

CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VARZEA GRANDE
CURSO CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MAYKON RANDEL MOREIRA PADILHA
NATAN MATIAS DA CRUZ

**ANALISE DA APLICABILIDADE DA DESONERAÇÃO DA FOHA
DE PAGAMENTO EM UMA EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL
E SEUS REFLEXOS NA GESTÃO DE TRIBUTOS.**

NOVEMBRO
2018

MAYKON RANDEL MOREIRA PADILHA
NATAN MATIAS DA CRUZ

**ANALISE DA APLICABILIDADE DA DESONERAÇÃO DA FOHA
DE PAGAMENTO EM UMA EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL
E SEUS REFLEXOS NA GESTÃO DE TRIBUTOS.**

Atividade apresentada como exigência para obtenção de nota para conclusão do curso Ciências Contábil, ministrado pelo Centro Universitário de Várzea Grande – UNIVAG sob orientação do professor Esp. Mauricio Pires

**NOVEMBRO
2018**

ANALISE DA APLICABILIDADE DA DESONERAÇÃO DA FOHA DE PAGAMENTO EM UMA EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL E SEUS REFLEXOS NA GESTÃO DE TRIBUTOS.

Maykon Randel Moreira Padilha ¹
Natan Matias da Cruz ²

RESUMO

A Lei 13.131 de 31 de agosto de 2015 altera novamente o art. 7º da Lei 12.546/11 tornando a desoneração opcional a partir de 2016 e traz a majoração da alíquota da contribuição substitutiva CPRB-Contribuição previdenciária sobre receita bruta para 4,5%. Contudo, a Lei 13.670/2018 reonerou a folha de pagamento de 39 segmentos, e permitiu que apenas 17 atividades permanecessem com o benefício até 2020. Diante estas alterações, elaborou-se a presente pesquisa pela necessidade de estudar os benefícios tributários trazidos pelo governo, a fim de verificar se estas possam trazer vantagens ou desvantagens para as empresas, e assim, garantir capital de giro para novos investimentos que julguem como necessárias para o seu crescimento. Tendo como Objetivo Geral realizar um estudo que possa identificar os possíveis benefícios da desoneração da contribuição previdenciária patronal em uma empresa do segmento de Construção Civil, bem como seus reflexos no planejamento tributário. No referencial teórico, foi abordado o histórico da construção civil, bem como o histórico da previdência social, posteriormente foi percorrido sobre as contribuições sociais sobre a folha de pagamento e por último será abordado. Na metodologia, buscou por meio de pesquisa exploratória, descritiva e bibliográfica manter as informações com tempestividade e fidedignidade para o estudo de caso na TCN Terraplanagem e Pavimentação Ltda., por meio de coleta de documentos da empresa para o tratamento dos seus dados e na eficácia das informações que produziram a importância do acadêmico como profissional. Concluiu-se que, quando a empresa estuda todas as vertentes de uma Lei, poderá realizar uma opção adequada de como gerir seus tributos, e que o profissional contábil deve estar atento as alterações da legislação, para que promova ao seu cliente uma prestação de serviço de excelência e com credibilidade.

Palavras Chaves: Contribuição Previdenciária Patronal, Receita Bruta, Planejamento.

¹ Acadêmico de Ciências Contábeis (UNIVAG). E-mail: natanmatias90@gmail.com

² Acadêmico de Ciências Contábeis (UNIVAG). E-mail: randelpadilha93@gmail.com

1. INTRODUÇÃO

No ano de 2011 o Governo Federal, com o intuito de fortalecer a economia e aumentar a competição do mercado interno brasileiro criou o Plano Brasil Maior pela Lei 12.546/11, cujo objetivo era gerar incentivos para diversos setores econômicos. E em 2012, o setor de Construção Civil foi inserida na lista de empresas beneficiadas com este plano, onde a empresa deixaria de recolher parte da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) e em contrapartida que as mesmas reformulem os seus preços de produção e ofereça preços menores para importações pelo mercado brasileiro, principalmente por atividades industriais. Outra intenção é na possibilidade de contratação de novos funcionários para as empresas que se beneficiem da desoneração da folha de pagamentos, onde o governo dispõe uma forma de favorecer as empresas com relação às diversas situações em que são cobradas elevadas cargas tributárias e não conseguem possuir possibilidades de novos investimentos.

A desoneração da folha de pagamento elimina o recolhimento da contribuição previdenciária patronal ao INSS sobre a folha de pagamento, e passa a calcular um percentual específico sobre a receita bruta mensal, de acordo com sua atividades econômicas, com a incidência de 2,5% e 4,5% sobre a receita bruta, no entanto, outras permanecem com a opção da contribuição previdenciária patronal anterior que é aplicado uma alíquota de 20% sobre o total das folhas de pagamentos pelo custo benefício que enxergaram entre elas.

A Lei 13.131 de 31 de agosto de 2015 altera novamente o art. 7º da Lei 12.546/11 tornando a desoneração opcional a partir de 2016 e traz a majoração da alíquota da contribuição substitutiva CPRB-Contribuição previdenciária sobre receita bruta para 4,5%. Contudo, a Lei 13.670/2018 reonerou a folha de pagamento de 39 segmentos, e permitiu que apenas 17 atividades permanecessem com o benefício até 2020.

Deste modo, o **problema** que esta pesquisa pretende responder é: Quais os benefícios que a desoneração da contribuição previdenciária patronal traria na atividade da Construção Civil? De que forma o profissional contábil, deverá atuar diante mudanças na legislação a fim de garantir um bom planejamento dos seus tributos?

Tendo como **hipótese** que, o segmento de construção civil e a sua inclusão na desoneração da folha de pagamentos, possibilita a realização de cálculos com os dois modelos de Contribuição Previdenciária Patronal conciliando-os em comparações na

busca de custo benefício para empresa, a modo que, o profissional contábil tenha que ter total conhecimento da legislação tributária, para que possa elaborar um planejamento tributário eficaz, e assim direcionar seu cliente ao melhor caminho.

Este estudo tem como **Objetivo Geral** realizar um estudo que possa identificar os possíveis benefícios da desoneração da contribuição previdenciária patronal em uma empresa do segmento de Construção Civil, bem como seus reflexos no planejamento tributário.

E para tanto, serão necessários alguns **objetivos específicos**, como: Identificar e comparar as formas possíveis de aplicação da Lei de Desoneração da Folha de Pagamento; Analisar as vantagens e desvantagens dessa nova forma de cálculo da contribuição patronal; Apresentar à empresa sugestão para adequação ou não à adoção da desoneração, meio dos dados obtidos com este estudo, a fim de otimizar a gestão dos tributos.

Esta pesquisa se **justifica**, pela necessidade de se estudar os benefícios tributários trazidos pelo governo que possam trazer vantagens ou desvantagens para as empresas, e assim, tenham capital de giro para novos investimentos que julguem como necessárias para o seu crescimento. Bem como, discernir a aplicabilidade da incidência da desoneração sobre a receita bruta e o seu custo benefício como opção de base de cálculo para a empresa estudada

No **referencial teórico**, foi abordado o histórico da construção civil, bem como o histórico da previdência social, posteriormente foi percorrido sobre as contribuições sociais sobre a folha de pagamento e por último será abordado

Na **metodologia**, buscou por meio de pesquisa exploratória, descritiva e bibliográfica manter as informações com tempestividade e fidedignidade para o estudo de caso na TCN Terraplanagem e Pavimentação Ltda., por meio de coleta de documentos da empresa para o tratamento dos seus dados e na eficácia das informações que produziram a importância do acadêmico como profissional.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. BREVE HISTORICO DA CONSTRUÇÃO CIVIL

A construção civil teve início quando o ser humano começou a pensar em moradias mais confortáveis e seguras para as suas famílias, e deste modo acabou abandonando as cavernas.

A construção é um dos ramos da atividade mais antigos do mundo. Desde quando o homem vivia em cavernas até os dias de hoje, a indústria da construção passou por um grande processo de transformação, seja na área de projetos de materiais, de equipamentos, seja na área de pessoal. (SAMPAIO, 1998, p.13)

Os primeiros passos da construção civil no Brasil ocorreram ainda no período colonial, com a construção de fortificações e igrejas “de maneira resumida poderíamos caracterizar este período afirmando que ele foi marcado pelo primitivismo daquilo que era construído e das técnicas utilizadas nos processos de construção.” (FERREIRA, 1976, P.2).

O primeiro grande progresso na Construção Civil brasileira ocorreu na década de 40, que foi declarada como o auge da Construção Civil no Brasil, durante o governo de Getúlio Vargas. Conforme KERTZMAN (2012, p. 13) alguns setores ganharam mais importância, e foram “os setores de capital nacional urbano, como indústrias, finanças e construção civil.”

Uma década depois os incentivos do Estado diminuíram, outorgando a iniciativa privada maior controle sobre a construção civil. A presença estatal voltou com mais força na década de 1970, durante o regime militar onde os construtores particulares passaram a construir somente os prédios de apartamentos e escritórios comerciais.

O regresso do capital privado na Construção Civil começou a ocorrer na década de 1980 e a partir 1990 inicia-se uma preocupação maior com a qualidade do produto final, o que levou as construtoras pensar na qualificação da mão de obra. Percebe-se que na história da Construção Civil no Brasil o Estado e da iniciativa privada se alternavam na liderança de investimento da mesma.

Diante este contexto, a construção civil é considerada uma indústria, pois transforma a matéria prima, como tijolos, cimentos, areia etc. em outro produto, pronto

para a utilização, conforme afirmam Ferreira, Machado e Santos (2002), ainda segundo estes autores:

Este setor apresenta variedades de trabalho, por isso seu conceito é extenso, abrangendo desde a preparação do solo (terraplenagem, limpeza do solo, remoção de rochas, abertura de poços, etc.) até a limpeza final da obra após a sua conclusão. Portanto, engloba: a construção propriamente dita, a demolição, fundações, pintura, revestimentos, a ampliação, a reforma, a recuperação e, em alguns casos a própria conservação do imóvel, obras complementares e quaisquer benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo. (FERREIRA, MACHADO E SANTOS, 2002, P. 173)

Já Faria (2006) apresenta a construção civil da seguinte forma:

- 1) obras hidráulicas e semelhantes à realização das seguintes obras e serviços:
 - a) edificações em geral;
 - b) rodovias, ferrovias, hidrovias, portos e aeroportos;
 - c) pontes, túneis, viadutos e logradouros públicos;
 - d) canais de drenagem ou de irrigação, obras de retificação ou de regularização de leitos ou perfis de rios;
 - e) barragens, diques e outras assemelhadas.

A indústria da construção civil é considerada por muitos autores segundo BRASIL (2005), como grande propulsor da economia de um país, devido ser um dos setores industriais mais sensíveis às mudanças, desempenhando um relevante papel social, devido ser um setor que tem uma grande capacidade de absorção de mão de obra.

Porém, a grande rotatividade de funcionários é um fator que assola as construtoras, em um estudo realizado por Costa (2010) sobre o reflexo da rotatividade no setor da construção civil sugere medidas para que a construtora valorizem os funcionários, para que estes cumpram as metas esperadas pelo empregador e não se desliguem facilmente da empresa. Com uma melhor gestão de recursos humanos é possível que este setor cresça ainda mais.

2.2. BREVE HISTÓRICO DA PREVIDENCIA SOCIAL NO BRASIL

Em 1921, o deputado federal e advogado Eloy de Miranda Chaves, apresentou um projeto que beneficiaria trabalhadores do setor ferroviário. Empregadores e empregados contribuam em regime de igualdade. Três anos depois em 24 de janeiro de 1923 o projeto foi transformado em um projeto legislativo onde se deu início a previdência social onde se limitava na concessão de aposentadoria e pensão. De acordo com Quaresma (2012, p.10), este ficou conhecido como Lei Eloy Chaves,

[...] foi a primeira a instituir a previdência social, por meio da qual foram criadas as Caixas de Aposentadorias e Pensões de nível nacional. Este nome foi dado pelo deputado Lei Eloy Chaves, sendo o marco inicial da legislação previdenciária social no Brasil.

No governo do presidente Getúlio Vargas, foram criadas as caixas de aposentadoria e pensões e os institutos que atendiam categorias específicas. Essas caixas eram organizadas pelos próprios empresários e Castro e Lazzari (2006) dizem que os números de associados muitas vezes não eram suficientes para a garantia do pagamento dos benefícios, por conta disso ficou marcado pela desigualdade, pois não atendiam a população rural e parte da população urbana.

Conforme Quaresma (2012) foi com o Decreto 20.465/31 que as Caixas de Aposentadoria começaram a beneficiar outros tipos de serviço, devido a criação na década de 30, do ministério do trabalho e previdência social,

Em 1960 foi criada a Lei nº 3.807/60, conhecida como Lei Orgânica de Previdência Social - LOPS, e esta unificou a legislação dos IAP, que atingiu assim quase a totalidade da população. De acordo com Oliveira (2006, p. 23) “[...] ela foi o passo inicial para que, em 1966, os institutos, que eram por categoria profissional, fossem unificados.”

A Lei nº 5.107 em 13 de setembro de 1966, instituiu o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço-FGTS. E com o Decreto-Lei nº 72/66 surgiu o Instituto Nacional de Previdência Social – INPS, excluindo assim os IAP’s. O INPS, segundo Quaresma (2010) unificou a previdência social brasileira.

Conforme a Previdência Social (2013) em 1979, com o Decreto nº 83.080 foi aprovado o Regulamento de Benefícios da Previdência Social (RBPS), e com o Decreto nº 83.081 foi aprovado o Regulamento de Custeio da Previdência Social (RCPS).

Em 1990 o Ministério da Previdência e Assistência Social foi extinguido, por meio da Lei nº 8.029 que restabeleceu o Ministério do Trabalho e da Previdência Social. Neste mesmo ano surge mediante a fusão do IAPAS com o INPS, por meio do Decreto nº 99.350 o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, uma autarquia do Governo Federal. (PREVIDÊNCIA SOCIAL, 2013).

A constituição de 1988 universalizou os direitos previdenciários e em 1992 foi aprovado pelo presidente Fernando Henrique Cardoso a reforma da previdência.

2.3. DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE A FOLHA DE PAGTO

Os encargos sociais são custos com mão de obra própria que a empresa deve recolher, além do salário, e representa um valor considerável para que contrata. Existem leis para garantir que o empregador faça suas obrigações conforme imposta.

Os encargos sociais e trabalhistas foram divididos em dois subgrupos em função de suas características contábeis. O primeiro deles, designado por Contribuições Sociais forma um conjunto de obrigações por ter valores conhecidos e datas de quitação definidas. O segundo deles é constituído pelas Remunerações Indiretas, tendo em vista serem gastos que beneficiam os empregados, porém seus valores não são conhecidos com exatidão e as datas de seus pagamentos são incertas. (DUTRA,2003, p.140)

Costa (2012) define que encargos sociais “são as taxas e as contribuições pagas pelo empregador para financiamento das políticas públicas que beneficiam de forma indireta o trabalhador.” Ferreira (2007, p. 112), diz que nelas estão contidas:

- Seguridade e previdência social – INSS;
- Plano de Seguridade Social PSS para servidores públicos;
- FGTS;
- PIS/Pasep;
- Salário-educação (emprego no setor privado empresarial);
- Sistema S (emprego no setor privado empresarial).

Na tabela 1, será demonstrado as alíquotas que são referentes a encargos sociais, bem como sua destinação e devidos fins de incentivo social.

Contribuição à Previdência Social (INSS)	20%
Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)	8%
Salário-Educação	2,5%
SENAC/SESC	1,5%
SENAI/SESI	1%
SEBRAE	0,6%
INCRA	0,2%
Risco de Acidente do Trabalho (RAT)	1 a 3%
TOTAL	35,80%

Tabela 1: Encargos Sociais

Fonte: <http://www.mpas.gov.br>

Como referencia o CNAE da empresa, o RAT risco de acidente de trabalho, evidencia mediante lei, a obrigação que as empresas terão sobre o risco do trabalhador, onde essas alíquotas são estudadas de acordo com o ramo de atividade da entidade, onde tem por requisitos o grau de risco leve, médio e grave.

Grau de risco	Alíquotas
Risco de atividade considerada leve	1%
Risco de atividade considera media	2%
Risco de atividade considerada grave	3%

Tabela 2: alíquotas de Grau de Risco
Fonte: Tabela FPAS Previdência Social

A alíquota do Seguro contra acidentes de trabalho podem ter sua alíquota variada de 1,00% a 3,00%, conforme o risco da atividade desempenhada. Tais valores incidem sobre salário, hora extras e outros benefícios do trabalhador

Oliveira (2007, p.80) cita outros encargos que compõem a folha de pagamento, além dos encargos sociais que são:

- Adicional de remuneração;
- Férias remuneradas;
- Adicional de 1/3 das férias;
- Ausência remunerada;
- Licenças;
- Repouso semanal remunerado e feriado;
- Rescisão contratual;
- Salário família ou auxílio creche;
- Indenização por tempo de serviço;
- Vale-transporte;
- Vale-refeições;
- Acréscimo do salário nas horas-extras;
- Outros benefícios

2.4. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA S/ RECEITA BRUTA (CPRB)

Instituída pelo art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011 a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB é o tributo que substituiu a chamada Contribuição Previdenciária Patronal ou INSS Patronal em decorrência a Desoneração da Folha de Pagamento.

O termo "Desoneração da Folha de Pagamento" surgiu, pois, na teoria a CPRB tem a tendência de ser inferior a contribuição previdenciária calculada sobre a folha. Na teoria, porque existem setores que onde o faturamento é elevado e a utilização de mão de obra é baixa, podendo tornando-se inviável para algumas empresas. Entretanto, o

cálculo e recolhimento da CPRB são obrigatórios para todas as entidades que foram contempladas com a desoneração.

De acordo com o art. 7º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 constitui-se a base de cálculo da contribuição substitutiva como “[...] o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos [...]” e ainda o art. 9º da referida lei diz que “[...] a receita bruta deve ser considerada sem o ajuste de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 [...]”

A princípio, em 14 de Dezembro de 2011, data em que a Lei 12.546 foi publicada incidiriam as alíquotas de 2,5% ou 1,5%, sobre a receita bruta das empresas cujo ramo de atividade foi desonerado (Governo Federal, 2013). Com a MP nº 563/2012 essas alíquotas foram reduzidas a 2,00% e 1,00%, e por meio desta outros ramos de atividades também foram desonerados.

Devido à incompreensão de tal conceito da receita bruta, a receita federal emitiu um parecer normativo referindo a receita bruta para efeito da base de cálculo da contribuição substitutiva como a receita resultante das vendas de bens nas transações de conta própria, a receita resultante da venda de serviço e o resultado obtido através das operações de conta alheia.

2.6. DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTOS

A Desoneração da Folha de Pagamento é uma medida do governo para reduzir a carga tributária dos setores beneficiados, o Artigo 7º da Lei 12.546/11 exclui a CPP de 20% sobre a folha de pagamento e passa a vigorar a contribuição sobre a receita bruta. Essa medida ficou conhecida como “desoneração da folha de pagamento”

Todas as empresas enquadradas nessa substituição do INSS Patronal são obrigadas a efetuar o recolhimento nessa nova modalidade. “Nesses casos, a empresa obrigatoriamente terá de passar a pagar sua contribuição previdenciária sobre a receita bruta oriunda da venda daqueles produtos.” (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2013, p. 1)

Segundo o Ministério da Fazenda (2013, p. 2) são vários os objetivos que o Governo Federal busca ao desonerar a folha de pagamento:

- I. Em primeiro lugar, amplia a competitividade da indústria nacional, por meio da redução dos custos laborais, e estimula as exportações, isentandoas da contribuição previdenciária.
- II. Em segundo lugar, estimula ainda mais a formalização do mercado de trabalho, uma vez que a contribuição previdenciária dependerá da receita e

não mais da folha de salários.

III. Por fim, reduz as assimetrias na tributação entre o produto nacional e importado, impondo sobre este último um adicional sobre a alíquota de Cofins-Importação igual à alíquota sobre a receita bruta que a produção nacional pagará para a Previdência Social.

Tal benefício tem por finalidade estimular à competitividade das empresas e crescimento do país e ainda incentivar a contratação de mais trabalhadores e diminuir empregos informais, uma vez que os custos com empregados irão reduzir.

Os demais encargos sobre a folha, tais como, FGTS o sistema S entre outros, não serão afetados pela desoneração da folha de pagamento, serão calculados da mesma maneira que atualmente, pois, a medida é específica para o INSS Patronal.

Contudo, nem todas as empresas participam dessa mudança, somente aquelas que se enquadram nas atividades economias e/ou têm seus produtos listados na Lei nº 12.546/11 ou em alguma Medida Provisória.

A Lei 13.131 de 31 de agosto de 2015 altera novamente o art. 7º da Lei 12.546/11 tornando a desoneração opcional a partir de 2016 e traz a majoração da alíquota da contribuição substitutiva CPRB-Contribuição previdenciária sobre receita bruta para 4,5%, nos casos em que se aplica.

O ramo da construção civil passou a fazer parte das empresas beneficiadas pela desoneração da folha de pagamento com a LEI 12.844 de 2013 que alterou a lei 12.546 de 2011. As empresas enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0 foram as contempladas.

A desoneração da folha de pagamentos é mais uma etapa do processo de redução dos encargos previdenciários incidentes sobre a folha. O Plano Brasil Maior, lançado em agosto de 2011, inaugurou um pacote de medidas com o objetivo de estimular o investimento e inovação, promover o comércio exterior e a defesa da indústria e do mercado interno. A medida está beneficiando 56 setores, responsáveis por uma receita bruta anual de R\$ 1,9 trilhão no mercado interno, o que corresponde à metade do Produto Interno Bruto (PIB) do país.

<http://www.dieese.org.br/estudosetorial/2012/estPesq65setorialConstrucaoCivil2012.pdf>

Com as novas medidas do governo só podem optar pela desoneração as empresas que possuem CNAE fiscal dos grupos 41, 42 e 43(atividade da construção civil). E sua opção pode ser feita por obra, por empresa ou empreita total.

2.6.1. Opção por obra

Nesta modalidade, somente podem ser feita pelas empresas contratada por empreitada total, situação que é responsável pela CEI da obra na forma da IN RFB 971/09. A opção é feita no início da obra e vale até o final da obra.

2.6.2. Opção por empresa

Todas as empresas contratadas por empreitada parcial, que tenham CNAE da construção civil, situação em que não é responsável pela CEI da obra na forma da IN RFB 971/09, podem realizar a opção por empresa. Esta opção é feita no início de cada ano e pode ser revertida todo ano. Vale para todas as obras.

2.6.3. Empreitada Total

Nesta modalidade a construtora assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, ou seja, empreitada total é aquela em que, a empresa é responsável por todos os projetos de construção, com ou sem fornecimento de material. A responsabilidade é comprovada em função dos procedimentos de emissão de nota fiscal dos empreiteiros e subempreiteiros. Nesta situação a opção é por obra. (IN RFB 971/09)

RFB divulgou o Processo de Consulta nº 105, sobre a base de cálculo da receita bruta a, e trata também das empresas que tem na composição de sua receita bruta, valores provindos de atividades não desoneradas.

Deve ser excluída da base de cálculo da contribuição a receita bruta originada de exportação, conforme Receita Federal (2013, p. 06) que diz ainda, que para determinar a base de cálculo poderá também ser excluído: a) as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; b) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), se incluído na receita bruta; c) Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador na condição de substituto tributário. Tais exclusões estão citadas nos Artigos 7, 8 e 9 da Lei 12.546/11.

O fim da desoneração da folha, na forma proposta pela Lei nº 13.670/18, após a promulgação da Medida Provisória nº 774 de março de 2017, que teve vida curta e foi revogada pela Medida Provisória nº 794. Contudo, a Lei nº 13.670/2018, promulgada em 30/05/2018, reonerou a folha de pagamento de diversos segmentos e extinguindo o benefício já em 2018, desonerando apenas 11 segmentos da economia, entre elas a Construção Civil até 2020.

3. METODOLOGIA

Para melhor compreensão e para atingir os objetivos proposto, foi realizado uma pesquisa descritiva, pois irá mostrar características e números gerando informação e mais conhecimento de determinada população. Referente aos procedimentos utilizados para elaboração deste trabalho será utilizado à pesquisa bibliográfica e o estudo de caso. A pesquisa bibliográfica que se dá por meio de livros, revistas e internet.

A tipologia da pesquisa abordada é classificada como qualitativa e quantitativa, pois serão abordados variáveis presentes na mudança de cálculo e forma de retenção da contribuição patronal, números e fatos que irão auxiliar na compreensão da presente pesquisa.

3.1 PROCEDIMENTOS PARA COLETA DE PESQUISA

Será realizado um estudo de caso em uma prestadora de serviços de terraplanagem, pavimentação e drenagem. Para tanto, foram levantados dados junto a Contabilidade quanto às mudanças sofridas mediante a alteração na forma de recolhimento da Contribuição Previdenciária. Os dados a serem obtidos para análise das implicações causadas na alteração do recolhimento da Contribuição Previdenciária Patronal incidente sobre a folha de pagamento para a Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta são: Faturamento Mensal; Resumo da Folha de Pagamento Mensal; Livros Fiscais de Prestação de Serviços;• Contribuição Previdenciária antes da alteração. Período estudado foi de Junho de 2018 a Outubro de 2018.

4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Será apresentado neste capítulo o estudo de caso realizado em uma Indústria da Construção Civil, subsetor Serviço especializado para construção, preparação de terrenos, localizada na cidade de Várzea Grande, Estado de Mato Grosso. Primeiramente será apresentada a caracterização da empresa. Na sequência será analisado quatro obras com quatro hipóteses de contratação de mão de obra. Em cada simulação será dado um nome diferente a obra, para que deste modo facilite a compreensão da análise dos dados. Será evidenciado, às variações ocorridas no cálculo da contribuição previdenciária. Analisando assim as vantagens e desvantagens da substituição da incidência do INSS Patronal sobre a folha de pagamento pela contribuição previdenciária incidente sobre o faturamento da empresa. Destaca-se que os dados apresentados são uma projeção da receita e do custo de mão de obra que a empresa estima utilizar em obras futuras.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA ESTUDADA

A empresa objeto deste estudo atua no ramo da Indústria da Construção Civil, subsetor, Serviço especializado para construção, preparação de terrenos, localizada na cidade de Várzea Grande, Estado de Mato Grosso. Atua neste mercado a mais de 15 anos e sua razão social é TCN TERRAPLANAGEM E PAVIMENTAÇÃO LTDA, devidamente cadastrada no CNPJ sob nº 12.454.166/0001-67.

Atualmente dispõem de um quadro com mais de 60 colaboradores direto, alocas nas áreas administrativas e de produção, e em média 17 colaboradores indiretos, pois nas obras também é utilizada mão de obra terceirizada, por meio de contrato com empreiteiras e empresas especializadas em serviços específicos, necessários em algumas etapas de construção, como limpeza do canteiro de obra, topografia, entre outros.

A principal atividade da empresa é a construção civil, voltada aos serviços de terraplanagem, pavimentação e drenagem, e seu regime tributário é o Lucro Presumido, esta atua em mais de 10 cidades de Mato Grosso, entre elas: Lucas do Rio Verde, Matupha, Mutum, Sinop e Sorriso.

4.2 TRATAMENTO DOS DADOS

A seguir serão apresentados dados comparativos para análise da aplicação da desoneração da folha de pagamento, primeiramente será demonstrado a fim de prevê as vantagens ou não em uma possível opção por obra , posteriormente será evidenciado por faturamento total. Em terceiro momento, serão levantadas as formas de retenções em suas formas optativas, a fim de demonstrar os impactos financeiros das modalidades apresentadas. Por fim, será apresentado um relatório de intervenção, para elucidação dos resultados estudados da empresa estudada.

4.2.1 ANÁLISE DA APLICAÇÃO DA DESONERAÇÃO POR OBRA

Os dados apresentados no quadro 1 são relativos à aplicação da desoneração por Obra, portanto foi realizado um estudo em quatro obras, Loteamento Bourbon, Loteamento Carandá, Loteamento Moinho dos Ventos, e o Loteamento Monte Líbano, abaixo explanados:

I. Loteamento Bourbon: Início da Obra se deu em 2017, localizados em Sinop, sob empreita da empresa MCK Empreendimentos, conta com um quadro de funcionário que varia em torno de 5 a 20 colaboradores em relação à necessidade do construtor, atualmente a obra se encontra com 6 colaboradores, entre eles operadores de Motoniveladora, de pá carregadeira, de rolo compactador, escavadeira hidráulica e motorista de caminhões basculantes;

II. Loteamento Carandá : Início da Obra se deu em 2017, localizados em Sinop, sob empreita da empresa MCK Empreendimentos, conta com um quadro de funcionário que varia em torno de 10 a 25 colaboradores em relação à necessidade do construtor, atualmente a obra se encontra com 14 colaboradores, entre eles operadores de Motoniveladora, de pá carregadeira, de rolo compactador, escavadeira hidráulica e motorista de caminhões basculantes;

III. Loteamento Moinho dos Ventos: Início da Obra se deu em 2017, localizados em Sinop, sob empreita da empresa MCK Empreendimentos, conta com um quadro de funcionário que varia em torno de 10 a 20 colaboradores em relação à necessidade do construtor, atualmente a obra se encontra com 11 colaboradores, entre eles operadores de Motoniveladora, de pá carregadeira, de rolo compactador, escavadeira hidráulica, motorista de caminhões basculantes e ajudantes;

IV. Loteamento Monte Líbano: Início da Obra se deu em 2017, localizado em Sorriso, sob empreita da empresa Quatto Empreendimentos imobiliários, conta com um quadro de funcionário que varia em torno de 10 a 20 colaboradores em relação à necessidade do construtor, atualmente a obra se encontra com 11 colaboradores, entre eles operadores de Motoniveladora, de pá carregadeira, de rolo compactador, escavadeira hidráulica, motorista de caminhões basculantes e ajudantes;

Os cálculos a serem demonstrados no quadro 1, tiveram como base o faturamento bruto e a folha de pagamento por obra, para realizar o comparativo entre a aplicação da desoneração, onde se calculou o percentual de 4,5% de Contribuição Patronal sobre a Receita Bruta – CPRB sobre o faturamento bruto na alíquota de 4,5%, bem como a Contribuição Previdenciária Patronal – CPP sobre a folha de pagamento na alíquota de 20%. Foi calculado também o Risco de Acidente de Trabalho – RAT, que para empresa estudada é de 2% (Conforme tabela de FPAS), e a parte de terceiros que é 5,8%, ambos calculado sobre a folha de pagamento e não sofrendo a desoneração.

Quadro 1: Cálculo da Contribuição Patronal por obra - Faturamento versus Folha de Pagamento

Obra	Lot. Bourbon	Lot. Carandá	Lot. Moinho dos Ventos	Lot. Monte Líbano
Faturamento	R\$ 350.000,00	R\$ 1.300.000,00	R\$ 350.000,00	R\$ 493.928,20
CPRB	R\$ 15.750,00	R\$ 58.500,00	R\$ 15.750,00	R\$ 22.226,77
Mão de Obra Própria	R\$ 135.701,67	R\$ 253.309,79	R\$ 199.029,12	R\$ 112.016,89
CPP	R\$ 27.140,33	R\$ 50.661,96	R\$ 39.805,82	R\$ 22.403,38
RAT	R\$ 2.714,03	R\$ 5.066,20	R\$ 3.980,58	R\$ 2.240,34
TERCEIROS	R\$ 7.870,70	R\$ 14.691,97	R\$ 11.543,69	R\$ 6.496,98

Fonte: Dados coletados da empresa

Nota-se no quadro 1 que, caso a empresa estudada opte pela desoneração, o valor devido da CPRB seria a somatória do CPRB, adicionado ao RAT e Terceiros, já a CPP, em caso não opte pela desoneração, seria a soma do CPP, adicionado ao RAT e a Terceiros. Desta forma, teremos os seguintes valores, demonstrados no gráfico 1.

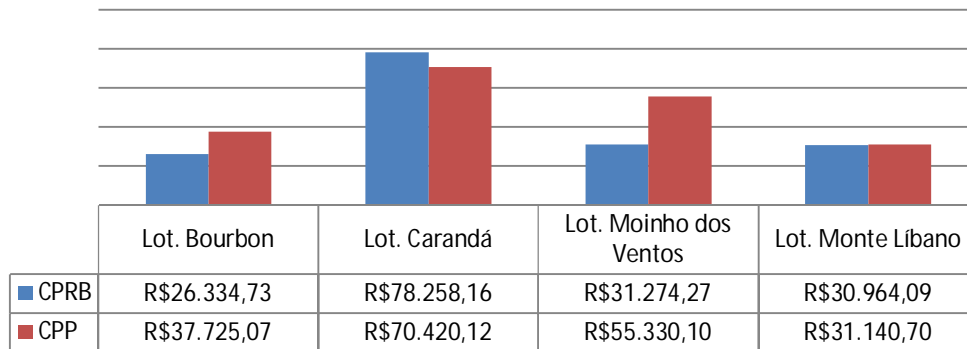


Gráfico 1: Análise Comparativa por obra CPRB X CPP
 Fonte: Autores com dados coletados da empresa

Evidencia-se, no gráfico 1, que caso a empresa opte pela desoneração por obra, a escolha seria a Obra Lot. Carandá, onde teria uma economia considerável de R\$ 7.838,04.

4.2.2 ANÁLISE DA DESONERAÇÃO POR FATURAMENTO TOTAL

Os dados apresentados no quadro 2 são relativos à aplicação da desoneração por opção do faturamento bruto total, para tanto, somou-se as notas emitidas no período de 2018. Há que se destacar que janeiro a março são períodos sazonais para os serviços de terraplanagem, devido o período ser chuvoso, e o solo fica encharcado, dificultando assim os trabalhos. Contudo, não houve paralisação dos serviços. O cálculo foi realizado na mesma metodologia do quadro 1.

Quadro 2: Aplicação da Desoneração s/Faturamento

FATURAMENTO 2018	
jun/18	R\$ -
jul/18	R\$ 273.472,02
ago/18	R\$ 390.935,10
set/18	R\$ 115.766,79
out/18	R\$ 2.417.810,00
TOTAL	R\$ 3.197.983,91
CPRB	R\$ 143.909,28
Mão de Obra Própria	R\$ 452.338,91
CPP	R\$ 90.467,78
RAT	R\$ 9.046,78
TERCEIROS	R\$ 26.235,66

Fonte: Autores com base nos dados fornecidos

Constata-se no quadro 2, que se a TCN optar pela aplicação da desoneração pelo faturamento total, pagaria o valor de CPRB de R\$ 179.191,92, que é a soma da alíquota 4,5% sobre o faturamento, adicionado RAT (2%) e Terceiros (5,8%). Caso não optasse pela desoneração, o valor da contribuição pela folha de pagamento será de R\$ 125.750,22.

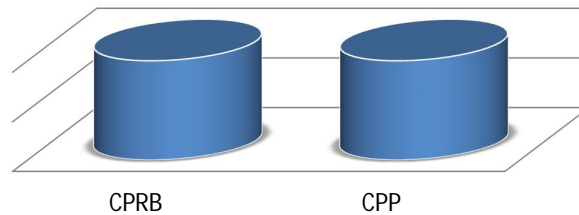


Gráfico 2: Comparativo CPRB X CPP sobre Faturamento
Fonte: Elaborado pelos autores de acordo com os dados coletados

Evidencia-se no gráfico 2, que a aplicação da desoneração pelo faturamento total, não trará benefícios para empresa estudada, trazendo um prejuízo de R\$ 53.441,70.

4.2.3 ANÁLISE DAS RETENÇÕES PREVIDENCIARIAS E SEUS REFLEXOS NA DESONERAÇÃO

No caso da prestação de serviços na área da **construção civil**, conforme inciso II do §1º ainda do art. 122, a base de cálculo da retenção será:

- a) 10% (dez por cento) para pavimentação asfáltica;
 - b) 15% (quinze por cento) para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem;
 - c) 45% (quarenta e cinco por cento) para obras de arte (pontes ou viadutos);
 - d) 50% (cinquenta por cento) para drenagem; e
 - e) 35% (trinta e cinco por cento) para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais.
- Nesse caso da construção civil, deve-se utilizar esses percentuais para cada tipo de serviço conforme estabelecido acima, se não estiver discriminado na nota fiscal então observe o contrato, mas se não estiver discriminado no contrato nem tiver condições de segregar cada serviço na nota fiscal então deverá ser aplicado o percentual maior (art. 122, §2º, IN RFB 971/09).

Diante o exposto artigo, a base de cálculo para a retenção do INSS é de 15% sobre o valor total dos serviços, aplicando se os percentuais sem opção de desoneração que é de 11% e com a opção da desoneração que é de 3,5%, a fim de verificar os reflexos da retenção caso a empresa realizasse a opção.

Quadro 3: Retenção Previdenciária X Retenção Previdenciária na Desoneração

OBRAS	FATURAMENTO	BASE DE CALCULO	RETENÇÃO 11%	RETENÇÃO 3,5%
Lot Bourbon	R\$ 350.000,00	R\$ 52.500,00	R\$ 5.775,00	R\$ 1.837,50
Lot. Carandá	R\$ 1.300.000,00	R\$ 195.000,00	R\$ 21.450,00	R\$ 6.825,00
Lot. Moinho dos Ventos	R\$ 350.000,00	R\$ 52.500,00	R\$ 5.775,00	R\$ 1.837,50
Lot. Monte Líbano	R\$ 493.928,20	R\$ 74.089,23	R\$ 8.149,82	R\$ 2.593,12
Obras Diversas	R\$ 53.111,81	R\$ 7.966,77	R\$ 876,34	R\$ 278,84
TOTAL	R\$ 2.547.040,01	R\$ 382.056,00	R\$ 42.026,16	R\$ 13.371,96

Fonte: Elaborado pelos autores de acordo com os dados coletados

Observa-se no quadro 3, que o reflexo da retenção previdenciária é menor quando a empresa opta pela desoneração, cabe ressaltar que este valor poderá ser compensado nos valores a pagar do RAT, já que os 20% está desonerado e os valores a Terceiros não sofre a compensação. Caso não seja desonerado, o reflexo da retenção é maior, porém este valor pode ser compensado em sua integralidade no CPP e RAT, diminuindo assim o valor do GPS a recolher no dia 20 do mês subsequente ao fato gerador, e os valores não compensados, ou seja, que gerar créditos, pode ser compensados em até 5 anos.

4.3 RELATÓRIO GERENCIAL

Diante a nova instrução normativa (IN) emitida pela Receita Federal em 02 de julho de 2018 para regulamentar as mudanças trazidas com a Lei 13.670/2018 na desoneração da folha de pagamento para a Construção Civil e outros setores produtivos, trouxe com ela uma dificuldade maior é entender as vantagens de se aplicar naqueles em que é opcional, os casos em que a opção é por obra e nos casos em que a opção é por empresa e se aplica a todas as obras. Portanto, a empresa deve se planejar antes no início de cada exercício, para evitar uma má escolha e assim sofrer prejuízos no decorrer dos meses.

Desta forma, apresentamos os resultados da empresa estudada, para que esta possa fazer a gestão dos tributos inerentes a contribuição previdenciária patronal, aumentando sua produtividade e maximizando os seus resultados.

4.3.1. Opção por Obra

Constata-se que a opção pela desoneração traria benefícios se o fizer a opção por Obra. Contudo, só compete quando as empresas são contratadas por empreitada total, desta forma, aconselha-se a TCN Terraplanagem, que realize um planejamento antes do início de cada obra, para verificar as vantagens financeiras trazidas pela referida lei da desoneração.

Conclui se que, apesar de constatar uma redução de R\$ 7.838,04 na obra Carandá, não cabe a opção a empresa TCN, pois em todas as obras em que foi contratada, foi por empreita parcial.

4.3.2 Opção por empresa.

Já quando se aplica a desoneração por empresa, evidencia-se que, o valor projetado sob o faturamento relativo ao período de junho a outubro de 2018, traria prejuízos a TCN de R\$ 53.441,70. Sendo desta forma, a opção pela desoneração deve ser excluída pela empresa.

4.3.3. Conclusão

Conclui-se que a empresa deve manter a contribuição patronal sob a folha de pagamento, contudo deve estar atenta aos benefícios da referida Lei, já que fora prorrogada para 2020. Devido que poderá trazer vantagens em determinados serviços, subclasses da construção civil, podemos citar como exemplo serviços de drenagem e pavimentação que demanda um maior numero de pessoas no canteiro de obra, devendo ser analisada em cada tido de serviço e antes do inicio de cada obra.

Ressalta-se que em serviços de empreita total, a desoneração poderá ser optada por obra, o que poderá trazer benefícios para empresa, porém esta precisa estruturar seu departamento de recursos humanos, já que não tem um setor específico que realize o gerenciamento de pessoas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Percebeu-se diante o exposto estudo que a da Lei nº 13.670/2018 (DOU Extra de 30/05/2018), que trata sobre a Desoneração da Folha de Pagamento alterou a Lei nº 12.546/2011, esta foi uma medida que pode reduzir os custos das empresas de construção civil e outros segmentos. Contudo, ainda acarreta muitas dúvidas aos empresários, sobre seus benefícios.

Verificou-se com os levantamentos do estudo de casa, que não é vantajoso desonerar a folha de pagamento na construção civil, quando a folha de pagamento do pessoal é muito pequena. No caso da empresa estudada, os serviços realizados no período estudado, foram em 90% dos casos, serviços de terraplanagem, onde se utiliza 85% de equipamentos, necessitando de apenas operadores, para o manuseio das máquinas, em alguns casos, um operador pode operar até 2 tipos de equipamentos.

Constatou-se que, antes de adotar uma medida de redução fiscal, primeiramente esta deve ser estudada e posteriormente deve-se elaborar um planejamento tributário, a fim de analisar se cabe as atividades da empresa, não podendo tomar por base outras empresas do mesmo segmento, por poder haver fatores externos que possam intervir nos resultados.

Evidenciou-se que o objetivo do presente estudo foi alcançado, pois foi possível aplicar a Desoneração da folha de pagamento e verificar que esta Medida não trouxe benefícios para empresa estudada, e que caso fosse responsável por empreita total, poderia ter benefícios se aplicado na Obra Carandá.

Percebeu-se que a retenção previdenciária sobre a nota fiscal, é menor na desoneração, aumentando assim o capital de giro da empresa, devido não sua retenção no momento do pagamento será menor. Há que salientar que, esta retenção poderá compensar apenas os valores do RAT, já que a referida Lei desonera os 20% da contribuição Patronal.

Concluiu-se que, quando a empresa estuda todas as vertentes de uma Lei, poderá realizar uma opção adequada de como gerir seus tributos, e que o profissional contábil deve estar atento as alterações da legislação, para que promova ao seu cliente uma prestação de serviço de excelência e com credibilidade.

Contudo, há que se destacar que as **limitações de pesquisa** deste artigo foram as referências bibliográficas desatualizadas e escassez de estudos mais profundos sobre o

assunto. Portanto, **sugere-se para trabalhos futuros**, um estudo aplicado de forma comparativa, para que se possa analisar os diferentes resultados e assim levantar pontos fortes e pontos fracos da lei de desoneração, há que se destacar também que a desoneração é um dos pontos mais discutidos no Senado, devido ser apontada como um dos indicativos de prejuízos a previdência, sendo assim, caberia também uma análise de forma macro a fim de evidenciar os possíveis prejuízos desta medida.

6. REFERÊNCIAS

_____:BRASIL (2005), MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. O futuro da indústria da construção civil: construção habitacional. Disponível http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1223488227.pdf em acesso em 10 de outubro de 2018.

_____:BRASIL: Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm Acesso em: 21 out. 2018.

_____:Brasil lei Nº 12.546, de 14 de dezembro 2011. disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm> acesso em 19 de novembro 2018.

_____: Ministério da Fazenda. Desoneração da Folha de Pagamento. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2012/cartilhadesoneracao.pdf> Acesso em: 10/11/2018.

_____: Ministério da Previdência Social. Disponível em: www.mpas.gov.br. Acesso em: 30 Out. 2018.

_____:Parecer normativo Nº3, de 21 de novembro2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/PareceresNormativos/2012/parecer032012.htm>> acesso em 18 de novembro 2018.

COSTA, Magnus Amaral da. Contabilidade da construção civil e atividade imobiliária. São Paulo: Atlas, 2000.

DUTRA, René Gomes. Custos: uma abordagem prática. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FARIA, Silvio Oliveira. Contabilidade das empresas construtoras. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

FERREIRA, Ana Paula; MACHADO, Mariza de Abreu Oliveira; SANTOS, Milena Sanches Tayano dos. Cessão de Mão de obra e Empreitada: Aspectos Trabalhistas e Previdenciários. São Paulo: IOB: Pioneira Thomson Learning, 2002.

FERREIRA, Carlos Ernesto. Construção civil e criação de empregos. Rio de Janeiro: FGV, 1976

QUARESMA, Heloisa Helena. A Previdência Social e o Decreto-Lei nº 4.682/23. Disponível em: <http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=3448> Acesso em: 17 de Outubro de 2018

KERTZMAN, Ivan. A Desoneração da Folha de Pagamento. S/d. São Paulo: LTr, 2012.

OLIVEIRA, Aristeu de. Consolidação da legislação previdenciária: regulamento e legislação complementar. 12.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SAMPAIO; José Carlos de Arruda. NR18 MANUAL DE APLICAÇÃO. SÃO PAULO – SP:Editora PINI, 1ª edição 1998.

PARECER MP 774/2017, dispõe sobre a contribuição previdenciária sobre a receita bruta. Disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdlegseter/documento?dm=5350775&disposition=inline> . Acessado em 15/10/2018.