previdenciária patronal, será apurado regularmente o seu valor na GFIP, conforme disposto nos incisos I e III, do art. 22 da Lei 8.212/91, estando também sujeita à contribuição previdenciária sobre a receita

bruta, o valor a recolher da contribuição patronal - Lei 8.212/91 – será reduzido e informado, na GFIP, no campo de compensações, como consta na figura 1:

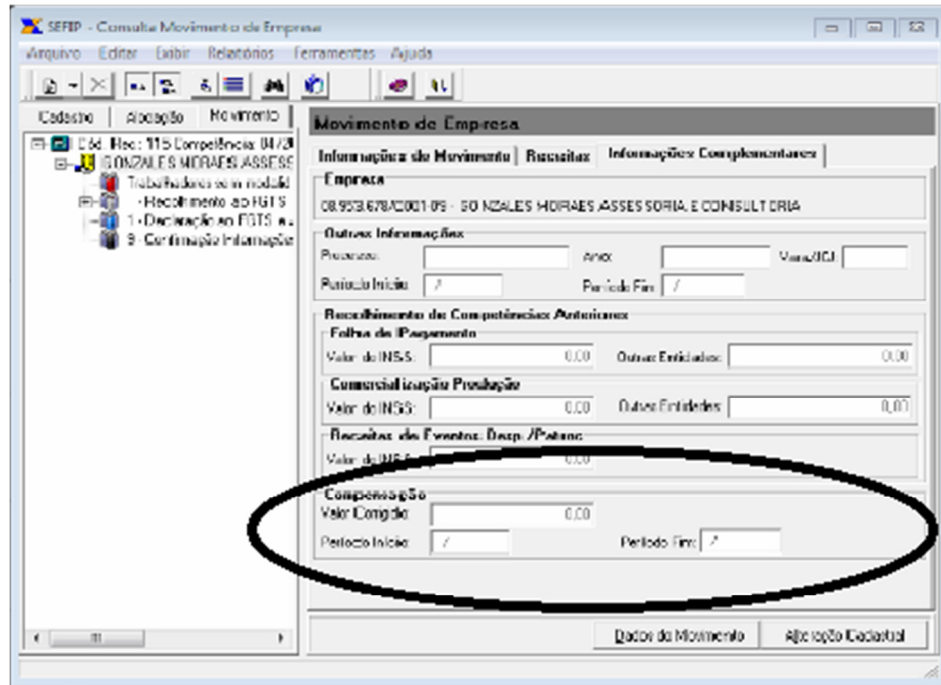


Figura 1 – Campo de compensações constante na GFIP

Fonte: <http://www.ebs.com.br/treinamento/Apostilas/Apostila%20Curso%20Desonera%C3%A7%C3%A3o.pdf>, acesso em 29 de maio de 2013.

Como consta na Figura 2, segue a parte de compensação da desoneração da Uniluz:

COMPETÊNCIA DE PAGAMENTO: 04/2013  
 EMPRESA: UNILUZ TEC ELETRICA LTDA  
 INSCRIÇÃO: 09.448.203/0001-89

RELATÓRIO DE COMPENSAÇÕES

COMPETÊNCIA: 04/2013  
 CÓDIGO DE RECOLHIMENTO: 115

PPAS	VALOR SOLICITADO	VALOR COMPENSADO	VALOR NÃO COMPENSADO
807	330,19	330,19	0,00

Figura 2 – Relatório de Compensação da empresa Uniluz  
 Fonte: GFIP da empresa Uniluz (2012).

Quanto ao recolhimento da cota patronal, que tem por base a receita bruta conforme os critérios estabelecidos na Lei nº 12.546/11, o citado Ato Declaratório traz em seu art.5º a seguinte previsão:

Art. 5º As contribuições substitutivas das Contribuições Previdenciárias Patronais incidentes sobre a receita bruta referidas nos art. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, deverão ser recolhidas em Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) conforme disposto no Ato Declaratório Executivo Codac nº 86, de 1º de dezembro de 2011

Portanto, no que tange ao recolhimento da contribuição previdenciária patronal,efetuado através de DARF, não será prestada nenhuma informação através do Sefip/GFIP.

#### 2.8.11 Sped e a Lei 12.546/11

O Sped, Sistema Público de Escrituração Digital, foi instituído através do Decreto nº 6.022/07.

Segundo o art. 2º, do Decreto 6.022/07:

O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.

O Sped surgiu como um avanço tecnológico para facilitar a relação do Fisco com os contribuintes, ou seja, é a modernização das obrigações acessórias das entidades perante os órgãos fiscalizadores. Sua validade se dá através de uma assinatura digital do representante legal da empresa, realizada através de um certificado digital, validando os documentos eletrônicos da mesma.

Diante disso, foi instituído em 05 de julho de 2010, através da IN nº 1.052, a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Porém, esta mesma Instrução Normativa foi revogada pela IN 1.252/12, que passou a abranger também a Contribuição Previdenciária sobre o Faturamento das empresas, passando a denominar-se de EFD-Contribuições, Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita.

Com a vigência da Lei da desoneração da folha de pagamento, a EFD-Contribuições passou a considerar, além da escrituração de Pis/Cofins já existente, a escrituração digital da Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta das empresas, ou seja, de todas as empresas listadas na Lei 12.546/11, como empresas dos setores da indústria, tecnologia da informação, entre outras.

Conforme o art. 4º, da IN 1.252/12, estão obrigadas a adotar e escriturar a EFD-Contribuições:

I - em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012, as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real;

II - em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2013, as demais pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Presumido ou Arbitrado;

III - em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2013, as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

IV - em relação à Contribuição Previdenciária sobre a Receita, referente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2012, as pessoas jurídicas que desenvolvam as atividades relacionadas nos arts. 7º e 8º da Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 2011 ;

V - em relação à Contribuição Previdenciária sobre a Receita, referente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2012, as pessoas jurídicas que desenvolvam as atividades relacionadas nos §§ 3º e 4º do art. 7º e nos incisos III a V do caput do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011 .

Dentro do programa EFD-Contribuições, disponibilizado para download no site da Receita Federal, há um campo onde são preenchidas as informações a respeito da contribuição previdência sobre a receita bruta, da Lei 12.546/11, conforme mostra a Figura 3:

The screenshot displays the 'EFD Contribuições' software interface. A window titled 'REGISTRO - P100 - Contribuição Previdenciária Sobre o Valor da Receita Bruta' is open, showing the following data:

Data inicial a que a apuração se refere (ddmmaaaa)	01/04/2013
Data final a que a apuração se refere (ddmmaaaa)	30/04/2013
Valor da Receita Bruta Total do Estabelecimento no Período	R\$ 348.755,62
Código indicador correspondente à atividade sujeita a incidência da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta	85042200 --De Potência Superior A 650Kv
Valor da Receita Bruta Total do Estabelecimento Vinculada ao Código de Atividade	R\$ 26.272,00
Valor das Exclusões da Receita Bruta	R\$ 0,00
Valor da Base de Cálculo da Contribuição sobre o valor da Receita Bruta	R\$ 26.272,00
Alíquota da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta	1,0000 %
Valor da Contribuição Previdenciária correspondente à Receita Bruta da atividade/produto informado	R\$ 262,72
Código da conta analítica contábil referente à Contribuição Previdenciária sobre o valor da Receita Bruta	
Informação complementar	

Atenção: Deve a pessoa jurídica consolidar o valor da contribuição apurada por atividade/produto, no(s) Registro(s) P100, mediante a escrituração do Registro P200.

Footer: Escrituração Aberta - Contribuinte: UNILUZ TECNOLOGIA ELETRICA LTDA CNPJ: 09.448.203/0001-59 Período da Escrituração: 01/04/2013 a 30/04/2013  
Sped EFD Contribuições - [versão: 2.0.4.a (java1.7.0\_21 - 32 bits)] Sistema Operacional: Windows 7 [versão 6.1]

Figura 3 – P100-Contribuição Previdenciária sobre o valor da receita bruta  
Fonte: EFD Contribuições da empresa Uniluz.

O campo citado está discriminado na EFD-Contribuições, mais especificamente na ficha “P100-Contribuição Previdenciária sobre o valor da Receita Bruta”.

Nesta ficha são demonstrados os seguintes dados: a data inicial e final do período de apuração das receitas, o valor da receita bruta total da empresa em determinado período, o código que indique a atividade que torna a empresa obrigada à desoneração da folha de pagamento, o valor da Receita das atividades relacionadas à Lei, a alíquota aplicada para a empresa, conforme a sua atividade enquadrada na Lei, e por fim, o valor a ser pago da Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta das atividades relacionadas.

#### 2.8.12 DCTFe a Lei 12.546/11

A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais é uma obrigação acessória da Receita Federal, utilizada para que o contribuinte declare todos os seus tributos e contribuições devidas, assim como o seu respectivo pagamento.

Além disso, nessa declaração a empresa deverá declarar os parcelamentos, os créditos ou compensações, se houver.

No caso da Lei 12.546/11, a especificação relativa à DCTF diz respeito ao DARF da Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta.

Ou seja, o pagamento dos DARFs de código de arrecadação nº 2991 - Contribuição Previdenciária Sobre Receita Bruta para as Indústrias - e 2985- Contribuição Previdenciária Sobre Receita Bruta para os Serviços; deverão ser informados na DCTF, no mês do fato gerador em que ocorreu a desoneração.

### 3 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS

A pesquisa científica é uma das formas mais utilizadas para o desenvolvimento de um trabalho científico, visando à obtenção de respostas, através de métodos e técnicas, que fundamentem as indagações levantadas. Segundo, Gil (2010, p. 26) “o objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”.

Para que se possa atingir o conhecimento, é necessário definir os métodos e técnicas utilizados no trabalho. Neste sentido, Lakatos e Marconi (2010, p. 65) conceituam método como:

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

Salienta-se que existe uma multiplicidade de métodos a serem adotados para a realização do trabalho e a escolha destes devem ser de acordo com a finalidade e objetivo da pesquisa.

Segundo Galliano (1986, p. 6) técnica é “o modo de fazer de forma mais hábil, mais segura, mais perfeita algum tipo de atividade, arte ou ofício”, ou seja, a técnica serve como base para a instrumentalização de cada etapa do método.

O enfoque metodológico utilizado como meio para a realização desta pesquisa referente à abordagem se deu através de uma análise qualitativa e a utilização do método dedutivo. A primeira porque foi desenvolvida mediante observação e descrição do tema, sem a utilização de procedimentos estatísticos para a análise do problema. E o segundo porque é um método que parte do geral para chegar ao específico, ou seja, parte dos casos gerais, neste caso, a alteração das alíquotas previdenciárias incidentes sobre o faturamento, especificadamente sua influência sobre o resultado de duas empresas, sendo uma da área de TI e outra da área industrial, para buscar conclusões particulares a respeito de determinado assunto - a partir das disposições presentes na Lei 12.546/11 e suas alterações.

Quanto aos objetivos a presente pesquisa foi classificada como exploratória e descritiva. De acordo com Gil (2010, p. 27) “as pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias”, no caso

desta pesquisa o objetivo foi esclarecer a desoneração da folha com a incidência de novas alíquotas previdenciárias. Quanto à pesquisa descritiva, Gil (2010, p. 28) destaca que esta tem como objetivo principal “a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”, ou seja, esta pesquisa baseou-se nos resultados de duas empresas e verificou a aplicabilidade da incidência das novas alíquotas previdenciárias sobre seu faturamento.

Em relação aos procedimentos técnicos, visto a necessidade de aprofundar o conhecimento acerca dos conceitos e teorias sobre o tema, utilizou-se de uma pesquisa bibliográfica e documental, pois, segundo Gil (2010, p. 51), “a pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica”, salientando que a única diferença entre elas, é que enquanto a pesquisa bibliográfica baseia-se no referencial teórico de diversos autores, como livros, legislação, revistas, internet, etc., a pesquisa documental, de acordo com Gil (2010, p. 51), “vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaboradas de acordo com os objetivos da pesquisa”, ou seja, baseia-se nos documentos contábeis da empresa estudada, como Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Resultado de Exercício (DRE) e outros.

A base utilizada para fins de cálculo do 13º salário, da empresa Uniluz Tecnologia Elétrica Ltda, foi a receita bruta acumulada nos 4 meses anteriores ao ano calendário de 2012, ou seja, de Agosto de 2012 à Novembro de 2012.

Este período foi considerado devido a falta de dados da empresa quanto à receita bruta das atividades não relacionadas na Lei 12.546/11, no período de dezembro de 2011 a julho de 2012.

Diante do fato de as empresas apresentarem atividades concomitantes, foi necessário separar as suas receitas entre as relacionadas e as não relacionadas na Lei.

Sendo assim, foi aplicado no valor referente à remuneração do 13º salário, de cada funcionário, o percentual obtido das atividades não relacionadas. Sobre esse valor encontrado, foi aplicada a alíquota de 20%, referente à cota patronal das empresas.

No que se refere a guia previdenciária da empresa Uniluz, no campo referente às cooperativas de trabalho, foi utilizado o cálculo de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal dos serviços prestados pelas cooperativas.



Ainda sob este aspecto, foi utilizado o percentual para o cálculo do RAT, da Uniluz de 2% e da Ômega de 0,5%.

E no que diz respeito aos códigos da alíquota referente à outras entidades ou terceiros, conforme tabela FPAS, ambas contribuíram com a alíquota de 5,8%.

Os códigos de recolhimento utilizados para o pagamento do DARF das empresas Uniluz e Ômega, foram respectivamente 2991 e 2985.

## **4 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Com o objetivo de evidenciar o impacto causado pela Lei 12.546/11 sobre o resultado das empresas, TI e Industrial, são apresentados os dados referentes ao histórico das empresas, ao faturamento, à folha de pagamento, aos impostos previdenciários e fiscais devidos e o ao comparativo dos resultados obtidos com a desoneração antes e depois da Lei.

Além disso, o exercício de 2012 e o período de 2013, o qual engloba os meses de janeiro a maio, são utilizados como base de cálculo para as análises acerca dos dados supracitados.

### **4.1 Histórico**

Segue uma breve exposição acerca de como as entidades estudadas surgiram e como suas evoluções sucederam-se no decorrer dos anos.

#### **4.1.1 Histórico da Uniluz**

A Uniluz Tecnologia Elétrica Ltda surgiu em 04 de outubro de 1983, na cidade de São Borja, Rio Grande do Sul, nesta época suas atividades baseavam-se nos serviços de instalação elétrica e construção de redes.

Já em 1986, ainda em São Borja, ela incorporou junto às suas atividades a de recuperação de alta tensão. Com o passar de tempo, em 1992 começou a fabricar produtos de alta qualidade, comprovada por possuir inúmeros clientes.

Em 2000, transferiu sua sede para a cidade de Santa Maria, RS, onde passou a constituir parcerias sólidas, como UFSM, SENAC, SEBRAE, SENAI, entre outros fornecedores.

Hoje a Uniluz produz e comercializa transformadores de alta-tensão e insumos relacionados, como indutores, conversores, sincronizadores e semelhantes, seguindo as Normas da ABNT, e as especificações técnicas das concessionárias de energia elétrica nacionais.

Além disso, presta serviços de instalação de máquinas e equipamentos industriais, atendendo a diversos clientes, entre eles indústrias, áreas comerciais e alguns segmentos da agricultura.

A política de qualidade baseia-se em um rígido controle de qualidade, oferecendo segurança para qualquer tipo de aplicação no setor elétrico que necessite de transformadores de distribuição.

O objetivo, segundo site oficial da Uniluz<sup>6</sup>, é de “surpreender as expectativas maximizando os resultados esperados”.

Em 1983, data em que iniciou as suas atividades, a mesma constava com 15 funcionários e possuía 2 sócios no seu quadro societário.

Atualmente a Uniluz consta com 53 funcionários ativos, e permanece com 2 sócios.

Consta também com dois departamentos, o Departamento Comercial e o Departamento de Produção e Engenharia.

#### 4.1.2 Histórico da Ômega

A empresa Ômega Tecnologia Ltda, atualmente Ávato, surgiu em maio de 1997, na cidade de São Borja, RS, nesta época se chamava GPSnet, e iniciou suas operações como provedor de acesso à internet na modalidade discada (dial-up).

Em 1998, a GPSnet lança a divisão de treinamentos GPSNet Escola Aberta, ofertando treinamentos profissionalizantes de informática para usuários das cidades de São Borja e Itaqui.

No ano de 1999, em mais cidades da fronteira oeste do Rio Grande do Sul, foram iniciadas as operações de oferta local de acesso internet, e em 2000, a divisão de treinamentos GPSNet Escola Aberta apresenta o primeiro curso de Tecnólogo em Informática a distância do Brasil.

Em 2001, a GPSNet soma mais de 2.000 acessos discados ativos em municípios da fronteira oeste do Rio Grande do Sul. Também inicia neste mesmo ano as primeiras operações de internet via rádio na modalidade banda larga voltada para o mercado empresarial.

---

<sup>6</sup> Fonte: <http://www.uniluz.com.br>, acesso em 05 de junho de 2013.

Ainda como GPSNet, inicia a oferta de acesso discado na região centro do estado em uma região de mais de 14 municípios em torno da cidade de Santa Maria.

É no ano de 2003 que nasce a Ômega Tecnologia na região do centro do RS, sendo voltada para treinamentos e certificações oficiais em TI. Também como única parceria oficial da Microsoft e treinamentos de infraestrutura de redes e servidores Linux. No mesmo ano, a GPSNet funda a Sim Telecomunicações S/A, com sede em Porto Alegre juntamente com mais 22 provedores de acesso a internet.

No ano de 2004, a Ômega Tecnologia possuía vários contratos de suporte em infraestrutura de TI, segurança e servidores para o mercado empresarial, e em 2005, atinge a marca de mais de 1.500 treinamentos em TI ministrados. Neste mesmo ano, a GPSNet comemora a oferta de internet banda larga via rádio em mais de 15 localidades gaúchas com capilaridade na fronteira oeste, região centro e noroeste do RS.

Ainda em 2005, a Ômega Tecnologia foi reconhecida pela Novell como Parceiro Ouro para implementação de soluções nas plataformas Netware e Linux: Novell Gold Partner 2005.

A fusão entre a Ômega Tecnologia e a GPSNet ocorreu em maio de 2006, a qual unificaram as operações e reformularam o foco dos produtos/serviços ofertados. Não obstante a isso, o Uni Center Server da Ômega foi apresentado como solução unificada para gestão da infraestrutura de TI.

Em 2007, é lançado o SOPA – Sistema Ômega de Processos Ativos – o sistema de gestão integrado da Ômega Tecnologia, que agiliza e unifica as informações das operações.

Em 2008, a Ômega Tecnologia incorpora carteira de clientes na cidade de Porto Alegre e inicia suas operações na capital do RS. Também inicia a oferta dos serviços de PBX-IP. Neste mesmo ano, é incorporada carteira de clientes na cidade de Caxias do Sul, que permitem atender os clientes da serra gaúcha com mais proximidade e ocorre o reconhecimento, pela Microsoft, das competências para desenvolver e implementar soluções avançadas em infraestrutura de redes: Microsoft Competence Network Infrastructure Solutions e Microsoft Competence Advanced Network Infrastructure.

No ano de 2009, iniciam as operações da divisão Ômega Web, com oferta de sites, portais e aplicações para web. Também neste ano, a Ômega conquista o Prêmio MPE Brasil, como melhor empresa de Serviços de TI do Rio Grande do Sul,

e ainda, o reconhecimento pela Associação de Jovens Empresários de Santa Maria como "Destaque em Inovação".

Foi no ano de 2010, que a Ômega Tecnologia foi reconhecida como a melhor empresa de Serviços de TI do Brasil, a qual ganhou o Prêmio MPE Brasil na categoria "Melhor Empresa de Serviços de TI do Brasil", promovido pela FNQ (Fundação Nacional da Qualidade, e reconhecido pela Gergau, Sebrae, Petrobrás e MBC. Ainda em 2010 houve o reconhecimento pelo PGQP - Programa Gaúcho de Qualidade e Competitividade com "Medalha Bronze Qualidade RS 2010, pelas práticas de gestão.

E em 2011, a Ômega Tecnologia consolida e amadurece seu portfólio de produtos e serviços com a visão de tornar-se líder na sua região de atuação.

Já em 2012, a Ômega Tecnologia afere o crescimento de 23,5%, aloca um time de profissionais para estreitar o relacionamento com os clientes, soma quase 100 cidades com rede local e backbone com capacidade de transmissão de 1,2 Gbps.

Finalmente em 2013, a Ômega Tecnologia transforma-se em Ávato, objetivando sua renovação para trazer mais resultados com agilidade e inovação para sua empresa.

Quanto ao estilo de gestão, a empresa utiliza um consistente modelo de administração, baseado em suas lideranças e tecnologia. Através do programa TI Verde, busca devolver e reduzir os impactos ambientais gerados por suas atividades: consumo de energia elétrica, consumo de papel e descarte de lixo eletrônico.

## **4.2 Obrigatoriedade à Lei 12.546/11**

A empresa Uniluz possui várias atividades, tais como, fabricação de transformadores, indutores, conservadores, sincronizadores e semelhantes, peças e acessórios, além da instalação de máquinas e equipamentos industriais.

O que a torna obrigada à desoneração da folha de pagamento é a venda de determinados produtos, cujo código NCM nº 85042200, que representa a venda de

motores e geradores elétricos, está listado no rol de códigos NCM, constante no Anexo I e Anexo Único<sup>7</sup>, dos Decretos 7.828/12 e 7.877/12, explicitado no item 2.8.4.

A alíquota utilizada para encontrar o valor da contribuição previdenciária sobre a receita bruta da empresa Uniluz é de 1%, conforme § 4º, do Art. 3º, do Decreto 7.828, de 16 de outubro de 2012, mencionado no item 2.8.5.

Já para a empresa Ômega sua obrigatoriedade à Lei 12.546/11 deu-se com base no § 2º, do artigo 2º, do Decreto 7.828/12, mencionado na Tabela 2, no item 2.8.4.

A alíquota utilizada pela empresa Ômega, para encontrar o valor da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, é de 2,5% entre 1º de abril de 2012 à 31 de julho de 2012 e de 2% entre 1º de agosto de 2012 e 31 de dezembro de 2014, conforme supracitado na Tabela 3, item 2.8.5.

### **4.3 Faturamento**

No que tange ao faturamento da Uniluz e da Ômega, foram analisados os dados dos seus faturamentos, referente ao exercício de 2012 e o período de Janeiro à Maio de 2013.

Cabe destacar que os faturamentos de ambas dizem respeito à receita bruta, incluindo os impostos sobre as vendas e excluindo as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

#### **4.3.1 Uniluz**

A Uniluz obteve nos meses de Agosto à Dezembro de 2012 e Janeiro à Maio de 2013, os seguintes faturamentos:

---

<sup>7</sup> Fonte: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/decreto/D7877.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/D7877.htm), acesso em 10 de abril de 2013.

Tabela 5 – Receita bruta 2012 e 2013, em reais – Uniluz

<b>Meses</b>	<b>Receita bruta</b>	<b>RB Ativ. Relac.</b>	<b>1% RB Ativ. Relac.</b>	<b>% Ativ. Relac.</b>
<b>ago/12</b>	415.809,77	57.816,10	578,16	13,90%
<b>set/12</b>	322.586,45	66.791,00	667,91	20,70%
<b>out/12</b>	281.185,43	10.239,00	102,39	<b>3,64%</b>
<b>nov/12</b>	420.712,45	27.089,00	270,89	6,44%
<b>dez/12</b>	349.284,34	28.160,00	281,6	8,06%
<b>jan/13</b>	477.139,06	48.694,00	486,94	10,21%
<b>fev/13</b>	317.053,31	14.017,00	140,17	<b>4,42%</b>
<b>mar/13</b>	321.273,66	59.543,00	595,43	18,53%
<b>abr/13</b>	348.755,62	26.272,00	262,72	7,53%
<b>mai/13</b>	337.653,33	15.600,00	156,00	<b>4,62%</b>

Fonte: Adaptado pelas autoras com base no faturamento da empresa Uniluz– Exercícios 2012 e 2013.

O faturamento dos períodos analisados representa o total de recebimentos obtidos, seja com a venda dos seus produtos ou dos seus serviços prestados.

Para que fosse analisado o efeito da alíquota estabelecida na Lei 12.546/11 sobre o faturamento, fez-se necessário separar o faturamento total entre, aquelas que a Lei considerou obrigatórias para a realização da desoneração da folha de pagamento; e aquelas que não se enquadram na Lei.

Sobre o valor das receitas das atividades relacionadas, foi utilizado o percentual de 1%, determinado pela Lei, para encontrar o valor referente à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, o qual é pago pela empresa em um DARF separadamente.

Além disso, na Tabela 5, consta a proporção, em percentual, de quanto a receita bruta das atividades relacionadas representa perante a receita bruta total, em cada mês.

Observou-se que nos meses de Outubro de 2012, Fevereiro e Maio de 2013, a empresa atingiu os percentuais de 3,64%, 4,62% e 4,42% respectivamente, ou seja, não atingiu o percentual mínimo de 5% sobre a receita bruta total, conforme supracitado no §3º, inciso II, art. 6º do decreto 7.828/12 do item 2.8.7. Assim, nestes

períodos não foi utilizado o cálculo da alíquota previdenciária sobre o faturamento, estando dispensada de realizar a desoneração da folha de pagamento.

Cabe destacar que, no caso do 13º salário de 2012, não há receita específica para este mês, devido ao fato de apenas existir faturamento nos meses de Janeiro à Dezembro, não possuindo assim um décimo terceiro mês de faturamento para o cálculo da alíquota sobre a receita bruta.

Tanto nos meses de 2012 quanto de 2013, as receitas brutas das atividades relacionadas representam uma pequena parte em relação ao total da receita bruta. Assim, o resultado obtido pela aplicação da alíquota de 1% sobre a receita bruta das atividades relacionadas acaba não se tornando oneroso, fazendo com que o DARF de pequeno valor, não represente um dispêndio muito grande.

Nos meses de Setembro de 2012 e Março de 2013 houve uma representatividade maior das receitas das atividades relacionadas perante o total da receita bruta auferida no mês, ou seja, de 20,70% e 18,53% respectivamente.

Logo, se a proporção destas receitas aumentou, o valor recolhido, pela aplicação da alíquota de 1% sobre o faturamento, foi maior. Isso acarretou um dispêndio mais elevado para a empresa nestes respectivos meses. Porém, mesmo nestes casos, o valor ainda acaba não se tornando algo muito oneroso para a empresa Uniluz.

#### 4.3.2 Ômega

Para a análise do faturamento da Ômega, foram obtidos dados relativo ao exercício de 2012, e dos meses de Janeiro a Maio de 2013, como consta na Tabela 6.



Tabela 6 – Receita bruta 2012 e 2013, em reais – Ômega

<b>Meses</b>	<b>Receita bruta</b>	<b>RB Ativ. Relac.</b>	<b>2,5% e 2% RB Ativ. Relac.</b>	<b>% Ativ. Relac.</b>
<b>jan/12</b>	91.747,36	-	-	-
<b>fev/12</b>	104.066,86	-	-	-
<b>mar/12</b>	88.448,38	-	-	-
<b>abr/12</b>	97.638,05	88.484,54	2.212,11	90,62%
<b>mai/12</b>	102.422,91	93.255,65	2.331,39	91,05%
<b>jun/12</b>	81.942,35	74.796,76	1.869,92	91,28%
<b>jul/12</b>	106.450,35	96.063,58	2.401,59	90,24%
<b>ago/12</b>	104.806,29	103.217,60	2.064,35	98,48%
<b>set/12</b>	141.738,21	140.149,52	2.802,99	98,88%
<b>out/12</b>	105.154,35	103.485,74	2.069,71	98,41%
<b>nov/12</b>	110.815,86	109.147,25	2.182,95	98,49%
<b>dez/12</b>	103.440,73	101.772,12	2.035,44	98,39%
<b>jan/13</b>	114.255,05	112.586,44	2.251,73	98,54%
<b>fev/13</b>	109.617,49	107.948,88	2.158,98	98,48%
<b>mar/13</b>	97.261,71	95.593,10	1.911,86	98,28%
<b>abr/13</b>	94.529,63	93.414,46	1.868,29	98,82%
<b>mai/13</b>	108.923,96	107.808,70	2.156,17	98,98%

Fonte: Adaptado pelas autoras com base no faturamento da empresa Ômega – Exercícios 2012 e 2013.

Pelo fato da empresa Ômega constar, dentre o rol das suas atividades, aquelas que estão obrigadas à Lei 12.546/11 e aquelas que não se enquadram na Lei, fez-se necessária a separação entre receita bruta das atividades relacionadas e receita bruta das atividades não relacionadas, interessando para fins de cálculo apenas a receita das atividades relacionadas à Lei.

Diferentemente da Uniluz, a Ômega possui uma grande representatividade das suas atividades enquadradas na Lei 12.546/11, ou seja, aproximadamente 98% da sua receita diz respeito àquelas atividades englobadas pela referida Lei.

Ao aplicar a alíquota previdenciária de 2,5% nos meses de Abril de 2012 a Julho de 2012, e 2,0% de Agosto de 2012 em diante, sobre a receita bruta do mês das atividades relacionadas, o valor a ser pago em DARF, separadamente,

representará um dispêndio mais elevado para a empresa, visto que a mesma possui um faturamento de aproximadamente R\$ 100.000,00 mensais.

Para o caso do 13º salário das duas empresas não haverá o cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, pois não há um terceiro mês de faturamento durante o ano de 2012.

No que tange ao faturamento da empresa, Ômega, verificou-se que com a Lei 12.546/11 a empresa dispendeu um valor maior no que diz respeito à contribuição previdenciária sobre a receita bruta das atividades relacionadas, trazendo assim um ônus, pois a maioria das suas receitas está abrangida pela Lei 12.546/2011.

Apesar do fato da empresa Ômega possuir um faturamento menor que a empresa Uniluz, a proporção das suas receitas das atividades relacionadas perante o sua receita bruta total, é consideravelmente maior, situação oposta da empresa Uniluz. Logo, a empresa Ômega recolherá um DARF de valor maior, apresentando assim, um dispêndio alto para a empresa.

Considerando o período em que a empresa esteve obrigada à desoneração, ou seja, de Julho de 2012 a Maio de 2013, obteve-se um menor valor de contribuição previdenciária sobre a receita bruta no mês de Abril de 2013, no valor de R\$ 1.868,29, pois neste mês a empresa apresentou um faturamento menor, aplicando uma alíquota menor, de 2%. Setembro de 2012 foi o mês de maior valor de contribuição previdenciária sobre a receita bruta, R\$ 2.802,99, logo, foi o mês de maior faturamento para a empresa.

#### **4.4 Folha de pagamento**

No que tange à folha de pagamento da Uniluz e da Ômega, foram analisados os dados das suas folhas, referente ao exercício de 2012 e o período de Janeiro a Maio de 2013.

##### **4.4.1 Uniluz**

Segue, na Tabela 7, os dados extraídos da folha de pagamento da Uniluz de Janeiro de 2012 à Maio de 2013:

Tabela 7 – Folha de pagamento 2012 e 2013, em reais– Uniluz

<b>Meses</b>	<b>Folha de pgto</b>	<b>Cota patronal anterior à Lei (20%)</b>	<b>Folha de pgto após à Lei</b>	<b>Cota patronal após à Lei (20%)</b>
<b>jan/12</b>	53.800,16	10.760,03	-	-
<b>fev/12</b>	57.137,08	11.427,42	-	-
<b>mar/12</b>	51.437,78	10.287,56	-	-
<b>abr/12</b>	52.913,26	10.582,65	-	-
<b>mai/12</b>	56.035,32	11.207,06	-	-
<b>jun/12</b>	50.578,34	10.115,67	-	-
<b>jul/12</b>	59.717,93	11.943,59	-	-
<b>ago/12</b>	56.134,62	11.226,92	48.331,91	9.666,38
<b>set/12</b>	57.464,79	11.492,96	45.569,58	9.113,92
<b>out/12</b>	62.816,39	12.563,28	62.816,39	12.563,28
<b>nov/12</b>	58.159,31	11.631,86	54.413,85	10.882,77
<b>dez/12</b>	59.197,19	11.839,44	54.425,90	10.885,18
<b>jan/13</b>	59.465,31	11.893,06	53.393,90	10.678,78
<b>fev/13</b>	55.718,49	11.143,70	-	-
<b>mar/13</b>	53.255,97	10.651,19	43.387,64	8.677,53
<b>abr/13</b>	61.740,32	12.348,06	57.089,38	11.417,88
<b>mai/13</b>	57.479,85	11.495,97	54.824,21	10.964,84

Fonte: Adaptado pelas autoras com base na folha de pagamento da empresa Uniluz – exercícios 2012 e 2013.

Através dos dados fornecidos e aplicando-se o que consta nos incisos I e III, do art. 22, da Lei 8.112/91, citado no item 2.8.3 deste trabalho, verificou-se o efeito causado na contribuição previdenciária devida sobre a folha de pagamento antes e depois da obrigatoriedade da Lei.

Ressalta-se que o enquadramento na nova regra não alterou a metodologia de cálculo correspondente a forma de incidência da cota patronal.

O montante correspondente à folha de pagamento, após a vigência da Lei, reduziu-se. Isso se deve ao fato de que após a obrigatoriedade da Lei, foi excluído, do seu total gasto com a folha de pagamento, o percentual de participação dos produtos desonerados sobre o faturamento.

Como a base de cálculo utilizada para a aplicação da alíquota de 20% foi reduzida, o valor devido da contribuição previdenciária diminuiu, representando uma vantagem.

Como se pode visualizar na Tabela 7, o total de gasto com a folha de pagamento, referente aos meses de outubro de 2012 e fevereiro de 2013, antes e depois da Lei possui o mesmo valor, ou seja, a mesma base de cálculo de incidência da alíquota previdenciária. Conforme já mencionado no item 2.8.7, ou seja, com base no art. 6º, II, § 3º do decreto 7.828/12, isso se deve ao fato de que a Uniluz não alcançou o percentual mínimo de 5% para a realização da proporção.

A Tabela 8 mostra a não obtenção do percentual mínimo de 5% dos produtos desonerados sobre a receita bruta.

Tabela 8 – Percentual dos produtos desonerados, em reais – Uniluz

<b>Meses</b>	<b>Receita bruta</b>	<b>RB Ativ. Relac.</b>	<b>1% RB Ativ. Relac.</b>	<b>% Ativ. Relac.</b>
<b>out-12</b>	281.185,43	10.239,00	102,39	3,64%
<b>fev-13</b>	317.053,31	14.017,00	140,17	4,42%

Fonte: Adaptado pelas autoras com base no faturamento da empresa Uniluz – outubro/12 e fevereiro/13.

Assim, foi efetuado o recolhimento do percentual de 20% normalmente sobre a totalidade da sua folha de pagamento.

Quanto à incidência da alíquota previdenciária sobre a base de cálculo do 13º salário, seguiu-se a metodologia explicitada no item 2.8.7 deste trabalho, conforme tabela 9.

Tabela 9 - Cálculo do 13º Salário, em reais – Uniluz

Avos da Folha	Valor bruto da folha				INSS Bruto 20%	Valor a recolher período			
	Total da Folha	Avos Não Abrangidos	Valor Não Abrangido	Valor Abrangido	INSS antes da Lei	Valor não Abrangido	A Recolher Proporc.	INSS após a Lei	Valor Compensar
12/dez	28.104,68	7	16.394,40	11.710,28	<b>5.620,94</b>	3.278,88	2.078,73	<b>5.357,61</b>	263,32
11/dez	-	6	-	-	-	-	-	-	-
10/dez	767,41	5	319,75	447,66	<b>153,48</b>	63,95	79,47	<b>143,42</b>	10,07
09/dez	2.837,46	4	945,82	1.891,64	<b>567,49</b>	189,16	335,79	<b>524,96</b>	42,54
08/dez	1.907,59	3	476,9	1.430,69	<b>381,52</b>	95,38	253,97	<b>349,35</b>	32,17
07/dez	-	2	-	-	-	-	-	-	-
06/dez	468,62	1	39,05	429,57	<b>93,72</b>	7,81	76,25	<b>84,06</b>	9,66
05/dez	961,72	-	-	961,72	<b>192,34</b>	-	170,72	<b>170,72</b>	21,63
04/dez	275,76	-	-	275,76	<b>55,15</b>	-	48,95	<b>48,95</b>	6,20
03/dez	1.494,12	-	-	1.494,12	<b>298,82</b>	-	265,23	<b>265,23</b>	33,60
02/dez	151,13	-	-	151,13	<b>30,23</b>	-	26,83	<b>26,83</b>	3,40
01/dez	363,96	-	-	363,96	<b>72,79</b>	-	64,61	<b>64,61</b>	8,18
<b>Total</b>	<b>37.332,45</b>		<b>18.175,92</b>	<b>19.156,53</b>	<b><u>7.466,49</u></b>	<b>3.635,18</b>	<b>3.400,54</b>	<b><u>7.035,73</u></b>	<b>430,76</b>

Fonte: Adaptado pelas autoras com base na folha de 13º salário – Uniluz.

Percebe-se que houve uma redução no valor da cota patronal referente à Folha do 13º Salário. Logo, ao invés da empresa recolher neste mês R\$ 7.466,49, irá recolher R\$ 7.035,73, apresentando assim uma economia de R\$ 430,76,

Através da análise dos dados percebe-se que há uma vantagem no que se refere ao valor da cota patronal. Isso é causado pela exclusão da proporção dos produtos desonerados da folha de pagamento, obedecendo à previsão constante na Lei.

## 4.4.2 Ômega

A Tabela 10 demonstra os dados extraídos da folha de pagamento da Ômega Tecnologia de Janeiro de 2012 à Maio de 2013:

Tabela 10 – Folha de pagamento 2012 e 2013, em reais – Ômega

<b>Meses</b>	<b>Folha de pgto</b>	<b>Cota Patronal Anterior à Lei (20%)</b>	<b>Folha de pgto após à Lei</b>	<b>Cota Patronal após à Lei (20%)</b>
<b>jan/12</b>				
<b>fev/12</b>	4.770,95	954,19	-	-
<b>mar/12</b>	4.770,95	954,19	-	-
<b>abr/12</b>	4.902,69	980,54	-	-
<b>mai/12</b>	4.244,00	848,80	398,09	79,62
<b>jun/12</b>	4.244,00	848,80	379,84	75,97
<b>jul/12</b>	4.244,00	848,80	370,08	74,02
<b>ago/12</b>	4.244,00	848,80	414,21	82,84
<b>set/12</b>	4.468,25	893,65	67,73	13,55
<b>out/12</b>	4.244,00	848,80	47,57	9,51
<b>nov/12</b>	4.494,00	898,80	71,31	14,26
<b>dez/12</b>	4.494,00	898,80	68,70	13,74
<b>jan/13</b>	4.494,00	898,80	72,49	14,50
<b>fev/13</b>	4.606,00	921,20	67,27	13,45
<b>mar/13</b>	6.625,31	1.325,06	94,76	18,95
<b>abr/13</b>	4.660,00	932,00	79,95	15,99
<b>mai/13</b>	4.660,00	932,00	54,97	10,99
	4.660,00	932,00	47,47	9,49

Fonte: Adaptado pelas autoras com base na folha de pagamento da empresa Ômega – exercícios 2012 e 2013.

Aplicando-se o que consta nos incisos I e III, do art. 22, da Lei 8.112/91 citado no item 2.8.3 deste trabalho, verificou-se o efeito causado na contribuição previdenciária devida pela empresa sobre a folha de pagamento antes e depois da obrigatoriedade da Lei.

O montante correspondente à folha de pagamento, após a vigência da Lei, reduziu-se consideravelmente. Isso se deve ao fato de que após a obrigatoriedade da Lei, a empresa excluiu do total gasto com a folha de pagamento o percentual de participação dos produtos desonerados, os quais representam a maioria das atividades.

Como a base de cálculo utilizada para a aplicação da alíquota de 20% foi notavelmente reduzida, o valor devido da contribuição previdenciária diminuiu, representando, em relação a sua folha de pagamento, uma vantagem.

Diferentemente do que ocorreu com a folha de pagamento da Uniluz, todos os meses sofreram o reflexo do percentual das atividades abrangidas pela Lei em sua base de cálculo, pois a maioria das atividades realizadas pela Ômega está enquadrada na Lei.

O elevado percentual de participação das atividades desoneradas sobre o faturamento contribuiu para a evidente redução na base de cálculo da cota patronal.

A incidência da alíquota previdenciária sobre a base de cálculo do 13º salário foi calculada conforme § 3º e § 4º, do art. 9º, da Lei 12.546/11, conforme consta na Tabela 11.

Tabela 11 - Cálculo do 13º Salário, em reais – Ômega

Avos da Folha	Valor Bruto da Folha				INSS Bruto 20%	Valor a Recolher Período			
	Total da Folha	Avos Não Abrangidos	Valor Não Abrangido	Valor Abrangido	INSS antes da Lei	Valor não Abrangido	A Recolher Proporc.	INSS após a Lei	Valor Compensar
12/dez	3.251,81	7	1.896,89	1.354,92	<b>650,36</b>	379,38	18,69	<b>398,07</b>	252,29
<b>Total</b>	3.251,81		1.896,89	1.354,92	<b><u>650,36</u></b>	379,38	18,69	<b><u>398,07</u></b>	252,29

Fonte: Adaptado pelas autoras com base na folha de 13º salário –Ômega.

Percebe-se que a cota patronal sobre o 13º salário sofreu uma redução, devido à exclusão das receitas das atividades relacionadas na base de cálculo da cota patronal.

Portanto, ao invés de recolher R\$ 650,36, passa a recolher R\$ 379,38, tendo uma economia de R\$ 252,29.

## **4.5 Impostos**

Dentre os impactos causados pela Lei 12.546/11, há dois encargos que sofreram os reflexos da Lei da desoneração da folha de pagamento: a Guia da Previdência Social – GPS - e o DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais - o qual possui códigos destinados especificamente para esta Lei.

### **4.5.1 Uniluz**

O reflexo na GPS deu-se principalmente pelo fato da Uniluz apresentar atividades concomitantes, ou seja, aquelas que estão obrigadas à desoneração e aquelas que não estão enquadradas na Lei 12.546/11.

Assim, o reflexo na GPS se dará mais especificamente no valor da cota patronal que irá compor a guia GPS da empresa. Esta cota patronal é calculada conforme explicitado no item 4.2. Folha de pagamento.

Nos períodos analisados, ou seja, de Agosto de 2012 à Maio de 2013, período em que esteve enquadrada na Lei, houve uma redução no valor a recolher da GPS em relação aos valores que ela recolheria caso não estivesse obrigada à desoneração da folha de pagamento.

A Tabela 12 mostra o valor das contribuições previdenciárias e fiscais devidas pela Uniluz nos períodos de 2012 e 2013.



Tabela 12 – Contribuições previdenciárias e fiscais devidas de 2012 e 2013, em reais – Uniluz

Meses	GPS normal	GPS deson.	Ganho da folha	DARF (1% RB)	Ganho real deson.
<b>ago-12</b>	18.498,18	16.937,64	1.560,54	578,16	982,38
<b>set-12</b>	19.017,79	16.638,75	2.379,04	667,91	1.711,13
<b>out-12</b>	21.145,35	21.145,35	-	-	-
<b>nov-12</b>	20.210,64	19.461,55	749,09	270,89	478,2
<b>dez-12</b>	20.633,78	19.679,52	954,26	281,6	672,66
<b>13º - 12</b>	12.825,09	12.394,33	430,76	-	430,76
<b>jan-13</b>	21.141,89	19.927,61	1.214,28	486,94	727,34
<b>fev-13</b>	19.698,29	8.554,59	11.143,70	-	11.143,70
<b>mar-13</b>	18.789,06	16.815,40	1.973,67	595,43	1.378,24
<b>abr-13</b>	22.088,88	21.158,70	930,19	262,72	667,47
<b>mai-13</b>	20354,47	19.823,34	531,13	-	531,13

Fonte: Adaptado pelas autoras com base nos impostos devidos pela empresa Uniluz – exercícios 2012 e 2013.

Cabe destacar que em Outubro de 2012 não houve desoneração da folha de pagamento, conforme explicitado no item 4.3 Faturamento. Logo, o valor da GPS deu-se de forma integral, não havendo redução na folha de pagamento.

Percebe-se que houve uma pequena redução na guia GPS após a desoneração da folha de pagamento, visto que a receita das atividades relacionadas à Lei 12.546/11, excluída para o cálculo da cota patronal, é muito pequena, não apresentando uma grande redução no valor a recolher da GPS.

Em Setembro de 2012 houve um ganho maior referente à guia GPS paga após a desoneração, no valor de R\$ 2.379,04. Isso se deve ao fato de que neste mês houve uma maior proporção das receitas das atividades relacionadas, excluídas para a base de cálculo da cota patronal.

O menor ganho na GPS diz respeito à folha do 13º Salário de 2012, pois neste período, o valor gasto com a folha de pagamento é menor, pois o cálculo do 13º se dá de maneira proporcional ao tempo dos funcionários admitidos em 2012, conforme explicitado no item 2.8.8.

No que diz respeito ao DARF, esse não representou um dispêndio muito alto, pois, pelo fato da proporção das receitas das atividades relacionadas serem muito pequenas, o percentual de 1% aplicado sobre este valor também será pequeno.

No mês de Setembro de 2012, o valor a recolher deste DARF foi maior, pois neste período as receitas das atividades relacionadas foram maiores que nos outros meses.

Pelo fato da Uniluz estar dispensada à desoneração nos meses de Outubro de 2012, Fevereiro e Maio de 2013, explicitado no item Faturamento deste trabalho, não apresentou DARF a ser recolhido nesses períodos.

#### 4.5.2 Ômega

Assim como a Uniluz, a Ômega também possui atividades concomitantes. Logo, o valor da GPS após a desoneração da folha de pagamento também irá sofrer reflexo com a Lei 12.546/11.

Além disso, há também o DARF referente à alíquota de 2,5% e 2% sobre a receita bruta.

A Tabela 13 mostra o valor das contribuições previdenciárias e fiscais devidas pela Ômega no exercício 2012 e período de 2013.

Tabela 13 – Contribuições previdenciárias e fiscais devidas de 2012 e 2013, em reais – Ômega

Meses	GPS normal	GPS deson.	Ganho da folha	DARF (2% RB)	Perda/Ganho real deson.
jan/12	1.025,37	-	-	-	-
fev/12	1.685,37	-	-	-	-
mar/12	1.730,54	-	-	-	-
abr/12	1.504,64	735,46	769,18	2.212,11	-1442,93
mai/12	1.504,64	731,81	772,83	2.331,39	-1558,56
jun/12	1.504,64	729,86	774,78	1869,92	-1095,14
jul/12	1.504,64	738,68	765,96	2.401,59	-1.635,63
ago/12	1.588,27	708,17	880,10	2.064,35	-1.184,25
set/12	1.504,64	665,35	839,29	2.802,99	-1.963,70
out/12	1.597,89	713,35	884,54	2069,71	-1185,18
nov/12	1.597,89	712,83	885,06	2.182,95	-1.297,89
dez/12	1.597,89	713,59	884,30	2.035,44	-1.151,14
13º	1.212,90	960,61	252,29	-	252,29
jan/13	1.648,86	741,11	907,75	2251,73	-1343,98
fev/13	2.289,80	983,69	1306,11	2158,98	-852,87
mar/13	1.669,27	753,26	916,01	1911,86	-995,85
abr/13	1.669,27	748,26	921,01	1868,29	-947,28
mai/13	1.669,27	746,81	922,46	2.156,17	-1.233,72

Fonte: Adaptado pelas autoras com base nos impostos devidos pela Ômega - exercícios 2012 e 2013.

O reflexo da Lei 12.546/11 na guia GPS se dá mais especificamente no valor da cota patronal, explicitado no item 4.4.2.

Devido ao fato do valor da cota patronal ter diminuído, conseqüentemente a sua GPS também irá diminuir durante os meses obrigados à desoneração, ou seja, de Abril de 2012 a Maio de 2013.

Essa redução se dá de maneira bastante significativa, pois há uma grande proporção das receitas relacionadas à Lei, que serão excluídas da base de cálculo

da cota patronal, restando assim um valor pequeno a ser recolhido referente à cota patronal.

Como o valor das receitas das atividades relacionadas e não relacionadas não sofre grande alteração durante os meses, o valor das reduções nas guias GPSs, após a desoneração, mantém-se próximos, apresentando um ganho de aproximadamente R\$ 900,00 mensais.

No mês de Fevereiro de 2013 este ganho foi maior devido ao fato da empresa apresentar a folha de pagamento alta neste mês. Logo, o valor do ganho será maior, ou seja, de R\$ 1.306,11.

No que tange ao DARF, esse é o que mais irá influenciar o resultado da empresa após a desoneração da folha de pagamento.

Como a Ômega possui uma proporção muito grande das suas atividades enquadradas na Lei, o valor que será recolhido, oriundo da aplicação do percentual de 2,5% e 2% sobre a receita bruta das atividades relacionadas, será muito grande, não compensando a economia obtida da guia GPS após a desoneração.

Sendo o valor relativo a este DARF de aproximadamente R\$ 2.000,00 mensais, e o ganho com a guia GPS de R\$ 900,00 mensais, percebe-se que esta economia na GPS não irá cobrir o valor a ser pago com o DARF, trazendo assim, uma desvantagem para a Ômega.

Para o mês do 13º Salário não há o recolhimento do DARF referente a contribuição previdenciária sobre a receita bruta, pois neste período a desoneração é feita somente em relação à folha de pagamento.

Ou seja, ao invés da empresa recolher R\$ 1.212,90, referente à cota patronal do 13º Salário, irá recolher R\$ 960,61, apresentando assim uma economia de R\$ 252, 29.

Logo, percebe-se que houve um ganho no que diz respeito à GPS do 13º Salário, e assim um ganho geral neste período, pois não houve o DARF a ser recolhido, existindo assim apenas o ganho representado pela diminuição do valor a recolher da cota patronal da empresa.

#### 4.6 Comparativo dos resultados obtidos com a desoneração

Através dos cálculos baseados nos dados reais relativos à folha de pagamento e do faturamento, foi possível realizar um comparativo do antes e depois da imposição legal, obtendo-se o efetivo impacto causado no resultado das duas empresas.

As Tabelas 14 e 15 demonstram os dados contábeis da Uniluz e da Ômega, referentes ao faturamento antes e depois da Lei e suas respectivas obrigações fiscais.

Tabela 14 – Comparativo dos resultados obtidos com a desoneração antes e depois da Lei, em reais – Uniluz

<b>UNILUZ</b>				
	<b>ANTES</b>	<b>DEPOIS</b>	<b>ANTES</b>	<b>DEPOIS</b>
<b>EXERCÍCIO</b>	<b>2012</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2013</b>
<b>FATURAMENTO</b>	1.789.578,44	<b>1.789.578,44</b>	1.801.874,98	<b>1.801.874,98</b>
<b>(-) GPS</b>	112.330,83	<b>106.257,13</b>	102.072,60	<b>86.279,64</b>
<b>(-) DARF</b>	-	<b>1.798,56</b>	-	<b>1.345,09</b>
<b>(=) RESULTADO</b>	1.677.247,61	<b><u>1.681.522,75</u></b>	1.699.802,38	<b><u>1.714.250,25</u></b>

Fonte: Adaptado pelas autoras com base nos dados contábeis de 2012 e 2013 da empresa Uniluz.

Tabela 15 – Comparativo dos resultados obtidos com a desoneração antes e depois da Lei, em reais - Ômega

<b>ÔMEGA</b>				
	<b>ANTES</b>	<b>DEPOIS</b>	<b>ANTES</b>	<b>DEPOIS</b>
<b>EXERCÍCIO</b>	<b>2012</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2013</b>
<b>FATURAMENTO</b>	954.409,10	<b>954.409,10</b>	524.587,84	<b>524.587,84</b>
<b>(-) GPS</b>	15.118,04	<b>7.409,71</b>	8.946,47	<b>3.973,14</b>
<b>(-) DARF</b>	-	<b>19.970,46</b>	-	<b>10.347,03</b>
<b>(=) RESULTADO</b>	939.291,06	<b><u>927.028,93</u></b>	515.641,37	<b><u>510.267,67</u></b>

Fonte: Adaptado pelas autoras com base nos dados contábeis de 2012 e 2013 da empresa Ômega.

As Tabelas 14 e 15 demonstram que tanto para a Uniluz quanto para a Ômega, nos períodos de 2012 e 2013 houve uma vantagem no que se refere a guia GPS a ser recolhida, porém, depois da aplicabilidade da Lei houve a necessidade do recolhimento do DARF.

Após a obrigatoriedade da Lei, a Uniluz obteve uma vantagem quanto ao seu resultado econômico de R\$ 4.275,14 em 2012 e R\$ 14.447,87 em 2013. Isso deve-se ao fato de ter apresentado, durante os dois anos, uma economia maior no que se refere a guia GPS, compensando ainda o valor a ser recolhido através do DARF.

O mesmo não ocorre para a Ômega, ou seja, a Lei não foi favorável, provocando uma redução no seu resultado econômico de R\$ 12.262,13 em 2012 e de R\$ 5.373,70 em 2013. Isso deve-se ao fato do ganho obtido através do recolhimento a menor da guia GPS não ter compensado o valor significativo do DARF, reduzindo assim o resultado nos dois anos.

## 5 CONCLUSÃO E SUGESTÃO

O presente estudo teve como principal intuito identificar o reflexo da aplicabilidade da Lei 12.546/11 sobre o resultado de duas empresas de setores diferentes: uma da área de TI – Ômega Tecnologia e outra industrial – Uniluz Tecnologia Elétrica.

Desta maneira averiguou-se se a obrigatoriedade da referida Lei desonerou ou não a folha de pagamento das empresas.

As principais mudanças trazidas pela Lei referiram-se à alteração na base de cálculo da incidência das contribuições previdenciárias e a criação de percentuais incidentes sobre o faturamento para as atividades abrangidas por ela.

Com relação ao resultado encontrado, no que tange ao recolhimento sobre a folha de pagamento, constatou-se que efetivamente houve a desoneração nas empresas.

No que se refere ao recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre o faturamento das atividades abrangidas pela Lei, verificou-se uma vantagem para a empresa industrial e uma desvantagem para a empresa de TI.

Dado o exposto inferiu-se que o impacto causado pela obrigatoriedade da Lei sobre o resultado das empresas, foi vantajoso para a Uniluz e desvantajoso para a Ômega.

É importante destacar que o resultado encontrado referiu-se especificamente para as duas empresas analisadas, não se aplicando de forma generalizada para as demais empresas da área de TI e Industrial.

Também foram analisados os efeitos fiscais afetados pela mudança da Lei no que tange à criação do DARF em decorrência da desoneração.

Sob este aspecto a Uniluz não sofreu impacto negativo com a criação deste DARF, pois a proporção das suas atividades relacionadas, utilizada para a aplicação da alíquota de 1%, é muito pequena, não representando assim um dispêndio alto para a empresa.

Já para a Ômega este DARF trouxe um impacto negativo para a desoneração da folha, pois a empresa apresenta uma grande proporção das atividades relacionadas aplicada a uma alíquota maior, de 2,5% e 2%, gerando assim um DARF de valor elevado.

A disponibilização das empresas em fornecer os dados contábeis reais foi de fundamental importância para a realização deste trabalho, pois sem isso não teria sido possível alcançar os objetivos propostos.

A imposição legal não deixou margem para o empregador optar por qual forma seria mais rentável realizar o recolhimento das contribuições previdenciárias.

Diante disso, espera-se que este trabalho possa servir de base para elaboração de outros estudos e que seja analisado o efeito da Lei 12.546/11 sobre o negócio das entidades, ponderando-se a vantagem ou a desvantagem econômica bem como os efeitos fiscais envolvidos em seus resultados, podendo assim decidir pela aplicabilidade, ou não, da desoneração da folha de pagamento.



## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, R. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988: atualizada até a Emenda Constitucional n. 71, de 29-11-2012. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 20 nov. 2012.

\_\_\_\_\_. DARF n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 20 nov. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm)>. Acesso em: 20 nov. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da seguridade social. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm)>. Acesso em: 21 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 8.213, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre os planos de benefícios da previdência social. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8213cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8213cons.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o estatuto nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisCcomplementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em: 20 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a legislação tributária federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 12.715, de 17 de setembro de 2012**. Altera a alíquota sobre das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014-2012/lei/l12715.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014-2012/lei/l12715.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 12.546, de 14 de dezembro de 2011.** Altera a incidência das contribuições previdenciárias. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/lei/l12546.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/lei/l12546.htm)>. Acesso em: 20 nov. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 12.794/13, de 2 de abril de 2013.** Altera a Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2013/lei-12794-2-abril-2013-775613-veto-139357-pl.html>>. Acesso em: 23 mai. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 4.090, de 13 de julho de 1962.** Institui a gratificação de natal para os trabalhadores. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4090.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4090.htm)>. Acesso em: 28 mai. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 4.749, de 12 de agosto de 1965.** Dispõe sobre o pagamento da gratificação prevista na Lei n.º 4.090, de 13 de julho de 1962. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4749.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4749.htm)>. Acesso em: 28 mai. 2013.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999.** Regulamento do imposto de renda. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/Legislação/rir/default.htm>>. Acesso em: 20 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 5.452, de 1º de maio de 1943.** Aprova a consolidação das leis do trabalho. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del5452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 7.828, de 16 de outubro de 2012.** Regulamenta a incidência da contribuição previdenciária. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/1033124/decreto-7828-12>>. Acesso em: 20 dez. 2012

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 57.155, de 3 de novembro de 1965.** Expede nova regulamentação da Lei n.º 4.090, de 13 de julho de 1962. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/d57155.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/d57155.htm)>. Acesso em: 28 mai. 2013.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007.** Institui o sistema público de escrituração digital - Sped. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-010/2007/Decreto/D6022.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-010/2007/Decreto/D6022.htm)>. Acesso em: 20 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB n. 971, de 13 de novembro de 2009.** Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislação/ins/2009/in9712009.htm>>. Acesso em: 20 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB n. 1.052, de 5 de julho de 2010.** Institui a escrituração fiscal digital da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislação/ins/2010/in10522010.htm>>. Acesso em: 20 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, Cofins e EFD-Contribuições. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2012/in12522012.htm>>. Acesso em: 20 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Ato Declaratório Executivo Codac nº 93, de 19 de dezembro de 2011.** Dispõe sobre os procedimentos a serem observados para o preenchimento da GFIP. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AtosExecutivos/2011/CODAC/ADCodac093.htm>>. Acesso em: 20 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Medida provisória n. 540, de 2 de agosto de 2011.** Altera a incidência das contribuições previdenciárias. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/MPs/2011/mp540.htm>>. Acesso em: 21 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória n. 563, de 3 de abril de 2012.** Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/2012mp563.htm>>. Acesso em: 20 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. **Medida provisória n. 582, de 20 de setembro de 2012.** Altera a Lei 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/Mpv/582.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Mpv/582.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2012.

BREVIDELI M. M.; DOMENICO E. B. L. de. **TCC: trabalho de conclusão de curso:** guia prático para docentes e alunos da área da saúde. 2. ed. São Paulo: látria, 2008.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC n. 09.** Demonstração do valor adicionado. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Brasília, DF, 30 out. 2008.. Disponível em:

<[http://www.cpc.org.br/pdf/cpc\\_09.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_09.pdf)>. Acesso em: 14 dez. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 750, de 29.dez. 1993.** Dispõe sobre os princípios de contabilidade. Diário Oficial [da] União, de 31 de dez. 1993. Brasília, DF, 29 dez. 1993. Disponível em:

<[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=1993/000750](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750)>. Acesso em: 20 nov. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n.1.282, de 28mai.2010.** Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC 750/93. Diário Oficial [da] União. Brasília, DF, 2 jun. 2010. Disponível em:

<[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2010/001282](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001282)>. Acesso em: 20 nov. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 11.138, de 21 nov. 2008.** Aprova a NBC TG 09 – Demonstração do valor adicionado. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1138.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1138.doc)>. Acesso em: 20 nov. 2012.

FABRETTI, L. C.; FABRETTI, D. R. **Direito tributário:** para os cursos de administração e ciências contábeis. São Paulo: Atlas, 2002.

FRANCO, H. **Contabilidade geral.** 23. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GALLIANO, X. **O método científico:** teoria e prática. São Paulo: Harbra, 1986.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_ 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GRECO, A.; AREND, L. **Contabilidade:** teoria e práticas básicas. 9. ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2001.

GRECO, A.; AREND, L.; GÄRTNER G. **Contabilidade: teoria e práticas básicas.** 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

IBRAHIM, F.Z. **Curso de direito previdenciário.** 15. ed. Niterói, RJ: Impetus, 2010.

IUDÍCIBUS, S. (coord.) **Contabilidade introdutória.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

KERTZMAN, I. **Curso prático de direito previdenciário.** 4. ed. Bahia: Pdvim, 2007.

\_\_\_\_\_ 7. ed. Bahia: Podivm, 2010.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, J. C. **Contabilidade básica.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

NAGATSUKA, D.A. da S; TELES, E.L. **Manual de contabilidade Introdutória.** 1. ed. São Paulo: Thomson, 2005.

NEVES, S. das N; VICECONTI, P.E.V; **Contabilidade básica.** 13. ed. São Paulo: Frase, 2006.

\_\_\_\_\_ 14. ed São Paulo: Frase, 2007.

OLIVEIRA, S. L. **Tratado de metodologia científica:** projetos de pesquisa, TGI, TCC, Monografias, Dissertações e Teses. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1999.

OLIVEIRA, A. de. **Manual de prática trabalhista.** 35. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, A. B. S. O. **Métodos da pesquisa contábil.** São Paulo: Atlas, 2011.

ÔMEGA TECNOLOGIA. **Histórico da empresa.** Disponível em:  
<<http://www.avato.com.br/conteudo/institucional>>. Acesso em: 10 jul. 2013.

PREVIDÊNCIA SOCIAL. **Tabela de contribuição mensal.** Disponível em:  
<<http://www.previdencia.gov.br/conteudoDinamico.php?id=313>>. Acesso em: 23 jun. 2013.

RFB – Receita Federal do Brasil. **Tabela de alíquotas por códigos FPAS.**  
Disponível em:  
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/Ins/2009/Anexo2INRFB971.doc>>. Acesso em: 10 jul. 2013.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico.** 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

UNILUZ. **Histórico da empresa.** Disponível em:  
<<http://www.uniluz.com.br/empresa.php>>. Acesso em: 10 jul. 2013.

VELTER, F; MISSAGIA, L.R. **Manual de contabilidade básica:** teoria e mais de 700 questões. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.