



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ –UFC
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO EXECUTIVO- FEAACS
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Wanderley Cardozo da Silva

**DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO APLICADA
ÀS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL DO BRASIL**

ORIENTADOR: EDUARDO RODRIGUES LINHARES

FORTALEZA
2013



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA CONTABILIDADE E
SECRETARIADO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

WANDERLEY CARDOZO DA SILVA

**DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO APLICADA
ÀS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL DO BRASIL.**

Artigo apresentado ao curso de Ciências Contábeis da
Universidade Federal do Ceará, como requisito para
obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

FORTALEZA (CE)

Dezembro/2013

DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO APLICADA ÀS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL DO BRASIL

CARDOZO, Wanderley

Resumo

O presente estudo objetiva analisar a nova contribuição trazida pela Lei Federal nº 12.546/11, incidente sobre a receita bruta e substitutiva da patronal (20%) para as empresas de Construção Civil e suas diversas mudanças no decorrer do tempo, resultante da implementação da atual política governamental de desonerar a folha de pagamento. A Contribuição deste estudo consiste em analisar e verificar os benefícios e as limitações que a desoneração da folha pode trazer para as empresas de Construção Civil, abordando por meio de dados qualitativos se há a redução da carga tributária desse segmento. Para o alcance de tal objetivo, elaborou-se de forma descritiva, para melhor interpretação dos dados pesquisados, uma pesquisa bibliográfica e uma simulação. Diante das medidas provisórias e leis que criaram a contribuição substitutiva da patronal é que serão direcionadas as considerações do presente artigo, analisando também a regra de retenção que essas empresas estavam subordinadas e que, num primeiro momento, foi alterada com as inovações ocorridas. Com a conclusão da pesquisa, verificou-se que o objetivo do governo de diminuir a carga tributária no segmento de construção civil pode não ocorrer, por que as receitas dessas empresas são muito alta e afetam diretamente a contribuição.

Palavras-chave: Contribuição. Receita Bruta. Retenção.

1. INTRODUÇÃO

Com o objetivo de implementar uma política de ajustes econômicos o governo vem desonerando a folha de salários para determinados setores da economia, de modo que ocorra uma redução na carga tributária, com intuito de manter o desenvolvimento econômico e proporcionar a geração de empregos, amenizando assim, os efeitos do atual estágio de dificuldades que passam algumas empresas.

Dentre os setores enquadrados na desoneração da folha de pagamento estão às empresas de Construção Civil. A Medida Provisória nº 540/2011, convertida na Lei nº 12.546 de 14 de dezembro de 2011, trouxe uma nova contribuição em substituição às previstas nos incisos I e III do art. 22º da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. O governo substituiu a então contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamento e criou a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), tributo sobre a receita bruta das referidas empresas.

Dessa forma, a partir de 1º de abril de 2013, as empresas de construção civil não estariam obrigadas a recolher a contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do art. 22º, da Lei nº 8.212/91, mas passariam a contribuir com uma alíquota de 2% sobre o valor da receita bruta auferida, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. Porém, a Medida Provisória nº 612, de 4 de abril de 2013, em seu art. nº 25 trouxe mudanças importantes na aplicação da desoneração referente ao segmento de construção civil. Apenas as empresas com os CNAE 412, 432, 433 e 439, na qual são enquadrados na desoneração, e as obras criadas a partir de 1º de abril é que serão desoneradas, logo, as empresas que possuem apenas obras criadas antes desta data estariam de fora do "benefício".

A nova contribuição apesar do "benefício" que trouxe aos setores econômicos atendidos, deparou-se com o confronto da manutenção ou não do regulamento da retenção de 11%, estipulada pelo art. 31º, da Lei nº 8.212/91, que até então era aplicada para aqueles que prestavam serviços com cessão de mão de obra do referido setor. Sendo que, a Medida Provisória nº 540/2011 ao estabelecer a nova contribuição nada mencionou quanto á retenção, ficando sem qualquer instrução até o surgimento da Lei nº 12.715 de 17 de setembro de 2012.

Neste contexto, será analisada a nova contribuição com suas diversas alterações legislativas, bem como seu benefício para as empresas de construção civil, já que esse segmento possui uma receita bruta consideravelmente alta, causando impacto no novo tributo. Desta forma, não é tão notória a redução tributária com essa desoneração da folha de pagamento. Será analisada também a dificuldade passada pelas empresas até a criação da Lei nº 12.715/2012, quanto ao regramento da retenção que as empresas de Construção Civil estavam submetidas.

Diante desse cenário, foi proposta o seguinte problema: *Qual o impacto que a desoneração da folha de pagamento causará nas empresas de construção civil?*

Com o objetivo de solucionar o problema citado, o objetivo geral do artigo é analisar os reflexos que as empresas de construção civil terão com a implantação da lei da desoneração da folha de pagamento.

Visando alcançar o objetivo geral. Foram estruturados os seguintes objetivos específicos:

- 1) Analisar os benefícios e limitações que a Lei nº 12.546/2011 (Lei da desoneração da folha de pagamento) causará nas empresas de construção civil do Brasil;
- 2) Evidenciar quais são as vantagens e as limitações que surgem ao substituir a base cálculo da Folha de Salário pelo Faturamento;
- 3) Verificar o cálculo pelo método estabelecido na Lei nº 12.546/2011 em

uma empresa do ramo de Construção Civil. 4) Analisar a redução de alíquota nas retenções do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

Diante desses objetivos a pesquisa está estruturada em cinco seções. A primeira é a introdução que trata sobre o contexto da desoneração da folha de pagamento e definindo os aspectos em que se enquadra. Na segunda, apresenta-se uma análise da substituição da contribuição previdenciária patronal, pela contribuição sobre a receita bruta, relacionando as características de ambas. Na seção 3 aborda-se a metodologia utilizada na pesquisa. Na seção 4 trata-se da análise dos resultados, onde será analisado o impacto da desoneração da folha nas empresas, e na seção 5 relata-se as conclusões.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Desoneração da Folha de Pagamento, no Contexto da Lei nº 12.546/11

O termo desoneração da folha de pagamento, no contexto da Lei nº 12.546/11, consiste na substituição da Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) sobre a Folha de Pagamento (20%), prevista nos incisos I e III art. 22 da lei 8.212/1991, por um percentual sobre uma base de cálculo extraída da receita bruta, porém isso é apenas para as atividades previstas nessa lei.

Abrange somente as atividades na Lei nº 12.546/11. Não substitui as contribuições referentes ao Risco de Acidente de Trabalho (RAT) ajustado, "Terceiros" e a contribuição de 15% sobre a contratação de cooperativas de trabalho. O percentual sobre o faturamento exclui as vendas canceladas, as exportações e os descontos incondicionais concedidos.

A sequência de modificações impostas por medidas provisórias desde agosto de 2011, tornou-se um assunto complexo; o modelo de implementação vem sendo aplicado de forma fatiada, por segmentos, alguns por itens da Tabela de Incidência sobre Produtos Industrializados (TIPI), outros pela Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE).

O foco inicial está nas indústrias, por itens selecionados (códigos NCM) e em alguns serviços Tecnologia da Informação (TI), Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), posteriormente atingiu a hotelaria, passando por setores de manutenções e transportes, além de, recentemente, envolver segmentos do comércio varejista e da construção civil, sob o critério do CNAE. Em resumo, as medidas estão sendo implementadas gradualmente, com previsão de encerramento para dezembro de 2014.

A aplicação da substituição da contribuição patronal previdenciária é obrigatória para as empresas no lucro real, lucro presumido, e recentemente, por entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB), houve um reconhecimento de sua aplicação para as empresas no simples nacional, tributadas na forma do anexo IV, sendo desse anexo as empresas que pertencem ao simples nacional e que são tributadas também com a contribuição patronal, desde que as atividades estejam previstas na Lei nº 12.546/2011 e suas alterações posteriores.

- Setor de Tecnologia da Informação (TI)
- Setor de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC),
- Setor de *Call Center* (a partir de 01/04/2012),
- Setor de Hoteleiro (a partir de 01/08/2012),
- Setores Industriais que fabriquem os produtos citados no Anexo da Lei nº 12.546/11,

- Setores de Comércio e Construção Civil (a partir de 01/04/2013).

Com o advento da Lei nº 12.715 de 17 de setembro de 2012, publicada no Diário Oficial da União de 18.09.2012, que refere-se a conversão da Medida Provisória nº 563/2012, estabelece a nova redação do art. 7º da Lei nº 12.546/2011, onde dispõe que até 31 de dezembro de 2014, as empresas enquadradas na desoneração contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III, do art. 22º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento), para:

I - as empresas que prestam os serviços referidos nos §§ 4º e 5º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008; II - as empresas do setor hoteleiro enquadradas na subclasse 5510-8/01 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 2.0; III - as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual e internacional enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0. Sendo observado ainda até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, observando o anexo presente da Lei nº 12.715/2012.

O Decreto nº 7.828, de 16/10/2012 que regulamentou a incidência da contribuição previdenciária devida pelas empresas de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº. 12.546/11, estabelece que a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) sobre o faturamento será de forma centralizada pela Matriz sobre a receita bruta total da empresa, não incluindo receitas financeiras e receitas de imobilizado. Por isso, é importante entender alguns conceitos de receita bruta.

Segundo Rodrigues *et al.* (2008, p. 65), “a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço compreende o produto de venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de terceiros.”

De acordo com Iudícibus e Marion (2003, p. 154) “a receita de uma empresa representa a entrada de ativos, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias de produtos ou à prestação de serviços.”

Neste contexto, Rodrigues *et al.* (2008, p. 65) diz que “poderão ser deduzidos da receita bruta os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante dos quais o vendedor de bens ou prestador de serviços seja mero depositário.”

- a) As vendas canceladas e as devoluções de vendas;
- b) Os descontos incondicionais concedidos, entendidos tais aqueles constantes na nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependentes de eventos posteriores à emissão desses documentos;
- c) O IPI incidente sobre as vendas e o Imposto Comercial Sobre Mercadorias e Serviços (ICMS) devido pelo contribuinte substituto, no regime de substituição tributária.

Integram a receita bruta e não podem ser excluídos;

a) O ICMS incidente sobre as vendas e o Imposto Sobre Serviço (ISS) incidente sobre os serviços;

b) O custo do financiamento, nas vendas a prazo, contido no valor de bens ou dos serviços ou destacados na nota fiscal;

Com isso, pode-se concluir que a receita bruta é o faturamento da empresa, diminuindo as devoluções, os descontos incondicionais e os impostos não cumulativos, sendo que os valores que compõem essa receita bruta servirão para apurar a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.

2.2 Da Legislação quanto a Tributação sobre a Folha de Salários e a Nova Contribuição para as Empresas de Construção Civil

A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 apresenta em seu art. 22 a contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social e estabelece o percentual de 20% (vinte por cento) referente a contribuição patronal incidente sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos e aos contribuintes individuais.

O Governo, segundo a sua ótica, que é a redução do alto custo tributário das empresas, criou a Lei nº 12.546/2011. Sendo uma das finalidades dessa Lei, alterar a incidência das contribuições previdenciárias sobre as empresas.

A substituição dar-se-á exclusivamente sobre os Incisos I e III do Art. 22 da Lei nº 8.212/1991, ou seja, a contribuição previdenciária patronal devida sobre a remuneração paga a empregados e contribuintes individuais (sócios, autônomos e profissionais liberais sem vínculo empregatício).

A Medida Provisória nº 601, de 28/12/2012, dentre outras mudanças, alterou a Lei nº 12.546/2011, incluindo as empresas de Construção Civil e do Comércio na lista de segmentos da economia beneficiadas com a desoneração da folha de pagamento, ocorrendo alterações na legislação tributária que atingiram as empresas de Construção Civil, desonerando a folha de salários, prevendo uma nova contribuição, com nova base de cálculo e alíquota.

Art. 7º Entre 01/04/2013 e 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento). IV - as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0.

A partir de 1º de abril de 2013, as empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento, pela contribuição sobre a receita bruta estiver vinculada ao seu enquadramento na CNAE deverão considerar apenas a CNAE relativa à sua atividade principal, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, dentre as constantes no ato constitutivo/alterador, não lhes sendo aplicado o § 1º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011.

A desoneração da folha de pagamento é um tema particularmente importante para a indústria de construção, onde a mão de obra utilizada é elevada, sendo uma parcela significativa do custo total de um empreendimento. Pelo dispositivo citado, as empresas de Construção Civil teoricamente foram beneficiadas com a substituição da contribuição patronal pela incidente sobre a receita bruta.

Segundo Martinez (2010), a razão nuclear para levar à modificação das medidas do fato gerador não é a simplificação. A preocupação maior é distribuir por toda a sociedade, medida pela dimensão do consumo, os encargos suportados pela nação.

Contudo, o governo não se atentou para seguinte situação, que é a preocupação em relação a obras já concluídas. Isso porque, as empresas já pagaram a previdência social sobre a folha dos empregados envolvidos na construção do empreendimento. No entanto, como as construtoras ainda terão receitas com o pagamento de prestações de serviço do imóvel, há uma preocupação que ocorra uma dupla tributação, isso porque, as empresas passarão a pagar uma contribuição sobre o faturamento, desta forma, isso não seria desonerar, mas onerar. A empresa passará a pagar sobre o faturamento sendo que a contribuição já foi paga sobre a folha. Logo, a lei precisaria sofrer uma alteração para que as empresas não sofressem esse problema. Foi com esse intuito que surgiu a Medida Provisória nº 612, de 4 de abril de 2013 na qual informa que:

Art. 25. A Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passa a vigorar com as seguintes alterações: § 7º Serão aplicadas às empresas referidas no inciso IV do caput as seguintes regras: I – para obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS – CEI a partir do dia 1º de abril de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária ocorrerá na forma do caput, até o seu término. II – para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS – CEI até o dia 31 de março de 2013 o recolhimento da contribuição previdenciária ocorrerá na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, até o seu término; e III- no cálculo da contribuição incidente sobre a receita bruta, serão excluídas da base de cálculo, observado o disposto no art. 9º, as receitas provenientes das obras a que se refere o inciso II. (NR)

Com isso, fica estabelecido que apenas as obras de Construção Civil iniciada a partir de 01/04/2013 serão desoneradas, ficando as que já tinham sido criadas anteriormente a esta data ficar fora da desoneração, pois caso ocorresse tributação nestas obras estaria ocorrendo uma dupla tributação. Sendo assim, quando for feito o cálculo, a base de cálculo será apenas das obras iniciadas a partir de abril, sendo excluídas as já existentes.

No entanto, a Medida Provisória nº 601, de 28/12/2012, que dentre outras normas, desonera a partir de 01/04/2013, a folha de pagamento das empresas do setor de construção civil e de alguns segmentos do comércio varejista, teve seu prazo de vigência encerrado no dia 03/06/2013. Logo, as empresas passariam a recolher sobre a folha de pagamento novamente e não mais pela receita bruta. Porém, a Medida Provisória nº 610/2013, trouxe em seu contexto a ampliação da desoneração da folha de pagamento para vários setores produtivos, entre eles o da Construção Civil.

Foram incluídas no processo de desoneração as empresas que exploram obras de infraestrutura (divisão 42) e as que se dedicam as demolições e preparações do terreno (grupo 431), com vigência a partir de 1º de janeiro de 2014, Portanto, até 31 de dezembro de 2013 essas empresas continuarão a recolher a contribuição social com base na folha de pagamento, mas nada impede que a empresa desonerada por conta das atividades exercidas nos grupos das CNAE anteriores exerçam também as atividades a seguir, desde que essas atividades não sejam preponderantes, Logo, as pessoas jurídicas seguintes deverão recolher a contribuição social com base em 2% (dois por cento) da receita bruta somente a partir de 1º de janeiro de 2014: 421 - Construção de rodovias, ferrovias, obras urbanas e obras de arte especiais; 422 - Obras de infraestrutura para energia elétrica, telecomunicações, água, esgoto e transportes por dutos; 429 - Construção de outras obras de infraestrutura; e 431 - Demolição e Preparação do terreno;

A abrangência da desoneração da folha de pagamento para as obras de construção civil foi inicialmente prevista por intermédio da Medida Provisória nº 601/2012, que perdeu eficácia, e teve suas disposições reiteradas pela Medida Provisória nº 612/2013 que em 01 de agosto de 2013 também perde sua eficácia, sendo que a maior parte dessa MP foi abrangida pela lei nº 12.844/2013 que abarcou na íntegra a MP 601/2012 e uma grande parte da MP 612/2013.

A Lei nº 12.844 de 19 de julho de 2013 mantém a vinculação da desoneração da folha de pagamento à data da emissão da CEI introduzida pela MP nº 612 de 2013. A solução para o impasse criado com a não conversão em Lei da MP nº 601 de 2012 foi manter em alguns casos a desoneração como opcional e obrigatório só a partir de 1º de novembro de 2013, mas em todos os casos vincula a desoneração à data da emissão da CEI.

A vinculação à data da CEI da obra para o benefício da desoneração abrange somente as empresas enquadradas nas CNAE 412, 432, 433 e 439, que executam as referidas obras, nos termos do parágrafo 9º, do art. 7º, da Lei nº 12.546/2011.

§ 9º Serão aplicadas às empresas referidas no inciso IV do caput as seguintes regras: (Incluído pela Lei nº 12.844/2013)

I - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI até o dia 31 de março de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, até o seu término; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

II - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI no período compreendido entre 1º de abril de 2013 e 31 de maio de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do caput, até o seu término; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

III - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI no período compreendido entre 1º de junho de 2013 até o último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o recolhimento da contribuição previdenciária poderá ocorrer, tanto na forma do caput, como na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

IV - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI após o primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação desta Lei, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do caput, até o seu término; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013).

A regra aplicada às empresas referidas no inciso IV é bem clara, esta regra é vinculada à data da emissão da CEI. Esta vinculação à data da emissão da CEI não está vinculada à empresa responsável pela matrícula CEI da obra perante a Receita Federal, mas para as empresas do setor da construção civil que executam obras.

A vinculação à data da emissão da CEI tem um sentido prático, a lei vincula a desoneração à data da emissão da CEI da obra e mantém até a sua conclusão, se assim não fosse a desoneração somente teria validade até 31 de dezembro de 2014, que é o prazo de vigência da desoneração da folha de pagamento.

Vale ressaltar que no cálculo incidente sobre a receita bruta, serão excluídas da base de cálculo as receitas provenientes das obras cujo recolhimento da contribuição tenha ocorrido sobre a folha de pagamento.

2.3 Retenção Previdenciária de 11% por parte dos Tomadores de Serviços – Art. 31 da Lei nº 8.212/91, a que se sujeitavam as empresas de Construção Civil

Depois de criar a contribuição patronal em seu art. 22, a Lei nº 8.212/91 instituiu no art. 31, a obrigatoriedade da retenção da alíquota de 11% por parte do contratante ou tomador de serviços, incidente sobre o valor total da nota fiscal emitida ou fatura de serviços, para aqueles serviços feitos mediante a cessão de mão de obra, inclusive os de regime temporário.

Com a redação do art. 31 da Lei nº 8.212/91, as empresas tomadoras de serviço foram obrigadas a reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher em nome da empresa cedente da mão de obra. A inovação, segundo o poder público, tinha por finalidade evitar a evasão, pois empresas prestadoras de serviços não recolhiam a contribuição incidente sobre a remuneração dos segurados a seu serviço. Eis a justificativa da existência da antecipação do pagamento.

A empresa contratante passou a ser responsável tributária nos moldes da responsabilidade por substituição prescrita no art. 128 do CTN, tendo o dever de reter, mediante destaque na nota fiscal ou fatura de serviço o percentual de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e posteriormente, repassar ao sujeito ativo da obrigação tributária.

O art. 31, em seus §1º e §2º, da Lei nº 8.212/91 permite que o contratado realize a compensação do valor retido com o valor devido pelo mesmo, quando do recolhimento mensal da contribuição social. Após, realizada a compensação mencionada, pode ocorrer que a empresa de mão de obra verifique que exista saldo positivo em seu favor (crédito), logo, deverá proceder o pedido administrativo de restituição.

Pode-se verificar que o legislador estabeleceu a substituição tributária para contribuição social devida pela empresa (sobre a folha de salários), determinando a retenção de 11% sobre o valor total da prestação de serviço mediante destaque na nota fiscal ou fatura de serviço, com posterior compensação entre o valor retido e aquele que será objeto de pagamento pelo mesmo tributo.

Sendo as empresas de Construção Civil normalmente prestadoras de serviços mediante a seção de mão de obra, sujeitam-se assim, à retenção da Lei nº 8.212/91:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33.

Essa era a situação determinada até a criação da Medida Provisória nº 540/2011 convertida na Lei nº 12.546/2011, aplicando-se aos tomadores de serviços, por meio do regime de substituição tributária, que promovessem a retenção de 11% em cima do valor total da nota fiscal ou fatura de serviço quando o serviço for prestado mediante a cessão de mão de obra.

Com o surgimento da nova contribuição que enquadrava as empresas de construção civil, sendo estas usuárias dos serviços com seção de mão de obra deparou-se com o confronto da continuidade ou não da regra de retenção de 11%, do art. 31, da Lei nº 8.212/91, a qual era aplicada para tais empresas.

2.4 Retenção sobre Valores pagos referente ao Tributo no qual a empresa não é mais Contribuinte

Foi visto que a Lei nº 12.546/11, ao estabelecer a contribuição sobre a receita bruta das empresas de construção civil afastou essas da sujeição passiva da contribuição prevista no art. 22, da Lei nº 8.212/91, na qual o art. 31 previa a retenção de 11%, pelo fato de que a nova contribuição veio substituir a anterior.

As empresas que atuam exclusivamente no ramo de Construção Civil tornaram-se contribuintes do novo tributo e a partir do surgimento da nova Lei deixaram de ser submetidos ao imposto patronal. Sendo assim, não podem os pagamentos a si destinados sofrer retenção referente à antiga contribuição, pois o substituído tributário, necessariamente, deve ser contribuinte do tributo objeto de substituição.

O art. 128, do CTN, determina que a substituição tributária sempre exclua a responsabilidade do contribuinte ou lhe atribui responsabilidade em caráter meramente supletivo, de modo que as normas de substituição sempre devem afetar pessoas que são contribuintes do tributo em questão:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Sendo que o §1º, do art. 31, da Lei nº 8.212/91 autoriza compensar o valor retido de 11% da nota fiscal apenas com o valor devido a título de contribuição incidente sobre a folha. Entretanto, como as empresas de Construção Civil não mais são contribuintes do tributo não tem como realizar a referida compensação, o que acarretaria prejuízos enormes.

§ O valor retido de que trata o *caput* deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados.

Como o novo tributo incide sobre a receita bruta é diferente com a contribuição sobre a folha de pagamento. A prescrição da retenção da Lei nº 8.212/91 refere-se a antecipação da contribuição sobre a folha de pagamento. Assim, não se pode simplesmente manter o dever de reter os mesmos 11% porque as empresas de Construção Civil já foram contribuintes de tal exigência ou porque a nova exigência seria provisória.

Buscando esclarecer essa questão de manutenção ou não da retenção de 11% é que a Lei nº 12.546/2011 traz em seu Art. 7º, parágrafo 8º, a seguinte informação:

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, a empresa contratante deverá reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

Sendo assim, uma vez que não incide nas operações realizadas pelas empresas de Construção Civil a contribuição cuja retenção é regulamentada pela Lei nº 8.212/91, tal medida não pode ser adotada relativamente aos pagamentos realizados a elas, sob pena de lhes atribuírem ônus desproporcional.

Desta forma, a Lei nº 12.546/2011 trouxe uma redução de porcentagem na alíquota de retenção de 11% para 3,5% sobre as notas fiscais das empresas de construção civil que se enquadraram na desoneração da folha de pagamento a partir de 01/04/2013.

3. METODOLOGIA

Essa seção do estudo demonstra os procedimentos metodológicos que serão utilizados na pesquisa. Segundo Oliveira (1997) “a metodologia de estudo permite ao pesquisador conseguir uma melhor compreensão do comportamento de vários fatores e elementos que influenciam determinado assunto.” Desta forma, o autor determinou os métodos da pesquisa em dedutivo, pois de acordo com Gil (2008, p. 9), “é o método que parte do geral e, a seguir, desce ao particular. Parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões de maneira puramente formal”.

E classificou também como indutivo já que para Lakatos e Marconi (2003, p.86), o método indutivo,

É um processo mental por intermédio do qual, partindo de dados particulares, suficientemente constatados, infere-se uma verdade geral ou universal, não contida nas partes examinadas. Portanto, o objetivo dos argumentos indutivos é levar a conclusões cujo conteúdo é muito mais amplo do que o das premissas nas quais se basearam.

Sendo assim, os métodos da pesquisa utilizados nesse artigo foram dedutivo e indutivo, pois, para Silva e Menezes (2001) o ideal é que o pesquisador empregue “métodos, e não um método em particular, que ampliem as possibilidades de análise e obtenção de respostas para o problema proposto na pesquisa”.

Quanto aos objetivos esta pesquisa é exploratória, pois, conforme Gil (2009, p. 41) “Estas pesquisas têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições.” Desta forma, esse estudo oferece ao pesquisador uma melhor compreensão dos diversos fatores que influenciam a desoneração da folha de pagamento nas empresas de Construção Civil do Brasil.

Em relação ao tipo de pesquisa, foi utilizado como fonte de informação a pesquisa bibliográfica, que segundo Gil (1991) “É elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e atualmente com material disponibilizado na internet”. Sendo assim, por meio dessa pesquisa tem-se acesso a tudo o que já foi escrito sobre o tema pesquisado.

Para facilitar a compreensão do presente artigo foi utilizada uma simulação entre duas empresas, sendo uma enquadrada na desoneração e outra que não está enquadrada, onde serão usadas as mesmas bases de cálculo para ambas empresas. Desta forma, pode-se ter um parâmetro do quanto a empresa irá ganhar ou perder com a desoneração da folha de pagamento.

A abordagem do problema que será empregada é a qualitativa. Esta tipologia para Paulilo (1999, p. 45):

[...] trabalham com valores, crenças, hábito, atitudes, representações, opiniões e adequa-se a aprofundar a complexidade de fatos e processos particulares e específicos a indivíduos e grupos. A abordagem qualitativa é empregada, portanto, para a compreensão de fenômenos caracterizados por um alto grau de complexidade interna.

Portanto, a pesquisa qualitativa analisa dados para que se possa entender determinado assunto em sua forma mais abrangente, por meio do estudo de todos os dados, informações e documentos que fazem parte da desoneração.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Contexto Empresa

Após o estudo do referencial teórico foi realizada uma simulação. Será feito um cálculo comparando duas empresas com as mesmas bases de cálculo, porém uma empresa se enquadra na desoneração e é calculada de uma nova forma e a outra não está enquadrada, sendo calculada como era feita antes do surgimento da desoneração.

A Empresa WC Construtora LTDA, atua no segmento de Construção Civil de médio porte, tributada pelo lucro presumido e localizada em Fortaleza. A empresa possui CNAE preponderante (412) desonerado, logo a partir do mês de abril/2013, passou a ser obrigada a realizar a desoneração da folha de pagamento, logo deixará de pagar a contribuição patronal e passará a pagar uma contribuição sobre a receita bruta.

Já a segunda simulação é com a empresa FW Construtora LTDA, que atua no ramo de Construção Civil de médio porte, porém não possui CNAE preponderante desonerado, logo está fora da desoneração e seu cálculo será feito com base na folha de pagamento.

O cálculo que antes era feito sobre o valor da folha de pagamento, agora passa a ser sobre o faturamento para empresas que entraram na desoneração. Destacando-se que a substituição de contribuição é apenas para parte patronal da empresa o que equivale a 20% sobre a contribuição da folha de pagamento, os valores referentes as outras entidades ou ao RAT da empresa continuam na Guia da Previdência Social (GPS) da empresa.

Dessa forma, para se encontrar o valor do novo tributo aplica-se sobre o valor da receita bruta do mês da empresa o percentual de 2%, advertindo que na determinação da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita poderão ser excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

A base de cálculo do imposto é sobre o faturamento total da empresa que tiverem os CNAE preponderantes enquadrados na desoneração, assim como os CEI abertos a partir de abril/2013, pois a lei da desoneração da construção civil passa a vigorar a partir desta data.

4.2 Simulação,

A simulação 1 refere-se a empresa WC construtora LTDA no mês de Abril/2013 possuía 30 empregados, tendo como faturamento 1.000.000,00 (Hum Milhão Reais), sendo que 800.000,00 (Oitocentos Mil Reais) é referente ao CNAE preponderante da empresa, onde esse está enquadrado na desoneração, além dos CEI serem criados a partir de 01/04/2013 (abrangidos pela desoneração) e 200.000,00 (Duzentos Mil Reais) referente à CNAE não enquadrados na desoneração. Possuindo ainda como salário de contribuição na folha de pagamento 75.000,00 (Setenta e Cinco Mil Reais) disposto conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Cenário da empresa WC – 04/2013

CNAE	ESPECIFICAÇÃO DA RECEITA	%	RECEITA
4120-4/00	Construção de casas e residências unifamiliares (*)	80,00	800.000,00
6810-2/02	Aluguel de imóveis próprios	20,00	200.000,00
RECEITA BRUTA TOTAL		100,00	1.000.000,00
SALÁRIO CONTRIBUIÇÃO NA FOLHA DE PAGAMENTO		100,00	75.000,00

Fonte: Elaborada pelo autor.

(*) Na hipótese de a matrícula no CEI ter sido feita nos meses de abril ou maio de 2013.

De acordo com a tabela 1, como a atividade principal (Grupo 412) está desonerada, e sendo superior a 50% (cinquenta por cento) da receita total, a base de cálculo da contribuição será de 2% (dois por cento) sobre a receita total da empresa. No caso concreto, o valor da contribuição previdenciária patronal seria de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), independentemente dos gastos indiretos com o pessoal vinculado à administração e/ou comercialização da empresa. O valor da contribuição previdenciária será recolhido via Darf.

Vale observar que, a matrícula CEI inscrita nos meses de abril e/ou maio de 2013 faz com que a empresa apure a contribuição patronal com base na receita bruta, sendo obrigatória essa condição até a conclusão da obra, ver Tabela 2.

Tabela 2 – Cálculo da empresa WC - 04/2013

Receita/ Salário de contribuição	Em R\$ Mil	% do calculo	RECEITA
Receita abrangida pela desoneração	1.000.000,00	2%	20.000,00
Salário Contribuição da Folha de Pagamento	75.000,00	0%	0
Valor patronal a pagar		2%	20.000,00

Fonte: Elaborada pelo autor.

Na simulação 2, a empresa FW construtora LTDA também no mês de abril/2013 possuía 30 empregados, tendo como faturamento 1.000.000,00 (Hum Milhão Reais), sendo que 550.000,00 (Quinhentos e Cinquenta Mil Reais) referente ao CNAE preponderante da empresa, onde esse não está enquadrado na desoneração e as outras receitas também são de CNAE que não estão na desoneração. Possuindo ainda como salário de contribuição na folha de pagamento 75.000,00 (Setenta e Cinco Mil Reais) disposto conforme Tabela 3.

Tabela 3 – Cenário da empresa FW – 04/2013

CNAE	ESPECIFICAÇÃO DA RECEITA	%	RECEITA
4110-7/00	Incorporação de empreendimentos imobiliários (*)	55,00	550.000,00
4211-1/01	Construção de Rodovias e Ferrovias	35,00	350.000,00
6810-2/02	Aluguel de imóveis próprios	10,00	100.000,00
RECEITA BRUTA TOTAL		100,00	1.000.000,00

Fonte: Elaborada pelo autor.

(*) A data da matrícula no CEI é irrelevante.

A simulação apresentada na Tabela 3 mostra a inexistência de desoneração da folha de pagamento, já que nenhuma das atividades está descrita nas normas de desoneração. Portanto, nesse caso, a contribuição patronal deverá ser determinada somente com base na folha de pagamento, sendo o cálculo 20% sobre a folha.

A folha de pagamentos da parte administrativa da empresa deverá ser recolhida com base na folha de pagamento, via GPS, vinculada ao CNPJ da matriz ou filial. A atividade de construção de rodovias e ferrovias, pertencente ao grupo CNAE 421, poderá ter a contribuição

patronal desonerada durante o ano de 2014, desde que essa seja a atividade principal e o CEI seja matriculado também em 2014, acarretando influência em toda a receita da atividade da empresa, na forma como dispõe o art. 13 da Lei nº 12.844, de 2013, que altera o art. 7º da lei nº 12.546, de 2011.

Tabela 4 – Cálculo da empresa FW – 04/2013

Receita/ Salário de contribuição	Em R\$ Mil	% do calculo	RECEITA
Receita não abrangida pela desoneração	1.000.000,00	0%	0
Salário Contribuição da Folha de Pagamento	75.000,00	20%	15.000,00
Valor patronal a pagar		20%	15.000,00

Fonte: Elaborada pelo autor.

De certa forma a desoneração da folha de pagamento para empresas de construção civil pode não trazer uma redução de contribuição, pois esse segmento possui um faturamento elevado fazendo com que o tributo da desoneração seja alto. Logo, o que pode ser que ocorra é uma oneração e não uma desoneração. A empresa deixará de pagar um tributo menor e passará a pagar mais com a nova lei.

Tabela 5 – Cálculo da diferença entre a empresa WC e FW – 04/2013

Empresa	Em R\$ Mil	% do calculo	VALOR
WC	1.000.000,00	2%	20.000,00
WF	75.000,00	20%	15.000,00
Diferença Maior com a desoneração			5.000,00

Fonte: Elaborada pelo autor.

Observa-se nessa simulação que empresas com mesmas bases de cálculos, porém com condições de desoneração previstas diferentes, podem obter um aumento de carga tributária, quando se comparado a forma de contribuição anterior, sendo que o objetivo inicial do Governo era fazer a redução dessa carga tributária e não o aumento.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A preocupação do governo em reduzir a carga tributária que recai sobre a folha é perfeitamente compreensível. A perda de competitividade de muitos segmentos da indústria tem sido cobrado do governo providências que possam redundar em desoneração substancial da folha de pagamento. Na teoria, a desoneração foi criada para beneficiar as empresas, como por exemplo, o segmento de hotéis que por razões de eventos como a Copa do Mundo FIFA 2014 e Olimpíadas de 2016 terão que contratar mais empregados e com a desoneração o custo da folha será menor. O governo apresenta a desoneração como incentivo para alguns setores e em contra partida espera que essas empresas invistam mais na empresa a fim de produzir mais, aumentando o PIB e contratem mais empregados para reduzir a informalidade e aumentar a contribuição para previdência social.

A substituição da contribuição patronal prevista na Lei nº 8.212/91 pela nova contribuição contemplada pela MP nº 601/12, posteriormente reeditada pela MP nº 612/12 para as empresas de construção civil, teve como objetivos além de buscar reduzir a carga

tributária das empresas, fazer implementações de políticas governamentais para fomentar o crescimento de determinados setores e incentivar a formação de relações de trabalho. Porém, é necessário cautela e planejamento, pois não são todos os setores que se beneficiarão com a desoneração da folha de pagamento porque são diversas características podem fazer com que as empresas tenham vantagem ou não com essa desoneração. Essa política de beneficiar alguns segmentos e outros não traz insegurança ao contribuinte que se sentem confusos com as constantes alterações da legislação.

As sucessivas edições de medidas provisórias e leis sobre o mesmo assunto passa uma imagem de que o governo ao invés de colocar em prática uma política governamental planejada e adequada com o sistema jurídico tributário vigente, assim não o fez, criando confusões na aplicabilidade da legislação dos contribuintes. Assim como ocorreu com a regra de retenção do INSS sobre prestação de serviço, que no surgimento da Lei nº 12.546/2011 deixou a aplicabilidade da retenção, de certa forma, complicada.

Esta pesquisa estudou o impacto da desoneração da folha de salários nas empresas de construção civil por meio de duas simulações, que aplica a nova forma de contribuição sobre a receita bruta. Na primeira simulação mostra o quanto a empresa terá que pagar com seu enquadramento da desoneração, já a segunda simulação informa o quanto a empresa com a mesma base de cálculo irá recolher estando fora da desoneração da folha de pagamento. Essa medida, na qual, houve uma substituição de tributos, onde se diminuiu o valor em cima da contribuição sobre a folha, mas em compensação criou um novo tributo sobre a receita bruta da empresa, no segmento de construção civil tem variáveis que são muito importantes serem analisadas para saber se alcançou o objetivo inicial de redução de tributo ou não. Pois, à medida que a empresa cria novas obras, o imposto sobre a receita bruta tende a aumentar, ou seja, ocorre um aumento na carga tributária.

A desoneração da folha de pagamento no segmento de construção civil é um assunto um pouco complexo, pois nesse segmento existem diversas particularidades que outros não possuem, sendo assim, seria interessante novas pesquisas sobre o assunto, buscando informar e simplificar cada vez mais esse tema para as pessoas e empresas.

Essa medida, na qual, houve uma substituição de tributos, onde se diminuiu o valor em cima da contribuição sobre a folha, mas em compensação criou um novo tributo sobre a receita bruta da empresa, no segmento de construção civil tem variáveis que são muito importantes serem analisadas para saber se alcançou o objetivo inicial de redução de tributo ou não. Pois, à medida que a empresa cria novas obras, o imposto sobre a receita bruta tende a aumentar, ou seja, ocorre um aumento na carga tributária.

6. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

BRASIL. Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Diário Oficial da União. Brasília, 25 out. 1966.

_____. Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991. **Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.** Diário Oficial da União. Brasília, 24 de julho de 1991.

_____. Lei nº 12.546/2011, de 14 de dezembro de 2011. **Altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Brasília, 14 de dezembro de 2011; 190º da Independência e 123º da República.

_____. Medida provisória nº 601, de 28/12/2012. **Altera a lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, para prorrogar o regime especial de reintegração de valores tributários para as empresas exportadoras - Reintegra, e para desoneração a folha de pagamento dos setores de construção civil e varejista.** Diário Oficial da União. Brasília, 28 de Dezembro de 2012. Edição Extra.

_____. Medida provisória nº 612, de 4 de abril de 2013. **Altera a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e a Medida Provisória nº 601, de 28 de dezembro de 2012.** Diário Oficial [da] União. Brasília, 4 de abril de 2013; 192º da Independência e 125º da República.

_____. Lei nº 12.844/2013, de 19 de julho de 2013. **Reintegra e para alterar o regime de desoneração da folha de pagamentos.** Diário Oficial [da] União. Brasília, 19 de julho de 2013, p.1 Edição extra.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 1991.

_____, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3 ed. São Paulo; Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Dicionário de termos de contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2001.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p.86..

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** 6 ed. São Paulo; Atlas, 2005.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Princípios de Direito Previdenciário.** 4 ed. São Paulo: LTR, 2010.

OLIVEIRA, Silvio Luis de. **Tratado de metodologia científica: Projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses.** São Paulo: Pioneira. 1997.

PAULILO, Maria Ângela Silveira. **A pesquisa qualitativa e a história de vida.** Disponível em < www.ssrevista.uel.br/cv2n1pesquisa >. Acesso em 15 jun. 2013.

RODRIGUES, Aldenir Ortzetel. **IRPJ/CSLL 2008: manual do Imposto de Renda Jurídica e Contribuição Social sobre Lucro Líquido.** 2 ed. São Paulo: IOB, 2008.

SILVA, E. L. da e MENEZES, E. M. Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação. 3ª Ed. Revisada e atualizada. Laboratório de Ensino à Distância da UFSC, 2001. Disponível em < <http://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/Metodologia%20da%20Pesquisa%203a%20edicao.pdf> >. Acesso em 18 Out. 2013.

Importante saber: A nova regra não é opcional, já que o art. 4º do Decreto nº 7.828, de 16 de outubro de 2012, diz textualmente que a nova regra tem caráter impositivo. Portanto, a empresa cuja atividade seja a construção civil tem que se enquadrar na nova sistemática mesmo sabendo que não terá benefício com a desoneração da folha de pagamento. Exemplo: Uma construtora, não incorporadora, fica obrigada a recolher a contribuição previdenciária com base na receita, mesmo sabendo que a sistemática anterior seria mais vantajosa para ela.