

DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO PARA EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL ENQUADRADAS NO SIMPLES NACIONAL.

Bianca Lais Soares Marques
Alessandra Vieira Cunha Marques

RESUMO

A lei 12.546/2011 (Plano Brasil Maior) foi criada com intuito de desonerar a contribuição previdenciária patronal (CPP) de alguns setores da economia brasileira. No ano de 2013, foram abarcados por essa lei da desoneração, as empresas do setor de construção civil optantes pelo simples nacional que faziam seus recolhimentos na forma do anexo IV. Logo, o presente estudo tem por objetivo verificar o impacto da desoneração da folha de pagamento para as empresas do setor de construção civil enquadradas no simples nacional. Para tanto realizou-se uma análise documental de duas empresa do interior de Minas Gerais no período de 2014 a 2016. O desfecho da pesquisa evidencia que a Lei da desoneração só se mostrou vantajosa para uma empresa e somente para o ano de 2014, nos demais períodos (2015 e 2016) a referida lei tornou a CPP mais onerosa para essas empresas. Portanto o legislador não atingiu os objetivos propostos visto que quando aplicada a dois casos concretos ela se mostra desvantajosa na comparação a tributação anterior.

**PALAVRAS-CHAVE: DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO.
SIMPLES NACIONAL. CONSTRUÇÃO CIVIL.**

ABSTRACT

Law 12,546 / 2011 (Plano Brazil Mayor) was created with the purpose of exempting the employer's pension contribution (CPP) from some sectors of the Brazilian economy. In 2013, the exemption law encompassed the civil construction companies opting for the simple national that made their payments in the form of annex IV. Therefore, the present study aims to verify the impact of the payroll exemption for companies in the civil construction sector within the simple national. For this purpose, a documentary analysis of two companies from the interior of Minas Gerais was carried out for the period from 2014 to 2016. The conclusion of the research shows that the Law of relief was only advantageous for a company and only for the year 2014, in the other periods (2015 and 2016) the said law made the CPP more burdensome for these companies. Therefore, the legislator did not achieve the proposed objectives since, when applied to two concrete cases, it is disadvantageous when compared to the previous model of taxation.

**KEYWORDS: DEPRECIATION OF THE PAYMENT SHEET, SIMPLE NATIONAL.
CONSTRUCTION.**

1-INTRODUÇÃO

A Lei 12.546/2011, nomeada como Plano Brasil Maior trouxe várias medidas para incentivar o crescimento econômico e sustentável no país. Uma das mudanças propostas é a desoneração da folha de pagamento, que consistiu na substituição da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) incidente sobre a folha de pagamento de salários, pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB). Com essa medida, os principais objetivos do governo, segundo Ribeiro (2013), foram incentivar a contratação de pessoal e aumentar a competitividade de alguns setores empresariais.

Tal medida foi tomada com base no fundamento de que o Brasil é um dos países com a maior carga tributária trabalhista (VERONESI, 2013). Logo, a desoneração da folha de pagamento amenizaria esse gargalo de um dos fatores de produção, ou seja, da mão-de-obra. A Lei da desoneração da folha de pagamento sofreu várias alterações ao longo dos anos, houve acréscimos dos segmentos obrigatórios, acréscimos de regimes tributários enquadrados, variações das alíquotas cobradas, sendo a principal mudança a faculdade de optar pela lei da desoneração da folha de pagamento ou continuar recolhendo contribuições sobre os salários dos empregados. Com essa possibilidade de escolha, as empresas devem buscar um estudo para verificar se há vantagem em optar ou não pela desoneração de sua folha de pagamento (MOREIRA, 2015).

A lei 12.546/2011 não incluía as empresas tributadas pelo simples nacional na desoneração da folha de pagamento, por isso a Receita Federal por meio da Solução de Consulta nº 35 de 25/03/2013 (DOU 01/04/2013) se manifestou no sentido de que as empresas optantes pelo simples nacional ME (microempresas) ou EPP (empresas de pequeno porte) tributadas na forma do anexo IV, que recolhiam as suas contribuições previdenciárias com base nos 20% sobre o valor da folha de pagamento, e não pelo CPP como os demais anexos do simples nacional. Logo, essas empresas podem realizar o recolhimento da contribuição previdenciária com base na sua receita bruta, de acordo com a Lei Complementar 123/2006, pode-se citar como exemplos de empresas que se enquadram nessa situação, as de construção civil que com a modificação na legislação também podem optar pelo recolhimento da contribuição previdenciária sobre a sua receita bruta.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (2017), no Brasil, em média, 33% do faturamento empresarial é utilizado para pagamento de tributos. Somente o ônus do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro das empresas pode corresponder a 51,51% do lucro líquido apurado e os encargos da folha de pagamento não são diferentes. Elsner, Cesar e Nascimento (2016) relatam que os encargos sociais de uma empresa são em média 102,3% do total de horas trabalhadas. Tal fato mostra a necessidade de uma boa gestão dos encargos incidentes sobre a folha de pagamento.

Apesar das promessas de redução do custo dos encargos trabalhistas, a desoneração tem se mostrado viável apenas para algumas empresas, dentre elas, empresas de prestação de serviço com elevada exploração da mão-de-obra direta (Veloso e Silva, 2016); como o seguimento de construção civil (Lahm e Dornelles, 2014; Ludwig (2015). O setor Têxtil obteve redução de 32,19%, o setor de plásticos com redução de 20,08% de seus tributos incidentes sobre a folha de pagamento, e em outras indústrias de transformação, obteve contribuição reduzida em 11,96% dos tributos.

Em contrapartida ao objetivo da desoneração, Rocha (2017) demonstra que empresas de desenvolvimento de software não obtiveram economia nos seus tributos. Rocha (2017) analisou mensalmente uma empresa de software com 92% de atividade desonerada e constatou um aumento de R\$ 1.544,89 nos tributos no período analisado. Ribeiro (2013) analisou uma indústria de calçados e também constatou um aumento nos tributos de R\$ 319,93. Diante do exposto, tem-se o seguinte problema de pesquisa: Qual impacto da desoneração da folha de pagamento para as empresas optantes pelo Simples Nacional do ramo de construção civil?

Sendo assim, a presente pesquisa tem por objetivo realizar um estudo sobre o impacto tributário da desoneração da folha de pagamento para as empresas optantes pelo Simples Nacional do setor de construção civil.

Para atingir o objetivo proposto, analisa-se os dados dos relatórios das folhas de pagamentos dos períodos de 2014 a 2016 de duas empresas de construção civil enquadradas no simples nacional. Trata-se de uma análise quantitativa com tratamentos estatísticos e comparações entre as opções que as empresas do seguimento de construção civil que são optantes pelo Simples Nacional têm para recolhimento de contribuições previdenciárias. Com isso tem-se uma visão geral em relação aos benefícios ou não da desoneração no contexto investigado.

Essa pesquisa justifica-se pela relevância crescente das micro e pequenas empresas (MPE) para a economia brasileira (SEBRAE, 2016). Nos últimos anos, foram identificadas 16.829.192 empresas ativas no Brasil e 92,8% delas são MPE, destaca-se também que em 2015 a representação dessas empresas no PIB Brasileiro era de 27%, e dos empregados com carteiras assinadas 52% estão em micro e pequenos negócios (SEBRAE, 2016). Ressalta-se que o setor de construção civil está entre os mais representativos do país, além disso a cadeia produtiva e o desenvolvimento nacional estão vinculados ao desempenho do setor (SEBRAE, 2016). Acentua-se que existem 1.010.745 pequenos negócios no ramo de construção civil no país o que representa 6,8% do total de MPE (SEBRAE, 2016) conforme dados do ano de 2016.

O presente estudo trata de uma pesquisa com amostra por conveniência visto que o objeto de estudo são médias e pequenas empresas optantes pelo simples nacional que não publicam suas demonstrações contábeis. Logo, é possível investigar apenas um número limitado de empresas que disponibilizam seus dados de forma voluntária.

Esse estudo corrobora com a literatura sobre planejamento tributário para PMES, fornecendo evidências da opção de recolhimento de contribuições previdenciárias menos onerosas para as empresas enquadradas no Simples Nacional, com atividade de construção civil. Demonstra se a lei da desoneração criada pelo Plano Brasil Maior vem realmente cumprindo seu objetivo de reduzir a carga tributária, ou se para as empresas optantes pelo simples nacional a Lei 8.212/1991 do custeio da previdência social ainda é a menos dispendiosa.

Além dessa introdução, essa pesquisa contempla na sequência: referencial teórico, metodologia, desenvolvimento e resultados, onde será demonstrado como alcançar o objetivo proposto acerca do planejamento tributário com base na desoneração da folha de pagamento e por fim as considerações finais evidenciando se a lei da desoneração está sendo eficiente em relação à economia de tributos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Custos com encargos sociais incidentes sobre a folha de pagamento no Brasil.

O Brasil possui uma alta carga tributária, representada em grande parte pelas obrigações trabalhistas (RIBEIRO, 2013). A obrigatoriedade do pagamento desses tributos reflete nos preços dos produtos que são repassados para aos consumidores (LUDWIG, 2015). O estudo de Richartz et.al. (2011), que abordou as empresas de

setor econômico de fios e tecidos listados na BM&FBOVESPA, nos anos de 1988 a 2010 concluiu que 78,88% das receitas líquidas de vendas eram consumidas pelo custo de produção.

Essas obrigações trabalhistas correspondem aos impostos sobre o valor da folha de pagamento, como exemplo o INSS Patronal (Instituto Nacional do Seguro Social), SAT (Seguro Acidente do Trabalho), FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço) entre outros, conforme exposto na Tabela 1, podem chegar em 36%.

Tabela 1 – Encargos sociais incidentes sobre a folha de pagamento de salários para as empresas enquadradas no lucro real ou lucro presumido.

Tipo de Encargo	Porcentagem sobre a folha de pagamento mensal
INSS Contribuição Patronal	20%
FGTS	8%
Seguro Acidente de Trabalho	De 1% a 3%
Sistema 'S Terceiros	3,33%
Salário Educação	2,5%

Fonte: Adaptada de Souza, Cardoso, Domingues (2016).

Esse custo incidente sobre a folha de pagamento sobrecarrega economicamente as empresas, mas por outro lado, traz benefícios sociais para seus funcionários, tais como aposentadoria e auxílio doença em caso de incapacidade dentre outros Lei 8.212/1991. Apesar dessas contribuições previdenciárias trazerem benefícios sociais, por outro lado elas desestimulam as contratações de novos funcionários, pois têm como base de cálculo a folha de pagamento, que acaba onerando as empresas devido ao alto custo que elas trazem para as companhias (VELOSO; SILVA, 2016).

Buscando amenizar as obrigadoriedades descritas na Tabela 1, a Lei 12.546/2011, trouxe a possibilidade de as empresas optarem pela desoneração da folha de pagamento, que consiste na substituição dos 20% referente à contribuição patronal (INSS) incidente sobre a folha de pagamento, por um percentual que vai de 1% a 4,5% sobre a sua receita bruta de vendas. Esse percentual sobre a receita bruta é determinado de acordo com a atividade econômica em que a empresa atua, permanecendo as demais contribuições sociais descritas na Tabela 1 inalteradas.

Demonstra-se na Tabela 2 como ficaram as contribuições sociais com o advento da Lei 12.546/2011, para as empresas do setor de construção civil objeto desse estudo.

Tabela 2 – Encargos sociais das empresas com apuração pelo lucro real ou lucro presumido com o advento da Lei 12.546/2011

Tipo de Encargo	Percentual sobre o faturamento bruto
Desoneração para construção civil	4,5%
Tipo de Encargo	Percentual sobre a folha de pagamento de salários

FGTS	8%
Seguro Acidente de Trabalho	De 1% a 3%
Sistema 'S Terceiros	3,33%
Salário Educação	2,5%

Fonte: Adaptada de Souza, Cardoso, Domingues/2016 e Lei 13.161/2015.

A referida desoneração da folha de pagamento veio promover incentivos fiscais, diminuindo a carga tributária e impulsionando a economia Brasileira (Cunha, Nascimento, Medeiros, 2016). Além disso, busca fomentar as contratações de empregados e reduzir as irregularidades com relação a funcionários não registrados nas empresas (Cintra, 2017). Segundo Rocha (2017) empresas que possuem faturamento elevado e folha de pagamento baixa pode-se concluir que não obterão economia tributária ao serem enquadradas na lei da desoneração.

2.2 Estudos anteriores sobre desoneração da folha de pagamento de salários.

Segundo a revista IOB (2017), inicialmente as empresas em que o setor se enquadrava na lei 12.546/2011, mesmo não possuindo empregados, até 2016, eram obrigadas a aderirem à desoneração da folha de pagamento, passando a contribuir com a previdência social sobre o faturamento da empresa. E aquelas empresas que não obtiverem faturamento em determinados meses, mesmo tendo funcionários, ficavam livres de fazer o recolhimento para a previdência social (IOB, 2017).

Com isso, o objetivo principal da legislação não foi conquistado para algumas empresas, visto que algumas acabaram tendo elevação dos custos quando se enquadraram na desoneração da folha de pagamento. Isso se dá devido ao fato de algumas empresas terem poucos funcionários e altos faturamentos. No Quadro 1, mostram-se os resultados de pesquisas anteriores relacionados ao tema objeto deste estudo por setor econômico analisado.

Quadro 1 – Resultado de pesquisas anteriores.

Autor/ ano	Período analisado	Setor analisado	Redução/Aumento nos custos
Ludwig, 2015	2 anos	Construção com mão-de-obra própria	Redução de 61,5%
Junior, 2014	2 anos	Construção Civil	Redução de 21,0%
Hunter, 2015	08/09/10-2015	Setor Têxtil	Redução de 94,3%
Ribeiro, 2013	05/2013	Indústria com atividade mista	Redução de R\$ 188,62
Ribeiro, 2013	05/2012	Indústria de calçados	Aumento de R\$319,93
Rocha, 2017	Análise mensal	Desenvolvimento de software (atividade mista) 92% de atividade desonerada	Redução de 25.794,19
Rocha, 2017	Análise	Desenvolvimento de software	Aumento de R\$

	mensalmente	(atividade mista) 98% de atividade desonerada	1.544,89
Rocha, 2017	Análise mensalmente	Desenvolvimento de software (atividade mista) 86,82% de atividade desonerada	Redução de R\$ 22.395,41

Fonte: Elaborada pela autora com base em estudos anteriores.

No Quadro 1, evidencia-se os resultados de pesquisas anteriores em diversos setores econômicos. Fica claro que a questão da desoneração da folha de pagamento merece atenção, visto que em alguns casos há redução (LUWING,2015; JUNIOR, 2014; HUNTER, 2015; ROCHA, 2017) e em outros aumentos (RIBEIRO, 2013; ROCHA, 2017) dos encargos sociais das companhias.

2.3 Empresas do Anexo IV do Simples Nacional: Construção Civil.

A Lei Complementar 123/2006, instituiu a partir de 01/07/2007 um novo tratamento tributário simplificado conhecido como o Simples Nacional. O Simples nacional trata-se de um regime especial, unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidas pelas microempresas e empresas de pequeno porte (LC 123/2006). Quando entrou em vigor para as empresas aderirem a essa forma de arrecadação de tributos deveriam se enquadrar em um faturamento de até dois milhões e quatrocentos mil reais, em 2017 esse valor é de três milhões e seiscentos mil reais e para o ano de 2018 é previsto um aumento para quatro milhões e oitocentos mil (LC 155/2006).

Com esse regime tributário, o simples nacional, as empresas fazem o recolhimento de todos os seus tributos (IRPJ, CSLL, IPI, ICMS, PIS, COFINS e CPP) em apenas um documento de arrecadação simplificada - DAS (LC 123/2006). Segundo Barros e Souza (2008), essa simplificação tributária resulta em economia de tempo e de gastos com o recolhimento de tributos separadamente. Para realizar o recolhimento do DAS do simples nacional criou-se os anexos do simples nacional em que a empresa apura seus tributos de acordo com o faturamento acumulado nos últimos 12 meses e com a atividade econômica (LC 123/2006).

Dentre os anexos do simples, encontra-se o anexo IV que contempla as empresas de prestação de serviços de construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores; serviço de vigilância, limpeza ou conservação;

serviços advocatícios (IOB, 2017). Apesar dessas empresas terem a faculdade de aderirem ao simples nacional, a CPP (contribuição previdenciária patronal) não foi incluída na alíquota do simples nacional (IOB, 2017).

Logo, a Contribuição para a Seguridade Social a cargo da pessoa jurídica dessas empresas do anexo IV deverá ser recolhida separadamente dos valores devidos em conjunto ao Simples Nacional, seguindo as regras previdenciárias aplicáveis às demais pessoas jurídicas (IOB, 2017). Ou seja, recolhimento de 20% sobre a folha de pagamento referente ao INSS patronal, contudo, estarão isentas do recolhimento para outras entidades e terceiros (artigo 13, inciso III, Lei Complementar 123/2006).

Como as empresas do setor de construção civil foram abarcadas pela Lei da desoneração da folha de pagamento (LEI 12.546, 2011), mas não incluía expressamente as empresas tributadas no simples nacional (IOB, 2017) questionamentos começaram a serem feitos à Secretaria da Receita Federal do Brasil. Por meio da Solução de Consulta nº 35 de 25/03/2013 (DOU 01/04/2013), o referido órgão se manifestou no sentido de que as empresas optantes pelo simples nacional ME ou EPP tributadas na forma do anexo IV, que recolhiam as suas contribuições previdenciárias com base nos 20% sobre o valor da folha de pagamento, e não pelo CPP como os demais anexos do simples nacional, poderiam também optar pela Lei da desoneração da folha de pagamento. Logo, essas empresas (Anexo IV) podem realizar o recolhimento da contribuição previdenciária com base na sua receita bruta.

3. METODOLOGIA

3.1 Classificação da pesquisa

O intuito desse estudo é analisar o impacto da desoneração da folha de pagamento sobre as contribuições previdenciárias patronais de empresas enquadradas no regime tributário simples nacional com atividade de construção civil. Para tanto, analisa-se os relatórios das folhas de pagamentos de salários do período de 2014 a 2016 e verifica-se com isso se a desoneração da folha está sendo benéfica ou não para essas empresas.

Esta pesquisa terá forma de abordagem quantitativa e qualitativa. Segundo Marconi e Lakatos (2011), uma pesquisa quantitativa é aquela que os dados são valores numéricos e necessita de procedimentos cuidadosos, para Fontelles (2009) utiliza

ferramentas estatísticas para classificação e possui maior precisão e confiabilidade. Severino (2012) argumenta que o estudo com a abordagem qualitativa tem caráter exploratório, faz referência mais a seus fundamentos epistemológicos.

Quanto ao objetivo da pesquisa se classifica como descritiva, visto que, evidencia-se se a desoneração da folha de pagamento traz benefícios tributários para as empresas. Segundo Gil (2010) uma pesquisa descritiva é ampla na percepção da realidade, busca descrever os objetivos do fenômeno pesquisado.

3.2 Amostra e coleta de dados

Os dados necessários para o desenvolvimento da presente pesquisa foram obtidos nos relatórios das folhas de pagamentos de salários de duas empresas, com sede no interior de Minas Gerais, enquadradas no regime tributário simples nacional. São empresas do setor de construção civil, e o período de análise consiste nos anos de 2014 a 2016, ou seja, após a vigência da Lei da desoneração da folha de pagamento para as empresas de construção civil optantes pelo simples nacional. O método de coleta das informações necessárias se deu por meio de uma análise documental, que para Santos (2000), consiste em meio de documentos contemporâneos ou retrospectivos, sendo suas fontes: tabelas, pareceres, relatórios entre outros.

3.3 Cálculos utilizados

Para apresentar os resultados em forma de percentuais de economia ou de onerosidade para as empresas analisadas, utiliza-se de técnicas estatísticas e quadros comparativos. Realiza-se um tratamento de dados com natureza descritiva, com análise de dados e interpretação dos mesmos.

4 RESULTADOS

4.1 Caracterização da Amostra.

Verifica-se, na tabela 03, os aspectos gerais das duas empresas analisadas. Trata-se de uma amostra obtida por conveniência, uma vez que, as empresas do simples nacional não são obrigadas a publicarem suas demonstrações contábeis, logo, são

obtidas diretamente junto a essas empresas. Apura-se que a empresa A apresenta um patrimônio líquido maior do que a empresa B em todos os anos analisados, que corresponde a 92,13% para os 3 anos analisados, ou seja, de 2014 a 2016. Quando se trata da variável ativo total a empresa A também se mostrou maior que a B em 89,77% para os três anos analisados, 2014, 2015 e 2016.

Para a receita bruta anual nota-se uma oscilação diferente das demais variáveis, pois somente no ano de 2014 a empresa A superou a empresa B em 74,51%, nos demais anos de 2015 e 2016 a empresa B teve faturamento superior ao da empresa A. Referente ao número médio de funcionários a empresa A teve maior número de empregados do que a empresa B. Já em relação à média do valor da folha de pagamento a empresa B apresenta maior valor de remunerações na folha de pagamento nos 03 anos objeto do estudo.

Apesar de serem empresas do mesmo seguimento econômico, elas demonstram comportamento díspares em relação à utilização de mão-de-obra, pois, apesar da empresa B ser menor do que a empresa A, ela possui quase o mesmo número de empregados de A. Segundo Ludwig (2015) quanto maior a utilização de mão-de-obra menor será o valor pago como CPP sobre a receita bruta, para as empresa do simples nacional. Logo, espera-se que a lei da desoneração da folha de pagamento seja mais vantajosa para a empresa B uma vez que seu faturamento é menor e a desoneração da folha de pagamento é calculada sobre a receita bruta.

No ano de 2014, a folha de pagamento da Empresa A representava 0,67% do faturamento da empresa e tinha uma média de 16 funcionários, no ano de 2015, a folha representava 0,64% do faturamento da empresa e sua média de empregados era de 14. Já para o ano de 2016 a representatividade era de 0,66% sobre a receita e como número médio de funcionários de 19. Isso demonstra o baixo percentual da folha de pagamento em relação ao faturamento da empresa A, infere-se também que a oscilação nos percentuais da folha de pagamento foi baixa, assim como o que ocorreu com o número de funcionários.

Tabela 03: Dados das empresas

	Patrimônio Líquido em 31/12		
	2014	2015	2016
Empresa A	3.128.542,80	3.078.542,80	3.078.542,80
Empresa B	200.000,00	288.725,15	241.987,51
	Ativo Total em 31/12		
	2014	2015	2016
Empresa A	3.137.429,66	3.750.530,10	4.078.660,03

Empresa B	373.761,23	458.797,39	288.725,15
Receita Bruta Anual			
	2014	2015	2016
Empresa A	1.336.847,35	1.204.856,33	1.586.592,49
Empresa B	340.747,31	1.452.648,23	3.082.928,16
Média de Número de Funcionários no ano			
	2014	2015	2016
Empresa A	16	14	19
Empresa B	11	8	7
Média do valor da Folha de Pagamento de salários no ano			
	2014	2015	2016
Empresa A	8.921,03	7.796,11	10.541,87
Empresa B	12.781,41	10.846,17	14.603,29

Fonte: Elaborada pela autora

Para a empresa B, a representação da folha de pagamento sobre a receita bruta era de 3,75%, 0,74% e 0,47% respectivamente para os anos de 2014, 2015 e 2016, e seu número médio de empregados era de 11, 8 e 7 para os anos de 2014, 2015 e 2016. Essa comparação já na empresa B mostra uma representatividade maior da folha de pagamento no ano de 2014 uma vez que seu percentual sobre o faturamento foi 3,75% os outros anos não passou de 1%, a variação no número de funcionários também foi maior que a empresa A.

A desoneração da folha de pagamento pode ser vantajosa para algumas empresas e onerosa para outras, acredita-se que empresas que têm uma utilização pouco expressiva de mão-de-obra a desoneração da folha de pagamento torna-se uma opção inviável, uma vez que, a desoneração da folha de pagamento tem como base de cálculo a receita bruta das empresas. Para confirmar essa possibilidade para empresas do setor de construção civil optantes pelo simples nacional demonstra-se os resultados.

4.2 Análise dos Resultados

Para apurar o impacto da desoneração da folha de pagamento para as empresas optantes pelo simples nacional com atividade de construção civil, demonstra-se na Tabela 04, um comparativo com as opções de recolhimento de contribuição previdenciária para essas empresas.

Tabela 04: Comparativo de opções de recolhimento de contribuição previdenciária

	Contribuição previdenciária sobre a	Contribuição Previdenciária sobre a Receita
--	-------------------------------------	---

	Folha de Pagamento anual			Bruta		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016
Empresa A	21.410,49	23.300,50	18.710,68	53.473,89	48.194,25	63.463,69
Empresa B	30.675,38	26.030,80	35.047,89	13.629,89	58.108,92	123.317.012,00

Fonte: elaborada pela autora

Verifica-se, na Tabela 04, que para a empresa A, nos 03 anos objetos do estudo, a opção menos onerosa para o recolhimento de contribuição previdenciária seria a aplicação da Lei 8.212/1991. A referida empresa optou pelo recolhimento por meio da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento (Ou seja, aplicação da Lei 8.212/91) no ano 2016. Com isso a empresa apresentou uma economia tributária de 70,51% para o ano de 2016.

Já para os anos de 2014 e 2015, como a empresa era obrigada a aderir a desoneração da folha de pagamento ela foi onerada com um recolhimento maior de 40,03% para 2014 e de 48,34% para 2015 referente à CPP. Esse resultado vai ao encontro dos estudos de Ribeiro (2013) que analisou mensalmente indústrias de calçados e constatou que a opção pela desoneração acarretaria aproximadamente aumento de R\$319,93 na sua carga tributária mensal. Rocha (2017) que também analisou mensalmente uma empresa de desenvolvimento de software e obteve um aumento de R\$1.544,89.

Quando os resultados para a empresa A são comparados com outros estudos do setor de construção civil como o de Ludwig (2015) que analisou 2 anos do setor de construção civil com mão-de-obra própria e obteve redução de 61,5% nos tributos e de Junior (2014) que também analisou 2 anos o setor de construção civil e constatou redução de 21,0% na CPP nota-se resultados contrários. Visto que, a opção pela desoneração da folha de pagamento para empresa aumentaria A o ônus com CPP.

Como justificativa para esses resultados divergentes, pode ser virtude do objeto desse estudo serem empresas optantes pelo simples nacional e as empresa que Ludwig(2015) e Junior(2014) analisaram serem optantes pelo lucro real, em que além da contribuição previdenciária patronal tem-se a contribuição para o sistema S, para Terceiros, e o seguro acidente do trabalho. Sendo assim, averígua-se que para a empresa A, a Lei da desoneração não foi viável em nenhum dos anos analisados. Indo na contramão dos objetivos da legislação sobre desoneração da folha de pagamento.

Já para a Empresa B, fica claro a teoria de alguns autores como Zanluca (2017) que afirmam a necessidade do planejamento tributário permanente nas empresas, visto

que, o cenário econômico das empresas mudam constantemente. Certifica-se que opção de recolhimento de contribuição previdenciária para a empresa B não foi a mesma para os três anos analisados. Para o ano de 2014, a melhor opção para a referida empresa foi à desoneração da folha de pagamento, visto que ao optar pela desoneração, a empresa teria uma economia tributária de 44,43%, já para os anos de 2015 e de 2016 a desoneração já não se mostrava vantajosa pois traria um aumento na carga tributária de 55,20% no ano de 2015 e de 99,97% para o ano de 2016, como para 2015 a desoneração da folha de pagamento ainda era uma legislação obrigatória a empresa B no ano de 2015 teve uma sobrecarga tributária de 44,81%.

A Empresa B foi enquadrada de fato na desoneração nos anos de 2014 e 2015 porque as empresas ainda eram obrigadas a se enquadrarem na desoneração da folha de pagamento. Com isso, infere-se que sua opção tributária foi realizada corretamente para o ano de 2014 com recolhimento de sua contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta e para o ano de 2015 a opção foi pela obrigatoriedade, fazendo com que a empresa seja onerada em 44,81% no ano de 2015, para o ano de 2016 a opção foi feita corretamente e trouxe economia novamente, visto que recolheu a CPP sobre o valor da folha de pagamento. Logo, verifica-se que a empresa B conseguiu uma economia tributária para o ano de 2014 de 44,43% com a aplicação da desoneração da folha de pagamento.

O resultado da empresa B no ano de 2014 vai ao encontro dos estudos de Ludwig(2016) que analisou 2 anos empresa de construção civil com mão de obra própria e constatou uma redução de 61,50% nos tributos. Esses resultados também corroboram com as pesquisas de Junior (2014) que analisou 2 anos do seguimento de construção civil e encontrou uma economia tributária de 21%, e de Hunter (2015) que verificou 3 meses do setor têxtil e encontrou uma redução na carga tributária de 94,3%.

Quando comparados os resultados das empresas A e B, infere-se que mesmo sendo empresas do mesmo seguimento econômico sendo ambas tributadas pelo simples nacional tiveram aspectos diferentes em relação a desoneração da folha de pagamento, já que em cada ano as empresas analisadas tiveram resultados diferentes. De acordo com Ribeiro (2013) a desoneração demonstra ser favorável para as empresas que não têm variação relevante no seu faturamento, afinal quanto maior foi o faturamento da empresa, maior será a contribuição para a previdência social, e por isso para cada empresa poderá haver resultados diferentes sobre a Lei objeto dessa pesquisa. Esses resultados diferentes, mesmo em empresas do mesmo segmento econômico, se dão em

virtude um baixo número de empregados e um alto faturamento (COSTA; PAIXÃO; AGUIAR, 2015).

A Lei 12.541/2011 (Plano Brasil Maior) trouxe para o cenário brasileiro a desoneração da folha de pagamento de salários, com o intuito de reduzir gastos com a folha de pagamento de salários das empresas. Contudo, para as empresas analisadas, nessa pesquisa, o objetivo da legislação não foi alcançado, visto que, a lei da desoneração não se mostrou viável para as duas empresas do ramo de construção civil optantes pelo simples nacional. Salienta-se que a dita Legislação acarretou prejuízo para a empresa A quando a desoneração ainda era uma legislação obrigatória (no ano de 2014). Com isso, reafirma-se que antes da opção pela aplicação da Lei da desoneração a um caso concreto, faz-se necessário um estudo da empresa para identificar qual seria a opção mais econômica: Lei 8.212/91 ou Lei 12.541/2011.

5. Considerações Finais.

Esse estudo se propõe a analisar o impacto da desoneração da folha de pagamento em duas empresas do setor de construção civil tributadas pelo simples nacional na forma do Anexo IV. Para tanto, realizou-se uma análise documental com base nos relatórios da folha de pagamento de salários e Demonstração do Resultado dos anos de 2014 a 2016.

Os resultados dessa pesquisa evidenciam que a Lei da desoneração da folha de pagamento, criada com o intuito de reduzir os custos das empresas com CPP incidente sobre folha de pagamento, não surtiu os efeitos desejados. Visto que, caso as duas empresas analisadas optassem pela CPP sobre a receita bruta acarretaria um aumento da carga tributária dessas entidades. Para todos os anos examinados a opção pela aplicação da Lei 8.212/91 se mostrou mais vantajosa, ou seja, o recolhimento da CPP sobre o valor dos salários dos empregados.

Verificou-se que a opção pela desoneração da folha de pagamento tanto a empresa A quanto a empresa B seria maléfica do ponto de vista tributário. Como nos anos de 2014 e de 2015 a aplicação da Lei 12.541/2011 era obrigatória, acarretou prejuízos para empresa A, pois ela sofreu a majoração da CPP em 2014 em 40,03% e em 2015 em 48,34% quando comparada a legislação anterior (Lei 8.212/91). Para a empresa B, a desoneração se mostrou viável apenas para o ano de 2014, proporcionando uma economia tributaria de 44,43% quando comparada com a aplicação da Lei

8.212/91, para o ano de 2015 (ainda na obrigatoriedade da desoneração) a empresa B foi onerada em 44,81%, já para o ano de 2016 o recolhimento foi realizado pela contribuição sobre a folha de pagamento, o que acarretou em uma economia para as empresa de 29,48% para empresa A e 99,97% para a empresa B se comparado com a legislação da desoneração da folha de pagamento (Lei 12.541/91).

Essa pesquisa, por fim, contribuiu para os empresários e contadores de pequenas e médias e empresas do setor de construção civil, visto que, demonstra que a opção tributária para recolhimento da CPP deve ser estudada e realizada ano a ano. Contribuiu também para a apreciação dos objetivos da Lei 12.541/2011 propostos pelo Governo Federal por meio do Plano Brasil Maior, servindo como base para reflexão em futuras propostas de mudanças da Legislação.

Como limitação, tem-se o fato de terem sido analisadas apenas duas empresas de um mesmo seguimento econômico. Logo, devido a essa restrição do número de empresas estudadas e dos dados disponibilizados pelas entidades não há como generalizar os resultados encontrados. Sendo assim, cada caso deve ser analisado individualmente, para a escolha da melhor opção de recolhimento de CPP. Como sugestão para novas pesquisas recomenda-se um estudo com maior número de empresas e também com entidades de outros seguimentos econômicos abrangidas pela desoneração.

REFERÊNCIAS

Brasil, Lei nº 8.212, de 24 de jul. de 1991. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25 jul. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1812cons.htm> Acesso em: 30 abril 2017.

Brasil, Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: . Acesso em 30 set 2017.

Brasil, Lei 12.546, de 14 Dezembro e 2011 **Diário Oficial da União**, 15 dez. 2011. Seção 1, p 3. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm> Acesso em: 10 abril 2017,

Brasil, Lei 13.161, de 31 agosto de 2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 ago. 2015. Seção 1, p. 1. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-20018/2015/Lei/113161.htm> Acesso em: 31 abril 2017.

Brasil, **SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 35, DE 26 DE FEVEREIRO DE 2015**. 2015. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=61842>>. Acesso em: 25 out. 2017.

Brasil, **Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016**. Diário Oficial da União, (2016). Lei nº 155, de 27 de outubro de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp155.htm> Acesso em: 30 set 2017.

BARROS, D.M; SOUZA, E.S. **Simples Nacional versus lucro presumido: uma análise da tributação nas empresas prestadores de serviços**. 8º Congresso de Contabilidade - USP, São Paulo, 2008.

IOB Disponível em: <<http://www.iobonline.com.br/pages/core/login.jsf>> Acesso em: 10 maio 2017.

IBPT Economia tributaria. 2017. Disponível em: <<http://ibpt.com.br/>>. Acesso em: 09 abr. 2017.

BERTOTTI, Monique. **Breves considerações acerca da política da desoneração da folha de pagamento no Brasil**. 2014. 18 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2014.

COSTA, Rose Leide de Sousa; PAIXÃO, Taisa Mara Santos da; AGUIAR, José Hilton Santos. **IMPACTO DA DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO EM EMPREENDIMENTOS DO MUNICÍPIO DE SALVADOR**. 2015. 17 f. Graduação - Curso de Ciências Contábeis, FVC, Salvador, 2015.

CINTRA, Marcos. **Desoneração da folha de pagamento como um ponto de partida**. 2017. 2 f. REVISTA ECONET - São Paulo, 2017

CUNHA, Maria Caroline; NASCIMENTO, Sabrina; MEDEIROS, André. **Impacto da desoneração da folha de pagamento sobre a carga tributária de empresas parcialmente desoneradas.** 2016. 15 f. Curso de Ciências Contábeis, 2016.

ELSNER, Daliane Pavão; CESAR, Gabriela De Mello; NASCIMENTO, Sabrina. **Custo efetivo da mão de obra: um estudo de caso em uma empresa de comércio e instalações elétricas.** 2014 Ciências Contábeis, 2014.

FONTELLES, Renata Garcia Simões. **Metodologia da pesquisa Cientista: Diretrizes para a elaboração de um protocolo de pesquisa.** UNAMA, Belém- PA, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 184 p.

HUNTER, Paola Roos. **Vantagens e desvantagens da contribuição previdenciária sobre a receita bruta em uma empresa do ramo têxtil.** 2015. 50 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, UNESC, Criciúma, 2015.

JUNIOR, Marcio Serafim In Á. **Desoneração da contribuição da previdência sobre a folha de pagamento: um estudo de caso em uma empresa de construção civil.** 2014. 48 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Contabilidade Tributária, UNESC, Criciúma, 2014.

LAHN, A. P.; DORNELAS, M. T. **Benefícios da desoneração da folha de pagamento para uma empresa de construção civil.** In: SEMINARIO DE INICIAÇÃO CIENTIFICA CURSO CIENCIAS CONTABEIS DA FSG. 8. Anais... Caxias do Sul: FSG, 2014.

LUDWIG, Manoel Junior. **Desoneração da folha de pagamento dos custos em empresas de construção civil.** 2015. 10 f. TCC (Graduação) - Curso de Administração, UFSC, Florianópolis, 2016.

MARCONI, Mariana de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa.** 7. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2011. 277 p.

MOREIRA, Assis. **Brasil tem a maior carga tributária da América Latina.** 2015. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/3946654/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina-diz-ocde>>. Acesso em: 19 abr. 2017

RIBEIRO, Marcia Lemos. **Desoneração da folha de pagamento: Aspectos que são controversos na contribuição previdenciária substitutiva.** 2013. 24 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2013.

RICHARTZF. et al. **Comportamento dos custos das empresas catarinenses que atuam no segmento feios e tecidos da BM&BOVESPA.** In CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18 Anais... Rio de Janeiro: CBC, 2011.

ROCHA, Rafaela da. **Desonerar ou onerar a folha de pagamento.** 2017. 6 f. - Curso de Santa Cruz, 2017.

SANTOS, Antônio Raimundo dos. **Metodologia Científica: a construção do conhecimento**. 3. ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2000.

SEBRAE. **CENÁRIOS PROSPECTIVOS: CONSTRUÇÃO CIVIL**. 2016. 29 f. - Sebrae, Sim- Sistema de Inteligência do Mercado, Brasil, 2016

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2011. 304 p.

SOUZA, Kênia Barreiro de; CARDOSO, Debora Freire; DOMINGUES, Edson Paulo. **Medidas recentes de desoneração tributária no Brasil: uma análise equilíbrio geral computável**. 2016. 27 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, FACE/UFMG, Belo Horizonte, 2016.

VELOSO, Haroldo Borges; SILVA, Mislene Dalila da. **Os efeitos da carga tributária brasileira incidentes nas contribuições previdenciárias**. 2016. 7 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, UNIPAM, Patos de Minas, 2016.

VERONESI, Luiza Belloni. **Brasil tem a maior carga tributária trabalhista entre 25 países**. 2013. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/carreira/salarios/noticia/2687017/brasil-tem-maior-carga-tributaria-trabalhista-entre-paises-veja-lista>>. Acesso em: 01 set. 2017.

ZANLUCA€, Júlio César. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA 2017**. 2017. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>>. Acesso em: 20 mar. 2017.