

Perícia Contábil Sobre a Desoneração da Folha de Pagamento: Caso em Empresa de Construção de Obras de Infraestrutura

Idalberto José das Neves Júnior

Taguatinga – DF
Diretoria de Controladoria do Banco do Brasil
Universidade Católica de Brasília (UCB)¹
Cursos & Pós-Graduação e Faculdade Mauá (ITCP)²
Doutorando em Educação
Mestrado em Gestão do Conhecimento e Tecnologia da Informação
jneves@ucb.br.

Claudiomar Macêdo Fernandes

Itaboraí – RJ
Especialista em Perícia Judicial e Extrajudicial e Práticas Atuariais
com Docência em Ensino Superior
Cursos & Pós-Graduação e Faculdade Mauá (ITCP)²
Contador
claudiomar.fernandes@gmail.com.

Marcelo Daia Barreto

Brasília – DF
Especialista em Controladoria, Auditoria e Perícia Contábil
Cursos & Pós-Graduação e Faculdade Mauá (ITCP)²
Perito Contador
mdaia@bol.com.br

Resumo

É evidente a prerrogativa da perícia contábil como instrumento técnico e científico de analisar determinado ato específico ligado ao patrimônio das entidades, com a capacidade de apresentar resultados objetivos para as instâncias decisórias em qualquer âmbito, não só na esfera judicial, como comumente é aplicada, mas também em ambientes extrajudiciais na assistência à administração empresarial. Por esta razão, a partir da vigência da legislação denominada “desoneração da folha de pagamento” proveniente da

Medida Provisória 540, de 2 de agosto de 2011, convertida na Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, na qual, altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas, ampliada por alterações posteriores, enquadrando as empresas de construção de obras de infraestrutura, de forma permanente e em caráter impositivo. Tem este estudo o objetivo de mensurar e analisar, através da perícia contábil, os impactos causados pela implantação da “desoneração da folha de pagamento” em uma empresa deste setor, para tanto, a pesquisa com finalidade exploratória teve como método o estudo de caso e princípio na triangulação de dados, com abordagem quantitativa e descritiva do problema, demonstrando os encargos previdenciários antes e após a exigência legal, comparando-os em períodos iguais consecutivos, na qual se identificou que a nova aplicação legal onerou os custos da empresa analisada em R\$ 142.634,32; no entanto, quando do cruzamento comparativo das exigências legais nos períodos com projeções de cálculos, os resultados apresentam à efetiva desoneração, no período anterior a medida legal vantagem de R\$ 254.948,13; no período após a medida vantagem de R\$ 187.749,99; portanto o benefício legal foi real para a empresa avaliada, apresentando qualidade na tática de validade externa. Considerando as medidas de ajustes fiscais oriundos do governo federal torna-se imprescindível a replicação futura para reavaliar os resultados.

Palavras-chave: Processo decisório. Reforma Tributária. Previdência Social. Construção Civil.

Abstract

The prerogative of accounting expertise is evident as technical and scientific instrument to analyze certain specific act on the assets of the entities with the ability to present objective results to decision-makers at any level, not only in court, as commonly applied, but also in extra-judicial environments in assistance to business

1 UCB - Universidade Castelo Branco - CEP 20050-030 - Rio de Janeiro - RJ.

2 ITCP - Instituto Tecnológico de Ciência e Pesquisa - CEP 70331-535 - Brasília - DF.

administration. For this reason, from the validity of so-called law “payroll tax relief” from the Provisional Measure 540, of August 2, 2011, converted into Law n.º 12.546, of December 14, 2011, which amends the incidence social security contributions payable by companies, expanded by later changes, framing of infrastructure construction companies, permanently and imposing character. Has this study in order to measure and analyze, through forensic accounting, the impacts caused by the implementation of “payroll tax relief” in a company of this sector, therefore, the research exploratory purpose was as a method of case study and principle in triangulation of data, quantitative and descriptive approach to the problem, demonstrating the social security charges before and after the legal requirement, comparing them in consecutive equal periods, where it was identified that the new legal application encumbered company costs analyzed in R\$ 142.634,32; however, when the comparative cross the legal requirements in periods projections calculations, the results showed the effective relief, in the period before the measure cool advantage of R\$ 254.948,13; the period after the measure benefit of R\$ 187.749,99; therefore the legal benefit was real for the evaluated company, with quality in external validity tactic. Considering the measures of tax adjustments arising from the federal government becomes essential to future replication to evaluate results.

Keywords: Decision making process. Tax Reform. Social Security. Construction.

1. Introdução

É notório o peso da carga tributária para a sociedade brasileira, evidenciada quando comparada a outras economias mundiais, especificamente em relação à carga tributária sobre a contratação de mão de obra, dados do projeto concluído em dezembro de 2013 *Doing Business do World Bank Group*, em que se mostrou o valor dos impostos e das contribuições obrigatórias sobre o trabalho pago pelas empresas, como um percentual dos lucros comerciais, em 189 países pesquisados, o Brasil ocupa o 6.º lugar com maior carga em 40,30%.

Com o intuito de aliviar esta carga, não são recentes as discussões sobre uma maneira de desonerar os custos patronais sobre a folha de pagamentos dos empregados. As tentativas iniciais de redução se deram a partir 1.º de janeiro de 1997 com a instituição do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, na qual o pagamento da contribuição para seguridade social, a cargo da pessoa jurídica, compõe o pagamento mensal unificado de impostos e contribuições sobre a receita bruta mensal auferida, no entanto esta medida não fora abrangente e suficiente para desonerar todos os setores da economia.

Em 02 de agosto de 2011 o governo federal lançou o Plano Brasil Maior (PBM), uma política industrial, tecnológica e de comércio exterior, reunindo um conjunto articulado de medidas de apoio à competitividade do setor produtivo brasileiro, na qual entre essas medidas, um dos eixos fundamentais, é a redução dos custos de produção, buscando atenuar os dispêndios associados aos fatores trabalho e capital por meio

da diminuição dos encargos previdenciários incidentes sobre a folha de pagamentos devidos pelas empresas.

Em termos práticos, somente com a criação de um novo tributo, a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), é que efetivamente dar-se início a denominada “desoneração da folha de pagamento”, por intermédio da Medida Provisória 540, de 2 de agosto de 2011, convertida na Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, ampliada por alterações posteriores, consistindo na substituição da base de incidência da Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) sobre a folha de pagamentos, prevista no inciso I do artigo 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, por uma incidência sobre a receita bruta.

A nova forma de contribuição consiste na aplicação de uma alíquota, 1% ou 2%, sobre a receita bruta auferida mensalmente, a depender da atividade, do setor econômico e do produto fabricado, por parte da empresa contribuinte enquadrada na “desoneração”, em substituição aos 20% incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título na folha de pagamentos mensal.

Em virtude das alterações trazidas pelo artigo 13 da Lei n.º 12.844, de 19 de julho de 2013, que incluiu na “desoneração da folha de pagamento” as empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), com vigência a partir de 1.º de janeiro de 2014.

Os grupos incluídos compreendem as empresas de construção de autoestradas, vias urbanas, pontes, túneis, ferrovias, metrô, pistas de aeroportos, portos e redes de abastecimento de água, sistemas de irrigação, sistemas de esgoto, instalações industriais, redes de transporte por dutos (gasodutos, minerodutos, oleodutos) e linhas de eletricidade, instalações esportivas; as reformas, manutenções correntes, complementações e alterações; construção de estruturas pré-fabricadas *in loco* para fins diversos, de natureza permanente ou temporária; executadas por empreitada ou subempreitada; bem como as atividades especializadas na preparação dos locais destinados à construção e à mineração.

Tendo em vista a relevância do setor, uma vez que para o desenvolvimento da economia de um país a infraestrutura é fundamental em todos os aspectos, seja diretamente para a população ou por possibilitar a expansão de outras atividades econômicas, quais são os impactos causados pela implantação, obrigatória, da “desoneração da folha de pagamento”?

Para a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) que realiza a mensuração do impacto fiscal da “desoneração”, por força de lei regulamentada, de janeiro a maio de 2014 a renúncia fiscal, calculada como a diferença entre o valor da CPP que deveria ser recolhida caso não houvesse “desoneração”, deduzidos os pagamentos em GPS (Guia de Previdência Social) que continuam obrigatórios, e o valor da CPRB efetivamente recolhida por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), para o setor de obras de infraestrutura, foi em média de R\$ 103,43 milhões, ou seja, segundo este levantamento de fato houve desoneração nos custos para 1.852 empresas contribuintes, em média, no mesmo período.

Como um dos objetivos da “desoneração” é proporcionar, com a redução de custos, a geração de um maior número de empregos formais, neste mesmo relatório, a RFB apresenta através de tabelas a quantidade mensal de vínculos, ou seja, o número de trabalhadores vinculados às empresas avaliadas, no setor em questão, entre janeiro a maio de 2014 houve um aumento de 1.014.640 novas contratações, de 32.357 para 1.046.997, em termos percentuais um aumento de 3.136%.

Estudo realizado na análise do impacto da “desoneração” para empresa metalúrgica do setor de autopeças na cidade de Caxias do Sul, Estado do Rio Grande do Sul, apresentou resultado vantajoso, com redução, aproximada, de 50% nos custos da folha de pagamento frente ao faturamento líquido, no período analisado, no entanto não houve aumento no número de vínculos empregatícios (ECKERT; MECCA; BIASIO; SILVEIRA, 2013).

O presente estudo tem o objetivo de mensurar e analisar o impacto causado por esta obrigação legal, com o diferencial da avaliação específica, escolheu-se como procedimento técnico o estudo de caso em uma empresa, com principal atuação no Estado do Rio de Janeiro, cujo objeto social é a construção e recuperação de obras de arte especiais e correntes, tais como pontes, viadutos, elevados, passarelas, bueiros celulares e mirantes, com enquadramento no grupo 421 da CNAE, na classe e subclasse 4212-0/00, para responder a seguinte questão: houve ou não desoneração dos custos previdenciários patronais sobre a folha de pagamentos?

Para tanto será demonstrado os encargos previdenciários pagos pela empresa antes e após a obrigação legal de enquadramento na “desoneração da folha de pagamento”, por um período de tempo igual e consecutivo, para que haja possibilidade comparativa, com projeção de cálculos, caso houvesse “desoneração”, no período anterior a exigência, e projeção após caso não houvesse, bem como demonstrar o número de trabalhadores diretos vinculados nos períodos.

2. Referencial Teórico

2.1 Da Perícia Contábil

A tomada de decisão é um processo inevitável, diariamente isto ocorre para todos, seja para as pessoas físicas, quanto indivíduo, como para as jurídicas, quanto organizações empresariais ou não. Chiavenato (2003, p. 348) destaca a importância deste processo:

A organização é um sistema de decisões em que cada pessoa participa consciente e racionalmente, escolhendo e decidindo entre alternativas mais ou menos racionais que são apresentadas de acordo com sua personalidade, motivações e atitudes. Os processos de percepção das situações e o raciocínio são básicos para a explicação do comportamento humano nas organizações: o que uma pessoa aprecia e deseja influencia o que se vê e interpreta, assim como o que vê e interpreta influencia o que aprecia e deseja. Em outros termos, a pessoa decide em função de sua percepção das situações. Em resumo, as pessoas

são processadores de informação, criadoras de opinião e tomadoras de decisão.

Sendo assim, para tomar-se uma decisão sobre algo é preciso que aja uma ou mais opiniões sobre os fatos ligados a questão, para que se faça uma alternativa, mas para criar a opinião é imprescindível que se tenha informações e dados sobre a questão.

De acordo com Sá (2011), quando alguém interessado precisa de uma opinião válida, obter prova competente para que se decida, precisa de um entendedor experiente, um perito que ensejará opinião sobre verificação feita.

Entre as principais finalidades do resultado do trabalho do perito, que é a prova pericial, segundo Sá (op. cit.), são as de matéria pré-judicial, na abertura de processos, as judiciais, regimentais, para decisões administrativas, para decisões de âmbito social e para finalidades fiscais.

No âmbito das decisões administrativas relacionadas ao patrimônio das entidades, cabe a perícia contábil a verificação, como conceitua Sá (2011, p. 3):

Perícia contábil é a verificação de fatos ligados ao patrimônio individualizado visando oferecer opinião, mediante questão proposta. Para tal opinião realizam-se exames, vistorias, indagações, investigações, avaliações, arbitramentos, em suma todo e qualquer procedimento necessário à opinião.

O reforço conceitual vem do Conselho Federal de Contabilidade, na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica NBC-TP 01 — Perícia Contábil, Resolução CFC n.º 1.243, de 10 de dezembro de 2009, item 2, que:

A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnico-científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio ou constatação de um fato, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, e a legislação específica no que for pertinente.

(BRASIL, 2009)

Portanto, é indiscutível o papel da perícia contábil como elemento confiável e útil para a decisão, alerta Sá (op. cit.) desde que como prova se baseie em elementos verdadeiros e competentes, visando à confiabilidade da opinião que deverá ser para terceiros.

2.2 Da Perícia Contábil Extrajudicial

A perícia extrajudicial ocorre fora do poder judiciário, de acordo com Alberto (2012), pode-se dividir segundo suas finalidades: demonstrativas, cujo intuito é demonstrar a veracidade ou não do fato ou coisa previamente especificada na consulta; discriminativas, colocar nos justos termos ou interesses de cada um dos envolvidos na matéria duvidosa; e por fim as comprobatórias, que visam à comprovação das manifestações patológicas da matéria periciada, como fraudes, desvios, simulações e outras.

Para Alberto Filho (2011), perícia sendo a diligência realizada como meio de prova para apurar tecnicamente um fato com o principal escopo de instrução de um

procedimento, na qual deve inquirir de maneira minuciosa o fato e sobre o mesmo concluir, dentro da especialidade do analisador.

Logo, a perícia contábil extrajudicial é a prova técnica administrativa como melhor método, não se confundindo com o da auditoria, uma vez que sua metodologia básica é analítica e com amplo domínio para averiguar o fato contábil na exterioridade da esfera judicial (SÁ, 2011).

2.3 Do Perito Contábil

A definição apresentada por Alberto Filho (op. cit.) é inequívoca ao esclarecer que perito é todo homem que tiver comprovada habilitação técnica especializada, com autorização profissional para elucidar um fato objeto, seja judicial ou administrativa, desde que amparado por conhecimentos científicos específicos.

Por esta razão, ao tratar da qualidade da perícia contábil Sá (op. cit.) caracteriza a capacidade profissional, além da capacidade legal, do perito contábil por: conhecimento teórico da contabilidade; conhecimento prático das tecnologias contábeis; experiência em perícias; perspicácia; perseverança; sagacidade; conhecimento geral de ciências afins à Contabilidade e; índole criativa e intuitiva. Sem esquecer-se das virtudes morais e éticas.

Com base nestas características e ainda com a ajuda de Alberto Filho (op. cit.), podem-se listar os requisitos indispensáveis no exercício do trabalho pericial:

- 1) o perito não se deixar influenciar por terceiros, ou informações que não tenham materialidade e consistências;
- 2) realizar a diligência pertinente ao objeto da perícia;
- 3) apurar todos os fatos que envolvem o bem periciado;
- 4) realizar as pesquisas indispensáveis para força probante da perícia;
- 5) aplicar a mais adequada técnica para com sua conclusão atingir o resultado final perseguido;
- 6) existência de precisa conexão entre a diligência, os fatos colecionados e a conclusão técnica.

Para empreender, pois, o seu papel com eficiência, reforça Hoog (2010), que o perito contábil deverá observar os princípios contábeis, base para estabelecer os relatórios em que atestará veracidade do que propõe.

2.4 Contribuição Patronal Previdenciária (CPP)

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Carta Magna Brasileira, tem como fundamentos, entre outros, a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, constituindo entre seus objetivos a promoção do bem-estar de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Garantindo, através do Estado Democrático de Direito, os direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados.

Para assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, a Carta Magna Brasileira,

determina um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade que compreende a seguridade social, cujo financiamento é definido pelo artigo 195, que se lê:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

(BRASIL, 1988)

A Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, cria a Lei Orgânica da Seguridade Social, dispondo sobre a organização da seguridade social, instituindo plano de custeio e outras providências, no título VI que trata “do financiamento da seguridade social”, especifica os contribuintes, entre eles a empresa, definida pelo artigo 15:

Art. 15. Considera-se:

I — empresa — a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

(BRASIL, 1991)

A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, constante do inciso I, artigo 22 da referida lei, define:

vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

(BRASIL, 1991)

Portanto, o tributo devido pela empresa, denominado Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), é de 20% sobre as remunerações pagas em folha de pagamento mensal, cujo resultado é destinado à Previdência Social e sua arrecadação administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), conforme regulamentado pela Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009.

A forma de constituição do crédito tributário à Previdência Social, relativo à Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), se dá pela apresentação mensal do documento

declaratório da obrigação, a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), conforme artigos 456 e 460 da mesma Instrução Normativa. O recolhimento por meio de Guia da Previdência Social (GPS) na rede arrecadadora, conforme artigo 395 do referido regulamento legal.

2.5 Desoneração da Folha de Pagamento

A denominada “desoneração da folha de pagamento”, consiste exatamente na tentativa de reduzir a carga tributária devida pelas empresas sobre as remunerações pagas em folha de pagamentos, para melhor entendimento é importante conhecer as medidas legais que foram tomadas para chegar-se na prática deste projeto.

As primeiras iniciativas foram promovidas pela Lei n.º 9.317, de 5 de dezembro de 1996, revogada pela Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte – Simples Nacional – definido pelo artigo 12 como um Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, na qual implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, de impostos e contribuições, cujo valor será determinado pela aplicação de alíquota sobre a receita bruta auferida no mês, a Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) compõe este pagamento, conforme inciso VI do artigo 13 da referida Lei Complementar.

Porém, o Simples Nacional não abrange todos os setores da economia, mesmo com o advento da Lei Complementar n.º 147, de 7 de agosto de 2014, que amplia o quadro de setores para opção a este regime tributário; portanto não sendo suficiente.

Somente com a edição da Medida Provisória 540, de 2 de agosto de 2011, é que em termos práticos dar-se início a “desoneração da folha de pagamento”, substituindo a Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) de 20% sobre as remunerações pagas em folha de pagamento mensal, pela incidência da alíquota de 2,5% sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, para as empresas de serviços de tecnologia da informação (TI), e tecnologia da informação e comunicação (TIC).

Foram incluídas nesta substituição à alíquota de 1,5% sobre o mesmo critério de valor da receita bruta auferida, as empresas que fabricassem determinados produtos classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), conforme artigo 8.º desta mesma Medida Provisória.

A implementação da incidência sobre a receita bruta se deu por meio da criação de um novo tributo, a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB). Esta medida de caráter obrigatório foi restrita, como apresentado, a determinadas atividades e a determinados produtos, com prazo de vigência até 31 de dezembro de 2012, apesar de não suficiente, desencadeou uma sequência de aplicações legais na tentativa de maior abrangência da “desoneração”, sendo convertida na Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

Posteriormente, com a Medida Provisória n.º 563, de 3 de abril de 2012, convertida na Lei n.º 12.715, de 17 de setembro de 2012, em seu artigo 55, que altera os artigos 7.º e 8.º da Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, amplia-se o rol das empresas enquadradas na “desoneração”, incluindo setores econômicos da sociedade de grande importância, como os de transportes rodoviários, aéreos e marítimos, e ainda o setor hoteleiro. Alterando as alíquotas da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) para 1% e 2%, bem como o prazo de vigência até 31 de dezembro de 2014.

Em seguida, a Medida Provisória n.º 601, de 28 de dezembro de 2012, com vigência encerrada em 3 de junho de 2013, e posteriormente a Lei n.º 12.844, de 19 de julho de 2013, em seu artigo 13, trouxe novas mudanças, ampliando as possibilidades de enquadramento para os setores da construção civil e de obras de infraestrutura, empresas de transporte ferroviário e metroferroviário de passageiros, aplicando-se às empresas do comércio varejista com atividades listadas pelo Anexo II incluído na Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

Com a edição da Medida Provisória n.º 651, de 9 de julho de 2014, convertida na Lei n.º 13.043, de 13 de novembro de 2014, em seu artigo 50 altera o prazo de vigência da “desoneração da folha de pagamento”, até então com prazo determinado, passa a ser permanente.

Para tornar os efeitos práticos da “desoneração”, de caráter impositivo às empresas enquadradas, o Decreto n.º 7.828, de 16 de outubro de 2012, regulamenta a exigência legal por meio da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), cuja apuração e recolhimento deverão ser de forma centralizada pelo estabelecimento matriz, através de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) no código de receita 2985, para as empresas conditas no artigo 7.º da Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e no código 2991, para as referidas no artigo 8.º da mesma lei, assim definido pelo Ato Declaratório Executivo Codac n.º 86, de 1.º de dezembro de 2011.

Cujo crédito tributário à Previdência Social será constituído por meio da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), mensalmente, na qual deverá conter informações relativas à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), inciso XII, artigo 6.º da Instrução Normativa RFB n.º 1.110, de 24 de dezembro de 2010.

Importante destacar que a nova contribuição apenas substitui a Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), as empresas continuam sujeitas ao cumprimento das demais obrigações previstas na legislação previdenciária.

3. Estudo de Caso

3.1 Classificação da Pesquisa

Inicialmente a pesquisa consiste no estudo da legislação tributária que trata da contribuição previdenciária devida pelas empresas sobre as remunerações pagas em folha de pagamento, especificamente na implantação da “desoneração da folha de pagamento”, cujo intuito é de reduzir custo tributário. Portanto, do ponto de vista da sua natureza

trata-se de pesquisa aplicada, uma vez que objetiva gerar conhecimento com base na legislação previdenciária, para aplicação prática (MENEZES; SILVA, 2001).

Para esta análise usou-se como procedimento técnico o estudo de caso, inquirindo de maneira minuciosa o fato, o impacto da implantação da “desoneração da folha de pagamento” em uma empresa de construção de obras de infraestrutura, num determinado período, tornando a classificação da pesquisa, quanto à abordagem do problema, quantitativa e descritiva, uma vez que as informações podem ser traduzidas em números e o ambiente analisado é o natural, ou seja, contato direto com os documentos contábeis para coleta de dados, com a finalidade exploratória.

3.2 O Caso da Empresa de Construção de Obras de Infraestrutura

O estudo de caso está baseado em uma empresa de construção de obras de infraestrutura, pois esta atividade econômica foi incluída na “desoneração da folha de pagamento” pelo artigo 13 da Lei n.º 12.844, de 19 de julho de 2013, com vigência a partir de 1.º de janeiro de 2014, alterando assim a Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, que trata desta obrigação legal.

Por se trata de um setor relevante para a economia do país é importante avaliar o impacto causado pela exigência legal, se de fato desonerou os custos previdenciários objetivados, em um caso particular, comparando com os resultados vantajosos demonstrados por relatório oficial do governo federal.

A empresa em questão possui sede no Estado do Rio de Janeiro com objeto constante de seu contrato social a construção de obras de arte especiais e correntes, tais como pontes, viadutos, elevados, passarelas, bueiros celulares e mirantes; construção civil; pavimentação, terraplenagem e construção de estradas; consultoria técnica, planejamento, estudos e projetos; transporte rodoviário em geral, inclusive de cargas indivisíveis; locação de máquinas, equipamentos e instalações. Cuja atividade principal, considerada aquela de maior receita auferida ou estimada, está enquadrada no grupo 421 da CNAE, classe e subclasse 4212-0/00 — construção de obras de arte especiais — efetivamente obrigada a “desoneração da folha de pagamento”.

Fundada em 1975, com quarenta anos de existência, foi pioneira na utilização em seu sistema de construções de concreto protendido e/ou armado, pré-fabricado em usina, integrando as atividades de execução, transporte e montagem, com equipamentos próprios e especialmente desenvolvidos para atender aos organismos ligados à construção de rodovias e ferrovias. Com mais de mil obras catalogadas nos estados da Bahia, Espírito Santo, Mato Grosso, Minas Gerais, São Paulo e Rio de Janeiro, principal área de atuação.

Com capital social integralizado, de R\$ 15.500.000,00, apresentou na Demonstração de Resultados do Exercício (DRE) findo em 31 de dezembro de 2014 o lucro líquido de R\$ 9.355.961,35. Com 356 trabalhadores registrados no final de dezembro de 2014 e em 28 de fevereiro de 2015 apresentou 338 vínculos empregatícios.

Quanto aos encargos previdenciários sobre as remunerações pagas em folha de pagamentos atualmente a empresa arcar com os seguintes custos: Riscos Ambientais do Trabalho (RAT) em 3%, risco grave, com FAP (Fator Acidentário de Prevenção) em 1,5980% aplicado sobre a alíquota RAT resultando o percentual de 4,7940%; Outras Entidades ou Terceiros em 5,8%, contribuição destinada às entidades Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), Serviço Social do Comércio (SESC), Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC), Serviço Social da Indústria (SESI) e Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI).

O recolhimento destinado ao Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS) até o mês de dezembro de 2013 caracterizado pela Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) foi de 20% sobre as remunerações pagas pela folha de pagamentos. A partir de janeiro de 2014 a empresa passar a ter como encargo previdenciário patronal a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), substituindo a CPP, em 2% sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

3.3 A Aplicação da Perícia Contábil para o Estudo Proposto

A contabilidade é a ciência que tem como objeto de estudo o patrimônio das entidades em geral, seja física, jurídica, com ou sem fins lucrativos, de natureza comercial, industrial ou de serviços. Devido a sua abrangência, naturalmente, criaram-se ramificações, possuindo como ramo a contabilidade tributária que se dedica ao estudo dos princípios, conceitos, técnicas, métodos e procedimentos que se aplicam à apuração, análise, cumprimento das obrigações principais e acessórias do que tange aos tributos (POHLMANN, 2010).

Para a aplicabilidade da contabilidade, em qualquer ramo, é necessário o uso de técnicas, provenientes das experiências; e das tecnologias, com uso dos conhecimentos científicos. Conforme afirma Sá (2011), sendo a perícia contábil uma tecnologia da contabilidade, cujo objeto é a verificação de fatos, através de exames, indagações, avaliações, do patrimônio específico, com o intuito de dar uma opinião para a tomada de decisão, independentemente de seu ambiente, com o intuito de buscar a verdade dos fatos. É a perícia contábil tributária o melhor instrumento para responder à questão do presente estudo.

Tendo em vista ainda, Sá (op. cit.) deixa claro que, perícia não é só aquela que se faz para efeitos judiciais e de litígio, como comumente é utilizada, mas toda e qualquer tarefa para a qual se exige uma opinião profunda e específica, no sentido de gerar um esclarecimento, por especialista, um perito, capacitado a opinar após examinar a questão. Portanto, a esta perícia dá-se a classificação de extrajudicial, pois se encontra fora da aplicação da esfera judiciária. Com base em Alberto (2012), pode-se classificá-la, quanto sua finalidade em demonstrativa, pois demonstra a veracidade ou não do fato apurado.

Assim, para o estudo proposto, a partir deste momento, pode-se caracterizar de forma completa e clara como perícia contábil tributária extrajudicial demonstrativa, a tecnologia usada para se alcançar o objetivo de mensurar e analisar, com especificidade, os impactos tributários causados pela implantação da “desoneração”, legal, da contribuição previdenciária patronal na empresa de construção de obras de infraestrutura pelo método casuístico.

3.4 Protocolo de Pesquisa

A estratégia deste estudo de caso está baseada em um projeto de caso único, ou melhor, uma única unidade de análise, comparando-se a um experimento único para testar a teoria, neste trabalho, a intenção é testar a

legislação vigente da “desoneração da folha de pagamento” para confirmar se de fato ela alcança sua propositura de redução de custo previdenciário, ressaltando que a empresa analisada satisfaz as condições para testar a tese legal (YIN, 2009).

Quanto à abordagem do estudo de caso, os procedimentos da pesquisa esta estruturada nas etapas indicadas por Yin (op. cit.), primeiro, *definição e projeção*, cujo melhor método identificado é o casuístico para avaliar a exigência legal, selecionando nesta etapa o caso específico e projetando a coleta dos dados necessários para análise, cujos dados solicitados para extração foram baseados nos seguintes documentos da empresa do caso, conforme quadro de verificação da fidedignidade das diferentes fontes de evidências:

Quadro 1: Triangulação de dados das fontes de evidências

Fonte de evidência documental	Confirmabilidade
DIPJ (Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica) ano calendário 2012	Recibo de entrega da DIPJ 2013 em 28/06/2013 à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)
DIPJ (Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica) ano calendário 2013	Recibo de entrega da DIPJ 2014 em 25/06/2014 à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)
Balanco Patrimonial (BP) findo em 31 de dezembro de 2014	Livro Diário n.º 39, recibo de entrega de ECD (Escrituração Contábil Digital) em 18/06/2015 pelo Sistema Público de Escrituração Digital — Sped da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)
Demonstração de Resultados do Exercício (DRE) findo em 31 de dezembro de 2014	Livro Diário n.º 39, recibo de entrega de ECD (Escrituração Contábil Digital) em 18/06/2015 pelo Sistema Público de Escrituração Digital — Sped da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)
ECF (Escrituração Contábil Fiscal) — Imposto de Renda de Pessoa Jurídica ano calendário 2014	Recibo de entrega de Escrituração Fiscal Digital em 09/09/2015 pelo Sistema Público de Escrituração Digital — Sped da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)
DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) mensal do período de janeiro de 2014 a fevereiro de 2015	Recibos de entrega das DCTF à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)
Memória de cálculo das apurações tributárias do período de janeiro de 2014 a fevereiro de 2015	DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) mensal do período de janeiro de 2014 a fevereiro de 2015
Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) no código de receita 2985 da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) competências janeiro de 2014 a fevereiro de 2015	Extrato de arrecadação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) do código de receita 2985 do período de 01/01/2014 a 20/03/2015
Folhas de Pagamentos mensais do período de dezembro de 2012 a fevereiro de 2015	Livro Razão n.º 32 para averiguação 12/2012; n.ºs 33, 34, 35 e 36, ano de 2013; n.ºs 37, 38 e 39, ano de 2014; n.º 40 para averiguação 01/2015 e 02/2015
Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) mensal do período de dezembro de 2012 a fevereiro de 2015	Protocolo de envio de arquivos SEFIP (Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) via Conectividade Social à Caixa Econômica Federal
Memória de conferência da GPS (Guia de Previdência Social) do período de janeiro de 2012 a fevereiro de 2015	Comprovante de Declaração das Contribuições a Recolher à Previdência Social e a Outras Entidades e Fundos por FPAS Empresa — SEFIP
GPS (Guia de Previdência Social) do período de janeiro de 2012 a fevereiro de 2015	Extrato de Contribuições de Empresas e Equiparados da Previdência Social na Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)

Fonte: Elaboração nossa.

Na segunda etapa, *preparação, coleta e análise*, realizaram-se a pesquisa da literatura e legislação que trata do tema de estudo, com a coleta dos dados nos

documentos solicitados e fornecidos pela empresa do caso, conforme quadro 1, com descrição da relevância e evidência dos dados coletados, atendendo o princípio da

triangulação de dados sugerida por Yin (2009), com base nas fontes, demonstrando os encargos previdenciários antes e após a obrigatoriedade da “desoneração da folha de pagamento”.

Yin (2009) indica táticas de teste para determinar a qualidade do projeto, como a validade do constructo, atendida nesta pesquisa por utilizar fontes de evidências convergentes na investigação, ou seja, cruzamento dos dados convalidados, estabelecendo encadeamento de evidências.

A terceira etapa, *análise e conclusão*, de acordo com os resultados demonstrados dos encargos previdenciários patronais sobre a folha de pagamentos, foram feitas projeções de cálculos nos períodos analisados realizando o cruzamento das exigências legais em ambos os momentos para comparação dos impactos tributários causados, com desenvolvimento das implicações e considerações finais.

Considerando as etapas executadas, a confiabilidade da pesquisa é demonstrada pelos resultados apresentados nas tabelas e gráficos que se seguirão, pressupondo inequivocamente a necessidade de um banco de dados coletados das fontes documentais elencadas no quadro 1, que conduzirá novamente este estudo aos mesmos resultados.

Não sendo exaustivo, para concluir, o projeto de pesquisa cumpriu com o sugerido por Yin (2009), relativos a outros testes de qualidade, fidedignidade, uma vez que foi checada a autenticidade das fontes de evidências, credibilidade, demonstrando seu caráter crível, confirmabilidade, a partir da convalidação junto ao Fisco por meio das declarações principais e acessórias dando fidelidade aos dados.

4. Apresentação e Discussão dos Resultados

4.1 Contribuição Previdenciária a Cargo da Empresa

Com base no início da obrigação de enquadramento na “desoneração da folha de pagamento”, a partir de janeiro de 2014 para as empresas de construção de obras de

infraestrutura, levantou-se quanto foi pago de contribuição previdenciária a cargo da empresa no período de quinze competências antes e, de igual período posterior à obrigação legal, para demonstrar o recolhimento, respectivamente, da Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) — antes da “desoneração”, bem como a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) — após a “desoneração”.

A decisão quanto ao período de tempo determinado deu-se de acordo com os dados fornecidos pela empresa do caso, até fevereiro de 2015, considerando o início da obrigação a partir de janeiro de 2014 e ainda a competência referente ao 13.º salário dos empregados no ano de 2014 tem-se assim quinze competências avaliadas após a “desoneração”, para que haja o comparativo adequado tomou-se como critério avaliar o mesmo período de tempo anterior.

Os subtópicos a seguir apresentam os valores devidos à Previdência Social descontados em folha de pagamento dos empregados — Segurados — e dos autônomos ou retiradas *pro labore* dos sócios — Contribuintes. A contribuição previdenciária a cargo da empresa está apresentada nas colunas — CPP (20% sobre FI Pagto) e CPRB (2% s/ Receita Bruta) — e os demais encargos patronais — RAT (Riscos Ambientais do Trabalho) e “Outras Entidades”, cujos valores são recolhidos através da GPS (Guia de Previdência Social).

4.1.1 Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) — antes da “desoneração”

No período de dezembro de 2012 a competência do 13.º salário de 2013 a empresa recolheu à Previdência Social, com base no inciso I, artigo 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas em folha de pagamento, a título de Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) o valor total de R\$ 1.158.901,54, conforme demonstrado na tabela a seguir:

Tabela 1: Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) — antes da “desoneração”

Competência	N.º de Empregados	Remunerações em FI Pagto	Segurados	Contribuintes	CPP (20% sobre a FI Pagto)	RAT	Outras Entidades	GPS (Total)	
15	12/2012	263	368.101,29	33.193,53	-	73.620,26	17.646,78	21.349,87	145.810,44
14	13/2012	252	287.713,74	25.317,88	-	57.542,75	13.793,00	16.687,40	113.341,02
13	01/2013	264	373.678,95	33.615,85	-	74.114,11	17.914,17	21.673,38	147.317,51
12	02/2013	267	362.929,21	32.189,35	-	71.480,21	17.398,83	21.049,89	142.118,28
11	03/2013	266	365.754,74	32.500,98	-	71.819,43	17.534,28	21.213,77	143.068,47
10	04/2013	263	350.870,26	31.231,92	-	68.901,44	16.820,72	20.350,48	137.304,56
9	05/2013	255	345.527,43	30.576,23	-	67.983,44	16.564,58	20.040,59	135.164,84
8	06/2013	262	369.301,51	32.805,54	-	73.780,42	17.704,31	21.419,49	145.709,76
7	07/2013	273	423.514,54	38.609,47	-	83.758,38	20.303,29	24.563,84	167.234,98
6	08/2013	271	431.849,51	39.303,46	-	84.987,94	20.702,87	25.047,27	170.041,54

continua

Competência		N.º de Empregados	Remunerações em FI Pagto	Segurados	Contribuintes	CPP (20% sobre a FI Pagto)	RAT	Outras Entidades	GPS (Total)
5	09/2013	278	434.698,07	39.604,88	-	85.661,67	20.839,43	25.212,49	171.318,47
4	10/2013	290	453.885,59	41.266,70	-	89.389,12	21.759,28	26.325,36	178.740,46
3	11/2013	291	431.936,05	38.395,90	-	86.176,22	20.707,01	25.052,29	170.331,43
2	12/2013	292	510.499,39	47.687,10	-	101.986,44	24.473,34	29.608,96	203.755,84
1	13/2013	286	340.551,91	30.285,93	-	67.699,71	16.326,06	19.752,01	134.063,71
Total		5.850.812,19	526.584,72	-	1.158.901,54	280.487,94	339.347,11	2.305.321,30	

Fonte: Elaboração nossa.

4.1.2 Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) — após a “desoneração”

Para o período de janeiro de 2014 a fevereiro de 2015 a empresa recolheu à Previdência Social, com base no inciso VII, artigo 7.º da Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 2% sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas

canceladas e os descontos incondicionais concedidos, a título de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) o valor total de R\$ 1.301.535,86 mediante Darf no código de receita 2985, conforme demonstrado na tabela a seguir:

Tabela 2: Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) — após a “desoneração”

Competência		N.º de Empregados	Receita Bruta	CPRB (2% s/ Receita Bruta)	Remunerações em FI Pagto	Segurados	Contribuintes	RAT	Outras Entidades	GPS (Total)
1	01/2014	283	162.745,56	1.768,17	363.510,57	31.366,26	-	17.426,70	21.083,61	69.876,57
2	02/2014	286	1.954.204,82	38.931,08	403.223,94	35.656,33	-	19.330,56	23.386,99	78.373,87
3	03/2014	289	1.487.770,62	29.694,95	427.900,90	37.842,23	-	20.513,57	24.818,25	83.174,05
4	04/2014	274	1.342.283,27	26.747,03	416.771,11	36.807,03	-	19.980,01	24.172,72	80.959,76
5	05/2014	290	5.390.401,08	107.783,36	445.767,56	39.022,28	-	21.370,10	25.854,52	86.246,90
6	06/2014	304	2.696.983,41	53.939,67	494.468,07	44.773,34	-	23.704,80	28.679,15	97.157,29
7	07/2014	324	3.363.763,19	67.275,26	590.537,15	54.719,68	-	28.310,35	34.251,15	117.281,19
8	08/2014	324	2.738.033,68	54.686,69	607.084,68	56.688,42	-	29.103,64	35.210,91	121.002,97
9	09/2014	330	5.349.592,20	106.827,18	526.002,35	48.089,78	-	25.216,55	30.508,14	103.814,47
10	10/2014	335	3.837.509,54	76.750,19	540.246,82	49.246,03	-	25.899,43	31.334,32	106.479,78
11	11/2014	349	7.303.524,52	146.045,83	546.280,96	49.767,61	-	26.188,71	31.684,30	107.640,61
12	12/2014	356	23.718.104,35	474.222,09	559.415,79	50.980,27	-	26.818,39	32.446,12	110.244,78
13	13/2014	344	-	-	428.297,07	38.764,31	-	20.532,56	24.841,23	84.138,10
14	01/2015	337	5.337.621,74	106.647,63	547.449,76	48.678,67	-	26.244,74	31.752,09	106.675,50
15	02/2015	338	521.733,82	10.216,72	562.220,42	50.568,64	-	26.952,85	32.608,78	110.130,27
Total		65.204.271,80	1.301.535,86	7.459.177,15	672.970,88	-	357.592,95	432.632,27	1.463.196,11	

Fonte: Elaboração nossa.

continua

Conforme demonstrado nas tabelas 1 e 2, pode-se concluir na comparação dos períodos iguais e consecutivos de quinze competências antes e após a “desoneração” que o impacto da obrigação legal foi negativo para a empresa do caso, no valor total de R\$ 142.634,32, onerando os custos previdenciários patronais através deste critério de análise.

No entanto, é relevante avaliar por meio do critério de cruzamento comparativo das exigências legais para replicar os resultados apresentados, se de fato o impacto será oneroso. Por esta razão as tabelas a seguir mensuram este critério em ambos os períodos de competências.

Tabela 3: CPP (20% sobre FI Pagto) x CPRB (2% sobre a Receita Bruta)

Competência	N.º de Empregados	Remunerações em FI Pagto	CPP (20% sobre FI Pagto)	Receita Bruta	CPRB (2% s/ Receita Bruta)	
15	12/2012	263	368.101,29	73.620,26	1.892.405,69	37.848,11
14	13/2012	252	287.713,74	57.542,75		-
13	01/2013	264	373.678,95	74.114,11	3.182.121,04	63.020,74
12	02/2013	267	362.929,21	71.480,21	433.149,19	7.557,35
11	03/2013	266	365.754,74	71.819,43	5.613.978,51	110.948,05
10	04/2013	263	350.870,26	68.901,44	1.827.607,01	35.279,53
9	05/2013	255	345.527,43	67.983,44	2.431.490,31	47.507,76
8	06/2013	262	369.301,51	73.780,42	3.447.352,65	68.867,17
7	07/2013	273	423.514,54	83.758,38	4.613.444,24	91.324,35
6	08/2013	271	431.849,51	84.987,94	7.900.370,56	156.625,45
5	09/2013	278	434.698,07	85.661,67	3.921.811,21	77.158,28
4	10/2013	290	453.885,59	89.389,12	3.040.113,56	59.414,27
3	11/2013	291	431.936,05	86.176,22	4.350.291,46	86.794,84
2	12/2013	292	510.499,39	101.986,44	3.086.046,58	61.607,49
1	13/2013	286	340.551,91	67.699,71		-
Total			5.850.812,19	1.158.901,54	45.740.182,01	903.953,41

Fonte: Elaboração nossa.

A tabela 3 apresenta a comparação entre a CPP e a CPRB no período de dezembro de 2012 a competência do 13.º salário de 2013, apresentando o impacto positivo da “desoneração da folha de pagamento”

caso existisse neste período a aplicação legal, com vantagem financeira de R\$ 254.948,13, em termos percentuais sobre a receita bruta do período em 0,56%.

Tabela 4: CPRB (2% sobre a Receita Bruta) x CPP (20% sobre FI Pagto)

Competência	N.º de Empregados	Receita Bruta	CPRB (2% s/ Receita Bruta)	Remunerações em FI Pagto	CPP (20% sobre FI Pagto)	
1	01/2014	283	162.745,56	1.768,17	363.510,57	71.215,37
2	02/2014	286	1.954.204,82	38.931,08	403.223,94	80.491,77
3	03/2014	289	1.487.770,62	29.694,95	427.900,90	85.519,72
4	04/2014	274	1.342.283,27	26.747,03	416.771,11	83.255,58
5	05/2014	290	5.390.401,08	107.783,36	445.767,56	89.128,85
6	06/2014	304	2.696.983,41	53.939,67	494.468,07	98.893,61
7	07/2014	324	3.363.763,19	67.275,26	590.537,15	118.107,43
8	08/2014	324	2.738.033,68	54.686,69	607.084,68	121.342,96

continua

Competência	N.º de Empregados	Receita Bruta	CPRB (2% s/ Receita Bruta)	Remunerações em FI Pagto	CPP (20% sobre FI Pagto)
9 09/2014	330	5.349.592,20	106.827,18	526.002,35	105.035,81
10 10/2014	335	3.837.509,54	76.750,19	540.246,82	108.049,36
11 11/2014	349	7.303.524,52	146.045,83	546.280,96	109.231,53
12 12/2014	356	23.718.104,35	474.222,09	559.415,79	111.743,16
13 13/2014	344	-	-	428.297,07	85.659,41
14 01/2015	337	5.337.621,74	106.647,63	547.449,76	109.385,15
15 02/2015	338	521.733,82	10.216,72	562.220,42	112.226,12
Total		65.204.271,80	1.301.535,86	7.459.177,15	1.489.285,85

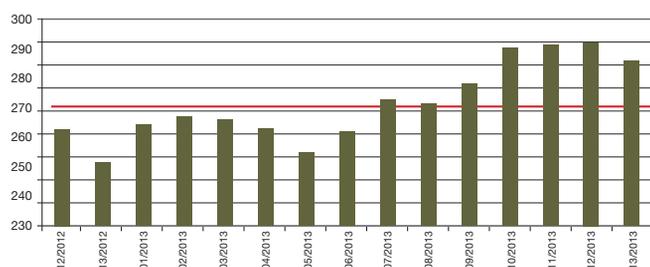
Fonte: Elaboração nossa.

A tabela 4 apresenta a comparação entre a CPRB e a CPP no período de janeiro de 2014 a fevereiro de 2015, mais uma vez apresentando o impacto positivo da “desoneração da folha de pagamento” caso neste período não houvesse a obrigação legal, com vantagem financeira de R\$ 187.749,99, em termos percentuais sobre a receita bruta deste período em 0,29%, não apresentando o mesmo retorno de desoneração que o período comparado anteriormente na tabela 3, uma queda percentual de 51,66%.

Portanto, em ambos os períodos analisados, o cruzamento das legislações que tratam da contribuição previdenciária a cargo da empresa, apresentou impacto positivo, cumprindo a propositura da “desoneração da folha de pagamento”, ou seja, de fato desonerou os custos patronais, ainda que apresente uma oscilação em termos percentuais quando comparado a receita bruta, significando a necessidade de mensurações e projeções para que haja um melhor planejamento tributário por parte da empresa, seja a do caso em estudo, ou qualquer outra, como método de replicação literal ou teórica.

Outra questão, não menos importante, trata-se de demonstrar e avaliar o impacto no número de vínculos empregatícios, uma vez que a “desoneração” como medida governamental tem como objetivo a geração de empregos formais, com isto elaborou-se com base nos dados coletados os seguintes gráficos.

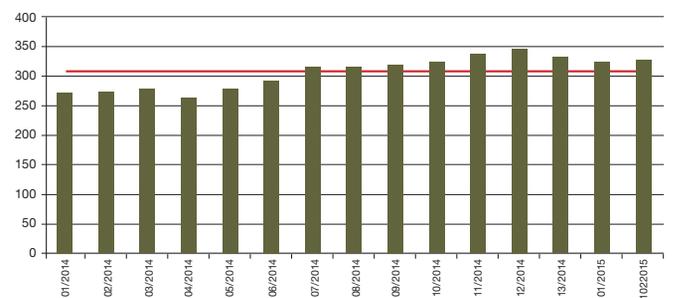
Gráfico 1: Variação do número de empregados antes da “desoneração”



Fonte: Elaboração nossa.

O gráfico 1 apresenta a variação do número de empregados antes da “desoneração” com uma média de 272 vínculos no período.

Gráfico 2: Variação do número de empregados após a “desoneração”



Fonte: Elaboração nossa.

Pode-se observar através do gráfico 2 que a média no período após a “desoneração” aumentou para 318 o número de empregados, com uma variação de 55 vínculos de janeiro de 2014 com 283 empregados, para fevereiro de 2015 com 338 empregados.

Afirmar que a causa do aumento na média e nos números absolutos de contratações tenha sido por conta do impacto vantajoso da “desoneração” não seria correto, uma vez que outras variáveis podem ter causado isto, como por exemplo, mais contratos de prestações de serviços firmados pela empresa do caso, ou mesmo um conjunto de fatores, incluindo a própria “desoneração”.

Diante dos resultados encontrados é possível responder a questão de pesquisa, com base na tabela 4, que houve desoneração dos custos previdenciários patronais sobre a folha de pagamentos. E ainda afirmar que se no período igual e consecutivo antes da “desoneração” já houvesse a obrigação legal, seria também, com base na tabela 3, benéfico o enquadramento da empresa de construção de obras de infraestrutura analisada no caso.

5. Considerações Finais

Pode-se afirmar que o objetivo deste artigo foi alcançado, de mensurar e analisar o impacto causado pela implantação da “desoneração da folha de pagamento” em uma empresa de construção de obras de infraestrutura, setor de grande importância para a economia do país. Utilizando a tecnologia contábil, a perícia, especificamente tributária na esfera extrajudicial, com o intuito de auxiliar administrativamente a entidade empresarial, respondendo, após examinar a questão, se de fato houve desoneração dos custos previdenciários patronais.

Entre os principais resultados neste estudo de caso único, pôde-se testar na prática e esclarecer que a medida empreendida pelo governo federal foi favorável, ou seja, desonerou os custos previdenciários através da substituição da Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) calculada diretamente sobre a folha de pagamento, pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), para a empresa analisada a partir da obrigação de janeiro de 2014 até fevereiro de 2015 apresentando uma vantagem financeira no valor de R\$ 187.749,99, equivalente a 0,29% da receita bruta total no período.

Outro resultado apresentado, proposto pela medida legal, foi a geração de novos empregos formais, no período de janeiro de 2014 a fevereiro de 2015 houve um aumento na média de vínculos em comparação ao mesmo período de quinze competências anteriores em 16,94%, no entanto, não se pode afirmar que a causa tenha sido a “desoneração”, outras variáveis precisam ser avaliadas para se formar uma opinião exata.

Este estudo de caso ratifica resultados de estudos anteriores quanto ao impacto positivo da “desoneração”, em empresa metalúrgica do setor de autopeças e pelos resultados demonstrados pelo relatório oficial da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), na qual o setor de construção de obras de infraestrutura obteve resultados vantajosos no enquadramento da “desoneração” de janeiro a maio de 2014, quando comparamos os resultados desta pesquisa encontramos a mesma vantagem de redução no mesmo período de R\$ 204.686,71, com uma redução percentual comparada ao valor que se pagaria com a aplicação da CPP de 49,97%.

Com isto, pode-se arriscar dizer que a tática de teste de qualidade do projeto de pesquisa possui validade externa, segundo Yin (2009), contudo, alerta o mesmo

que as generalizações não são automáticas, portanto não se deve renunciar a replicação das descobertas em casos diferentes.

A pesquisa evidenciou que a medida legal tem caráter impositivo e permanente, neste caso o enquadramento na “desoneração da folha de pagamento” foi favorável para a empresa analisada, tornando a pesquisa limitada pela própria característica de estudo de caso único, portanto é preciso para melhor planejamento tributário empresarial que se realizem os exames necessários para analisar o impacto desta obrigação, apesar de seu caráter impositivo, não só em outras empresas do setor, mas também em todas as atividades econômicas enquadradas.

Este trabalho torna-se relevante, pois apresentam na prática os efeitos da legislação existente através de estudo de caso com replicação literal, favoráveis, contudo, poderiam ser desfavoráveis e ainda assim a empresa teria que cumprir o impositivo legal, por este motivo, mudanças foram propostas na legislação para que torne facultativa a “desoneração” e ainda, pelas razões evidentes e demonstradas, que com sua existência a arrecadação tributária previdenciária sofreu redução afetando assim as receitas públicas.

Nesta mesma propositura as alíquotas previdenciárias sobre a receita bruta das empresas que optarem a partir de então à “desoneração” aumentarão em 125%, de 2% para 4,5%, na atividade econômica aqui estudada, revelando sem equívoco o recuo do governo federal na tentativa de diminuir a carga tributária, ou seja, o plano não trouxe resultados satisfatórios para as contas do governo.

Considerando as alterações legais como medida de ajuste fiscal, serão imprescindíveis que trabalhos futuros façam a análise dos impactos causados pelas novas alíquotas da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) e conseqüentemente seus efeitos, bem como caracterizar a importância da opinião pericial, uma vez que com a mudança na legislação, será facultativa, logo, será mais importante ainda o planejamento tributário para a melhor escolha, pois o aumento de 125% na alíquota tornará a “desoneração”, no caso avaliado, uma desvantagem de R\$ 1.442.356,80, sem dúvida um efeito negativo nos resultados econômicos da empresa, calculada em 2,21% sobre a receita bruta auferida no período pesquisado de janeiro de 2014 a fevereiro de 2015.

Referências Bibliográficas

ALBERTO, Valder Luiz Palombo. *Perícia Contábil*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ALBERTO FILHO, Reinaldo Pinto. *Da Perícia ao Perito*. 3. ed. Niterói: Impetus, 2011.

BARRETO, Carlos Alberto Freitas. (Org.). *Desoneração da Folha de Pagamento: estimativa de renúncia e metodologia de cálculo*. Brasília: Receita Federal, 2014. 41 p. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/RenunciaFiscal/Desoneracaodafolha.pdf>>. Acesso em: 31 out. 2014.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 24 nov. 2014.

_____. Decreto n.º 7.828, de 16 de outubro de 2012. Regulamenta a incidência da contribuição previdenciária sobre a receita devida pelas empresas de que tratam os arts. 7.º a 9.º da Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2012/dec7828.htm>>. Acesso em: 19 jan. 2015.

_____. Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2009/in9712009.htm>>. Acesso em: 24 nov. 2014.

_____. Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/L8212cons.htm#art22iii>. Acesso em: 24 nov. 2014.

_____. Lei n.º 9.317, de 5 de dezembro de 1996. Institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte — SIMPLES. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei931796.htm>>. Acesso em: 24 nov. 2014.

_____. Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12546.htm>. Acesso em: 24 nov. 2014.

_____. Lei n.º 12.715, de 17 de setembro de 2012. Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica; altera a Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12715.htm>. Acesso em: 10 jan. 2015.

_____. Lei n.º 12.844, de 19 de julho de 2013. Altera a Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, para alterar o regime de desoneração da folha de pagamentos; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12844.htm>. Acesso em: 11 jan. 2015.

_____. Lei n.º 13.043, de 13 de novembro de 2014. Altera a Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm>. Acesso em: 11 jan. 2015.

_____. Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em: 24 nov. 2014.

_____. Lei Complementar n.º 147, de 7 de agosto de 2014. Altera a Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006; e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2014/leicp147.htm>>. Acesso em: 19 dez. 2014.

_____. Medida Provisória n.º 540, de 2 de agosto de 2011. Altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2011/Mpv/540.htm>. Acesso em: 24 nov. 2014.

_____. Medida Provisória n.º 563, de 3 de abril de 2012. Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2012/Mpv/563.htm>. Acesso em: 10 jan. 2015.

_____. Medida Provisória n.º 601, de 28 de dezembro de 2012. Altera a Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, para desonerar a folha de pagamentos dos setores da construção civil e varejista; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2012/Mpv/601.htm>. Acesso em: 23 fev. 2015.

_____. Medida Provisória n.º 651, de 9 de julho de 2014. Prorroga o prazo de que trata a Lei n.º 12.431, de 24 de junho de 2011; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2014/Mpv/mpv651.htm>. Acesso em: 11 jan. 2015.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus. 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n.º 1.243**, de 10 de dezembro de 2009: aprova a NBC TP 01 — Perícia Contábil.

ECKERT, Alex e al. **Impacto da Desoneração da Folha de Pagamento: estudo de caso em uma metalúrgica fabricante de autopeças**. 2013. 12 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) Universidade de Caxias do Sul,

Caxias do Sul, 2013. Disponível em: <http://www.convibra.com.br/upload/paper/2013/34/2013_34_8207.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2014.

HOOG, W. A. Z. **Prova Pericial Contábil: teoria e prática**. 8. ed. rev. Curitiba: Juruá, 2010.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade Tributária**. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2010. 308 p.

SÁ, Antonio Lopes de. **Perícia Contábil**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. rev. atual. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

YIN, Robert K. **Case study research: design and methods**. 4.th ed. California: Sage Publications, 2009.