

IMPACTO DA (RE) ONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO EM EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL

Jonathas Catringue de Souza Costa¹

Mariana Pereira Bonfim²

Resumo: Este trabalho tem como principal objetivo verificar qual impacto o fim da Lei nº 12.546/2011 pode trazer às empresas, no que diz respeito ao processo de tomada de decisões e no impacto dos resultados, com um estudo de caso aplicado em duas empresas do ramo de construção civil. Para isso, foram analisadas empresas situadas na cidade de Volta Redonda, estado do Rio de Janeiro, no período de janeiro de 2019 a janeiro de 2020. A pesquisa demonstrou os impactos causados pela alteração prescrita pelo Governo Federal e, com posse dos dados das companhias, foi realizada a simulação da desoneração *versus* oneração da folha de pagamento, em suas formas possíveis. Com a conclusão da pesquisa, verificou-se que o objetivo do governo de diminuir a carga tributária no segmento de construção civil pode ou não ocorrer, uma vez que se faz necessário considerar o faturamento da empresa na constituição do cálculo. Dessa forma a opção do benefício só se tornou positiva para apenas uma das empresas analisadas.

Palavras-chave: Desoneração; Folha de Pagamento; Contribuição Previdenciária.

IMPACT OF THE PAYROLL TAX REDUCTION IN CIVIL CONSTRUCTION COMPANIES

Abstract: This paper has as main objective to verify what impact the end of Law nº. 12.546 / 2011 can bring to companies, with regard to the decision-making process and the impact of the results, with a case study applied in two companies in the industry of civil construction. For this, companies located in the city of Volta Redonda, state of Rio de Janeiro, from January 2019 to January 2020 were analyzed. The research demonstrated the impacts caused by the change prescribed by the Federal Government and, with possession of the companies' data, the simulation of exemption versus payroll taxation, in its possible forms, was carried out. With the conclusion of the research, it was found that the government's objective of reducing the tax burden in the civil construction segment may or may not occur, since it is necessary to consider the company's revenue in the calculation. Thus, the benefit option only became positive for only one of the companies analyzed.

Keywords: Payroll; Payroll Tax Reduction; Social Security Contribution.

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal Fluminense (UFF-VR). E-mail: jcatringue@id.uff.br.

² Doutora em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB). Professora do departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal Fluminense (UFF-VR). E-mail: marianabonfim@id.uff.br.

1 INTRODUÇÃO

Através do Decreto Legislativo nº 4.682/1923 foi aprovado o primeiro sistema previdenciário nacional, que até então era composto somente pelas Caixas de Aposentadorias e Pensões (CAPs). Em 26 de agosto de 1960, através da Lei nº 3.807, foi criada a Lei Orgânica da Previdência Social, também conhecida como LOPS, e em 21 de novembro de 1966, através do Decreto-Lei nº 72/1966, foram unificados os seis institutos de Pensões e Aposentadorias existentes na época, criando então o Instituto Nacional de Previdência Social, o INPS.

O INPS foi responsável pela unificação das ações previdenciárias para os trabalhadores do setor privado, ficando nesse primeiro momento, excluídos os trabalhadores rurais e domésticos. A década de 1970 foi importante para o setor previdenciário, incluindo, por exemplo, os trabalhadores domésticos e rurais, amparos previdenciários aos maiores de 70 anos e aos inválidos não-segurados. E por fim, através do Decreto nº 77.077/1976, surgiu a unificação das legislações previdenciárias, também conhecida como Consolidação das Leis da Previdência Social, a CLPS.

Atualmente, o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), órgão que substituiu o antigo INPS, é o responsável pelo recolhimento e pagamento dos benefícios da previdência. A contribuição previdenciária é composta, inicialmente, por dois tipos de contribuições: a primeira delas é a contribuição do segurado, com recolhimentos mensais que variam entre 7,5% e 14%, de acordo com a remuneração recebida no mês. Já a segunda é através do empregador, que por sua vez, pode sofrer diferentes tipos de incidências de acordo com o seu regime de tributação, podendo ele variar de 0%, como é o caso das pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, a 28,8% sobre o total da remuneração da folha de pagamento, como é o caso dos optantes pelo Lucro Presumido ou Real.

A contribuição previdenciária das pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real ou Presumido está dividida da seguinte forma: 20% referente a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), 5,8% da contribuição de terceiros e uma variação entre 0,5% e 3% referente ao RAT (Risco Ambiental do Trabalho).

Com o objetivo de gerar competitividade para as empresas brasileiras, especialmente frente ao mercado internacional, aumentar a oferta de emprego e

impulsionar a economia nacional diante da crise financeira de 2008/2009 (PORSSE; CARVALHO, 2019; LUDWIG; BORGET; KREMER, 2016), o governo brasileiro emitiu a Medida Provisória (MP) nº 540/2011, convertida na Lei nº 12.546/2011, integrante do Plano Brasil Maior, que traz alguns benefícios ao setor empresarial brasileiro e objetiva reduzir a carga tributária sobre a folha de pagamento de uma empresa. Dentre as mudanças presentes na legislação mencionada, destaca-se a substituição da base de cálculo da CPP de 20% sobre a folha de pagamento, por uma alíquota entre 1% e 2% da receita bruta, de acordo com a Classificação Nacional de Atividade Econômica – o CNAE. Este novo tributo então foi chamado de CPRB, ou seja, Contribuição Patronal sobre a Receita Bruta.

Também conhecida como Lei da Desoneração da Folha de Pagamento, a Lei nº 12.546/2011 foi criada para gerar competitividade, emprego e impulsionar a economia. No primeiro momento, os setores contemplados foram os de serviços, mais especificamente o de tecnologia da informação e o setor vestuário, através da indústria têxtil, sendo escolhidos pelo grande volume de mão de obra. Posteriormente, tal medida, através da Lei nº 12.844/2013, passou a contemplar outros ramos da indústria, entre eles a construção civil. Com o intuito de minimizar o impacto causado pela isenção do pagamento da CPP sobre a folha de pagamento, em 1º/01/2015 foi sancionada a Lei nº 13.161/2015 que alterou as alíquotas e ratificou o término da validade da Lei nº 12.546/2011, a ser obedecida até 31/12/2020.

Diante do exposto e da proximidade da data fim do benefício, surge então o seguinte questionamento: **Qual o impacto com o fim da Lei nº 12.546/2011, nas empresas de construção civil?** Mediante o problema de pesquisa especificado, este trabalho tem por diretriz verificar qual impacto o fim da referida lei pode trazer às empresas, no que diz respeito ao processo de tomada de decisões e no impacto dos resultados, com um estudo de caso aplicado em duas empresas do ramo de construção civil.

Tal setor foi escolhido pela sua importância na geração de empregos no país: de acordo com os relatórios apresentados pelo Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED, 2019), com relação a evolução de empregos por nível geográfico *versus* setores, no mês de setembro de 2019, a construção civil representou um total de 126.439 novos empregos, o que significa 9,423% dentre as demais atividades. Além disso, diversos estudos já pesquisaram a respeito do impacto da desoneração da folha de pagamento nas empresas (PORSSE; CARVALHO, 2019;

BARTH; SOUZA; OLIVEIRA, 2016), inclusive no setor de construção civil, como por exemplo, Ludwig, Borget e Kremer (2016) que evidenciaram benefícios para àquelas que possuem mão de obra própria. Contudo, se faz necessário analisar os impactos com a reoneração da folha de pagamento, instituída pela Lei nº 13.161/2015, considerando o retorno da oneração para o exercício de 2021.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Previdência Social

O INSS foi criado em 27 de junho de 1990, por intermédio do Decreto nº 99.350, a partir da junção do Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social (IAPAS) com o INPS, como autarquia vinculada ao Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS). É de competência do INSS o reconhecimento e aprovação dos direitos dos segurados do Regime Geral de Previdência Social (RGPS) que engloba milhões de segurados e beneficiários em todo Brasil.

No artigo 201 da Constituição Federal Brasileira, verifica-se a disposição do RGPS, que tem caráter contributivo e de filiação obrigatória. Encontram-se descritas também as informações referentes a atuação do INSS, acatando as estratégias, fundamentos e políticas governamentais provenientes de órgãos federais, como os ministérios. A entidade está vinculada, atualmente, ao Ministério da Economia. O INSS caracteriza-se, portanto, como uma organização pública federal, prestadora de serviços previdenciários para a sociedade brasileira.

O artigo 194 da Constituição Federal define seguridade social como “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”. De acordo com Silva (2020), a previdência, exemplificada de forma simples, apresenta a preocupação com o futuro. É a necessidade de tomar atitudes e/ou determinadas medidas, no tempo presente, que irão promover a estabilidade do indivíduo e dos demais membros de sua família quando ocorrerem eventos como o avanço da idade, sua morte, acidentes que possam vir a incapacitar o indivíduo, desemprego, gravidez, prisão, entre outros possíveis motivos que afetem a sua

capacidade laborativa. A proteção previdenciária pode ser efetuada de forma pública ou privada, exigindo sempre contribuição do participante.

De forma complementar, as empresas que empregarem mão de obra também deverão contribuir para a previdência, na forma da Contribuição Previdenciária Patronal. A CPP é uma contribuição previdenciária obrigatória às companhias optantes pelo Lucro Real e Presumido, e pode ser dividida em diversos grupos, podendo sofrer diferentes tipos de alíquotas, porém a sua base de cálculo será sempre a mesma: o total da remuneração da folha de pagamento. A Contribuição Patronal é constituída por um percentual de 20% sobre a folha de pagamento, incluindo a remuneração devida dos sócios e contribuintes que prestaram serviços na empresa.

O RAT é um tipo de contribuição previdenciária patronal e possui uma alíquota variável de acordo com o grau de incidência de incapacidade laborativa enquadrado de acordo com o CNAE, contido no Anexo V do Decreto nº 3.048/1999. É também de competência da empresa sofrer a incidência e recolhimento para outras entidades e fundos, conhecida como alíquota de terceiros, de acordo com o enquadramento de sua atividade no Fundo da Previdência e Assistência Social (FPAS) e as alíquotas constantes do Anexo III da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005 (RFB, 2005).

Caso o segurado exerça atividade em condições especiais, como por exemplo, os trabalhadores expostos a agentes nocivos à saúde, tais como agentes biológicos, químicos e físicos, e que possam ensejar aposentadoria especial após 15, 20 ou 25 anos de trabalho, é devida pela empresa ou equiparado a contribuição destinada ao financiamento das aposentadorias especiais com alíquotas que variam entre 12%, 9% e 6%, conforme tempo exigido para a aposentadoria especial, respectivamente. As empresas contratantes de serviços mediante cessão de mão de obra, deverão efetuar a retenção de 11% incidente sobre o valor bruto da nota fiscal, acrescido de 4%, 3% ou 2% quando o segurado ensejar aposentadoria especial após 15, 20 ou 25 anos, respectivamente.

Se porventura, a receita bruta da empresa for proveniente da comercialização da produção rural, o percentual a ser incidente será de 2,6% em substituição à contribuição patronal de 20% e ao RAT. Ao empregador doméstico, deverá ser efetuado o percentual de 12% sobre o salário de contribuição.

A base de cálculo, também conhecida como salário de contribuição para fins previdenciários, é composta pela remuneração total dos rendimentos auferidos durante o mês, em uma ou mais empresas destinados a retribuir o trabalho, qualquer

que seja a sua forma, observados os limites mínimos e máximos. O limite mínimo definido para os segurados corresponde ao salário mínimo vigente. Já o limite máximo é compreendido pelo valor definido anualmente pelo Ministério da Economia, que em 2020 é de R\$ 6.101,06, ou seja, nenhum trabalhador, vinculado ao INSS, poderá contribuir com montante superior a R\$ 713,10, nem poderá se aposentar com valor superior ao teto máximo vigente.

Diante de um cenário de alta carga tributária e trabalhista para o setor empresarial (OLIVEIRA, 2000; KERTZMAN, 2012), o governo brasileiro sancionou um plano que visava desonerar, de diversas formas, as tributações das principais áreas de avanço da economia brasileira, o Plano Brasil Maior. Esse plano foi anunciado pelo Governo Federal em agosto de 2011, com foco na competitividade da indústria brasileira e no estímulo à inovação. Era constituído em três pilares: (i) redução dos custos dos fatores de produção (trabalho e capital) e indução do desenvolvimento tecnológico; (ii) defesa do mercado interno e apoio ao desenvolvimento das cadeias produtivas; e (iii) promoção das exportações e defesa comercial (BNDES, 2019). Considerando as diretrizes propostas por este plano, que de acordo com o Governo Federal tem o intuito de estimular à inovação e à produção nacional, o governo pressupõe um aumento com relação a concorrência industrial no mercado interno e externo, visando alcançar, dessa forma, um crescimento econômico e social.

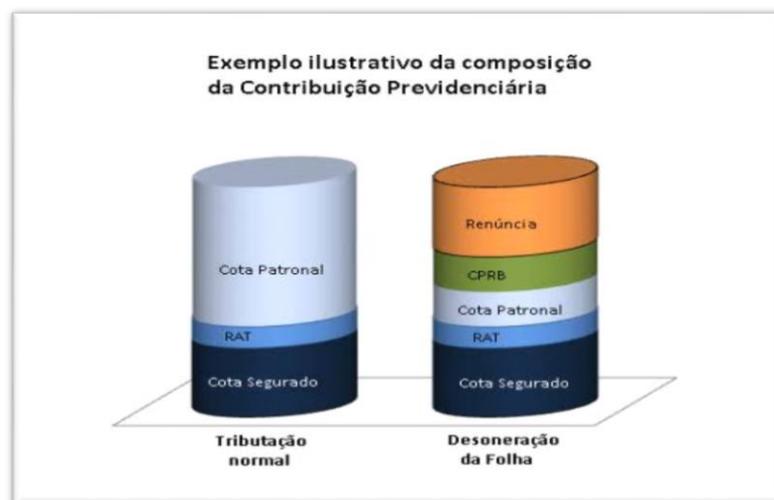
2.2 Desoneração da Folha de Pagamento

Nesse estudo, foi abordada a temática que envolve o primeiro pilar apresentado, destacando sua primeira parte, que é a redução dos custos dos fatores de produção (trabalho e capital). Através da observância desse pilar, a busca focou na redução dos custos e fatores de produção, por meio da redução dos encargos previdenciários incidentes sobre a folha de pagamento, visando reduzir os custos de mão de obra, preservando salários e direitos dos trabalhadores.

A Lei nº 12.546/2011, inicialmente, instituiu a substituição da CPP de 20% sobre a folha de pagamento, com compensação parcial de uma nova alíquota sobre o faturamento bruto, excluídas as receitas brutas de exportações, apresentada como Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB). Por meio dessa lei e outras Medidas Provisórias tais como a 563/2012 convertido na Lei nº 12.715/12, 601/2012 e 612/2013, várias empresas tiveram sua folha de pagamento desonerada.

Deste modo, essas companhias não pagarão mais os 20% do INSS patronal incidente sobre a folha de pagamento, e sim a CPRB, que consiste na aplicação de uma alíquota que pode variar entre 1% ou 2% sobre o seu faturamento. Segundo a Lei nº 13.670/2018, 17 são os setores que seguem com a desoneração da folha de pagamento para o ano de 2020: calçados, *call center*, comunicação, confecção/vestuário, construção civil, empresas de construção e obras de infraestrutura, couro, fabricação de veículos e carroçarias, máquinas e equipamentos, proteína animal, têxtil, tecnologia da informação, tecnologia de comunicação, projeto de circuitos integrados, transporte metro ferroviário de passageiros, transporte rodoviário coletivo e transporte rodoviário de cargas.

Figura 1: Composição da Contribuição Previdenciária



Fonte: RFB, 2017, p. 3.

Analisando a Figura 1, é possível inferir que a empresa, sob efeitos da carga tributária normal, acaba sendo onerada em sua folha de pagamento. E nesse mesmo viés, analisando a empresa que opta pela desoneração da folha de pagamento, essa renúncia pode refletir em um ganho ou uma perda para a empresa optante.

Desse modo, torna-se importante o planejamento tributário, onde metas e verificações precisam ser definidas para a melhor escolha do modelo de tributação, visto que, desde 2015, a desoneração passou a ser optativa para todos os CNAEs enquadrados.

O custo do fator trabalho é amplamente atribuído como entrave central para a ampliação do dinamismo e da competitividade da economia brasileira (GARCIA;

SACHSIDA; CARVALHO, 2018). Paes (2012) afirma que os setores intensivos em mão de obra precisam competir com empresas indianas e chinesas que tem um custo de trabalho bem inferior ao brasileiro.

A consequência tem sido a perda de participação da indústria na economia brasileira pela expansão das importações, além da dificuldade de exportar para parceiros tradicionais. A balança comercial brasileira para produtos industriais de média-baixa intensidade tecnológica, após vários anos apresentando superávit, tornou-se deficitária em 2011. O saldo comercial brasileiro na indústria de transformação está ficando cada vez mais negativo (PAES, 2012).

A escolha pela desoneração da folha de pagamento como contribuição previdenciária pode se mostrar tanto vantajosa quanto desvantajosa para as empresas, dependendo do seu ramo de atividade econômica. Além disso, deve ser levado em conta outros fatores, como o tipo de atividade exercida, o que pode acarretar despesas extras para a organização (SANTOS, 2018). Caso as empresas concluíssem com o objetivo do plano que é o de ampliação do investimento da cadeia produtiva e aumento da taxa de emprego pela diminuição dos custos com salários, a política teria melhores resultados, mas, no entanto, a política não teve êxito em conquistar estes objetivos, dada a condição das empresas não concluírem com a contrapartida de investir e empregar (CARDOSO, 2018).

Pesquisas anteriores já abordaram o tema da desoneração da folha de pagamento, como por exemplo, Susin (2019) que, diante da Lei nº 12.546/2011, se propôs a analisar o impacto da desoneração em uma empresa moveleira da Serra Gaúcha, no período de 2014 a 2018, concluindo impactos positivos nas Demonstrações do Resultado e no lucro líquido das empresas.

Já Silva *et al.* (2017), ao analisarem no seu estudo o impacto da desoneração da folha de pagamento, concluíram que, por se tratar de bases variáveis entre o faturamento e a folha de pagamento, deve ser analisado caso a caso a viabilidade da aplicação dessa modalidade de recolhimento. A desoneração, por sua vez, pode significar em um novo planejamento tributário para as empresas, visto que se faz necessário repensar sobre a base de cálculo para a incidência do respectivo imposto. Ramos (2014) realizou uma pesquisa relacionada ao tema da desoneração da folha de pagamento em uma empresa do segmento de construção civil no município de Fortaleza e concluiu que a empresa foi beneficiada mediante a proposta da reforma tributária imposta pelo Governo Federal através da Lei nº 12.546/11. Batista, Benicio

e Sousa (2017) analisaram os resultados obtidos e realizaram testes frente as mudanças ocorridas com a desoneração da folha de pagamento em uma empresa do ramo de construção civil, da cidade de Parnaíba no Piauí, e puderam concluir que, mediante aos relatórios analisados e dados fornecidos pela entidade, a reforma gerou benefícios para a instituição examinada.

2.3 Setor de Construção Civil

A indústria da construção civil é um dos principais setores da economia do país, representando 6,2% do PIB brasileiro, e é responsável pela movimentação de mais de 70 setores da economia, gerando um grande número de empregos de forma direta e indireta. Segundo Rocha (2017), a construção civil é um termo que pode ser utilizado para todo tipo de construção compartilhada com uma comunidade, cidade ou com a população. Esta definição pode ser aplicada a obras, sejam elas de reformas ou edificações, e obras que envolvam o trabalho de engenheiros e demais profissionais de diferentes áreas.

Segundo a Receita Federal (2015), a obra de construção civil pode ser definida como a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo. De acordo com a Câmara Brasileira da Indústria da Construção, CBIC (2020a), os mais recentes indicadores da economia confirmam a relevância e a capacidade da construção civil de induzir a retomada do crescimento econômico e da geração dos empregos, tão imprescindíveis ao Brasil.

Ainda de acordo com a CBIC (2020b), enquanto o Brasil gerou 10.984 vagas com carteira assinada em junho de 2020, o setor da construção civil criou 17.270 novos empregos. Os números são do Caged e foram divulgados pelo Ministério da Economia. Os impactos causados pela pandemia da Covid-19 à economia do país ainda são incertos, porém segundo uma avaliação realizada pelo presidente da CBIC (2020b), os números do Caged se unem a uma série de outros indicadores que têm mostrado a recuperação e a força do setor de construção civil para gerar empregos e impulsionar a retomada econômica do Brasil.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para responder ao problema de pesquisa, foi realizado um estudo de caso com duas empresas do setor de construção civil, situadas na cidade de Volta Redonda, estado do Rio de Janeiro, no período de janeiro de 2019 a janeiro de 2020. De acordo com Yin (2005), um estudo de caso é uma investigação empírica que analisa um fenômeno contemporâneo dentro do seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.

Inclusive para Meirinho e Osório (2016), o estudo de caso é uma estratégia que requer ao investigador reflexão ponderada sobre aspectos (transversais às obras sobre esta temática), como o seu carácter qualitativo/quantitativo, a falta de sistematização como método de investigação, o seu carácter mais ou menos holístico, a maior ou menor importância do contexto, a investigação participante/não participante, a possibilidade de generalizar os resultados, a necessidade de uma teoria prévia e o carácter interpretativo constante.

A primeira empresa a ser analisada, daqui em diante denominada como Alfa, pertence ao regime de tributação do Lucro Real, e é optante pela desoneração da folha de pagamento, desde o ano de 2017. A empresa foi fundada em 2005, e desde então opera no setor de construção civil, atuando em diversas empresas da região sudeste e nordeste como terceirizados.

Por sua vez, a segunda empresa pesquisada, aqui denominada como Beta, pertence ao regime de tributação do Lucro Presumido, e tornou-se optante pela desoneração da folha de pagamento desde o ano de 2018. A empresa foi fundada em 1993, e desde então opera também no setor de construção civil, atuando em diversas empresas no Brasil.

Para análise desse estudo de caso, foram coletados os dados das folhas de pagamento das duas companhias, que por sua vez, demonstra o efetivo faturamento para análise. A relação com o número de funcionários de ambas as empresas pode ser verificada na Tabela 1.

Tabela 1: Funcionários das empresas Alfa e Beta

Período	Funcionários Alfa	Funcionários Beta
jan/19	253	287
fev/19	227	284

mar/19	250	280
abr/19	273	308
mai/19	331	318
jun/19	377	329
jul/19	414	272
ago/19	428	271
set/19	361	284
out/19	301	303
nov/19	268	310
dez/19	250	283
jan/20	190	264

Fonte: Dados da pesquisa.

Com posse dos dados, foi realizada a simulação da desoneração *versus* oneração da folha de pagamento, em suas formas possíveis, considerando a legislação em vigor, utilizando o faturamento mensal bruto e a folha de pagamento, verificando assim, a forma mais vantajosa a partir de uma análise tributária. Para isso, foram elaborados os cálculos da folha de pagamento da empresa mensalmente nas duas formas de tributação: onerada pelo INSS e desonerada, considerando apenas a CPP e a CPRB, que são as únicas alterações veiculadas a opção de tributação.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com o objetivo de verificar o impacto que o fim da vigência da lei de desoneração da folha de pagamento pode trazer às empresas, especialmente as de construção de civil, foram analisados os dados de duas companhias desse setor. Para fins dos cálculos realizados, foram utilizados valores brutos da folha de pagamento, incluindo pró-labore, férias e rescisões e o faturamento da companhia. Posteriormente, foi realizado o cálculo da CPP e da CPRB das duas empresas, no período de janeiro de 2019 a janeiro de 2020.

4.1 Empresa Alfa

Os dados relativos ao cálculo da CPP e da CPRB na empresa Alfa podem ser visualizados na Tabela 2.

Tabela 2: Diferença do INSS – Empresa Alfa

EMPRESA ALFA					
Período	Folha de Pagamento	CPP	Faturamento	CPRB	Diferença
Jan/2019	393.351,31	78.670,26	1.864.404,69	83.898,21	5.227,95
Fev/2019	352.709,53	70.541,91	1.708.221,59	76.869,97	6.328,07
Mar/2019	388.288,80	77.657,76	630.516,99	28.373,26	(49.284,50)
Abr/2019	423.886,52	84.777,30	2.885.174,34	129.832,85	45.055,54
Mai/2019	514.445,72	102.889,14	3.772.130,12	169.745,86	66.856,71
Jun/2019	585.771,44	117.154,29	3.091.592,22	139.121,65	21.967,36
Jul/2019	643.391,82	128.678,36	2.924.684,13	131.610,79	2.932,42
Ago/2019	665.190,16	133.038,03	3.692.504,97	166.162,72	33.124,69
Set/2019	561.014,23	112.202,85	1.941.465,48	87.365,95	(24.836,90)
Out/2019	467.956,79	93.591,36	1.171.043,08	52.696,94	(40.894,42)
Nov/2019	416.736,38	83.347,28	753.441,16	33.904,85	(49.442,42)
Dez/2019	388.384,29	77.676,86	1.452.803,33	65.376,15	(12.300,71)
Jan/2020	295.305,32	59.061,06	36.480,66	1.641,63	(57.419,43)

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 2 evidencia vantagem na empresa Alfa em efetuar a tributação pela modalidade de desoneração da folha de pagamento, resultando em uma economia de R\$ 52.685,64, no período analisado. Ao verificar a eficiência da desoneração da folha de pagamento, considerando o período de janeiro de 2019, momento em que as empresas optaram pela desoneração, obtém-se os seguintes dados.

Folha de Pagamento = valor **z**

Faturamento = valor **y**

Substituindo uma alíquota de 20% sobre a FP, portanto: **z20%**

Em troca de uma alíquota de 4,5% sobre o faturamento, portanto: **y4,5%**

Sendo assim, a desoneração será válida e trará benefícios a partir do momento que **y4,5%** for superior a **z20%**.

Pela inequação, tem-se:

y4,5% > z20%

$$y > (z_{0,2}) / 0,045$$

Portanto, para que a desoneração da folha de pagamento seja efetiva, é necessário respeitar a inequação acima. Para o período de janeiro de 2019 na empresa Alfa, apresentam-se os seguintes valores (sabendo que a FP foi de R\$ 393.351,31):

$$y \text{ (faturamento)} > (393.351,31 \times 0,2) / 0,045$$

$$y > 78.670,26 / 0,045$$

$$y > 1.748.228,04$$

Ou seja, ser optante pela desoneração só seria válido, caso o faturamento fosse superior a R\$ 1.748.228,04. E isso ocorre no período de janeiro de 2019 (R\$ 1.864.404,69), logo naquele momento, optar pela desoneração foi vantajoso para a empresa Alfa.

4.2 Empresa Beta

Os dados relativos ao cálculo da CPP e da CPRB na empresa Beta podem ser visualizados na Tabela 3.

Tabela 3: Diferença do INSS –Empresa Beta

EMPRESA BETA					
Período	Folha de Pagamento	CPP	Faturamento	CPRB	Diferença
Jan/2019	351.000,82	70.200,16	1.430.765,01	64.384,43	(5.815,74)
Fev/2019	347.459,03	69.491,81	1.467.527,83	66.038,75	(3.453,05)
Mar/2019	342.871,76	68.574,35	1.391.310,12	62.608,96	(5.965,40)
Abr/2019	376.095,89	75.219,18	1.941.631,72	87.373,43	12.154,25
Mai/2019	388.855,65	77.771,13	1.918.172,07	86.317,74	8.546,61
Jun/2019	402.127,29	80.425,46	3.163.176,03	142.342,92	61.917,46
Jul/2019	333.230,36	66.646,07	2.161.388,04	97.262,46	30.616,39
Ago/2019	331.043,28	66.208,66	2.050.838,54	92.287,73	26.079,08
Set/2019	346.918,15	69.383,63	1.808.757,63	81.394,09	12.010,46
Out/2019	371.037,49	74.207,50	1.103.448,15	49.655,17	(24.552,33)

Nov/2019	379.419,62	75.883,92	2.199.065,96	98.957,97	23.074,04
Dez/2019	346.522,90	69.304,58	2.432.746,54	109.473,59	40.169,01
Jan/2020	322.266,39	64.453,28	2.178.395,86	98.027,81	33.574,53

Fonte: Dados da pesquisa.

Já os dados presentes na Tabela 3, evidenciam desvantagem para a empresa Beta em tributar pela modalidade de desoneração da folha de pagamento, ocasionado uma perda de R\$ 208.355,31, no período pesquisado. Aplicando os valores de janeiro de 2019 na fórmula anteriormente descrita, tem-se:

$$y \text{ (faturamento)} > (351.000,82 \times 0,2) / 0,045$$

$$y > 70.200,16 / 0,045$$

$$y > 1.560.003,64$$

Já no caso da empresa Beta, ser optante pela desoneração só seria válido, caso o faturamento fosse superior a R\$ 1.560.003,64. Conforme os dados disponíveis na Tabela 3, é possível verificar que optar pela desoneração não era vantajoso para a empresa, e caso fosse realizado por parte da contabilidade um planejamento tributário, a empresa seria previamente informada das possíveis perdas frente a opção, uma vez que ao optar pela desoneração em janeiro de 2019, a oneração só poderia ser retomada a partir de janeiro de 2020.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do trabalho foi verificar o impacto que o fim da Lei nº 12.546/2011 pode trazer às empresas, no que diz respeito ao processo de tomada de decisões e no impacto dos resultados, com um estudo de caso aplicado em duas empresas do ramo de construção civil. Para análise desse estudo de caso, foram coletados os dados das folhas de pagamento de duas companhias de Volta Redonda, demonstrando o efetivo faturamento para análise.

A análise dos dados foi dividida em três etapas: na etapa número 1, foram analisados o número de funcionários das empresas estudadas; na segunda etapa, foram analisados os dados relativos ao cálculo da CPP e da CPRB de ambas

empresas e; na terceira etapa, foi utilizada uma fórmula para verificar o faturamento necessário para que a desoneração da folha de pagamento seja efetiva.

Analisando o período mencionado foi possível verificar que a desoneração foi uma opção viável para apenas uma das empresas analisadas e foi possível apontar a importância da realização de um planejamento tributário por parte das empresas que desejam optar pela desoneração. Concluiu-se então, por meio deste estudo, que a desoneração da folha de pagamento não é uma medida benéfica para todas as empresas que optam por esse benefício: em algumas situações, essa medida pode alavancar o desenvolvimento de algumas, porém outras sairão oneradas com tal medida.

Para estudos futuros, sugere-se analisar o impacto em empresas optantes no decorrer do exercício de 2020 e fazer uma projeção para o exercício de 2021, visto que, a Lei 14.020/2020 prorrogou o benefício tributário até 31/12/2021 levando em consideração o faturamento e o número de funcionários, visando verificar se optar pela desoneração da folha de pagamento será benéfico para as empresas de outros setores nos próximos anos. Adicionalmente, pode-se também realizar um planejamento tributário de acordo com a necessidade de cada empresa e acompanhar possíveis alterações na lei.

REFERÊNCIAS

BATISTA, F. A.; BENICIO, F. C.; SOUSA, I. J. O impacto da desoneração da folha de pagamento na área da construção civil: um estudo de caso na empresa Top LTDA. **Revista Científica Semana Acadêmica**, n. 113, 2017.

BARTH, V. S.; SOUZA, Â. R. L.; OLIVEIRA, L. Contabilidade tributária: Os efeitos da desoneração de contribuições previdenciárias sobre as tarifas de transporte intermunicipal de passageiros no Rio Grande do Sul. **Contextus: Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 14, n. 2, p. 36-62, 2016.

BNDES – BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. **Plano Brasil Maior**. 2019. Disponível em: https://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Hotsites/Relatorio_Anual_2011/Capitulos/atuacao_institucional/o_bndes_politicas_publicas/plano_brasil_maior.html. Acesso em 07 nov. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 4.682, de 24 de janeiro de 1923**. Crea, em cada uma das empresas de estradas de ferro existentes no país, uma caixa de aposentadoria e pensões para os respectivos empregados. Disponível:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dpl/DPL4682-1923.htm. Acesso em: 27 out. 2019.

BRASIL. **Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960**. Dispõe sobre a Lei Orgânica da Previdência Social. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L3807.htm. Acesso em: 27 out. 2019.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 72, de 21 de novembro de 1966**. Unifica os Institutos de Aposentadoria e Pensões e cria o Instituto Nacional de Previdência Social. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0072.htm. Acesso em: 27 out. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 77.077, de 24 de janeiro de 1976**. Expede a Consolidação das Leis da Previdência Social (CLPS). Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/D77077.htm. Acesso em: 27 out. 2019.

BRASIL. **Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011**. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona; altera as Leis nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, nº 10.865, de 30 de abril de 2004, nº 11.508, de 20 de julho de 2007, nº 7.291, de 19 de dezembro de 1984, nº 11.491, de 20 de junho de 2007, nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999, e nº 9.294, de 15 de julho de 1996, e a Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga o art. 1º da Lei nº 11.529, de 22 de outubro de 2007, e o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, nos termos que especifica; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm. Acesso em: 27 out. 2019.

BRASIL. **Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013**. Amplia o valor do Benefício Garantia-Safra para a safra de 2011/2012; amplia o Auxílio Emergencial Financeiro, de que trata a Lei nº 10.954, de 29 de setembro de 2004, relativo aos desastres ocorridos em 2012; autoriza a distribuição de milho para venda a pequenos criadores, nos termos que especifica; institui medidas de estímulo à liquidação ou regularização de dívidas originárias de operações de crédito rural; altera as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, e 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 alterar o regime de desoneração da folha de pagamentos, 11.774, de 17 de setembro de 2008, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.249, de 11 de junho de 2010, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 12.783, de 11 de janeiro de 2013, 12.715, de 17 de setembro de 2012, 11.727, de 23 de junho de 2008, 12.468, de 26 de agosto de 2011, 10.150, de 21 de dezembro de 2000, 12.512, de 14 de outubro de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.925, de 23 de julho de 2004, 11.775, de 17 de setembro de 2008, e 12.716, de 21 de setembro de 2012, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e

o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; dispõe sobre a comprovação de regularidade fiscal pelo contribuinte; regula a compra, venda e transporte de ouro; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12844.htm. Acesso em: 27 out. 2019.

BRASIL. **Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015**. Altera as Leis nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, 12.780, de 9 de janeiro de 2013, que dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, dos Jogos Olímpicos de 2016 e dos Jogos Paraolímpicos de 2016, 11.977, de 7 de julho de 2009, e 12.035, de 1º de outubro de 2009; e revoga dispositivos da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, quanto à tributação de bebidas frias. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13161.htm. Acesso em: 27 out. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 99.350, de 27 de junho de 1990**. Cria o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) define sua estrutura básica e o Quadro Distributivo de Cargos e Funções do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores de suas Unidades Centrais e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d99350.htm. Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 nov. 2019.

BRASIL. **Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999**. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048.htm. Acesso em: 25 nov. 2019.

CAGED – CADASTRO GERAL DE EMPREGADOS E DESEMPREGADOS. **Evolução de emprego do Caged**. 2019. Disponível em: <http://bi.mte.gov.br/eec/pages/consultas/evolucaoEmprego/consultaEvolucaoEmprego.o.xhtml#relatorioSetor>. Acesso em: 27 out. 2019.

CARDOSO, M. A. C. Política de Incentivo Fiscal no Governo Dilma de 2011 a 2015: Análise da Política de Desoneração da Folha de Pagamento. 2018. 45f. **Monografia** (Graduação em Ciências Econômicas) – Curso de Ciências Econômicas, Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2018.

CBIC – COMISSÃO DA INDÚSTRIA IMOBILIÁRIA. **Construção Civil e a locomotiva do crescimento com emprego e renda**. 2020a. Disponível em: <https://cbic.org.br/construcao-civil-e-a-locomotiva-do-crescimento-com-emprego-e-renda/>. Acesso em: 18 out. 2020.

CBIC – COMISSÃO DA INDÚSTRIA IMOBILIÁRIA. **CAGED a Construção Civil volta a registrar números positivos**. 2020b. Disponível em: https://cbic.org.br/industria imobiliaria/en_US/2020/07/28/caged-construcao-civil-volta-a-registrar-numeros-positivos-6/. Acesso em: 18 out. 2020.

GARCIA, F.; SACHSIDA, A.; CARVALHO, A. Y. Impacto da Desoneração da Folha de Pagamento sobre o emprego: Novas evidências. **Working Paper**, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2018.

KERTZMAN, I. A desoneração da folha de pagamento. 2012. 218 f. **Dissertação**. (Mestrado em Direito) Universidade Federal da Bahia, Bahia, 2012.

LUDWIG, M. J.; BORGERT, A.; KREMER, A. W. Desoneração da Folha de Pagamento e Comportamento dos Custos em Empresas de Construção Civil. **Pensar Contábil**, v. 18, n. 66, 2016.

MEIRINHOS, M.; OSÓRIO, A. O estudo de caso como estratégia de investigação em educação. **EduSer-Revista de Educação**, v. 2, n. 2, 2016.

OLIVEIRA, D. O. A cultura dos assuntos públicos: o caso do “Custo Brasil”. **Revista de Sociologia e Política**, n. 14, p. 139-161, 2000.

PAES, N. L. Os impactos da alteração da contribuição previdenciária patronal para a indústria. **Estudos Econômicos**, v. 42, n. 4, p. 773-799, 2012.

PORSSE, A. A.; CARVALHO, T. S. Análise do impacto das políticas de (Des) oneração da folha de pagamento na economia brasileira. **Revista Brasileira de Economia**, v. 73, n. 1, p. 77-95, 2019.

RAMOS, W. M. Q. Desoneração da folha de pagamento: um estudo de caso aplicado em uma empresa do ramo da construção civil no município de Fortaleza. 2014. 20f. **Trabalho de Conclusão de Curso** (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2014.

RFB – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005**. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária - SRP e dá outras providências. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=12795>. Acesso em: 25 nov. 2019.

RFB – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Desoneração da Folha de Pagamento – Estimativa de Renúncia e Metodologia de Cálculo**. 2017. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/RenunciaFiscal/Desoneracaodafolha.pdf>. Acesso em: 27 set. 2020.

ROCHA, B. F. A. Avaliação e análise das NR-10 e NR-18 em obras públicas da construção civil. 2017. **Monografia** (Especialização em Engenharia de Segurança do Trabalho) – Departamento Acadêmico de Construção Civil, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2017.

SANTOS, H. C. R. Desoneração da Folha de Pagamento: vantagens e desvantagens para empresas. 2018. 25f. **Monografia** (Graduação em Ciências

Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2018.

SILVA, Z.; GUIMARÃES, V. A. S.; GUZATTI, N. C.; OLIVEIRA, N. M.; ANDRADE, A. P. S. Impacto da desoneração da folha de pagamento em uma indústria alimentícia. **Revista Unemat de Contabilidade**, v. 6, n. 12, p.157-176, 2017.

SILVA, F. C. **Direito Previdenciário p/ MP-ES (Promotor de Justiça)**. 2020. Disponível em: https://d3eaq9o21rgr1g.cloudfront.net/aula-temp/895769/000000000000/curso-125143-aula-00v1.pdf?Expires=1605581330&Signature=WISdkH~lqraZqv4rNvC4YBSy~Q2ID~qr gAzHay7fAP1jZo3tmhLpM2Ld76leinaT60cQ7fqC9IXL3-ObbQGpU8T3dh~pT5NHZ3rdb76qqcBDLatzbGP~WXyaLqSrvFaSe-3y7o0kf84nOOEx13qYudyBUicmRHs8vLPujvV8BbeN8JI1NVUMq5YvpiHSv7JUMUeC3QRS53arCYDZWMwU6nq1pPofHf3hJnNkbgfJU-Z9BiZQrAFmv0E7SXVVgkacdAUoibkDd9zixY88hmqvp~YxXoXAFqrjem~IXtB-KPBbkuqq7xREvjldX5czar1H9GGozzuBjMyDoaH33Pqhgg__&Key-Pair-Id=APKAIMR3QKSK2UDRJITQ. Acesso em: 16 nov. 2020.

SUSIN, L. A. Oneração da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento: uma análise com enfoque contábil, econômico e tributário em uma empresa moveleira da Serra Gaúcha. 2019. 87f. **Monografia** (Graduação em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade de Caxias do Sul, Caxias do Sul, 2019.

YIN, R. **Estudo de Caso. Planejamento e Métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2005.