



Disponível em
<http://www.desafioonline.ufms.br>
Desafio Online, Campo Grande, v. 4, n. 1, Abril 2016



DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO: DEDUÇÃO DA RECEITA OU DESPESA?

RELIEF OF PAYROLL: REVENUE DEDUCTION OR EXPENSE?

Emanoel Marcos de Lima
Universidade Federal do Mato Grosso do Sul
emanoel.lima@ufms.br

Luana Jéssica Barreiro
Instituto Nacional de Pesquisas e Estudos Tributários

Robert Armando Espejo
Universidade Federal do Mato Grosso do Sul

Resumo

A lei nº 12.546/2011 alterou a forma de cálculo, para alguns segmentos, do recolhimento do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. As empresas relacionadas na alteração da lei terão a contribuição previdenciária de 20% calculada sobre o total da folha de pagamento substituída pela aplicação da alíquota de 1% ou 2 % sobre o valor da receita bruta mais as contribuições que continuam incidindo sobre a folha, por exemplo, o Risco de Acidente de Trabalho - RAT e Terceiros. Em função dessa mudança, surge a questão: trata-se de um novo tributo ou apenas mudança na base de cálculo? Uma das características fundamentais da contabilidade estabelece que os eventos devem ser reconhecidos de maneira que representem fielmente a natureza da operação. Nesse sentido, o objetivo deste trabalho é analisar, à luz da legislação vigente, a forma de contabilização que melhor evidencia a essência econômica da transação. Uma investigação sobre a legislação contábil e tributária será utilizada como fundamento para atender ao objetivo proposto.

Palavras chave: Contribuição previdenciária. Contabilização. Essência econômica.

Abstract

Brazilian Federal Law nº 12,546/2011 altered the calculation method, for some segments, of the Social Security National Institute - INSS gathering. The companies listed in the amendment of the law will have the social security contribution of 20% calculated on the total payroll replaced by the application of the rate of 1% or 2% on the gross income plus contributions that continue focusing on the payroll, for example, the Work Accident Risk - RAT and Third. Due to this change, the question arises: is this a new tax, or is it only a change in the basis of calculation? One of the fundamental characteristics of accounting states that events should be recognized in a way that truly represents the nature of the operation. Accordingly, the objective of this study is to analyze, according to the current legislation, the way of accounting that better highlights the economic essence of the transaction. An investigation into accounting and tax's legislation will be used to meet the proposed objective.

Keywords: Social security contribution. Accounting. Economic essence.

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, o campo das legislações tributárias sofreu grandes mudanças. Para os que atuam no mundo dos negócios, tanto os especialistas em contabilidade como os empresários, conhecer as alterações trazidas pelas leis é fundamental. Os contadores, por sua vez, estão constantemente desenvolvendo novos conceitos e atualizando suas teorias para se manterem a par das rápidas mudanças que ocorrem no mercado, a fim de que a essência da contabilidade não seja perdida. Afinal, nem sempre as contabilidades tributária e societária caminham juntas, isso porque a contabilidade tributária é regulamentada para sustentar o sistema tributário e a contabilidade societária tem o objetivo de estudar o patrimônio das entidades evidenciando o registro de eventos econômicos. A contabilidade societária está fundamentada nos princípios de contabilidade, nos pronunciamentos contábeis, nas normativas da CVM e na lei nº 6.404/76, que trata das Sociedades por Ações. Essas legislações serão analisadas para identificar a correta contabilização, da recém-criada Contribuição Previdenciária Sobre Faturamento (CPRB).

O Governo Federal editou a lei nº 12.546/2011, determinando a alteração da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, para alguns segmentos da economia, deixando de ser recolhida com base na folha de pagamento e passando a ter por base um percentual sobre o faturamento da empresa. Vale ressaltar que a substituição da base folha para base faturamento se aplica apenas à contribuição patronal, sendo que as demais contribuições sociais, como por exemplo, as para o sistema S, permanecem inalteradas.

Essa modificação, segundo argumentos do Governo, visou desonerar a folha de pagamento dos segmentos abrangidos e com isso incentivar a geração formal de empregos.

Por outro lado, a legislação contábil no Brasil, desde 2008, tem adotado as IFRS – *International Financial Reporting Standards*, que evidencia a transparência e a relevância da informação contábil.

Os conceitos contábil e tributário nem sempre seguem na mesma direção e, é por causa da alteração na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal e das diferenças existentes nos conceitos é que o presente estudo irá investigar a seguinte questão: a contribuição previdenciária patronal, de acordo com a nova legislação, deve ser tratada como um tributo sobre vendas e/ou serviços ou mantido como parte do custo de pessoal e, dessa maneira, alocado segundo sua função (custo de prestação dos serviços, despesas administrativas, etc.)?

Diante da questão apresentada, o objetivo deste trabalho é de analisar, baseando-se na legislação vigente, a forma de contabilização que melhor evidencia a essência econômica da transação.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL

A questão previdenciária no Brasil é definida na lei nº 8.212/91 que dispõe sobre a organização da seguridade social e que institui o plano de custeio da previdência. Nela, se pode observar que a seguridade social é financiada por toda a sociedade, em especial as empresas, que devem recolher a contribuição social patronal juntamente com outras exigências previdenciárias (como RAT – Risco de Acidente de Trabalho) sobre o total de remunerações definidas na legislação. No que diz respeito à contribuição da empresa, estas são definidas no artigo 22 da referida lei, conforme descrito a seguir.

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, 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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

De acordo com o artigo 22, a contribuição destinada à seguridade social a cargo das empresas é de 20% sobre as remunerações da folha de salários e também aos contribuintes individuais que prestarem serviços para as empresas.

Esse cenário foi modificado por meio da lei nº 12.546/2011, que alterou a base de cálculo para algumas empresas, que era a folha de salários e remunerações a contribuintes individuais, para um percentual sobre a receita bruta. Essa nova legislação promoveu a substituição da folha de salários e remunerações a contribuintes individuais como base de cálculo da contribuição previdenciária patronal pela receita bruta, de acordo com o artigo 7 da referida lei.

Art. 7º Contribuição 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 caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento): (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014).

Primeiramente, essa mudança alcançava apenas as empresas de Tecnologia da Informação – TI, Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC, *Call Center* e aquelas integrantes dos segmentos de vestuário e calçadista. Posteriormente, foram incluídas outras empresas que desenvolviam determinadas atividades, como por exemplo, a construção civil e lojas de materiais de construção.

Convém ressaltar que essa alteração tem caráter impositivo aos contribuintes que exercem as atividades alcançadas pela desoneração, não cabendo a esses, opção por outra forma de recolhimento. A edição dessa lei, segundo os argumentos apresentados, teve o intuito de possibilitar maior competitividade para alguns setores da economia, viabilizando, por exemplo, o aumento na contratação de empregados pela CLT.

As demais contribuições previdenciárias a cargo da empresa, como a contribuição para o financiamento do benefício previsto nos artigos 57 e 58 da lei nº 8.213/1991 (aposentadoria especial), a contribuição em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT) e as destinadas para outras entidades (SENAI, Sesi, SESC, INCRA, etc.), não foram abarcadas pela alteração e, conseqüentemente, não tiveram sua base cálculo modificada ou substituída. Permanece também e com as regras antigas, a contribuição de 15 (quinze) por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, quando prestados as pessoas jurídicas, relativamente aos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Outro aspecto a ser destacado nessa legislação e que difere da legislação anterior é que a contribuição pode ser recolhida pelo regime caixa, podendo gerar benefícios para a empresa, principalmente no que diz respeito ao fluxo de caixa.

2.2. ASPECTOS CONTÁBEIS

2.2.1. CONTABILIDADE – OBJETIVOS

A contabilidade, desde as épocas mais remotas, tem como objeto o estudo do patrimônio, ou seja, o registro e o controle de fatos que modificam ou não o valor do patrimônio de uma entidade seja ela pessoa física ou jurídica. Toda e qualquer organização, independente do seu porte, necessita de contabilidade. Nas palavras dos autores Fahl, Manhni e Silva (2008, p.02), a contabilidade pode ser definida como:

Contabilidade é a ciência social que estuda e controla o patrimônio das entidades mediante o registro dos dados, com a finalidade de oferecer informações sobre composição e suas variações. A finalidade da contabilidade é a de registrar, controlar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer entidade.

As principais funções da contabilidade são a coleta, armazenagem e transformação de dados em informações para tomada de decisões sendo que, das funções citadas, a mais importante se refere à geração de informação, pois é imprescindível para os usuários da contabilidade poderem utilizar os relatórios contábeis como apoio a gestão.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) comenta sobre o objetivo da contabilidade da seguinte ótica:

O objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral é fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (*reporting entity*) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade. Essas decisões envolvem comprar, vender ou manter participações em instrumentos patrimoniais e em instrumentos de dívida, e a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito.

Destaca-se a necessidade de ter informações úteis para os diversos usuários, tendo assim, a contabilidade o dever de elucidar pontos relevantes no tocante ao que deve ser evidenciado em seus relatórios econômico-financeiros.

O CPC em suas divulgações, entre outros objetivos, busca dar suporte aos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis e ajudar os usuários na interpretação das informações. No pronunciamento Estrutura Conceitual para a elaboração e Demonstrações Contábeis 00 diz que “as demonstrações contábeis preparadas sob a égide

desta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários”. O item 2 declara ainda que “essa estrutura conceitual não define normas ou procedimentos para qualquer questão particular sobre aspectos de mensuração ou divulgação”, permitindo, portanto, que o profissional de contabilidade faça suas considerações, se assim julgar necessário.

A contabilidade de acordo com seus pressupostos básicos adota o regime de competência. Segundo esse regime, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos, ou ainda quando se emite uma nota fiscal) e são lançados nos registros contábeis e reportados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem.

2.2.2. CONTABILIDADE – CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTAIS

O CPC 00 destaca que as características qualitativas fundamentais são *relevância* e *representação fidedigna*.

Sobre a relevância o CPC comenta que “a informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários”. Podendo ser utilizadas em projeções, confirmando-se os valores controlados pela contabilidade ou até servindo de comparação com outros períodos para uma indicação da situação contábil-financeira em futuros resultados.

Em relação à representação fidedigna, o CPC destaca que

Para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar. Para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Ela tem que ser *completa*, *neutra* e *livre de erro*. É claro, a perfeição é rara, se de fato alcançável. O objetivo é maximizar referidos atributos na extensão que seja possível.

A busca pela elaboração e demonstração de uma informação completa é almejada por todas as empresas, carecendo de um nível de descrição variado dos fenômenos contábeis, contendo explicações necessárias a compreensão dos usuários da contabilidade. Podem haver fatos e circunstâncias de momento que venham afetar a qualidade e a natureza das operações, sendo também fundamental a sua exposição.

Quando se diz neutro, refere-se que as informações não devem ser distorcidas para mais ou para menos, deve ser desprovido de viés, ou seja, não objetivando o benefício de determinado usuário em prol dos demais receptores da informação contábil.

Uma representação fidedigna pode ser interpretada como a demonstração de uma verdade, mas não significa que seja isenta da possibilidade de erros ou omissões no que está sendo evidenciado, principalmente quando se trabalha com algum tipo de estimativa ou está lidando com incertezas no processo ou de mercado.

Para que a informação possa ser útil, deve ter, concomitantemente, a característica de relevância e a representação fidedigna, pois são complementos indispensáveis na geração de informações para tomada de decisões.

De acordo com o CPC 30:

Para fins de divulgação na demonstração do resultado, a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita.

Com a recente alteração da forma de se calcular o INSS, em que antes era considerado como uma despesa operacional, pois o cálculo era feito com base na folha de pagamento e agora será aplicada a alíquota tendo como base o faturamento da empresa. Assim, em observância ao pronunciamento do CPC, nota-se que a quantia cobrada seria interpretada como um tributo sobre vendas, tendo o mesmo funcionamento que os impostos sobre circulação de mercadorias ou os impostos sobre produtos industrializados e demais tributos.

A Lei 6.404/76 dispõe sobre o assunto da seguinte forma

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

[...]

Os tributos que estiverem relacionados sobre as vendas e serviços serão classificados, contabilmente, como deduções das vendas e, numericamente, serão vistos como um novo tributo que irá provocar a redução da receita bruta e, conseqüentemente, reduzirá também a receita líquida do período.

O Art. 12 da lei 12973/2014 conceitua a receita líquida da seguinte forma:

§1º. A receita líquida será a receita bruta diminuída de: I - devoluções e vendas canceladas; II - descontos concedidos incondicionalmente; III - tributos sobre ela incidentes

Dentre as possibilidades de diminuição da receita bruta, o imposto relacionado ao INSS, passaria a ser classificado no item III – tributos sobre ela incidentes, modificando a forma de ser demonstrada no resultado da empresa e alterando também análises para fins de desempenho onde requer a utilização da informação líquida da empresa.

Além das características citadas, tem-se outras que visam obter melhorias das demonstrações contábeis, serão comentadas as seguintes: compreensibilidade, e comparabilidade.

2.2.3. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

O *disclosure* possui papel essencial na redução da assimetria informacional existente entre a empresa e os *stakeholders* e é tido como uma das principais formas de comunicação entre a empresa e os diversos usuários interessados em avaliar o desempenho da administração. Nesse sentido, por meio dos demonstrativos contábeis, a contabilidade desempenha papel de extrema importância na redução das assimetrias informacionais.

No Brasil, conforme aprovado pelas legislações pertinentes, o conjunto completo de demonstrações contábeis inclui: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração do Resultado Abrangente, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Notas Explicativas e Demonstração do Valor Adicionado para as companhias abertas. Essas demonstrações devem, de acordo com o CPC, *representar apropriadamente a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade*. As empresas de uma maneira geral divulgam informações obrigatórias, aquelas que são exigidas pela legislação, entretanto, e sempre que necessário, devem divulgar informações úteis que auxiliam os *stakeholders* nas tomadas de decisões.

O conjunto das demonstrações contábeis deve representar, de maneira organizada, a posição patrimonial, financeira e do desempenho da entidade. Nesse sentido e, conforme apresenta o CPC, *o objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas*.

Diante dessa definição e com vistas ao alcance dos seus objetivos, as demonstrações contábeis além de proporcionar inúmeras informações sobre diversos eventos econômicos das entidades, devem fazer a diferença quando ocorre a tomada de decisão, reduzindo as incertezas, evidenciando o resultado das ações e do esforço da administração e possibilitando

prever com elevado grau de certeza os fluxos de caixa futuros, bem como o período da sua geração. Nesse sentido, a entidade pode modificar a nomenclatura de contas, desde que essa mudança seja relevante para o usuário da informação contábil.

Nesse estudo somente serão abordadas apenas o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício.

2.2.3.1. BALANÇO PATRIMONIAL

O Balanço Patrimonial é uma demonstração estática que apresenta a situação patrimonial e financeira da entidade em uma determinada data. O balanço deve apresentar, respeitando o que estabelece a legislação, os Ativos, Passivos e o Patrimônio Líquido da entidade. A entidade deve fazer o julgamento de qual é o melhor formato para divulgação das informações, já que o pronunciamento emitido pelo CPC não determina ordem ou o formato para o Balanço Patrimonial. Os elaboradores dos demonstrativos contábeis precisam ter sempre em mente que o objetivo é de fornecer informações úteis ao processo decisório e nesse sentido, todo esforço e julgamento devem ser feitos para que o demonstrativo, além de ser compreensível, forneça **informações relevantes** e, assim, os usuários da informação contábil possam reduzir as incertezas na tomada de decisão. (grifo nosso)

2.2.3.2. DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

A Demonstração do Resultado do Exercício – DRE é uma demonstração de natureza econômica que evidencia todos os itens de receitas e despesas de uma entidade em um determinado período, a menos que algum Pronunciamento Técnico, Interpretações e Orientações do CPC determinem procedimento diverso. Não são permitidas a inclusão na DRE de rubricas ou itens de receitas e despesas como itens extraordinários. Na apresentação da DRE, a entidade deve avaliar a estrutura que proporciona **informação confiável e mais relevante** aos usuários da informação contábil, observando sempre a legislação pertinente, classificando as despesas, **da maneira que melhor explica os eventos econômicos** ocorridos na entidade. (grifo nosso)

Método da natureza da despesa – Nesse método, as despesas são agregadas na DRE pela sua natureza, como por exemplo, despesas com salários, publicidades, depreciações, etc. Em resumo, nesse método não são necessárias alocações de gastos em virtude de classificações funcionais.

Método da função da despesa – Nesse método, as despesas são agregadas na DRE pela sua função, como por exemplo, custos dos produtos vendidos, despesas com vendas, administrativas, etc. Nesse método, os elaboradores da DRE devem ter pleno conhecimento dos eventos, evitando dessa forma alocações arbitrárias e proporcionando informações pertinentes aos usuários da informação contábil.

De acordo com o CPC, as entidades que elaborarem a DRE utilizando o método da função da despesa devem divulgar informação adicional sobre a natureza das despesas, incluindo as despesas de depreciação, amortização e as despesas com benefícios aos empregados.

A escolha do método é uma decisão da administração, que deve analisar com base nas características da entidade, segmento, etc, qual proporcionará informação mais relevante e confiável ao usuário da informação contábil.

2.3. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS

Os artigos n.º 149, 153, 154 e 195 da CF/88 estabelecem a competência, os instrumentos legais e os limites da União em instituir impostos e contribuições, entretanto, neste trabalho tratar-se-á apenas do artigo 149, já que o tributo objeto de estudo está enquadrado como contribuição.

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

Como se observa, cabe a União instituir contribuições, dentre elas as sociais, que visam atender a um determinado fim. As contribuições sociais são destinadas ao custeio da seguridade social, conforme definido no artigo nº 195 da CF/88. As contribuições sociais podem ser classificadas em: i) previdenciárias, que são destinadas exclusivamente ao custeio da previdência social e são constituídas pelas contribuições dos segurados e das empresas; e ii) não previdenciárias, cuja finalidade visa atender a Assistência Social e a Saúde Pública, como por exemplo: a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), o PIS (Programa de Integração Social), incidentes sobre as receitas e faturamento, e a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), incidente sobre o lucro.

Convém destacar, que a citada mudança ocorrida na forma de recolhimento da contribuição social se deu por meio de lei ordinária, enquanto que, de acordo com o §4º do

artigo 195 da CF/88, as contribuições sociais só podem ser criadas por meio de lei complementar.

Diante dos aspectos apresentados e considerando que, de acordo com o artigo 7 da lei nº 12.546/2011, trata-se de substituição da base de cálculo das contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da lei nº 8.212/1991, de responsabilidade das empresas: que a alteração de base de cálculo produzida pela alteração na legislação, não afetou sua função previdenciária e nem a sua origem e que se enquadram como contribuição previdenciária, pois destinam-se exclusivamente ao custeio da previdência social, conclui-se que, do ponto de vista tributário, não houve a criação de um novo tributo.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

Visando atingir ao objetivo proposto, esta pesquisa adotará procedimentos metodológicos, necessários para o desenvolvimento da investigação e elaboração do trabalho.

Nessa direção, Cervo e Bervian (1996, p. 20) afirmam que:

Em seu sentido mais geral, o método é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir um fim dado ou um resultado desejado. Nas ciências, entende-se por método o conjunto de processos que o espírito humano deve empregar na investigação e demonstração da verdade.

Do ponto de vista de apresentação, este estudo abordará pesquisas e conceitos contábeis e tributários, tendo por finalidade o alcance do objetivo. O trabalho foi desenvolvido utilizando-se essencialmente de pesquisa bibliográfica e documental, em que foram pesquisados e analisados os principais conceitos relacionados ao tema, bem como as normas contábeis e tributárias aplicadas ao objeto de estudo.

Para responder a questão formulada, foi utilizado o método de procedimento comparativo, que segundo Fachin (2001) é o método que permite investigar coisas e fatos e explicá-los em função de suas semelhanças e diferenças, possibilitando no caso específico do trabalho, comparar os conceitos tributários e contábeis para, a partir dessa comparação, concluir sobre a forma que melhor representa contabilmente a operação.

3.1. ANÁLISE DA PROBLEMÁTICA

De acordo com os conceitos e análises realizadas no trabalho, fica evidente que do ponto de vista tributário não se trata de um novo tributo pelos seguintes aspectos:

- 1) Trata-se de uma contribuição social;
- 2) As contribuições sociais só podem ser criadas por meio de lei complementar;

- 3) A alteração na legislação foi por meio de lei ordinária; e
- 4) A lei objeto de alteração descreve que se trata apenas de substituição da base de cálculo.

Por outro lado, do ponto de vista contábil e com base na teoria apresentada, a alteração na legislação tem características de um novo tributo pelos seguintes aspectos:

- 1) Trata-se de um tributo;
- 2) A base de cálculo da contribuição é a receita;
- 3) Nas deduções da receita, além de outros eventos, são classificados os tributos incidentes sobre a receita; e
- 4) Tanto a legislação contábil quanto a tributária estabelecem que os tributos incidentes sobre receitas devem ser classificados como deduções da receita.

Considerando o que foi apresentado e tendo como base que a legislação contábil estabelece que a informação contábil deve produzir informação útil, conclui-se que a forma que melhor evidencia a alteração na legislação tributária objeto deste trabalho é a contabilização como dedução da receita, o que significa que do ponto de vista contábil trata-se de um novo tributo.

A mudança na base de cálculo da contribuição previdenciária a encargo das empresas, além de provocar mudanças nos resultados e com base na conclusão apresentada neste trabalho, irão provocar mudanças nas informações contábeis conforme será demonstrado no exemplo a seguir.

Quadro 1: Atividade Comercial

Evento	Valor em R\$	Percentual
Folha de Pagamento	100.000,00	20%
Faturamento	1.000.000,00	1%

Fonte: os autores

Considerando as informações apresentadas, teríamos os seguintes lançamentos contábeis:

- a) Antes da lei nº 12.546/2011

D – Despesa com INSS

C – INSS a Recolher R\$ 20.000,00

- b) Após a lei nº 12.546/2011

D – Deduções da Receita

C – INSS a Recolher R\$ 10.000,00

No exemplo apresentado, observa-se que houve alteração no valor e no que diz respeito a contabilização é pertinente destacar alguns aspectos:

- 1) Antes da alteração, a despesa com INSS era reconhecida no resultado independente da receita, pelo menos parcialmente, já que parte da despesa se trata de despesa fixa;
- 2) Após a alteração, o gasto será registrado como deduções da receita e será reconhecida à medida que a receita for reconhecida.

Após a mudança na lei, o tributo passou a ser exigido em função da receita, não guardando qualquer relação com a quantidade de funcionários, valor dos salários e/ou total da folha de pagamento. Constata-se que a alteração provocou no caso apresentado mudança na contabilização e também na informação contábil, já que houve alteração na forma de reconhecimento.

Por outro lado, vale destacar que em algumas atividades a mudança provocou apenas mudança na forma de contabilização, mas não no resultado contábil conforme apresentado a seguir.

Quadro 2: Atividade Construção Civil

Item	Valor em R\$	Percentual
Folha de Pagamento	100.000,00	20%
Faturamento	1.000.000,00	2%

Fonte: os autores

Considerando as informações apresentadas, teríamos os seguintes lançamentos contábeis:

- a) Antes da lei nº 12.546/2011

D – Estoque ou Custos dos Serviços Prestados

C – INSS a Recolher R\$ 20.000,00

- b) Após a lei nº 12.546/2011

D – Deduções da Receita

C – INSS a Recolher R\$ 20.000,00

No caso da construção civil, tanto antes como depois da mudança da lei, em respeito ao princípio de competência, a receita e o gasto são reconhecidos simultaneamente no

resultado. Após a alteração na base de cálculo da contribuição previdenciária, permanece o reconhecimento simultâneo da receita e do gasto a contribuição previdenciária, só que nesse caso o reconhecimento será como dedução da receita.

É importante ressaltar que a exigência do recolhimento de acordo com a legislação fiscal será no reconhecimento da receita, que normalmente acontece quando da emissão do documento fiscal, entretanto, de acordo com a legislação contábil, a receita deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todos os requisitos estabelecidos na legislação. Dessa maneira, o reconhecimento da contribuição previdenciária patronal na contabilidade deve ser feito com base no reconhecimento da receita, de acordo com as normas contábeis e não em função da emissão do documento fiscal, respeitando, assim, uma das características fundamentais da contabilidade, que estabelece que a informação contábil deve evidenciar a essência econômica da transação.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade, sempre que possível, deve apresentar de maneira transparente e confiável, a informação que melhor evidencia a essência econômica das transações. Nesse sentido, este estudo analisou à luz da legislação contábil e tributária a forma de registro contábil que melhor representa o recolhimento da contribuição previdenciária patronal, alterada pela lei nº 12.546/2011.

O presente trabalho procurou demonstrar, qual a forma de contabilização que melhor representa a essência econômica da contribuição previdenciária patronal, incidente sobre a receita bruta.

A mudança na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal para alguns segmentos, conforme conclusão deste estudo, não representou a criação de um novo tributo de acordo com a legislação tributária, entretanto, do ponto de vista contábil possui todas as características de um novo tributo.

Diante desse aspecto, a conclusão desse estudo é que se trata de um novo tributo e dessa forma, haverá mudanças na informação contábil devendo para tanto, conforme descrito no trabalho, quando do reconhecimento do tributo observar os critérios contábeis para reconhecimento da receita.

Considerando os argumentos apresentados ao longo do estudo de que a contabilidade deve evidenciar fidedignamente a essência econômica das transações e fornecer informações úteis para a tomada de decisão, conclui-se que a forma de registro contábil que melhor

expressa a contribuição previdenciária patronal é a contabilização como dedução da receita, observando os requisitos para reconhecimento da receita estabelecidos na legislação.

Em função da limitação do estudo, novos estudos podem ser realizados no sentido, de se verificar a forma como as empresas estão utilizando para reconhecer a contribuição previdenciária patronal sobre a receita bruta.

5. REFERÊNCIAS

BRASIL. *Constituição de 1988*: Constituição Federal. Organizador: Pedro de Milanélio Piovezane; Coordenadora: Dulce Eugênia de Oliveira. 4. ed. São Paulo: Rideel, 1999.

BRASIL. *Lei nº. 8.212, de 24/07/1991*. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio e dá outras providências. Disponível em: <<http://wwwt.senado.gov.br/servlets/NJUR.Filtro?tipo=LEI&secao=NJUILEGBRAS&numLe>>. Acesso em: 20/02/2015.

BRASIL. *Lei 6.404/76 de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm> Acesso em: 20/02/2015.

BRASIL. *Lei 11.638/07 de 28 de dezembro de 2007*. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm> Acesso em: 15/02/2015.

BRASIL. *Lei 11.941/09 de 27 de maio de 2009*. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm> Acesso em: 26/02/2015.

BRASIL. *Lei nº 12.546/11 de 14 de dezembro de 2011*. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 26/02/2015.

BRASIL. *Lei 12.973/14 de 13 de maio de 2014*. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de

dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm> Acesso em: 10/02/2015.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. *Metodologia científica*. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Técnico CPC 00*. Dispõe sobre a Estrutura Conceitual Básica. Revisado e Aprovado em 19 de outubro de 2012. Disponível em <<http://www.cpc.org.br>> Acesso em: 26/02/2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Técnico CPC 17*. Dispõe os Contratos de Construção. Revisado e Aprovado em 19 de outubro de 2012. Disponível em <<http://www.cpc.org.br>> Acesso em: 10/02/2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Técnico CPC 26*. Dispõe sobre Apresentação das Demonstrações Contábeis. Revisado e Aprovado em 02 de dezembro de 2011. Disponível em <<http://www.cpc.org.br>> Acesso em: 10/02/2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Técnico CPC 30*. Dispõe as Receitas. Revisado e Aprovado em 04 de dezembro de 2009. Disponível em <<http://www.cpc.org.br>> Acesso em: 15/02/2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Interpretação Técnica ICPC 02*. Dispõe sobre Contrato de Construção do Setor Imobiliário. Revisado e Aprovado em 19 de outubro de 2012. Disponível em <<http://www.cpc.org.br>> Acesso em: 20/02/2015.

FACHIN, Odília. *Fundamentos de metodologia*. São Paulo: saraiva. 2001.

FAHL, Alessandra Cristina; MANHANI, Lourdes Pereira de Souza; SILVA, Mauricio Fernando da (orgs.). **Contabilidade. (PLT)**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2008.