

SUBSTITUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL PELA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA: ANÁLISE NO SETOR DA CONSTRUÇÃO CIVIL

*Mário César Sousa de Oliveira¹
Hugo Azevedo Rangel de Moraes²
Moises Osório de Souza Neto³
Rosimeire Rodrigues⁴*

RESUMO: A influência do tributo, na rentabilidade das empresas, é algo axiomático no Brasil. Empresas buscam das formas variadas, conceberem uma elisão fiscal objetivando manterem-se atuantes no mercado. Para estimular a contratação de pessoal e aumentar a competitividade de determinados setores, o governo promoveu a desoneração da folha de pagamento a fim de reduzir a carga tributária com a previdência social e impulsionar a economia. O objetivo do trabalho é analisar qual método é o menos oneroso para o recolhimento do INSS patronal, em um período de dois anos, antes e depois da opção da desoneração sobre a folha. A pesquisa caracterizou-se por ser de caráter descritivo e qualitativa, cujos procedimentos fundamentaram-se em documentos e no estudo de caso em duas empresas do ramo da construção civil da cidade de Mossoró/RN. Os dados foram coletados por meio dos registros contábeis e administrativos. Diante do resultado obtido com a pesquisa, percebe-se que para as empresas estudadas uma obteve vantagens com a desoneração e conseqüentemente reduziu seus custos e a outra teve prejuízo por não optar pela desoneração. No azo, a pesquisa evidencia que a desoneração dos encargos previdenciários, tanto pode ser um benefício quanto uma desvantagem dependendo dos salários dos funcionários e do faturamento auferido pela empresa. No contexto é preciso que cada empresa, de forma preventiva e acurada, um planejamento tributário, tendo como fator precípua, para saber qual a melhor maneira de recolher o INSS, minimizando os impactos tributários elevando à competitividade e lucratividade das empresas.

Palavras-chave: Tributos. Incentivo fiscal. Custo benefício.

¹Graduado em Contabilidade (UERN); Mestre em Gestão Pública (UFPE); Professor Assistente da Unifesspa-Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará. Pará. Brasil. E-mail: mcesar@unifesspa.edu.br

²Mestre em Administração, UFRN; Professor Assistente da Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará. Pará. Brasil. E-mail: hugorangel@unifesspa.edu.br

³Mestre em Administração, UnP; Professor da UFERSA. Universidade Federal Rural do Semiárido. Rio Grande do Norte. Brasil. E-mail: moises@ufersa.edu.br

⁴Graduada em Contabilidade pela UFERSA. Universidade Federal Rural do Semiárido. Rio Grande do Norte. Brasil. E-mail: rosimeirerods@yahoo.com.br

PENSION REPLACEMENT BY CONTRIBUTION ON GROSS REVENUE: ANALYSIS IN THE CIVIL CONSTRUCTION SECTOR

ABSTRACT: The influence of taxation on the profitability of companies is somewhat axiomatic in Brazil. Companies seek various forms, conceive a tax avoidance in order to remain active in the market. In order to stimulate the hiring of personnel and increase the competitiveness of certain sectors, the government has promoted the payroll exemption in order to reduce the tax burden with social security and boost the economy. The objective of this study is to analyze which method is the least onerous for the collection of the INSS employer, in a period of two years, before and after the option of exemption on the sheet. The research was characterized by a descriptive and qualitative character, whose procedures were based on documents and the case study of two civil construction companies in the city of Mossoró / RN. Data were collected through accounting and administrative records. Considering the result obtained with the research, it is noticed that for the companies studied one obtained advantages with the relief and consequently reduced its costs and the other one was hurt by not opting for the exemption. As a result, the research shows that the relief from social security charges can be both a benefit and a disadvantage depending on the salaries of employees and the income earned by the company. In the context, it is necessary that each company, in a preventive and accurate way, a tax planning, having as main factor, to know how best to collect the INSS, minimizing the tax impacts raising to the competitiveness and profitability of the companies.

Keywords: Taxes. Fiscal incentive. Benefit Costs

1 INTRODUÇÃO

A mídia com frequência faz comparações referentes a alta carga tributária brasileira e segundo a Receita Federal, em 2013 foi de 32,67% do Produto Interno Bruto (PIB), em 2014 chegou a 32,42% e em 2015 subiu para 32,66% do PIB. O PIB, que leva em conta toda a riqueza produzida no país, é o índice que mensura a receita total arrecadada no território nacional durante o ano-calendário.

Visando estimular a formalização do mercado de trabalho, atrair novos investimentos e estimular a inovação tecnológica; o Governo Federal lançou em agosto de 2011, o Plano Brasil Maior (PBM), cujo lema é *“Inovar para competir, competir para crescer”* (BRASIL, 2011). Onde uma das principais medidas é a desoneração da folha de pagamento. Um incentivo fiscal que pretende diminuir a carga tributária, estimular a contratação de pessoal e aumentar a competitividade de determinados setores empresariais.

E para que a folha fosse desonerada, algo teria que ser onerado. Então foi criado a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB); com a aplicação de alíquotas que variam de 1,5% a 4,5%, dependendo do tipo de atividade econômica exercida pela empresa, incidentes sobre a Receita Bruta mensal.

Para o segmento da construção civil, começou a vigorar a partir de 01 de abril de 2013, tendo vigência até 31 de dezembro de 2014. A Lei 13.403 (BRASIL, 2014) tornou permanente a desoneração da folha. A Contribuição Previdenciária sobre a Folha de Salários (CPFS) foi substituída pela contribuição de 2% sobre a receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos previstos nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546 (BRASIL, 2011).

E a partir de 1º de dezembro de 2015, a alíquota foi elevada de 2% para 4,5%. Não sendo mais obrigatório e sim facultativa a adesão. O contribuinte pode escolher qual forma de tributar a folha é a menos onerosa, pela forma tradicional (contribuição sobre a folha de salários) ou pela forma desonerada (contribuição sobre a receita bruta). A adesão é irretratável para todo o ano-calendário.

Conforme contextualizada Schmidt (2013) a adesão à legislação apresenta resultados divergentes, em que as particularidades das empresas são os fatores determinantes entre os ganhos ou perdas com a desoneração. Ao instituir a desoneração de forma impositiva, o governo desconsiderou as particularidades de cada empresa.

Desta forma, ao atender a legislação e realizar a desoneração da folha de pagamento, a empresa pode sofrer impactos que influenciem em seus resultados, a partir de uma possível oneração nos encargos sociais e custos com mão-de-obra, e consequente impactos nos custos totais dos produtos. Ante o cenário contextualizado em linhas pretéritas, a presente pesquisa traz à baila a seguinte indagação norteadora da pesquisa: Qual o impacto tributário proporcionado pela lei de desoneração e quais seus reflexos nos encargos sociais (INSS)?

Assim, o objetivo do trabalho é analisar qual método é o menos oneroso para o recolhimento do INSS patronal, em um período de dois anos, antes e depois da opção da desoneração em duas empresas do ramo da construção civil. Já que a folha de salários responde por uma boa parte dos custos das empresas.

Para o alcance do objetivo geral, faz-se necessário analisar as vantagens e desvantagens da desoneração no cálculo do INSS Patronal e se isso vai representar diminuição na arrecadação do tributo.

A construção civil é um dos setores que mais emprega no Brasil e absorve um elevado número de pessoas com pouca ou nenhuma formação. Dada a sua capacidade de absorção tem a possibilidade de elevar a taxa de crescimento de emprego e renda em curto prazo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário é um estudo que tem como objetivo reduzir a carga fiscal da empresa, de forma lícita, visando diminuir o pagamento de tributos. Garantindo assim, maior competitividade e conseqüentemente, sua sobrevivência. Exige conhecimento técnico e bom senso do planejador.

Conforme Lima e Alencar (2014):

A carga tributária é um indicador que expressa a relação entre o volume de recursos que o Estado extrai da sociedade sob a forma de impostos, taxas e contribuições, para financiar as atividades que se encontram sob sua responsabilidade, e o Produto Interno Bruto (PIB).

Procurar formas lícitas para reduzir o pagamento de tributos e ao mesmo tempo estar atento às mudanças da legislação é uma necessidade imprescindível para maximização dos lucros das empresas, para manutenção dos negócios e melhorar os níveis de emprego (MAGGI, 2009, p. 56).

Portanto, planejamento tributário é uma ferramenta que serve para avaliar, não cometendo nenhum tipo de evasão fiscal, a melhor forma de diminuir os custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos sem comprometer o resultado da arrecadação e de forma legal.

2.2 FOLHA DE PAGAMENTO

A folha de pagamento é um documento trabalhista de emissão obrigatória que está prevista na Lei 8.212 (BRASIL, 1991), da Consolidação da Legislação Previdenciária (CLP) e foi instituída pela Lei 5.452 (BRASIL, 1943) da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

Considera-se empregado, art. 3º da Lei 5.452 (BRASIL, 1943) “toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.” De acordo com o art. 2º da CLT (BRASIL, 1943), “considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal do serviço.”

Independentemente de sua forma de elaboração, a folha de pagamento deve ser preparada por todas as pessoas jurídicas e equiparada que possuem funcionários, para efeito de fiscalização trabalhista e previdenciária. Onde são informados todas as remunerações e descontos dos empregados.

A alta carga tributária sobre a folha de pagamento exerce um custo elevado no orçamento das empresas. Do ponto de vista contábil, desempenha um papel importante, porque nela constam os gastos efetuados pela entidade referentes aos salários e encargos sociais, afetando consideravelmente o lucro da empresa.

2.3 INSS PATRONAL

Contribuição Previdenciária é a denominação dada ao pagamento efetuado pelos empregados e empregadores para a Previdência Social. O Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) é um órgão do Ministério da Previdência Social, ligado diretamente ao Governo, que recebe e administra as contribuições direcionadas à manutenção do Regime Geral da Previdência Social (RGPS).

Conforme o art. 201 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) “a Previdência Social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial.” A grande parte das contribuições ao INSS é efetivada pelo desconto na folha de pagamento dos empregados.

A contribuição do empregado, filiado ao RGPS, é de 8%, 9% e 11%, de acordo com o salário de contribuição determinado pela Previdência Social. É um imposto comum a todos os trabalhadores que tem carteira assinada, incide sobre as remunerações pagas e o valor é descontado todos os meses na folha de pagamento do funcionário.

Já a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) é o tributo devido pela empresa ao INSS que incide sobre o total das remunerações pagas aos empregados, regulamentado através do art. 22, I e II, da Lei 8.212 (BRASIL, 1991). Corresponde a alíquota de 20% da folha de pagamento, que é sempre invariável, independentemente do setor da economia em que está inserido. Sendo acrescido dos valores do Seguro Acidente do Trabalho (RAT Ajustado) e Terceiros (outras entidades).

2.4 CONTRIBUIÇÕES SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO

É inegável que as contribuições sociais têm um peso significativo no total da folha de pagamento gerando um custo agregado na mão de obra. Proporcionando, em muitos casos, desempregos, um alto índice de trabalhos informais, como também um maior número de empresas inadimplentes com a Previdência Social.

Um dos custos que acaba por onerar a atividade empresarial e, conseqüentemente, o preço final de todos os produtos, está relacionado à folha de pagamento e seus encargos. Os encargos trabalhistas incidentes sobre a folha de pagamento dos trabalhadores brasileiros e representam, aproximadamente, um terço do custo de mão de obra nas indústrias nacionais (BORTOTTO, 2011).

Para Leone (2000, p. 54), custo é “o consumo de um fator de produção, medido em termos monetários para obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda”. Os custos diretos são aqueles que podem ser atribuídos (ou identificados) diretamente a um produto, linha de produto, centro de custo ou departamento.

O imposto referente aos Riscos de Acidentes de Trabalho (RAT) deve ser recolhido mensalmente pela empresa. O RAT tem as alíquotas de 1%, 2% e 3%, conforme o grau de risco da atividade econômica desenvolvida pela empresa e incide sobre a remuneração de cada empregado.

A alíquota RAT, desde 2010, é ajustada pelo Fator Acidentário de Prevenção (FAP). O FAP indica a incidência da acidentalidade em cada empresa, levando em consideração os últimos dois anos e as alíquotas variam de 0,5% a 2,0%.

O RAT ajustado equivale a alíquota que as empresas terão de recolher, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, para custear as Aposentadorias Especiais e aquelas concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho. O cálculo do RAT Ajustado é feito mediante aplicação da fórmula: $RAT\ Ajustado = RAT \times FAP$.

O recolhimento destinado para outras entidades (terceiros) será fixado de acordo com o enquadramento do Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS), que deverá ser realizado pela empresa de acordo com sua atividade.

A alíquota pode chegar a 5,8% (cinco inteiros e oito décimo por cento) sobre a folha, que é destinada ao sistema S (SENAI, SENAC, SESI etc.), onde compete ao INSS arrecadar e repassar.

O Fundo de Garantia sobre o Tempo de Serviço (FGTS) consiste na aplicação da alíquota correspondente a 8% incidente sobre a remuneração paga ou devida no mês anterior, incluídas as parcelas relativas ao salário, a gratificação natalina e o valor da compensação pecuniária a ser paga no âmbito do Programa de Proteção ao Emprego (PPE).

Nos contratos de trabalhador aprendiz a alíquota é reduzida a 2%. É uma obrigação que o empregador deverá depositar, em uma conta vinculada no FGTS do empregado, até o dia 7 (sete) de cada mês e, ao contrário do recolhimento do INSS, não é um desconto do empregado e está prevista na Lei 8.036 (BRASIL, 1990).

Com base em informações extraídas do Anexo Único – Tabelas de Códigos de FPAS do Ministério da Fazenda (BRASIL, 2005), os principais encargos sociais incidentes sobre salários são as seguintes (em porcentagem), em média mensal:

Quadro 1 - Encargos sociais incidentes sobre a folha de pagamento

Encargos sobre a folha de pagamentos	Fator
Contribuição Previdenciária Patronal	20%
SESI, SESC ou SEST	1,5%
SENAI, SENAC ou SENAT	1,0%
INCRA	0,2%
SEBRAE	0,6%
Salário-educação	2,5%
RAT	1% a 3%
FAP	0,5 a 2,0%
FGTS	8%

Fonte: Adaptado de BRASIL, 2017

A composição deste quadro de contribuições varia de acordo com o Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) de cada empresa.

A nova contribuição sobre a receita bruta não substitui os demais encargos devidos sobre a folha, somente os 20% equivalentes a contribuição patronal. As demais contribuições como FGTS, seguro acidente, INSS dos empregados, outras entidades e etc., continuam do mesmo modo de antes da Lei 12.546 (BRASIL, 2011).

2.5 DESONERAÇÃO DA FOLHA

A desoneração da folha é um incentivo fiscal que visa diminuir a carga tributária para que as empresa possam contratar mais funcionários e estimular o crescimento da economia no país. É uma reivindicação antiga associada à diminuição de custos de contratação.

Teve início com a publicação da Medida Provisória (MP) 540 (BRASIL, 2011), convertida na lei 12.546 (BRASIL, 2011); e ampliada por alterações posteriores a Lei 12.715 (BRASIL, 2012), Lei 12.794 (BRASIL, 2013), Lei 12.844 (BRASIL, 2013) e recentemente alterada pela Lei 13.161 (BRASIL, 2015) que dispõe sobre a substituição da CPP pela CPRB; isto é, o fato gerador, é deslocado, saindo da folha de pagamento e passando a incidir sobre o faturamento.

O art. 7º da Lei 12.546 (BRASIL, 2011) exclui a CPP de 20% sobre a folha de pagamento da empresa, pelas alíquotas de 1% e 2%, a depender da atividade, sobre a receita bruta, cujo setor da economia foi desonerado. Atualmente esses percentuais aumentaram para 2,5% e 4,5%, com redação alterada pela Lei 13.161 (BRASIL, 2015).

Para evitar prejuízos à Previdência Social, o art. 9º, IV, da Lei 12.546 (BRASIL, 2011) dispõe que a “União compensará o Fundo do Regime Geral de Previdência Social no valor correspondente à estimativa da renúncia previdenciária decorrente da desoneração, de forma a não afetar a apuração do resultado financeiro do RGPS.”

As micro e pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional é um modelo de substituição da contribuição patronal sobre a folha de pagamento por uma contribuição simplificada, pois em regra, não estão sujeitas ao recolhimento da Contribuição Previdenciária Patronal. No entanto, a micro e pequena empresa do

setor de construção civil, enquadrada no Anexo IV do Simples (LC 123 – BRASIL 2003) são exceção à regra e podem se sujeitar ao regime da desoneração.

A CPRB gerou um acréscimo nos custos tributários das empresas com a eliminação da CPP. A opção será um benefício quando o valor da base de cálculo dos 20% sobre a folha de pagamento corresponder, no mínimo, a 22,5% do faturamento do mês.

2.6 BASE DE CÁLCULO DA RECEITA BRUTA

Com a publicação da Lei 12.546 (BRASIL, 2011) o cálculo da contribuição previdenciária passou a ser sobre a receita bruta para as empresas enquadradas nos CNAEs abrangidos pela referida lei. O item 8 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 30), destaca que a receita bruta é composta “somente pelos ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades”.

E o art. 9º para fins do disposto nos art. 7º e 8º da Lei 12.546 (BRASIL, 2011), determina:

- I – 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;
- II – exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta:
 - de exportações;
 - a) decorrentes de transporte internacional de carga;
 - b) reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;
- III – a data do recolhimento das contribuições obedecerá ao disposto na alínea “b” do inciso I do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991.

A receita bruta que constitui a base de cálculo da contribuição compreende o faturamento da empresa, diminuindo os descontos referentes às vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos sobre as vendas.

As contribuições sobre a receita bruta deverão ser apuradas e pagas de forma centralizada pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica (art. 4º e § 1º do art. 5º do Decreto 7.828 – BRASIL 2012) que deverá ser recolhido por meio de DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais).

3 METODOLOGIA

O processo metodológico tem o condão de sistematizar e padronizar o estudo científico, proporcionando uma melhor compreensão a partir de uma compreensão dos métodos aplicados. Conforme Marconi e Lakatos (2003, p. 75):

O conhecimento vulgar ou popular, às vezes denominado senso comum, não se distingue do conhecimento científico nem pela veracidade nem pela natureza do objeto conhecido: o que os diferencia é a forma, o modo ou o método e os instrumentos do "conhecer".

A metodologia desse trabalho, quanto aos objetivos, caracteriza-se como descritiva. Pois tem como objetivo descrever, analisar, interpretar e classificar as características de determinada população, sem a interferência do pesquisador.

Para Marconi e Lakatos (2003, p. 187) a pesquisa descritiva tem a seguinte função: “consistem em investigações de pesquisa empírica cuja principal finalidade é o delineamento ou análise das características de fatos ou fenômenos, a avaliação de programas, ou o isolamento de variáveis principais ou chave”.

E de acordo Raupp e Beuren (2004, p XX) “descreve aspectos ou comportamentos de determinada população analisada”. Quanto à abordagem do problema o estudo é de natureza qualitativa, rico em dados descritivos.

Assim como Raupp e Beuren (2006, p. 96) lembram “que apesar da Contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social, e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa”.

A principal diferença entre uma abordagem qualitativa da quantitativa, conforme Richardson (1999 *apud* BEUREN, 2006, p. 92) “reside no fato de a abordagem qualitativa não empregar um instrumento estatístico como base no processo de análise do problema. Na abordagem qualitativa, não se pretende numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas”.

Quanto aos procedimentos, foi utilizada a pesquisa bibliográfica sobre o tema com base em livros, revistas, internet, dissertações, artigos, legislações e outras formas de informações para melhor compreensão dos aspectos relacionados ao tema estudado.

Pois conforme Pinheiro (2010, p. 22) a pesquisa bibliográfica é “a citação das principais conclusões a que autores chegaram. Permite salientar a contribuição da pesquisa realizada, demonstrar ou reafirmar comportamentos e atitudes”.

O desenvolvimento desse trabalho deu-se sob a forma de um estudo de caso, onde será analisado os impactos causados na empresa com a desoneração da folha e se a mesma teve benefícios com esse incentivo fiscal do governo. Os dados reais serão levantados por meio da contabilidade, como folha de pagamento, faturamento e contribuição previdenciária.

De acordo com Gil (1991, p. 58-59):

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos considerados. A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias. Por sua flexibilidade, é recomendável nas fases iniciais de uma investigação sobre temas complexos, para a construção de hipóteses ou reformulações do problema.

A coleta de dados foi feita através de documentos que, segundo Gil (2009, p. 147) “para fins da pesquisa científica são considerados documentos não só apenas os escritos utilizados para esclarecer determinada coisa, mas qualquer objeto que possa contribuir para a investigação de determinado fato ou fenômeno”.

Faz-se necessário efetuar delimitações ao tema estudado, para que o assunto não seja abordado de forma genérica e para se chegar a uma compreensão mais completa sobre o assunto. Utilizou-se dados reais e objetivos de duas empresas do ramo da construção civil. As informações obtidos para análise serão referentes ao ano-calendário 2015 e 2016 sendo: folha de pagamento mensal, faturamento mensal e Contribuição Previdenciária.

Foi elaborado quadros informando os totais das folhas de pagamentos e das receitas. Onde foi feita uma comparação entre os dados e os resultados por ano, fazendo uma confrontação entre a folha desonerada e a contribuição patronal normal. Mostrando qual o valor recolhido segundo as legislações mencionadas e dando ênfase nas variações ocorridas no cálculo da contribuição previdenciária.

O estudo de caso foi realizado em duas empresas do ramo da construção civil localizadas na cidade de Mossoró/RN. A primeira entidade será denominada “ABC Construções e Empreendimentos Ltda. EPP”, para preservar a identidade da

empresa. Tem como objeto social a construção de edifícios, subsetor edificações, com sede em Mossoró/RN. Está no mercado desde 2011, possui uma média de 15 funcionários e constrói principalmente casas populares. Atualmente é optante pelo Simples, que é um regime unificado de tributação.

Normalmente as empresas optantes do Simples já têm desoneração total da contribuição patronal sobre a folha de salários, mas existem exceções, como é o caso das empresas enquadradas no Anexo IV. Ou seja, não estão dispensadas do recolhimento do INSS patronal de 20% e RAT (1% a 3% conforme CNAE fiscal).

Já a empresa “Construtora do Brasil” é optante do Lucro Presumido. Está no mercado desde 2003, com sede e duas filiais. Presta serviço principalmente para a Petrobras e atua no ramo da construção civil, com a matriz localizada em Mossoró/RN, da qual serão analisados os dados. Está no mercado desde 2003 e possui uma média de 16 funcionários na matriz.

Para as empresas foi selecionado um período de 24 meses. Antes e após a aplicabilidade da regulamentação da desoneração. Dessa maneira haverá uma comparação entre os dados e os resultados, em que será mensurado os impactos sobre o total de custos e o lucro. As referidas empresas foram selecionadas pela acessibilidade das informações.

A alíquota base para o cálculo da CPRB é de 2% sobre o valor da receita bruta, até 30 de novembro de 2015. E a partir de 01 de dezembro de 2015, essa alíquota subiu para 4,5% sobre a receita bruta.

Costa *et al.* (2015), realizaram um estudo em Salvador/BA sobre a empregabilidade e concluíram que “a desoneração da folha de pagamento é uma medida benéfica somente para algumas empresas. Enquanto está vai alavancar o desenvolvimento de algumas, outras sairão oneradas com tal medida.”

Já Bertini e Wünsch (2014) fizeram uma análise em algumas empresas calçadistas do Vale do Paranhana e concluíram que a “desoneração da folha de pagamento gerou um impacto financeiro e contábil positivo para as empresas analisadas.”

Para Nascimento e Juvella (2014) “ficou evidenciado que a desoneração da folha foi favorável para a empresa fonte de estudo, onde se percebe a redução do imposto pago, ocasionando uma grande vantagem para as empresas de construção civil.”

4 RESULTADOS

Na Tabela 01, visualizam-se as informações ao longo do ano, referentes aos gastos com salários e os encargos incidentes sobre a folha, excluindo-se os valores do FGTS, uma vez que não corresponde ao objeto da desoneração. Desconsiderando o faturamento e calculando os encargos patronais com INSS sobre a folha de pagamento a uma alíquota de 20%.

Em 2015, a folha de pagamento da empresa ABC Construções foi de R\$ 85.131,83, considerando a remuneração total dos empregados. Usando a aplicação antiga do cálculo a empresa pagaria R\$ 17.026,23 de CPP e o total da folha seria de R\$ 31.678,16, sem o cálculo da desoneração, conforme demonstrado abaixo:

Tabela 1 – Cálculo da Folha sem a desoneração da empresa 1

2015	Base de cálculo em R\$	Percentual Aplicado %	Valor a Recolher em R\$
Cálculo CPP (folha de pagamento)	85.131,83	20%	17.026,23
Empregados			7.160,70
RAT Ajustado	85.131,83	3%	2.553,75
Terceiros	85.131,83	5,8%	4.937,48
Total			31.678,16

Fonte: Dados da pesquisa 2016

Já na Tabela 2 são apresentados as mesmas informações com despesas de salário e de faturamento, porém, considerando a desoneração e calculando-se a CPRB a uma alíquota de 2% até 30/05/2015 e de 4,5% a partir de 01/12/2015. Foi escolhido o ano de 2015 para a demonstração do cálculo antes e depois da obrigatoriedade da desoneração da folha de pagamento.

O faturamento da empresa no período foi de R\$ 150.600,00 e o recolhimento da CPRB de R\$ 4.427,25. Somando-se os valores dos Empregados, o RAT, Terceiros e a CPRB o total da contribuição previdenciária foi de R\$ 19.079,18; já que a empresa recolheu os encargos sociais do período pelo cálculo da desoneração.

A Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta substitui apenas a Contribuição Previdenciária Patronal, não alterando a forma de recolhimento dos empregados, RAT e Terceiros. Considerando o valor da CPP de R\$ 17.026,23 e o valor da CPRB de R\$ 4.427,25 a empresa obteve uma economia R\$ 12.598,98, o equivalente a de 8,36% da receita da empresa.

Tabela 2 – Cálculo da Folha com a desoneração da empresa 1

2015	Base de cálculo em R\$	Percentual Aplicado %	Valor a Recolher em R\$
Cálculo CPRB (faturamento)	150.600,00	2%	3.012,00
Cálculo CPRB (faturamento)	31.450,00	4,5%	1.415,25
Empregados			7.160,70
RAT Ajustado	85.131,83	3%	2.553,75
Terceiros	85.131,83	5,8%	4.937,48
Total			19.079,18

Fonte: Dados da pesquisa 2016

Em 2016, a empresa continuou optando pela desoneração e o total da folha de pagamento foi de R\$ 170.753,14. Antes do cálculo da desoneração a empresa pagaria R\$ 60.313,02 de Contribuição Previdenciária.

Considerando que o valor do faturamento foi de R\$ 60.000,00 e o da Contribuição Previdenciária de R\$ 60.313,02, caso a empresa tivesse optado pela contribuição normal, sem a desoneração, teria um prejuízo de R\$ 313,02; conforme demonstrado nas tabelas abaixo:

Tabela 3 – Cálculo da Folha sem a desoneração da empresa 1

2016	Base de cálculo em R\$	Percentual Aplicado %	Valor a Recolher em R\$
Cálculo CPP (folha de pagamento)	170.753,14	20%	34.150,52
Empregados			13.697,84
RAT Ajustado	170.753,14	1,5%	2.561,15
Terceiros	170.753,14	5,8%	9.903,51
Total			60.313,02

Fonte: Dados da pesquisa 2016

Nesse período o faturamento foi de R\$ 60.000,00 e o recolhimento da CPRB de R\$ 2.700,00. Somando-se os valores dos empregados, o RAT, Terceiros e a CPRB, o total da contribuição previdenciária foi de R\$ 28.862,50, pela opção da desoneração da folha.

Dessa forma, a empresa obteve uma economia de R\$ 31.450,62 com a desoneração da folha, representando R\$ 52,42% do faturamento de 2016.

Tabela 4 – Cálculo da Folha com a desoneração da empresa 1

	Base de cálculo em R\$	Percentual Aplicado %	Valor a Recolher em R\$
Cálculo CPRB (faturamento)	60.000,00	4,5%	2.700,00
Empregados			13.697,84
RAT Ajustado	170.753,14	1,5%	2.561,15
Terceiros	170.753,14	5,8%	9.903,51
Total			28.862,50

Fonte: Dados da pesquisa 2016

Observando os dados, verifica-se que o fato da CPRB incidir sobre a receita bruta, o seu desembolso poderá sofrer oscilações, de acordo com faturamento da empresa. Na prática, a desoneração da folha de pagamento possibilitou a redução dos custos da empresa ABC Construções, já que os custos com a CPRB foi menor do que os custos com a CPP.

Na empresa Construtora do Brasil, foi realizada uma simulação, utilizado o faturamento de 2015 e a folha de 2016, já que não foi possível obter a folha do referido ano da empresa.

Em 2016 a folha de pagamento totalizou R\$ 1.053.816,34, conforme demonstrado na tabela 4. Sem a desoneração a empresa pagaria R\$ 210.763,23 de contribuição previdenciária. Ao utilizar o método anterior a desoneração, somou-se os valores dos Empregados, RAT, Terceiros e a CPP, e obteve-se a recolher da contribuição previdenciária R\$ 361.457,87.

Por meio dos dados da Tabela 5, visualizam-se as informações referentes aos gastos com a folha de pagamento e os encargos incidentes sobre a mesma.

Tabela 5 – Cálculo da Folha sem a desoneração da empresa 2

2016	Base de cálculo em R\$	Percentual Aplicado %	Valor a Recolher em R\$
Cálculo CPP (folha de pagamento)	1.053.816,34	20%	210.763,23
Empregados			73.766,18
RAT Ajustado	1.053.816,34	1,5%	15.807,18
Terceiros	1.053.816,34	5,8%	61.121,28
Total			361.457,87

Fonte: Dados da pesquisa 2016

Em 2015 a empresa obteve um faturamento de R\$ 4.432.510,78, considerando que em 2015 a folha de pagamento apresentou oscilação irrelevante em relação a 2016.

Pela desoneração da folha a empresa pagaria de CPRB o valor de R\$ 88.650,22 e somando-se aos outros encargos o total seria de R\$ 239.344,86. Na simulação com o faturamento de 2015 e a folha de 2016 a empresa Construtora do Brasil deixaria de desembolsar o valor de R\$ 122.113,01, logo, em dezembro de 2015, quando a alíquota passou a ser de 4,5% a empresa não teve faturamento. Como a CPRB incide sobre a receita bruta da empresa, o seu valor oscila tendo como parâmetro o faturamento da empresa, no entanto, a CPP que incide sobre a folha de pagamento varia de acordo com o salário dos funcionários.

Tabela 6 – Cálculo da Folha com a desoneração da empresa 2

2015	Base de cálculo em R\$	Percentual Aplicado %	Valor a Recolher em R\$
Cálculo CPRB (faturamento 2015)	4.432.510,78	2%	88.650,22
Cálculo CPRB (faturamento 2015)	0,00	4,5%	0,00
Empregados (2016)			73.766,18
RAT Ajustado(2016)	1.053.816,34	1,5%	15.807,18
Terceiros (2016)	1.53.816,34	5,8%	61.121,28
Total			239.344,86

Fonte: Dados da pesquisa 2016

Em 2016, a empresa não optou pela desoneração e obteve um faturamento de R\$ 96.229,56, caso aderisse pela desoneração, pagaria R\$ 4.330,33 de CPRB, adicionando-se os valores dos Empregados, o RAT, Terceiros e a CPRB, o total da contribuição previdenciária seria de R\$ 155.024,97.

Portanto, a empresa desembolsou R\$ 206.432,90 a mais, equivalendo a 214,52% do faturamento de 2016, por não ter optado pela desoneração durante o período analisado.

Tabela 7 – Cálculo da Folha com a desoneração da empresa 2

2016	Base de cálculo em R\$	Percentual Aplicado %	Valor a Recolher em R\$
Cálculo CPRB (faturamento)	96.229,56	4,5%	4.330,33
Empregados			73.766,18
RAT Ajustado	1.053.816,34	3%	15.807,18
Terceiros	1.053.816,34	5,8%	61.121,28
Total			155.024,97

Fonte: Dados da pesquisa 2016

Neste caso, a opção pela CPRB seria benéfica, porque o valor da base de cálculo dos 20% (folha de pagamento) correspondeu a 23,77% do faturamento da empresa. Já que o recomendado seria no mínimo 22,5% do faturamento.

Tendo em vista que buscou-se evidenciar qual método é o menos oneroso para o recolhimento do INSS patronal, constatou-se que para a empresa ABC Construções apresentou uma redução da carga tributária com as mudanças na forma de tributação da CPP, demonstrando vantajosa as alterações para o estabelecimento, apesar do aumento da alíquota de 2% para 4,5% sobre o faturamento.

Para a empresa Construtora do Brasil, a adesão a desoneração seria vantajosa, já que apresentou uma queda no faturamento.

No que diz respeito as vantagens e desvantagens da desoneração, com a redução de tributos, há um impacto positivo de caixa, logo, gastou-se menos e poderia contratar mais funcionários como consequência da economia obtida.

De forma contextualizada a Lei da desoneração, evidencia uma redução com os custos inerentes a folha de pagamento, contudo, necessário se faz, um estudo de maior profundidade a partir dos dados das empresas e respectivos ramos de atividade, conforme se expõe nesse estudo.

Conforme linha pretéritas, as entidades devem proceder uma avaliação da respectiva adesão com a finalidade, caso necessário, readequar ou reavaliar os seus desembolsos tributários.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em um país onde a carga tributária chegou a quase 2/5 da nossa produção em 2015, fez com que o governo lançasse pacotes de desoneração para garantir que as empresas pudessem continuar em atividade e aumentassem a competitividade.

Os altos custos trabalhistas e tributários sobre a folha de pagamento trazem um grande impacto para a atividade empresarial. Diminuindo sua demanda por trabalhadores e substituindo-os por máquinas, aumentando a informalidade. Já que muitos trabalhadores são contratados à margem da lei. Trazendo prejuízos para a seguridade social, uma vez que menos pessoas estão abrangidas pela cobertura do seguro público. Aumentando o gasto da previdência e diminuindo a sua receita.

Antes da Lei 13.161 (BRASIL, 2015) as empresas enquadradas na desoneração da folha eram obrigadas a efetuar o seu cálculo e recolhimento previdenciário sob as regras da lei 12.546 (BRASIL, 2011). Depois da lei 13.161 (BRASIL, 2015) deixou de ser compulsório e passou a ser facultativo se submeter ou não ao regime, e aumentou a alíquota incidente sobre a receita bruta.

O objetivo principal deste estudo foi o de analisar os possíveis cenários (CPRB ou Folha) frente a realidade da empresa, visando efetivar a melhor opção de tributação sob o ponto de vista econômico/financeiro. Por isso é importante analisar qual é a forma mais vantajosa para a empresa efetuar o recolhimento previdenciário, e com base nessa informação tomar a melhor decisão.

Ao confrontar a teoria com a prática e analisar os dados, verificou-se por meio deste estudo que a desoneração da folha de pagamento é uma medida benéfica somente para as empresas que possuem um quadro de funcionários inversamente proporcional ao volume de receitas da organização.

Por seu turno, a partir da pesquisa apresentada, emerge dentro das empresas, um processo reflexivo da gestão, face aos impactos tributários proporcionados pela adequação à lei.

Assim, sugere-se que sejam realizadas novas pesquisas no setor da construção civil ou expandir para outros segmentos a fim de serem encontrados outros resultados e fazer um comparativo.

REFERÊNCIAS

BERTINI, Emerson Roloff; WÜNSCH, Paulo Eduardo Rosselli. O impacto financeiro e contábil da desoneração da folha de pagamento em indústrias calçadistas do Vale do Paranhana. **Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis da FACCT**, Rio Grande do Sul, v. 4, p. 21-50, 2014.

BORTOTTO, Cíntia, **Encargos sobre a folha de pagamento**. Disponível em <<http://www.dgabc.com.br/Columnists/Posts/56/6133/encargos-sobre-a-folha-de-pagamento.aspx>>. Acesso em 25 set.2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília/DF, C. Civil, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>.

_____. **Decreto 7.828**, de 16 de Outubro de 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/d7828.htm>. Acesso em: 11 abr. 2016.

_____. **Lei Complementar 123**, de 14 de Dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 11 abr. 2016.

_____. **Decreto N° 5.452**, de 1 de Maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decretolei/del5452.htm>. Acesso em: 11 abr. 2016.

_____. **DIEESE**. Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos. A desoneração da folha de pagamento: avaliar para não perder. Disponível em: <<https://www.dieese.org.br/notatecnica/2012/notaTec115desoneracao.pdf>>. Acesso em: 06 maio 2016.

_____. **Lei nº 12.546**, de 14 de Dezembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm>. Acesso em: 11 abr. 2016.

_____. **Lei nº 13.161**, de 31 de Agosto de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13161.htm>. Acesso em: 11 abr. 2016.

_____. **Lei nº 13.403**, de 13 de Novembro de 2014. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm>. Acesso em: 11 abr. 2016.

_____. **Lei nº 8.036**, de 11 de maio de 1990. Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8036consol.htm>. Acesso em: 04 maio 2016.

_____. **Lei nº 8.212**, de 24 de Julho de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>. Acesso em: 09 maio 2016.

_____. **Lei nº 8.213**, de 24 de Julho de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8213cons.htm>. Acesso em: 09 maio 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Desoneração da Folha de Pagamento. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2012/cartilhadesoneracao.pdf>>. Acesso em: 11 abr. 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Desoneração da folha de pagamento – estimativa de renúncia e metodologia de cálculo. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/RenunciaFiscal/Desoneracaodafolha.pdf>>. Acesso: 13 maio 2016.

_____. Ministério da Previdência Social. Disponível em: <<http://www.mpas.gov.br/>>. Acesso em: 11 abr. 2016.

_____. Plano Brasil Maior. Disponível em: <<http://www.brasilmaior.mdic.gov.br/>>. Acesso em: 11 abril 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1), **Receitas**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=61>>. Acesso em: 15 maio 2016.

COSTA, Rose Leide de Sousa. PAIXÃO, Taisa Mara Santos da. AGUIAR, José Hilton Santos. **Revista de Iniciação Científica – RIC** Cairu., v. 02, n. 01, p. 179-195. jan 2015

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de Custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 2v.

LIMA, Marcelo Silva de; ALENCAR, Roberta Carvalho de. Análise da carga tributária das empresas de construção civil listadas na BM&FBovespa. **Revista Mineira de Contabilidade**, Minas Gerais, v. 4, n. 56, p. 26-35, out./dez. 2015.

MAGGI, Luiz. **Planejamento contábil e tributário**. 1.ed. Belo Horizonte: Fumarc, 2009.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NASCIMENTO, Elisângela Lindalva do; JUVELLA, Solange Benites. Impactos da desoneração da folha de pagamentos no setor de construção civil. In: III Simpósio Internacional de Gestão de Projetos. **Anais do III SINGEP e II S2IS** – São Paulo/SP 09, 10 e 11 nov. 2014.

PINHEIRO, José Mauricio dos Santos. **Da iniciação científica ao TCC: uma abordagem para os cursos de tecnologia**. Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2010.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 76-97.

SCHMIDT, M. Desoneração da folha tem impacto desigual entre os setores beneficiados. **Jornal do Comércio**, Porto Alegre, 12 set. 2013.

Artigo recebido em: 09/07/2017

Artigo aprovado em: 22/10/2017

Artigo publicado em: 19/12/2017