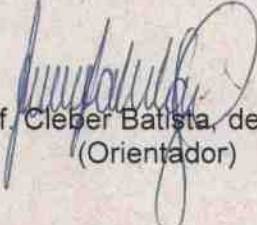
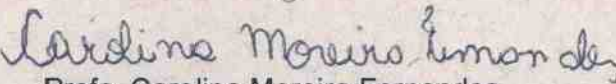


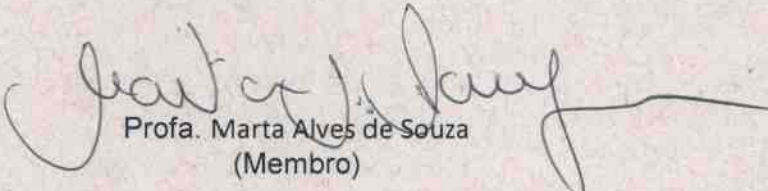
**Ata de apresentação do Trabalho de Conclusão de Curso
8º Período – 2º semestre 2016 – Ciências Contábeis**

Aos 13/12/2016, reuniu-se no Centro Universitário – UNI-BH, situado a Avenida Prof. Mário Werneck, 1685 – 109 B7 no horário das 19h, os professores para participarem da banca de avaliação do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado “**Efeitos da desonefação da folha de pagamento nas empresas de construção civil**” de autoria do (a) Aluno (a) **Bruno Henrique Nogueira Santos** como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis. Após a apresentação do trabalho, o(a) aluno(a) foi arguido(a) pelos membros da banca. A banca de avaliação reuniu-se para deliberar e, considerando que o Trabalho atende aos requisitos técnicos e acadêmicos previstos na legislação, decidiu, por unanimidade, pela **APROVAÇÃO** da mesma. Este documento expressa o que ocorreu na sessão de apresentação e será assinado pelos membros da banca.

Belo Horizonte – MG, 13/12/2016


Prof. Cleber Batista de Sousa
(Orientador)


Profa. Carolina Moreira Fernandes
(Membro)


Profa. Marta Alves de Souza
(Membro)

EFEITOS DA DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO NAS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL

Bruno Henrique Nogueira Santos¹
Cléber Batista de Sousa²

RESUMO

A desoneração da folha de pagamento consiste em uma manobra fiscal do Governo Federal que visa a redução dos encargos sociais das empresas enquadradas no Plano Brasil Maior. Com a implantação desse processo, por meio da Lei nº. 12.546/2011, a Contribuição Previdenciária Patronal, com alíquota de 20% incidente sobre a folha de pagamento das empresas, foi substituída pela alíquota de 1% ou 2% sobre o faturamento bruto das entidades, posteriormente essas alíquotas foram reajustadas para 4,5% e passou a ser opcional. Caracterizou-se também no decorrer da mesma lei que a retenção do INSS sobre prestação de serviços passaria de 11% do faturamento bruto para 3,5% da mesma receita. A desoneração trouxe um quadro de dúvida sobre ser benéfica ou não para as empresas do ramo de construção civil, sendo esse o objeto de estudo da presente pesquisa. Serão esboçados conceitos, características e realizada uma avaliação via DRE sobre a viabilidade da desoneração como forma de redução de custos operacionais.

PALAVRAS-CHAVE: Desoneração; Folha de Pagamento; Contribuição Previdenciária.

1. INTRODUÇÃO

Na tentativa de aumentar a competitividade e estimular o desenvolvimento do país, uma das ações promovidas pelo Governo Federal foi a implantação do Plano Brasil Maior, cujas alterações no recolhimento previdenciário foram o destaque do projeto. A implantação da proposta pela Medida Provisória (MP) 540/2011, posteriormente convertida na Lei 12.546/2011, vem sofrendo, no decorrer do tempo, diversas alterações na forma de cobrança dos impostos trabalhistas das empresas enquadradas nessa lei, que tem como fundamento reintegrar os valores dos custos tributários federais das cadeias de produção. Tal implantação está associada à ideia

¹ Graduando (a) em Ciências Contábeis do Centro Universitário UNIBH – e-mail: brunohaker@hotmail.com

² Professor orientador. Mestre em Contabilidade. E-mail: cleber@batistaassociados.com.br
Av. Prof. Mário Werneck, 1685 - Estoril - CEP: 30455-610 BH/MG
(31)3319.9500

de reduzir encargos previdenciários sobre as empresas, podendo ser a solução para problemas como o trabalho informal, sem vínculos empregatícios entre a contratante e o contratado. A Desoneração da folha desobriga o pagamento da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), incidente sobre a folha de pagamento da empresa com alíquota de 20% (vinte por cento), desde que a obrigação seja substituída por uma contribuição no valor de 4,5% (quatro e meio por cento) do faturamento bruto mensal da entidade.

Por outro lado, a construção civil é um setor com grande importância para o desenvolvimento econômico, social e na infraestrutura econômica do país. Representando em torno de 9% do Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil, a força econômica do setor é umas das explicações do investimento do governo no segmento, visando a retomada do desenvolvimento econômico do Brasil. (CATALDO, 2016).

O contexto em estudo tem como objetivo geral demonstrar os impactos da desoneração previdenciária sobre a folha de pagamento no resultado contábil de uma empresa do ramo da construção civil. Tendo assim como objetivos específicos: Analisar e contextualizar as mudanças ocorridas após a implantação do Plano Brasil Maior e realizar uma previsão do lucro contábil obtido em uma empresa do setor de construção civil a partir de um exemplo de DRE – Demonstração de Resultado do Exercício.

O problema de pesquisa considerado como base para os resultados a serem apresentados, foi: Quais os impactos causados no resultado contábil, em uma empresa do ramo de construção civil, após a implantação da desoneração da folha de pagamento?

Com os problemas causados pela crise econômica, o setor de construção civil é um dos muitos afetados pelo corte de funcionários, “O efeito da crise é rápido. Sem novas obras públicas, com poucos prédios sendo construídos pelo país, o setor

construção civil é um dos que mais viram empregos desaparecerem”. (MATOS, 2016, p. 1).

Diante dessa realidade, a permutação da base de cálculo sobre a folha de pagamento para o faturamento bruto transfigurou-se em uma situação passível de questionamentos, após a implantação da Lei 13.161/2015. A lei concedeu ao contribuinte a opção de escolha pela tributação da Desoneração da Folha de Pagamento – CPRB, ou pelo antigo regime de tributação de 20% sobre a folha de pagamento – CPP, sendo esses regimes de tributação anuais e irretratáveis durante o ano calendário.

O Plano Brasil Maior é benéfico para alguns segmentos do mercado, mas também há riscos para as empresas que podem invalidar, perder ou onerar seus custos se os processos não forem adequadamente cuidados e os alertas não forem observados. (MATOS, 2012).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ENCARGOS SOCIAIS NO SETOR INDUSTRIAL

Encargos sociais são as taxas e contribuições mensais que o empregador paga sobre seus funcionários. Esses montantes são atribuídos ao financiamento de políticas públicas, previstos nos Art. 194 a 202 da Constituição Federal de 1988, que beneficiam indiretamente o trabalhador, destinados a Seguridade e Previdência Social – INSS ou Plano de Seguridade Social do Servidor Público – PSS, o FGTS, o PIS/PASEP, INCRA, Salário Educação, SESI, SENAI e SEBRAE, que por sua vez correspondem a 25,8% da folha de pagamento das empresas do segmento industrial da construção civil, segundo itens da Consolidação das Leis Trabalhistas e Constituição Federal de 1988.

Quadro 1 – Contribuições sociais na indústria da construção civil

FPAS 507	Setor industrial que desenvolva atividade <u>não</u> relacionada no Decreto-Lei nº 1.146/70.
<u>Alíquotas - contribuição sobre a remuneração de segurados:</u>	Transporte ferroviário e de Carris Urbanos (inclusive cabos aéreos), empresa metroviária, empresa de telecomunicações, oficina gráfica de empresa jornalística, escritório e depósito da empresa industrial, indústria da construção civil, armazéns gerais, sociedade cooperativa (que explore atividade econômica neste código).
Previdência Social: 20%	Nota: a cooperativa contribuirá com 2,5% para o SESCOOP, e não para o SENAI e SESI.
RAT:..... variável%	
Código terceiros: 0079 ou 4163 (se cooperativa)	
Salário-educação: 2,5%	
INCRA:..... 0,2%	
SENAI:.....1,0%	
SESI:.....1,5%	
SEBRAE:.....0,60%	
Total Geral: 25,8%	

Fonte: (BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2007)

2.2 FOLHA DE PAGAMENTO

A folha de pagamento é um documento de cunho trabalhista e previdenciário elaborado pelas pessoas jurídicas, onde são discriminados o nome do empregado, o montante das remunerações, com suas definições de proventos e deduções, que servirá como base de cálculo do INSS, e posteriormente justificar o valor líquido de direito de recebimento por parte dos empregados. Essa é uma tarefa agregada a todas as organizações que possuam funcionários, independente da força econômica da entidade no mercado. (ANDREOTTO, 2012).

A contabilização da folha é elaborada observando-se o regime de competência, onde o pagamento é efetuado no mês seguinte ao qual se refere, ou seja, os salários e encargos são contabilizados dentro do mês e são provisionados para o mês seguinte.

2.3 CONSTRUÇÃO CIVIL

Construção civil é o termo utilizado para englobar as atividades relacionadas à confecção de imóveis e obras sob a supervisão de engenheiros, arquitetos e técnicos específicos à execução de cada etapa de um projeto predeterminado.

O auge da construção civil no Brasil ocorreu em meados da década de 1940 durante o governo do então presidente Getúlio Vargas, devido ao forte investimento estatal no setor, que visava o desenvolvimento estrutural do país. Posteriormente essas aplicações foram decaindo e a iniciativa privada passou a dominar o campo. A partir da década de 1970, o Estado voltou a empregar capital na área e as construtoras privadas focaram apenas nas empreitas comerciais. Com o início da década de 1980, os avanços tecnológicos demandaram um aumento de aplicação financeira, capacitação de mão de obra e qualificação de equipes partindo do setor privado, dessa forma a construção civil tem ganhado cada vez mais destaque na economia brasileira em razão do desenvolvimento em torno do ramo. (MIKAIL, 2013).

Ainda segundo Eduardo Mikail, empresário e fundador do Blog do Engenheiro, em 2013:

O momento atual da Construção Civil no Brasil deixa animados os profissionais da área. A parcela emergente da classe C fez com que um aquecimento constante tomasse as rédeas do mercado imobiliário nacional, fazendo com que o setor de Construção Civil fique cada vez mais requisitado. Em 2011, o nível de emprego no setor teve uma alta de 7,4%, o equivalente a mais de 200 mil contratações em todo o Brasil. A política desenvolvida pelo governo federal, através de projetos como o Minha Casa Minha Vida, foi uma das responsáveis por tal aquecimento, e a presença de grandes eventos como a Copa do Mundo e os Jogos Olímpicos fazem surgir uma grande oportunidade para que o poder público e a iniciativa privada invistam (e lucrem) ainda mais com a Construção Civil no Brasil. (MIKAIL, 2013, p.01.)

Não obstante, esse mercado não se manteve estável e a construção civil passa por uma crise no Brasil, segundo Lucas Amorim, jornalista da revista Exame. Os especialistas e executivos do setor preveem ascensão a partir de 2017, entretanto, e

de acordo com o levantamento de MELHORES E MAIORES muitas empresas não conseguirão se reerguer devido à queda nas vendas do setor.

[...] a recuperação da crise será lenta e deverá começar apenas em 2017. “Muitas empresas ficarão pelo caminho. Mas mesmo as outras companhias terão até cinco anos difíceis pela frente”, diz Claudio Porto, presidente da consultoria Macroplan. (AMORIM, 2015. p. 01.)

Todo esse decaimento, segundo Amorim, sofre interferências do próprio setor, a contribuição para o declínio é oriunda do excesso de demanda por parte das construtoras privadas e os problemas relacionados à corrupção envolvendo grandes empreiteiras do país. Com a queda brusca nas vendas de imóveis, a ociosidade dos estoques das companhias e as enormes dívidas contraídas pelo setor, a construção civil busca amenizar seus problemas por meio de cortes em geral.

Segundo levantamento de MELHORES E MAIORES, a rentabilidade do setor caiu de 11,2% em 2013 para 2,3% em 2014. Apenas três das 23 empresas de construção classificadas entre as 500 maiores do país conseguiram crescer no último ano. A Odebrecht, a maior delas, teve queda de 32% nas vendas. (AMORIM, 2015, p.01.)

Nesse contexto, o Governo Federal no decurso de incentivos fiscais, estimula a concorrência e o desenvolvimento em diversos setores da economia, inclusive nesse mercado, através do Plano Brasil Maior.

2.4 DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO

A desoneração da folha de pagamentos consiste em uma das medidas adotadas pelo Governo Federal, difundidas ao longo da Lei nº. 12.546/2011. Com a finalidade de reduzir a carga tributária sobre a folha das empresas enquadradas na lei, a decisão constitui na substituição da Contribuição Previdenciária Patronal – CPP, incidente sobre o montante de 20% da folha de pagamento, pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB, com a alíquota de 1% ou 2% sobre a receita bruta da empresa, tributo esse recolhido por meio de DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais). Ainda nesse âmbito, a desoneração

estabeleceu que as empresas tomadoras de serviços que anteriormente retinham e recolham 11% do faturamento sobre serviços aos cofres públicos, passam a reter e recolher 3,5% da receita sobre serviços. (BRASIL. RECEITA FEDERAL, 2011. p. 01).

Após a publicação da Medida Provisória MP nº. 540/2011, posteriormente convertida na Lei nº. 12.546/2011, diversas medidas foram implantadas a fim de otimizar os resultados previstos. O Governo Federal estabeleceu que a contribuição previdenciária passaria a ser calculada sobre 1,5% ou 2,5% da receita bruta das empresas enquadradas na lei, excluindo vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos.

Em 2012, com a instauração da MP nº. 563, convertida na Lei nº. 12.715/2012, as alíquotas de 1,5% ou 2,5% passaram por uma redução, sendo aplicadas sobre 1% ou 2% da receita bruta das empresas, de acordo com a atividade exercida. Ainda em 2012, destacou-se a promulgação da MP nº. 601, que aplicou o recolhimento com alíquota de 2% às empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412 (Construção de Edifícios), 432 (Instalações elétricas, hidráulicas e outras instalações em construções), 433 (Obras de acabamento) e 439 (Outros serviços especializados) da CNAE 2.0 no período de abril a maio de 2013.

Nesse contexto, a MP nº 610/2013, convertida na Lei nº. 12.844/2013, enquadrou definitivamente o recolhimento às empresas desse e dos demais segmentos destacados na MP nº 601/2012. A Lei 12.844/2013 estabelece ainda que a partir de 2014 seriam enquadrados ainda ao recolhimento os grupos 421 (construção de rodovias e ferrovias, de urbanização e de pontes, viadutos e etc.), 422 (obras de infraestrutura para energia elétrica, telecomunicações, água e esgoto, e transporte de dutos), 429 (demais obras de infraestrutura) e 431 (demolição, terraplanagem, perfurações, sondagem e demais obras de preparação de terrenos) do CNAE 2.0 da construção civil. (Diário do Comércio, 2013. p. 01).

Essa alíquota de 1% ou 2% aplicados sobre a receita bruta, irá depender do setor de atuação de cada empresa.

O governo decidiu adotar duas alíquotas diferentes:

- 1% para as empresas que produzem determinados produtos industriais (identificados pelo código da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI), e
- 2% para as empresas do setor de serviços, como aquelas do ramo hoteleiro, de *call center* e *design houses*, e que prestam os serviços de tecnologia de informação e tecnologia de informação e comunicação. (BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2012.)

Em 2015, a MP nº. 669 alterou novamente a alíquota paga pelas empresas que se beneficiam da desoneração, passando o recolhimento com alíquota de 1% para 2,5% e de 2% para 4,5%. Segundo o então Ministro da Fazenda, Joaquim Levy, a desoneração não trouxe os resultados previstos por apresentar uma política “muito grosseira” e uma “combinação de pressupostos e mecanismos bastante complicados”. Ainda segundo ele, a alteração continuaria beneficiando cerca de 40% das empresas que passariam a recolher o imposto ao INSS com a alíquota de 2,5%. O problema é que a relação entre a folha de pagamento e as vendas de uma empresa variam enormemente, o resultado obtido pela desoneração foi um sistema muito desigual entre as empresas.

A intenção da implantação dessa alteração no recolhimento tributário é o incentivo à redução dos custos de produção que conseqüentemente estimulará a competitividade, e por conseguinte alavancará o país da crise.

A principal razão para a adoção dessa alteração tributária é reduzir os custos de produção no Brasil, em especial o custo da indústria, que tem enfrentado dificuldades para competir com os concorrentes internacionais. Como é sabido, a carga tributária no Brasil é bastante elevada. Enquanto a indústria brasileira exporta embutindo em seus preços os altos custos tributários do país, seus concorrentes podem oferecer preços menores, pois pagam menos impostos em seus países de origem. O mesmo raciocínio vale para o mercado interno: a indústria nacional não consegue oferecer preços competitivos com os das importações. (MENDES; PELLEGRINI. 2014, p. 01).

Segundo a jornalista Luiza Belloni Veronesi, diante da pesquisa realizada pela UHY Moreira Auditoria, o Brasil é o líder em um ranking de 25 países com as maiores cargas tributárias sobre trabalhadores.

Para o levantamento, foi calculado o valor dos pagamentos, além dos salários, que uma empresa tem que realizar, como contribuições sociais, entre outros. A pesquisa mostra que o empregador médio no Brasil paga, por exemplo, US\$ 17.267 adicionais sobre salários de US\$ 30 mil (57,6% do valor bruto), incluindo todos os custos empregatícios mandatórios como coberturas de saúde e provisões de pensões.

Em comparação com a média global, a carga tributária trabalhista brasileira é ainda destoante. Na média, entre os 25 países pesquisados, a carga tributária corresponde a 22,5% dos salários brutos, ou US\$ 6.757 sobre US\$ 30.000. (VERONESI, 2013, p. 01).

Diante dessa realidade, o diretor técnico da UHY Brasil, Diego Moreira, adverte ainda que a solução mais óbvia para o problema seria a redução dos custos trabalhistas por meio da estruturação da seguridade social, onde as consequências seriam o surgimento de novas empresas e juntamente com esse fato, novas vagas no mercado de trabalho brasileiro. “Um fator positivo nesse sentido seria o Brasil manter um teto para os custos do seguro social.” (MOREIRA, 2013, p. 01).

Com o intuito de estimular a competitividade dos setores econômicos que mais geram empregos no Brasil, a desoneração da folha de pagamentos, veio a partir de ideias com o mesmo pressuposto citado no estudo em evidência, alavancar o crescimento econômico das áreas as quais abrange e impulsionar o país a sair da crise. Para o advogado especialista em relações do trabalho e sócio na empresa Rocha, Calderon e Advogados Associados, Fabiano Zavanella, os empregados além de não terem seus direitos afetados com a implantação da desoneração, puderam e poderão usufruir do crescimento proporcionado pelo desenvolvimento das entidades. (BISPO, 2013, p. 01).

Após a implantação da Lei 13.161/2015, as empresas relacionadas no inciso IV do caput do art. 7º (grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0), passou a ser opcional o enquadramento da tributação da Desoneração da folha de pagamento, ou seja, o contribuinte poderá optar pela desoneração ou continuar a recolher a Contribuição Previdenciária Patronal. A opção para regime de tributação é anual e irretratável durante o ano calendário, e se firma mediante o pagamento da contribuição sobre a receita bruta de Janeiro de cada ano ou à competência subsequente.

§ 13. A opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para todo o ano calendário.

§ 16. Para as empresas relacionadas no inciso IV do **caput** do art. 7º, a opção dar-se-á por obra de construção civil e será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa à competência de cadastro no CEI ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada para a obra, e será irretratável até o seu encerramento. (BRASIL. Lei 13.161, de 31 de Agosto de 2015.)

No mesmo ensejo, a Lei nº. 12.995/2014 estabeleceu que as empresas prestadoras de serviço do ramo da construção civil enquadradas na nova sistemática que a desoneração instaurou, devem reter obrigatoriamente 3,5% de INSS do valor da nota fiscal de serviços prestados, sendo essa alíquota substitutiva aos 11% retidos anteriormente sobre o referido montante.

§ 6º No caso de contratação de empresas para a execução dos serviços referidos no caput, mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e para fins de elisão da responsabilidade solidária prevista no inciso VI do art. 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a empresa contratante deverá reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços. (BRASIL. Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014.)

2.5 CENÁRIO ECONÔMICO BRASILEIRO APÓS A IMPLANTAÇÃO DO PLANO BRASIL MAIOR

O Plano Brasil Maior é uma política industrial adotada pelo Governo Federal o qual as medidas funcionam como diretrizes para o desenvolvimento do segmento empresarial das empresas enquadradas no plano.

I) Objetivos e Diretrizes do Plano Brasil Maior
O PBM está organizado de acordo com cinco “Diretrizes Estruturantes” (DE’s).

- 1) Fortalecimento das cadeias produtivas com “enfrentamento” do processo de substituição da produção nacional em setores industriais intensamente atingidos pela concorrência das importações.
- 2) Ampliação e Criação de Novas Competências Tecnológicas.
- 3) Desenvolvimento das Cadeias de Suprimento em Energias.
- 4) Diversificação das Exportações e Internacionalização Corporativa.
- 5) Promoção de produtos manufaturados de tecnologias intermediárias com consolidação de competências na economia do conhecimento natural. (MATTOS, 2013, p.01)

A medida divide opiniões entre os envolvidos na mudança. Alguns dos empresários, autores, governantes e autores especialistas defendem a que a desoneração deve ser opcional aos gestores, uma vez que beneficia principalmente as organizações que demandam de muita mão de obra, acabando assim por prejudicar as empresas que tem sua demanda de empregados reduzida, ademais, existem grandes vantagens na redução dos custos com mão de obra no que diz respeito ao combate do trabalho informal, aquele sem os devidos registros, direitos e obrigações previstos pela Consolidação das Leis do Trabalho – CLT.

Conforme o Ministério da Fazenda, os benefícios representam mais do que a redução de encargos sociais, é uma forma de desenvolvimento econômico do Brasil.

Em primeiro lugar, amplia a competitividade da indústria nacional, por meio da redução dos custos laborais, e estimula as exportações, isentando-as da contribuição previdenciária.

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.

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. (BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2012).

Favorável à desoneração, o ex. presidente do Banco Central, Alexandre Tombini pontuou, em depoimento ao Senado, que a medida pode ser uma importante ferramenta para a ascensão do desenvolvimento econômico do Brasil:

[...]os países ricos sairão da crise atual, daqui há alguns anos, mais competitivos do que entraram, logo, o Brasil precisa aproveitar o momento para se tornar mais competitivo. Para isso, o ideal é reduzir os impostos de forma a favorecer a todos.

Para estar em linha com outros competidores, temos a necessidade de redução horizontal da carga tributária. (TOMBINI, 2012, p.01)

Para o especialista Kertzman, a desoneração estimula a geração de empregos formais por diminuir os encargos incidentes.

Outro argumento a favor da desoneração sobre a folha de pagamentos, este bastante razoável, é o de que o aumento de alíquota patronal das últimas décadas - que na origem da previdência era de apenas 3% (Lei Eloy Chaves de 1923) e passou para os atuais 20% - atingiu, prioritariamente, os setores econômicos que utilizam intensivamente de mão de obra, desestimulando a geração ou criação de empregos. (KERTZMAN, 2012, p. 170).

Para analisar se a desoneração da folha de pagamento foi de fato vantajosa para o segmento da construção civil, faz-se necessária uma comparação dos meios de apuração do lucro contábil aplicando as alíquotas de antes e depois da implantação do Plano Brasil Maior.

2.6 DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO – DRE

A Demonstração de Resultado do Exercício – DRE consiste em um instrumento contábil utilizado para apurar o lucro contábil das entidades. Além da lucratividade, a DRE fornece informações de resultado do período apurado, bem como auxilia no processo de gestão da empresa. A DRE discriminará:

1. A receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
2. A receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
3. As despesas com vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas e outras despesas operacionais;
4. O lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;
5. O resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para imposto;
6. As participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;

7. O lucro ou prejuízo líquido do exercício e seu montante por ação do capital social. (COELHO; LINS, 2010, p.105)

A DRE é uma ferramenta indispensável na gestão empresarial e juntamente com o Balanço Patrimonial e o Demonstrativo de Fluxo de Caixa, fornece aos administradores importantes elementos contábeis como receitas, despesas e posicionamento de caixa, que evidenciarão a posição financeira da empresa e auxiliarão nas tomadas de decisões.

A desoneração da folha de pagamento interfere diretamente nos fatos com pessoal, desse modo será apresentada uma análise do contexto através dos moldes da DRE.

3. METODOLOGIA

Para a realização dessa pesquisa foram utilizadas as técnicas de pesquisa: estudo de caso e pesquisa bibliográfica. O estudo de caso é uma ramificação da análise quantitativa, onde “os pesquisadores valem-se de amostras amplas e de informações numéricas” (MARCONI, LAKATOS, 2010, p.269), para designar resultados a partir do seu uso extensivo na pesquisa social (GOODE, 1969). Na obra “Métodos em pesquisa social” de William J. Goode e Paul K. Hatt, os autores definem o método do estudo de caso, onde consideram que:

“É um meio de organizar dados sociais preservando o caráter unitário do objeto social estudado”. (GOODE & HATT, 1969, p.422).

Na prática, o método organizou os dados apresentados, aplicando os conhecimentos contábeis em uma simulação que analisa a tributação mais viável no recolhimento da contribuição previdenciária de uma empresa do seguimento da construção civil.

A pesquisa bibliográfica baseia-se em fontes retiradas de obras de diversos autores sobre um determinado assunto. Para o desenvolvimento do artigo em sua maior

parte foi utilizado em leis e artigos, consultadas em fontes documentais que discorrem racionalmente sobre a pesquisa realizada. Segundo Lakatos:

A pesquisa bibliográfica permite compreender que, se de um lado a resolução de um problema pode ser obtida através dela, por outro, tanto a pesquisa de laboratório quanto a de campo (documentação direta) exigem, como premissa, o levantamento do estudo em questão que se propõe a analisar e solucionar. A pesquisa bibliográfica pode, portanto, ser considerada também como o primeiro passo de toda pesquisa científica. (LAKATOS, 1992, p.44)

Nesse sentido, a pesquisa bibliográfica projeta ao pesquisador um contexto teórico variado que amplia o conhecimento acerca do assunto e que para o estudo presente fundamenta legalmente a realização das verificações contábeis da circunstância em evidência.

A pesquisa apresentada, refere-se às análises dos dados comparados de uma empresa que atua no ramo de construção civil, anterior e posterior à desoneração, através de análise comparativa sobre faturamento da empresa e o valor da folha de pagamento. Essa mensuração foi feita através de dados fictícios.

4. DADOS E ANÁLISE DA PESQUISA

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa ALFA Ltda; é uma prestadora de serviços no ramo da construção civil, pertencente ao grupo 421 (construção de rodovias, ferrovias, de urbanização e de túneis e pontes) do respectivo CNAE 2.0 de empresas beneficiadas pela desoneração da folha de pagamento.

Diante de dados apresentados, no período de janeiro a março do ano de 2016, a média de faturamento mensal da empresa corresponde ao valor R\$ 5.000,00 (Cinco Mil Reais) e as despesas referentes a folha de pagamento correspondem em média ao montante de R\$ 2.000,00 (Dois Mil Reais).

4.2 ANÁLISE DE DADOS

Na comparação abaixo, são referenciados os recolhimentos da contribuição previdenciária de 20% incidente sobre a folha de pagamento R\$2.000,00 (Dois Mil Reais) citado e calculando sobre os mesmos valores, aplicando o processo de desoneração onde o imposto foi calculado sobre 4,5% da receita bruta da entidade R\$5.000,00 (Cinco Mil Reais).

Tabela 1: Cálculo GPS

Folha de Pagamento	R\$ 2.000,00
GPS:	
Patronal: 20%	R\$ 400,00
Terceiros: 5,8%	R\$ 116,00
Total GPS	R\$ 516,00

Fonte: (Elaborado pelo Autor)

Tabela 2: Cálculo Desoneração

DARF (Desoneração)	
Faturamento	R\$ 5.000,00
4,5%	R\$ 225,00

Fonte: (Elaborado pelo Autor)

Nas tabelas 3 e 4 são apresentadas uma comparação das Demonstrações Resultado do Exercício (DRE's) da empresa. Para a demonstração foram desconsideradas as apresentações obrigatórias em uma DRE, relacionadas às contas de Receita e Despesas e desprezados os demais lançamentos nas contas da DRE, esboçando apenas os efeitos da cobrança da contribuição previdenciária de 20% incidente sobre a folha de pagamento e com a desoneração da folha, o recolhimento sobre a receita bruta com alíquota de 4,5%.

Os dados apresentados na DRE 1 demonstram a majoração do imposto com alíquota de 4,5% sobre a receita bruta e qual o impacto financeiro causado na

empresa Alfa Ltda. Nesse contexto, os dados apresentados na DRE 2 correspondem aos impactos financeiros causados com o recolhimento da contribuição previdenciária com alíquota de 20% sobre a folha de pagamento. De modo geral, a contribuição previdenciária sobre a receita bruta obteve resultado líquido superior durante o período em estudo.

Tabela 3: DRE com Desoneração

Receita Bruta	R\$ 5.000,00
(-) Deduções e abatimentos	
(=) Receita Líquida	R\$ 5.000,00
(-) CPV ou CMV	
(=) Lucro Bruto	R\$ 5.000,00
(-) Despesas com Vendas	
(-) Despesas Administrativas	R\$ 2.341,00
* Folha de Pagamento	R\$ 2.000,00
* GPS	R\$ 116,00
* DARF (Desoneração)	R\$ 225,00
(-) Despesas Financeiras	
(=) Resultado Antes IRPJ CSLL	R\$ 2.659,00
(-) Provisões IRPJ E CSLL	
(=) Resultado Líquido	R\$ 2.659,00

Fonte: (Elaborado pelo Autor)

Tabela 4: DRE sem Desoneração

Receita Bruta	R\$ 5.000,00
(-) Deduções e abatimentos	
(=) Receita Líquida	R\$ 5.000,00
(-) CPV ou CMV	
(=) Lucro Bruto	R\$ 5.000,00
(-) Despesas com Vendas	
(-) Despesas Administrativas	R\$ 2.516,00
* Folha de Pagamento	R\$ 2.000,00
* GPS	R\$ 516,00
* DARF (Desoneração)	
(-) Despesas Financeiras	
(=) Resultado Antes IRPJ CSLL	R\$ 2.484,00
(-) Provisões IRPJ E CSLL	
(=) Resultado Líquido	R\$ 2.484,00

Fonte: (Elaborado pelo Autor)

Supondo que, no período de janeiro a março de 2016, o valor das despesas referentes a folha de pagamento correspondesse a R\$3.000,00 (Três Mil Reais), sendo mantida a média de faturamento mensal da empresa no montante de R\$5.000,00 (Cinco Mil Reais), a provisão dos impostos seria representada pelo seguintes valores:

Tabela 5: Cálculo GPS

Folha de Pagamento	R\$ 3.000,00
GPS:	
Patronal: 20%	R\$ 600,00
Terceiros: 5,8%	R\$ 174,00
Total GPS	R\$ 774,00

Fonte: (Elaborado pelo Autor)

Tabela 6: Cálculo Desoneração

DARF (Desoneração)	
Faturamento	R\$ 5.000,00
4,5%	R\$ 225,00

Fonte: (Elaborado pelo Autor)

Dessa forma, ainda desconsiderando as contas de Receita Bruta, Despesas com Folha de Pagamento, Despesa com GPS, DARF (Desoneração), desprezando os demais lançamentos nas contas da DRE, a empresa “Alfa Ltda.” iria obter resultado líquido inferior durante o período em estudo, conforme exemplo:

Tabela 7: DRE sem Desoneração

Receita Bruta	R\$ 5.000,00
(-) Deduções e abatimentos	
(=) Receita Líquida	R\$ 5.000,00
(-) CPV ou CMV	
(=) Lucro Bruto	R\$ 5.000,00
(-) Despesas com Vendas	
(-) Despesas Administrativas	R\$ 3.774,00
* Folha de Pagamento	R\$ 3.000,00
* GPS	R\$ 774,00
* DARF (Desoneração)	
(-) Despesas Financeiras	
(=) Resultado Antes IRPJ CSLL	R\$ 1.226,00
(-) Provisões IRPJ E CSLL	
(=) Resultado Líquido	R\$ 1.226,00

Fonte: (Elaborado pelo Autor)

Tabela 8: DRE com Desoneração

Receita Bruta	R\$ 5.000,00
(-) Deduções e abatimentos	
(=) Receita Líquida	R\$ 5.000,00
(-) CPV ou CMV	
(=) Lucro Bruto	R\$ 5.000,00
(-) Despesas com Vendas	
(-) Despesas Administrativas	R\$ 3.399,00
* Folha de Pagamento	R\$ 3.000,00
* GPS	R\$ 174,00
* DARF (Desoneração)	R\$ 225,00
(-) Despesas Financeiras	
(=) Resultado Antes IRPJ CSLL	R\$ 1.601,00
(-) Provisões IRPJ E CSLL	
(=) Resultado Líquido	R\$ 1.601,00

Fonte: (Elaborado pelo Autor)

De acordo com dos dados analisados, a empresa “Alfa Ltda.” foi realmente beneficiada com a Lei 12.546 de 2011, uma vez que, ao ser desonerar a folha de pagamento obteve resultado líquido superior durante todo o período, em detrimento da diferença entre as duas formas de tributação.

Diante da Lei 13.161 de 2015, o Governo concede às empresas beneficiadas o direito de escolha entre as duas formas de contribuição previdenciária, ou seja, contribuição de 20% sobre folha de pagamento ou contribuição de 4,5% sobre a receita bruta. A análise apresentada evidencia a necessidade de verificação prática sobre qual a melhor tributação a ser aplicada no setor da construção civil.

Perante os dados apresentados, foram feitas análises das projeções futuras de receitas, custos, gastos com mão de obra e impostos, onde valendo-se do cálculo de qual o percentual da receita bruta que corresponde a folha de pagamento, verifica-se que caso o valor gasto com folha de pagamento seja superior a 40% do total do faturamento, a desoneração não é benéfica economicamente para a entidade.

Em síntese, se a folha de pagamento da empresa corresponder a um valor alto o regime tributário que recolhe a CPP sobre 20% da receita bruta é o mais viável, uma vez que quanto menor o valor gasto em folha, maior a receita líquida e conseqüentemente a desoneração da folha de pagamento é o regime tributário mais viável no recolhimento do imposto previdenciário.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES

Com o intuito de conceituar e fundamentar as alterações tributárias impostas pela Lei nº. 12.546/2011, a pesquisa em evidência analisou a viabilidade da desoneração da folha de pagamento, tomando por base a análise de uma DRE da empresa fictícia “Alfa Ltda.”, sendo essa atuante no ramo da construção civil. A partir dos dados apresentados, a pesquisa relatou as alterações tributárias mediante a implantação da desoneração da folha de pagamento e quais os impactos causados no lucro contábil da empresa em estudo.

Analisados e contextualizado a transmutação da tributação previdenciária e do modo de recolhimento da Contribuição Previdenciária Patronal - CPP pela Contribuição

Previdenciária Receita Bruta - CPRB, o pagamento do imposto que antes era feito guia via GPS agora é feito via DARF.

A tributação previdenciária mais favorável para as empresas do seguimento da construção civil dependerá diretamente da análise dos cálculos da DRE, observando os benefícios econômicos que cada recolhimento resultará. Para essa verificação as empresas precisam calcular a razão correspondente ao valor da folha de pagamento sobre o valor da receita bruta, esse resultado é o parâmetro chave para tomada de decisão dessas empresas. Caso o valor da folha de pagamento corresponda a um valor superior a 40% do faturamento bruto mensal, a forma de tributação mais favorável será a contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) e caso o montante da folha seja inferior a 40% do faturamento mensal, a forma de tributação que apresenta maior viabilidade econômica é a contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento.

A folha de pagamento e a receita bruta de uma empresa são variáveis, esses itens sofrem impactos diante dos fatos contábeis que ocorrem dentro das instituições, com isso, o embasamento para tomada de decisões e a apuração da melhor forma de recolhimento da contribuição previdenciária, estão vinculados à elaboração e análises do planejamento tributário e das projeções futuras dos orçamentos da empresa. Nesse contexto, os orçamentos englobarão os dados provenientes de movimentações passadas, lançamentos futuros, planejamento tributário, expectativa de receitas no ano, projeção de custos administrativos e com mão de obra, com o intuito de contemplar os impostos e contribuições inerentes a todo o processo de gestão previdenciária das empresas do ramo de construção.

Perfazendo este estudo da lei 12.546/11, configura-se que a desoneração da folha de pagamento é uma medida benéfica somente para algumas empresas. As análises do planejamento e a projeção de receitas e custos para ano calendário seguinte, deverão ser minuciosas e oneradas pela nova tributação para verificação do aumento das despesas administrativas e que conseqüentemente afetam no Lucro

Contábil, sendo assim, o contribuinte poderá optar pela tributação que melhor se adequa às suas necessidades.

REFERÊNCIAS

AMORIM, Lucas. **Construção civil vive crise sem precedentes no Brasil**. 2015.

Disponível em:

<<http://exame2.com.br/mobile/revista-exame/edicoes/109202/noticias/a-crise-e-a-crise-da-construcao>> - Acesso em: 12/09/2016.

BISPO, Nataly. **O que é a desoneração da folha de pagamento**. 2013.

Disponível em:

<<http://www.catho.com.br/carreira-sucesso/noticias/o-que-e-desoneracao-da-folha-de-pagamento>> - Acesso em: 09/09/2016

BRASIL. **Decreto Lei nº. 3.048/1999**.

Disponível em:

<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/folhadepg.htm>> - Acesso em: 05/09/2016

BRASIL. **Lei nº. 1.171, de 22 de junho de 1994**.

Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> - Acesso em: 23/08/2016

BRASIL. **Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976**.

Disponível

em:

<www.portaldecontabilidade.com.br/guia/demonstracaoderesultado.htm> - Acesso em 12/09/2016.

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira. LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da Contabilidade**. 10^a ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CRUZ, José. **Desoneração da folha de pagamento é sancionada**. 2014.

Disponível em:

<http://www.diariodocomercio.com.br/noticia.php?tit=desoneracao_da_folha_de_pagamento&id=436> - Acesso em: 09/09/2016

GOODE, William J.; HATT, Paul K. Métodos em Pesquisa Social. 3^aed. São Paulo: Cia Editora Nacional, 1969.

KERTZMAN, Ivan. **A Desoneração da Folha de Pagamento**. 1^aed. São Paulo: LTr, 2012.

LAKATOS, Maria Eva. MARCONI, Maria de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**. 4ªed. São Paulo: Atlas, 1992.

LIMA, Daniel. **Receita investiga sonegação em desoneração da folha de pagamento**. 2016.

Disponível em:

<<http://www.tributacaonaconstrucao.com.br/index.php/noticias/outros-temas/321-receita-investiga-sonegacao-em-desoneracao-da-folha-de-pagamento.html>

<http://blogdaengenharia.com/a-construcao-civil-no-brasil/>> - Acesso em: 05/09/2016

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. 7ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATOS, Fernando. **Especialista alerta para as vantagens e desvantagens do Plano Brasil Maior**. 2012.

Disponível em:

<<http://www.fieb.org.br/Noticia/1199/Especialista-alerta-para-as-vantagens-e-desvantagens-do-Plano-Brasil-Maior.aspx>> - Acesso em: 29/08/2016.

(MENDES. PELLEGRINI. Marcos. Josué. O que é a desoneração da folha de pagamento e quais são seus possíveis efeitos. 11/08/2014. p. 01)

(Portal Valor Econômico. Desoneração da folha não deu resultado esperado, diz Levy. 27/02/2015. p. 01).

NASSIF, Luís. **O desafio de integrar políticas no Plano Brasil Maior**. 2015.

Disponível em:

<<http://jornalggn.com.br/noticia/o-desafio-de-integrar-politicas-no-plano-brasil-maior>> - Acesso em: 28/08/2016.

VERONESI, Luiza Belloni. **Brasil tem a maior carga tributária trabalhista entre 25 países; veja a lista**. 2013.

Disponível em:

<<http://www.infomoney.com.br/carreira/salarios/noticia/2687017/brasil-tem-maior-carga-tributaria-trabalhista-entre-paises-veja-lista>> - Acesso em: 08/09/2016