

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA (UESB)**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (DCSA)**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**SONILDA SANTOS DA PAIXÃO**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL SOB  
EMPREITADA**

VITÓRIA DA CONQUISTA,  
2012

**SONILDA SANTOS DA PAIXÃO**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL SOB  
EMPREITADA**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Contabilidade Tributária  
Orientador(a): Prof. Carlos Góes

VITÓRIA DA CONQUISTA,  
2012

**SONILDA SANTOS DA PAIXÃO**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL SOB  
EMPREITADA**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Contabilidade Tributária

Orientador(a): Prof. Carlos Alberto Góes de Carvalho

Vitória da Conquista, 27 de agosto de 2012.

---

Prof. Carlos Alberto Góes de Carvalho

UESB/DCSA

(Orientador)

---

Flávio José Dantas da Silva

UESB/DCSA

---

Gildásio Santana Júnior

UESB/DCSA

P172p Paixão, Sonilda Santos da.  
Planejamento tributário em empresas da construção civil sob  
empreitada / Sonilda Santos da Paixão, 2012.  
49f. il.

Orientador (a): Carlos Alberto Góes de Carvalho.  
Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) –  
Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, Vitória da  
Conquista, 2012.

1. Planejamento tributário. 2. Imposto – Leis e legislação  
Brasil. 3. Construção civil – Administração I. Universidade  
do Sudoeste da Bahia. II. Carvalho, Carlos Alberto Góes de.  
III. T.

CDD: 658.15

Aos meus familiares e amigos que participaram dessa conquista.

# **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL SOB EMPREITADA**

Autora: Sonilda Santos da Paixão

Orientador: Prof.<sup>o</sup> Carlos Alberto Góes de Carvalho

## **RESUMO**

Diante da elevada carga tributária do Brasil, as empresas buscam cada vez mais alternativas eficientes em seu processo de gestão para continuarem produtivas e maximizarem os lucros e, dessa forma, conseguir expandir sua participação no mercado. A utilização do planejamento tributário como ferramenta de gestão, possibilita aos empresários o uso de meios lícitos e alternativas programadas para que as empresas obtenham melhores desempenhos, assim podem fazer novos investimentos e alcançar novos mercados. Desse modo, este estudo objetivou analisar a contribuição do planejamento tributário no desempenho da atividade de construção Civil por empreitada. Quanto aos procedimentos utilizados à pesquisa é bibliográfica de abordagem qualitativa. A partir das informações compiladas nesse estudo, conclui-se que o uso do planejamento tributário bem organizado e apoiado em conhecimento técnicos sobre a legislação pertinente possibilita uma melhoria na lucratividade, podendo ser utilizado como ferramenta estratégica que permite a empresa realizar novos investimentos.

**Palavras-chaves: Impostos, Planejamento Tributário e Construção Civil Sob Empreitada.**

## **ABSTRACT**

Faced with the elevated tax burden of Brazil, companies seek increasingly efficient alternatives in your management process to remain productive and maximize profits and thus be able to expand its market share. The use of tax planning as a management tool, makes it possible for entrepreneurs to use lawful means and scheduled alternatives for companies to obtain the best performances, so they can make new investments and reach new markets. Thus, this study aimed to analyze the contribution of tax planning in performance of contract construction activity. As for the procedures used to research literature is of a qualitative approach. From the information compiled in this study, it is concluded that the use of tax planning well organized and supported in technical knowledge about the relevant legislation allows an improvement in profitability, and can be used as a strategic tool that allows the company to perform new investments.

**Keywords: Tax, Tax Planning and Construction Contract For.**

## **LISTA DE SIGLAS**

CTN	Código Tributário Nacional
CF	Constituição Federal
CC	Código Civil
ICMS	Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI-	Imposto Sobre Produtos Industrializados
PIS	Programa de Integração Social
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio de Servidor
COFINS	Contribuição Para Financiamento da Seguridade Social
INSS	Instituto Nacional da Seguridade Social
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
ISSQN	Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza
ISS	Imposto Sobre Serviço
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
RET	Regime Especial de Tributação
CNPJ	Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas
DRF	Delegacia da Receita Federal do Brasil
DERAT	Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária
CSLL	Contribuição Sobre o Lucro Líquido
IN	Instrução Normativa
CSSL	Contribuição Social Sobre o Lucro
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados
RAT	Risco de acidente de Trabalho
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SENAI	Serviço Nacional de Aprendizado Industrial
SENAC	Serviço Nacional de Aprendizado Comercial
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
SESI	Serviço Social da Indústria

GFIP Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e  
Informações a Previdência Social

SRF Secretaria da Receita Federal

MCMV Programa Minha Casa Minha Vida

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>13</b>
<b>2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....</b>	<b>13</b>
<b>2.2 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS.....</b>	<b>15</b>
<b>2.3 TRIBUTOS FEDERAIS, ESTADUAIS E MUNICIPAIS.....</b>	<b>17</b>
<b>2.4 IMPOSTOS INCIDENTES NA ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL .....</b>	<b>18</b>
<b>2.5 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA.....</b>	<b>18</b>
<b>2.6 IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA.....</b>	<b>19</b>
<b>2.7 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO .....</b>	<b>23</b>
<b>2.8 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS .....</b>	<b>24</b>
<b>2.9 IMPOSTO S/ OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E S/ PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO– ICMS. ....</b>	<b>26</b>
<b>2.10 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS.....</b>	<b>26</b>
<b>2.11 CONTRIBUIÇÃO PARA O INSS.....</b>	<b>27</b>
<b>2.12CONTRIBUIÇÃO PARA O FGTS .....</b>	<b>28</b>
<b>2.13 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO DA ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL .....</b>	<b>29</b>
<b>2. 14 ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL .....</b>	<b>34</b>
<b>2.15 OBRAS SOB EMPREITADA NA CONSTRUCAO CIVIL .....</b>	<b>37</b>
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>39</b>
<b>4.CONSIDERAÇÕES SOBRE O RESULTADO DA PESQUISA .....</b>	<b>40</b>
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>41</b>
<b>6 REFERÊNCIAS .....</b>	<b>44</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Ao iniciar um negócio os empresários têm sempre como objetivo principal alcançar bons resultados econômicos em seus empreendimentos. Diante disso, é importante estar seguro e ter confiança para escolher o melhor regime tributário.

A atividade de construção civil é classificada em diversas modalidades, que possuem peculiaridade singular que é o fato do ciclo operacional normalmente ser concluído em mais de um ano. Diante dessa complexidade o gestor tem a necessidade de um bom gerenciamento de recursos para garantir a continuidade da empresa. Por isso, a utilização do planejamento tributário como uma ferramenta de gestão possibilita o uso de meios lícitos e alternativas programadas para que as empresas obtenham melhores desempenhos e assim poder fazer novos investimentos e alcançar novos mercados.

Para realização da pesquisa questionou-se: Como o planejamento tributário melhorar o desempenho das empresas do setor de construção civil sob empreitada?

O estudo teve como objetivo geral analisar a contribuição do planejamento tributário no desempenho da atividade de construção civil sob empreitada. E como objetivos específicos: Apresentar os conceitos e a estrutura de funcionamento do Sistema Tributário Nacional; Conhecer os principais impostos que incidem na atividade de construção civil sob empreitada; Entender como é a utilização e a finalidade do planejamento Tributário nas empresas de construção sob empreitada. E levantou-se a hipótese de que na atividade de construção Civil por empreitada o planejamento tributário não funciona como instrumento de retorno de investimento. Diante do exposto, o trabalho se justifica pela necessidade dos empresários que atuam no setor de construção civil tem de conhecer e adotar ferramentas de gerenciamento que melhorem e permitam expandir seus negócios.

A contribuição desse estudo para a academia dar-se no sentido de servir como fonte de pesquisa e também estimular o estudo voltado para planejamento aplicado ao setor de construção civil. A legislação tributária no Brasil é muito vasta e alterada constantemente o que exige dos profissionais da área aperfeiçoamento e adequação. Também cabe a academia a revisão e atualização de conhecimentos científicos que

auxiliem as empresas a administrarem seus empreendimentos e dessa forma garantir a continuidade da entidade.

A contribuição prática gerada por este trabalho esta na abordagem dos aspectos da tributação no setor da construção civil, e sobre o planejamento tributário. Estes podem ser úteis aos empreendedores e profissionais do setor, como empresários e contadores, já que podem utilizar-se do planejamento tributário para melhorar o desempenho da entidade.

A busca pelo conhecimento na área de Planejamento tributário no setor de construção Civil demonstra que muitos gestores podem melhorar o desempenho de suas empresas caso utilizem ferramentas de gestão eficazes como exemplo o planejamento tributário. Ao desenvolver o estudo a pesquisadora aperfeiçoou seus conhecimentos acerca do tema e percebeu que a partir de conhecimentos teóricos e atualizados sobre o tema é possível direcionar a empresa na diminuição a carga tributária sem com isso incorrer em infração tributária.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Estado é o conjunto das instituições com autoridade para regular o funcionamento da sociedade dentro de um determinado território. Assim, para manter-se em funcionamento e atender as necessidades coletivas necessita atuar financeiramente. Desse modo, Melo (2008, p1.) *apud* Sabbag (2011 p.37.) entende que:

A cobrança de *tributos* se mostra como a principal fonte das *receitas públicas*, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, insertos no art. 3o da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente a redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade.

No Brasil o estado é organizado em federação e este também centraliza poder político e as receitas tributárias. Para Machado (2007, p.55/56) “Qualquer que seja a concepção de Estado que se venha adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira.”

Neste sentido Sabbag (2011, p.37) afirma:

O Estado necessita, em sua *atividade financeira*, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas. A cobrança de tributos se mostra como uma inexorável forma de geração de receitas, permitindo que o Estado suporte as despesas necessárias à consecução de seus objetivos.

Conforme Amaro (2012, p.47.) “Tributo é prestação não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidade não estatais de fins de interesse público”.

Os tributos são cobrados desde a antiguidade, porém não se pode afirmar uma data e local preciso de onde surgiu. Sabe-se que os primeiros tributos a serem cobrados foram sobre os povos vencidos de guerras, estes eram obrigados a entregar parte de seus bens aos vencedores. Desse modo, Amaro (2012, p. 37.) afirma: “é uma noção que se perde no tempo e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra) até a cobrança perante os próprios súditos”.

No Brasil, a cobrança de tributos para financiar as contas públicas é conhecida desde a época da colonização, quando rigorosos impostos eram exigidos pela coroa portuguesa. Desde então essas cobranças foram ajustando-se ao longo do tempo às transformações econômicas e sociais, para atender as demandas internas e externas.

Primeiro foi sobre a produção do açúcar e do fumo e mais tarde a cobrança do quinto sobre a exploração do ouro. O quinto era conhecido como taxa cambial cobrado por Portugal e correspondia a retenção 20% do ouro levados às Casas de Fundição. (CALDEIRA, 2010).

No final do século XVIII as minas de ouro começaram a se exaurir e a produção sofreu um declínio acentuado. Porém, o governo português, endividado, não admitia receber menos. Por isso, certo de que havia sonegação determinou caso à produção anual de ouro que cabia à coroa não fosse atingida, a diferença seria cobrada de uma vez por meio da derrama.

A Derrama era um novo imposto cobrado para complementar os débitos que os mineradores tinham com a coroa e em data específica divulgada por Portugal, soldados enviados pelas autoridades prendiam quem era contra, que protestava ou se negava a “colaborar”. (CALDEIRA, 2010).

Os brasileiros na época não ficavam contentes em pagar tantos impostos e não ter em contrapartida benefício algum. Assim começaram em Minas Gerais as primeiras manifestações contra a cobrança excessiva de impostos pelos colonos. Os Brasileiros realizaram vários movimentos contra o governo Português que fracassaram. Só a partir da Independência foram criadas as primeiras Leis que regulamentavam a questão do tributo no Brasil e definiam sua finalidade social.

Em todas as constituições editadas no Brasil o assunto Tributação sempre foi tratado. Mas foi em outubro de 1966 que se editou o decreto Lei nº 5.172, que normatiza o Sistema Tributário Nacional, CTN (Código Tributário Nacional) e a Constituição Federal de 1988 o recepcionou com Lei Complementar.

Desse modo, o CTN define em seu art.3º que tributo é toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em Lei e colocada em mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

## 2.2 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

Dispõe o CTN no art.5º “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

Assim também é afirmado no art. 145º da CF/88 que acrescenta no seu art. 149º mais duas espécies tributárias. As contribuições sociais e das intervenções de domínio econômico, bem como de interesse das categorias econômicas ou profissionais.

O CTN dispõe, no seu art. 4º.

A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I- a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II- a destinação legal do produto da sua arrecadação.

O conceito de imposto tem relação com a tributação/contribuição que é exigido dos indivíduos de acordo com a capacidade econômica. O art. 16º do CTN que traz como definição de tributo aquele cuja obrigação surge do fato gerador de uma situação não ligada a qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Neste sentido, Sabbag (2011, p. 400) define imposto como: “[...] tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, a sua atividade ou a seu patrimônio”.

Ainda conforme esse autor o imposto se define como tributo não vinculado à atividade estatal, o que o torna atrelável a atividade do particular, ou seja, ao âmbito privado do contribuinte.

“o fato gerador do imposto é uma situação que não supõe se conecta com nenhuma atividade do estado especificamente dirigida ao contribuinte” (AMARO, 2012, p.52).

A cobrança da taxa é um fato alheio à vontade ou ação do contribuinte. Segundo Machado (2007, p. 443) a taxa tem seu fato gerador atrelado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Já o CTN no seu Art. 77º define a taxa como “o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”.

Desta forma, a taxa tem a sua incidência diretamente relacionada com a prestação de serviços do estado que o contribuinte se beneficia. Diante disso, Sabbag (2011, p.412) afirma “um gravame com hipótese de incidência plasmada em atividade da Administração Pública, que se refere, direta e imediatamente, ao contribuinte, destinatário daquela investida do Estado”.

As contribuições de melhoria é um tributo vinculado, cujo fato gerador é a valorização de imóvel de contribuinte, decorrente de obra pública (MACHADO, 2007 p.444).

Instituição da contribuição de melhoria está determinada na CF/88 no art.145 III e no art. 81 do CTN.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, e instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Fica explícito que os investimentos efetuados pelo poder público em determinadas obras resultam em valorização imobiliária e para que um indivíduo não se beneficie sozinho da vantagem lhe é cobrado parte do valor aplicado na obra.

A criação das contribuições sociais é de competência da União está prevista na CF/88 como impostos com finalidade específica nos artigos 149 e 195, *campus* e incisos I, II e III, da CF:

Art. 149 – Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observada o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no Art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

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;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

## 2.3 TRIBUTOS FEDERAIS, ESTADUAIS E MUNICIPAIS

Os impostos representam a principal renda do Estado, distribuídos entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Conforme o art. 6º do CTN cada ente possui competência legislativa plena para cobrá-los, observando a CF/88, as Constituições Estaduais e as Leis Orgânicas nos municípios e Distrito Federal.

“O poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela constituição” (AMARO, 2012, p.115).

Os impostos cobrados no Brasil estão distribuídos entre os entes pela Carta Magna em vigor da seguinte forma:

Competência da União:

- Imposto sobre a Importação;
- Imposto sobre a Exportação;
- Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural;
- Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza;
- Imposto Sobre Produtos Industrializados;
- Grandes Fortunas;
- Operações de Crédito, Câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores imobiliários.

Competência dos Estados:

- Transmissão Causa mortis e Doação de quaisquer bens e direitos;
- Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações incidem no exterior;

- Propriedades de veículos automotores.

Competência dos Municípios:

- Propriedades predial e territorial urbana;
- Transmissão inter vivos, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, ressalvadas as exceções legais;
- Serviços de qualquer natureza.

## **2.4 IMPOSTOS INCIDENTES NA ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL**

Assim como as demais atividades econômicas a atividade de construção civil também está sujeita a incidência de diversos impostos nas relações de consumo, vendas e serviços.

Na atividade de construção Civil, há o emprego de materiais e mão-de-obra em sua execução. Para Cavalcante Filho (2009, p.49):

Consideram-se relevantes para a construção civil todos aqueles tributos incidentes sobre os insumos (materiais empregados na obra), sobre o trabalho (uma parte dos chamados (“encargos trabalhistas e previdenciários”), Além das exações que incidem sobre o lucro ou faturamento da empresa). Assim destacam-se: o Imposto sobre Serviço, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, ICMS, o IPI, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, os encargos com o PIS/PASEP, a COFINS, o INSS e o FGTS.

## **2.5 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA**

O ISSQN é um imposto de competência municipal conforme estabelece a CF de 1988, “compete aos Municípios instituir Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza” (art. 156, IV). Regulamentado através de Lei Complementar n. 116 (31 de julho de 2003) com abrangência em todo território nacional, elenca os serviços por meio de uma lista, com cerca de 230 serviços tributáveis, distribuídos em 40 itens. Os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação por estarem no campo de incidência do ICMS não são tributados pelo ISS.

A sua incidência recai sobre os serviços prestados pelas empresas- pessoas jurídicas ou profissionais autônomos, descritos na lista de serviços da Lei Complementar nº 116 (de 31 de julho de 2003).

O sujeito passivo do imposto é o prestador do serviço tanto empresa ou profissional autônomo com ou sem estabelecimento fixo conforme disposto no art. 5º da LC 116/2003.

Ainda de acordo com a LC 116 art.3º o imposto é devido ao município em que se encontra o estabelecimento do prestador. Porém, para as prestadoras de serviços de construção civil a regra é que o imposto é devido no local da prestação do serviço. Esse é o entendimento do Supremo Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF) O recolhimento deve ser feito ao município no qual o serviço foi prestado no caso de serviços caracterizados por sua realização no estabelecimento do tomador. A alíquota utilizada é variável de um município para outro com alíquotas mínima de 2% (dois por cento) e a máxima de 5% (cinco por cento) para todos os serviços.

Conforme Cavalcante Filho (2009, p.49) o contribuinte do ISS, na construção civil, é a empresa construtora, sendo que a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços é também responsável pelo recolhimento ainda que subsidiariamente.

A cobrança do ISS tem função predominante fiscal, pois é uma importante fonte de receitas para os Municípios. O fato gerador desse imposto é a prestação do serviço constantes na Lista anexa a lei complementar 116/03.

Conforme determina o art. 7º da Lei complementar 116/03 a base de cálculo é o preço do serviço prestado. Para Machado (2007, p. 424) “é a receita da empresa, relativa à atividade de prestação de serviços tributáveis”.

O entendimento pacificado do STJ é de que apenas o valor relativo a materiais fornecidos - isto é, produzidos e vendidos - pelo próprio prestador do serviço, poderia ser deduzido da base de cálculo do ISS, vez que se configuraria em fato gerador do ICMS, sendo tributado, portanto, pelo imposto estadual, consoante à exceção prevista nos itens 7.02 e 7.05 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003; MENESCAL (2011).

## **2.6 IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA**

O Imposto de Renda- IR incide nos lucros obtidos pelas empresas - IRPJ) nos proventos que qualquer natureza- IRPF). A determinação legal para cobrança está descrita no artigo 153, inciso III, da- CF e no CTN. Art. 43º “O imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”.

Impostos incidem sobre a renda (salários, lucros, ganhos de capital) e patrimônio (terrenos, casas, carros, etc) das pessoas físicas e jurídicas. Para Sousa *apud* Coelho (2003, p.280):

O conceito tributário de renda está baseado na distinção entre renda e patrimônio. Patrimônio (ou capital) é o montante da riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento. Renda é o aumento ou acréscimo do patrimônio, verificado entre dois momentos quaisquer de tempo.

A instituição deste imposto é de grande importância para a união, pois de acordo com Sabbag (2011, p.1079) “E a principal fonte de receita tributária da União, quanto aos impostos, possuindo nítida função fiscal”. Funcionando como principal instrumento para o Estado retribuir renda.

O imposto tem como hipótese de sua incidência o *acréscimo patrimonial*, em razão da aquisição da disponibilidade *econômica* ou *jurídica* da renda decorrente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, além de proventos de qualquer natureza. SABBAG (2011, p.1079).

Conforme estabelece o art. 44 do CTN a base de cálculo do IRPJ é o acréscimo patrimonial decorrente da atividade empresarial, podendo ser apurado em uma das seguintes modalidades: Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado.

#### Lucro Real

Tem a base de cálculo apurada de acordo com os registros contábeis e fiscais feitos de forma sistemática de acordo com a legislação pertinente. Para Coelho (2003, p. 283) cumpre esclarecer que as pessoas jurídicas tributadas pelo regime do lucro real adotam, para efeitos de escrituração contábil, as normas disciplinadas na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Alterada pela lei n. 11.638/2007 e suas alterações.

No decreto Lei n. 1598/77 art.6º conceitua o Lucro real “como lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”.

A opção por esse regime é obrigatória para empresas que se enquadram nas características descritas no art. 14 da lei n. 9.718/98 e opcional as demais;

De acordo com Oliveira (2005, p. 177) “entende-se que a apuração do lucro real envolve maior complexidade na execução das rotinas contábeis e tributárias, para a completa escrituração das atividades e posterior apuração do lucro real”.

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real podem optar por apurar o imposto trimestralmente e terá a alíquota de 15% aplicada sobre o lucro real, e o imposto será determinado de acordo com o resultado de cada trimestre em períodos de apuração que terminam em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro. Ou por estimativa mensalmente o valor do imposto de renda aferido com base em um lucro estimado fixado em lei e ao final do ano, com ajuste anual, será feito o abatimento do o valor que foi pago em cada mês por estimativa no ano base.

### Lucro Presumido

É a modalidade simplificada de calcular o IR das pessoas jurídicas que não são obrigadas à apuração do Lucro Real. Para isso, as empresas devem preencher dois requisitos, o limite de faturamento e diante de atividades impedidas, não se enquadram. Silva (2010, p.382) argumenta que “o lucro presumido é uma forma de tributação que leva em consideração o percentual de presunção estabelecido pelo governo federal sobre o faturamento, somando as demais receitas e ganhos de capital”.

A apuração no lucro presumido é trimestral com pagamento em três contas ou em cota única, observando as regras estabelecidas pela legislação pertinente. Neste regime apuração pode ser feita através do regime de caixa e competência. Mas, há de se observar que os registros contábeis devem ser feitos por regime de competência atendendo os princípios contábeis.

Para Santos (2011, p.245):

A IN SRF nº 104/1998 definiu regras para a apuração do lucro presumido com base no regime de caixa, extensiva às empresas imobiliárias com as devidas adaptações. De fato, a possibilidade de adoção desse sistema por essas empresa foi reiterada pela decisão nº 54/1999, da 9ª região fiscal.

### Lucro Arbitrado

É a forma de tributação não comum entre as empresa. É utilizada pelo fisco ao detectar indícios de fraudes ou deixar de cumprir as práticas contábeis/fiscais pertinentes.

De acordo com Oliveira *et. al.* (2005, p.176):

Quase sempre como última alternativa, que só deve ser aplicado quando houver ausência absoluta de confiança na escrituração contábil do contribuinte, devido à falta ou insuficiência de elementos concretos que permitam a identificação ou verificação da base de cálculo utilizada na tributação pelo lucro real ou presumido.

Essa opção poderá ser adotada pelo contribuinte caso deixe de cumprir a legislação. Desse modo afirma Sabbag (2011, p. 1085):

Desde o advento da Lei n. 8.981/95, e possível à pessoa jurídica comunicar ao Fisco a *impossibilidade* de apuração do imposto de renda pelo lucro real ou presumido, de forma espontânea, optando por sujeitar-se a tributação do *lucro arbitrado* no período;

As empresas de construção civil têm a opção de efetuarem a tributação através pelo Regime Especial de Tributação (RET) aplicável às incorporações imobiliárias, instituído pela Lei 10.931 de 2004 e regulamentado pela Instrução Normativa no. 474/2004 do Secretário da Receita Federal.

Determina art. 1º lei 10.931/04:

Fica instituído o regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias, em opcional e irrevogável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação.

Regime de afetação constitui-se como o regime de incorporação mediante o qual o objeto do empreendimento fica segregado do patrimônio geral da empresa. Conforme determina o § 1º “Direitos e obrigações do patrimônio geral do incorporador ou de outros patrimônios de afetação por ele constituídos e só responde por dívidas e obrigações vinculadas à incorporação respectiva”.

A lei 10.931/04 que criou o RET define que o regime tem caráter opcional e irrevogável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação.

A Opção pelo (RET) para os patrimônios de afetação é facultativo e segundo Santos (2011, p. 262) deve atender os seguintes requisitos:

I - Afetação do terreno e das acessões objeto da incorporação imobiliária nos termos dos art. 31-A A 31 E DA Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964;

II - Inscrição de cada “incorporação afetada” no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), vinculada ao evento 109- Inscrição de Incorporação Imobiliária \_ Patrimônio de Afetação; e  
III - Apresentação do termo de Opção pelo RET à Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) ou à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (Derat) com Jurisdição sobre o estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

A incorporadora fica sujeita ao pagamento unificado de uma alíquota única de 6% das receitas mensais recebidas a título de IRPJ, PIS/PASEP, CSLL e COFINS a partir de 31 de março de 2009, conforme determina instrução normativa 934/2009 em seu art. 4º. Comtemplando também as incorporadoras que já tinham sido submetidas ao RET anteriormente.

A instrução normativa também determina em seu art. 4º parágrafo segundo, a redução do percentual de pagamento unificado para 1%, para os projetos de incorporação de imóveis residenciais de interesse social, cuja construção tenha sido iniciada a partir de 31 de março de 2009.

Conforme IN 934/09;

Art. 9º O incorporador fica obrigado a manter escrituração contábil segregada para cada incorporação submetida ao RET.

§ 1º A escrituração contábil das operações da incorporação objeto de opção pelo RET poderá ser efetuada em livros próprios ou nos da incorporadora, sem prejuízo das normas comerciais e fiscais aplicáveis à incorporadora em relação às operações da incorporação.

§ 2º Na hipótese de adoção de livros próprios para cada incorporação objeto de opção no RET, a escrituração contábil das operações da incorporação poderá ser efetivada mensalmente na contabilidade da incorporadora, mediante registro dos saldos apurados nas contas relativas à incorporação.

## **2.7 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**

A contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL ou CSSL) foi criada com a edição da Lei nº 7.689/1988. A apuração e pagamento da CSLL segue os mesmos critérios adotados pela pessoa jurídica para o IR, considerando a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor (Lei nº 8.981, de 1995, art. 57).

Assim como no IRPJ, a empresa tributada pelo lucro real poderá apurar a CSLL em cada semestre ou anualmente. Vale destacar que a base de cálculo para as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real é o lucro contábil, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação. Considera (CAVALCANTE FILHO 2009, p. 61).

Conforme o art. 1º da lei 9316/99 “O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo” desse modo, afirma Oliveira *et al.* (2005, p.194) “as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real deverão calcular a contribuição social sobre o lucro contábil, antes da provisão para o IR e para a CSSL, ajustado pelas inclusões e exclusões”.

Oliveira *et al.* (2005, p.194) elenca como inclusões e exclusões para determinação da base de cálculo da CSSL:

- Resultado negativo da avaliação de investimentos em participações societárias avaliadas pelo valor do patrimônio líquido- equivalência patrimonial;
- Valor da reserva de reavaliação baixado durante o período base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período;
- Valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real;
- Despesas indedutíveis mencionadas pelo art. 13 da lei nº 9249/95;
- Lucros, ou rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior;
- Valor dos lucros distribuídos disfarçados, conforme art. 60 da lei nº 9532/97.

A exclusões:

- Resultado positivo da avaliação de investimentos em participações societárias avaliadas pelo valor do patrimônio líquido – equivalência patrimonial;
- Lucros e dividendos derivados de investimentos em participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição, que tenham sido registrados como receitas;
- Valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, adicionadas no exercício anterior, que tenham sido baixadas no custo do período base;
- Participações de debendures, empregados, administradores e parte beneficiárias, e contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados.

## **2.8 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS**

Conforme dispõe o CTN art.46 é um imposto de competência da União e o seu fato gerador é a industrialização de produtos manufaturados. Assim, o regulamento do IPI, destaca como industrialização as operações de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou recondicionamento, renovação ou recondicionamento.

Como previsto no texto constitucional, art.153. da CF/ 88 paragrafo 3º alínea I diz que o IPI é um imposto seletivo em função da essencialidade do produto, possuindo alíquotas diferenciadas, tanto maior quanto menos essencial for o produto industrializado sobre a qual incide.

A alíquota varia conforme o produto e normalmente possui tarifas mais altas sobre produtos considerados supérfluos (bebidas, cigarro, perfumes, automóveis, etc.) e alíquotas mais baixas para produtos de primeira necessidade (alimentícios, vestuário, calçados, etc.)

De acordo com Cavalcante Filho (2009, p.62).

Para o entendimento da abrangência do IPI, cabe observar a definição de produto industrializado dada pelo Código Tributário Nacional. Para isso, leia-se o dispositivo jurídico transcrito, *in verbis*: “Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.

Nota-se a importância desse imposto no que tange a arrecadação federal assim Sabbag (2009, p. 1068) Observa:

O IPI é imposto *real*, recaindo sobre uma determinada categoria de bens, ou seja, produtos da indústria. É gravame federal de forte interesse fiscal, uma vez que representa importante incremento no orçamento do Fisco. Paralelamente a essa importante função arrecadatória, que lhe e insista, perfaz relevante função regulatória do mercado, uma vez que vem onerar mais gravosamente artigos supérfluos e nocivos a saúde. Tal mecanismo de regulação se manifesta na busca da *essencialidade* do produto, variando a exação na razão inversa da necessidade do bem.

A atividade de construção Civil não é classificada como indústria pela Receita Federal, conforme o regulamento do IPI, não aparecendo a atividade relacionada na TIPI. Desta forma, Cavalcante Filho (2009, p. 63.) afirma que “o fato gerador surge no momento da saída do produto do estabelecimento e a base de cálculo é o valor da operação”. O autor continua a enfatizar sobre o assunto no que tange o aproveitamento de créditos de IPI por empresas de Construção Civil como a produção de telhas, tijolos, postes são típicas atividades de industrialização. Esse aproveitamento de créditos de IPI sendo considerando Legal por decisões favoráveis para estas empresas por sentenças judiciais.

## **2.9 IMPOSTO S/ OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E S/ PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO– ICMS.**

O ICMS é a principal fonte de receita para os Estados e para o Distrito Federal. A CF no art. 155º inciso II determina o imposto sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações. O contribuinte desse tributo é qualquer pessoa física ou jurídica que realize frequentemente transação comercial de mercadoria ou de prestação de serviço, industrial ou comercial.

Ainda no art. 155º a CF a competência para instituição e cobrança desse imposto é dos estados e Distrito Federal. Sendo que as alíquotas são livres para cada um deles devendo apenas observar as regras da CF e CTN.

Segundo Sabbag (2011, P. 1005-1006.):

O ICMS, imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/65 e representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados. É gravame *plurifásico* (incide sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não cumulatividade – art. 155, § 2o, I, CF), *real* (as condições da pessoa são irrelevantes) e *proporcional*, tendo, predominantemente, um caráter *fiscal*. Ademais, é imposto que recebeu um significativo tratamento constitucional – art. 155, § 2o, I ao XII, CF, robustecido pela Lei Complementar n. 87/96, que substituiu o Decreto-lei n. 406/68 e o Convênio ICMS n. 66/88, esmiuçando-lhe a compreensão, devendo tal norma ser observada relativamente aos preceitos que não contrariarem a Constituição Federal.

No caso da construção civil esse imposto incidirá nas operações realizadas pelas empresas que comercializam materiais de construção. Costa (2000, p.158.):

No caso de construtor que seja comerciante de materiais de construção, e esses forem transferidos do comércio para a obra, a transferência deve ocorrer a preços de aquisição, incluído naquele o IPI, sempre observando a legislação própria do estado em que se realiza a operação.

## **2.10 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS**

A Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – foi criada em 1991 através da lei complementar n. 70. De acordo com Oliveira et. al. (2005, p

234) trata-se da contribuição para a seguridade social e incide sobre o faturamento mensal das empresas.

A base de cálculo é o faturamento mensal. Segundo Oliveira et al (2005, p. 235.) “considerada a receita brutas das vendas de mercadorias e de serviços de qualquer natureza, sendo irrelevante a atividade e classificação contábil das receitas.”

Conforme Cavalcante Filho (2009, p 65.) “A alíquota da Cofins é de 3% para as empresas tributadas pelo lucro presumido. Já as empresas tributadas pelo lucro real devem observar a Lei 10.833 de 2003 que trata da incidência não cumulativa do tributo.”

A contribuição para o programa de Integração Social (PIS) foi estabelecida pela Lei Complementar nº 7, de setembro de 1970, já a contribuição para o Programa Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) teve a sua criação através da Lei Complementar nº 8 de 3 de setembro de 1970. E a sua base de cálculo também é o faturamento mensal.

De acordo com Oliveira *et.al* (2011, p.220.)

São modalidades de contribuição, as quais estão diretamente vinculadas à atividade operacional da pessoa jurídica.

- 1ª PIS/PASEP sobre o faturamento mensal, cuja alíquota é de 1,65% para as empresas tributadas pelo lucro real;
- 2ª PIS/PASEP sobre o faturamento mensal, cuja alíquota é de 0,65% para as empresas tributadas pelo lucro presumido; e
- 3ª PIS/PASEP sobre a folha de pagamento, cuja alíquota é de 1%.

## **2.11 CONTRIBUIÇÃO PARA O INSS**

Todos os trabalhadores são obrigados a contribuir para a Previdência Social. Os valores transferidos para o Instituto Nacional Seguro Social (INSS) foi à forma que o governo encontrou para garantir que o trabalhador contribuinte possua uma renda, quando perder a capacidade de trabalho. As fontes de financiamento da Previdência Social é a folha de salários e pro labore. Conforme previsto no art. 195 da CF/88 a obrigação pela contribuição é repartida de forma proporcional entre os empregadores e empregados.

A parte da contribuição da empresa corresponde ao valor que é calculado sobre os salários dos empregados (folha de pagamento), onde é gerada a GPS que é a guia do INSS. Ela é calculada com os percentuais de 20% empregador, 3% RAT, 0,6%

SEBRAE, 1% SENAI, SENAC, 0,2% INCRA, 1,5% SESI, 2,5% SALÁRIO EDUCAÇÃO.

De acordo com Cavalcante Filho (2009, p. 66.) “A informalidade na construção é uma importante questão que acarreta um elevado índice de evasão fiscal do setor”. Diante disso, o INSS está sempre fiscalizando as empresas atuantes na atividade de construção civil.

Os processos de fiscalização do INSS detectou que as empresas de construção civil estavam cada vez mais atuando de forma idônea e recolhendo para Previdência de fato o que era devido. Assim passou a aferir valores de contribuição de forma indireta em obras e através dos resultados obtidos, comparar o valor aferido com o valor efetivamente recolhido. De acordo com Cavalcante Filho (2009, p. 67) Em qualquer caso, o valor dos salários de contribuição obtidos pelos critérios do INSS é comparado com o calculado pela empresa para efeito de recolhimento.

O INSS estabelece que a empresa de construção civil deve ser fiscalizada com base nos elementos contábeis e na documentação relativa às obras e/ou serviços de sua responsabilidade. Porém, se não houver escrituração contábil, mesmo que por dispensa legal, ou quando a fiscalização desconsiderar a Contabilidade em face de não espelhar a realidade econômico-financeira da empresa, por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, o salário de contribuição será obtido:

- a) pelo cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão da obra.
- b) mediante a aplicação dos percentuais sobre o valor de notas fiscais de serviço/fatura de empreitada ou subempreitada;
- c) por outra forma julgada apropriada com base em contratos, informações prestadas aos contratantes em licitações, revistas especializadas e outros elementos. (CAVACANTE FILHO 2009, p. 67).

## **2.12 CONTRIBUIÇÃO PARA O FGTS**

O FGTS- Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, foi instituído pela Lei nº 8.036/1990, sua característica principal é que é um recurso oriundo do salário dos trabalhadores do setor privado. O empregador efetua depósitos mensalmente em conta bancária vinculada ao trabalhador.

Sendo que a base cálculo é a remuneração do trabalhador com alíquota de 8% ou 2% nos casos de contrato por tempo determinado. De acordo com Oliveira (2009, p. 144/145) O trabalhador poderá utilizar o fundo na época em que se aposentador ou

morte do trabalhador, e funciona também como garantia para a indenização do tempo de serviço, em caso de demissão sem justa causa, com acréscimo de multa de 40% do saldo da conta vinculada do trabalhador. Pode também utilizar do fundo quando há término de contrato por prazo determinado, ou em casos de doença grave do trabalhador ou de seus dependentes.

O valor de FGTS arrecado pelo Governo é utilizado para financiar o sistema habitacional e programas sociais como saneamento básico e infraestrutura urbana.

O empregador deverá efetuar o depósito do FGTS até o dia 7 de cada mês subsequente incidência ou pagamento da remuneração do trabalhador, e ainda informar mensalmente, no recibo de pagamento do trabalhador, o valor depositado em sua conta vinculada.

De acordo com Oliveira (2009, p. 145) a partir de 1999 passou-se a exigir através da Lei n. 9.528/97 a (GFIP) Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social. Com o objetivo de informar a previdência Social todas as informações sobre dados cadastrais, todos os fatos geradores ou outras informações de interesse da Previdência.

### **2.13 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO DA ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL**

O planejamento tributário é o instrumento que a empresa verifica através de uma análise qual a melhor opção de regime tributário existente será mais benéfica. Ou terá um menor impacto sobre o resultado operacional da entidade. Para Oliveira *et.al.*(2005 p. 38) “as empresas necessitam cada vez de um planejamento tributário criterioso e criativo, que possa resguardar seus direitos de contribuinte e, ao mesmo tempo, proteger seu patrimônio”.

De acordo com Oliveira *et. al.* (2011) na busca por melhores resultados as empresas necessitam cada vez mais de uma administração e racionalização do ônus tributário, para isso a melhor e mais simplificada ferramenta que elas dispoe para atingir seus objetivos é o planejamento tributário.

O planejamento tributário consiste num conjunto de considerações, no qual se traça um comparativo mediante a simulação entre os regimes simples, lucro presumido, lucro real, com o mesmo resultado econômico, escolhendo-se aquele que representa carga tributária menor e, portanto, resultado econômico maior. (SANTOS, 2009, p.2).

O Planejamento tributário tem relação direta com à lucratividade da empresa. Oliveira *et.al.* (2005, p.39) afirma que independente da forma de tributação escolhida pela empresa, se não estiver apoiada em um bom planejamento estratégico pode impedir a empresa de fazer investimentos futuros. Isso porque o desembolso com impostos afetam o fluxo de caixa da empresa.

Ao se pensar em planejamento tributário a entidade, deve tomar também por áreas específicas, avaliar quanto cada forma de regime tributário influencia os setores e como isso pode afetar o desempenho da entidade.

O planejamento tributário pode, portanto, ser aplicado em qualquer área de uma empresa, ou seja, ele pode ser utilizado como instrumento para reduzir os encargos diretos reduzir os custos dos bens e serviços adquiridos ou, ainda reduzir o montante dos recursos que necessário para atender a burocracia imposta pelas tributarias. (ANDRADE FILHO, 2007, p.1)

Para a empresa o benefício do planejamento tributário, deve ser entendido como um conjunto de ações adotadas pelo contador ou em conjunto com a área jurídica com o intuito de gerar o menor impacto no fluxo de caixa da organização. Oliveira *et.al.* (2005, p.38) diz que o planejamento tributário é o meio lícito de diminuir a carga fiscal, para isso é preciso conhecimento técnicos profundos e bom senso dos responsáveis pelas decisões na empresa.

Latorraca (2000) *apud* Oliveira *et. al.* (2011, p.19)

Costuma-se, então denominar de Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. o objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.

De acordo com Oliveira *et.al.* (2011, p. 20) “O planejamento tributário não se confunde com sonegação fiscal”. Desse modo, as empresas têm duas alternativas de livrar-se do montante de tributos que oneram a atividade empresarial, quais sejam: a legalidade e a ilegalidade. Ao escolher a segunda, estará optando pela sonegação, evasão fiscal, ou fraude fiscal, ao passo que seguindo o caminho legal estará se utilizando da elisão fiscal, também chamada de economia legal, que se traduz no Planejamento tributário.

Elisão Fiscal é a autonomia que o contribuinte possui de agir legalmente resultado de uma economia fiscal. Tem o objetivo de evitar o fato gerador do tributo a partir de um prévio planejamento, adotando medidas que podem ser a ampliação dos prazos de pagamento, outorgam parcelamento ou concedem remissão. De acordo com Germano (2010, p.29) “a doutrina costuma identificar a elisão fiscal com os atos ou omissão destinados a evitar, reduzir ou retardar o envolvimento do indivíduo na relação tributária, mediante a utilização de meios legalmente permitidos”.

O contribuinte pode programar suas ações de forma organizada e planejada de atos lícitos, sem infringir a lei e assim tenta evitar a ocorrência do fato gerador do tributo praticando a elusão tributária de acordo com Oliveira (2009, p. 194) “A elusão tributária é o fenômeno transparente ao Fisco, pois atende aos requisitos formais e materiais exigidos e encontra-se entre a evasão e a elisão fiscal, mas não se enquadra como evasão”.

A elusão fiscal diferencia-se da evasão e da elisão fiscal pelo fato de que se trata da utilização de negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de causa ou organizados como simulação ou fraude a lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrando-se, em consequência do ato em questão, em uma situação tributária mais favorável ou obtendo alguma vantagem fiscal indevida. Dessa forma, o parágrafo único do artigo 116 do CTN pode ser denominado como uma norma anti-elusiva. Tal posicionamento parece ser o mais correto para a exegese do dispositivo legal em questão. MARQUES (2011).

A evasão fiscal, segundo ensinamento Oliveira (2009, p.190) “Evasão fiscal para exprimir a sonegação fiscal mediante procedimentos ilícitos, e elisão fiscal nos casos de ações legais do contribuinte para reduzir ou evita o pagamento de tributos”.

O entendimento é que a evasão fiscal e a elisão fiscal não são as mesmas coisas. Enquanto a elisão fiscal busca obter uma economia tributária através de meios que não sejam vedados pela legislação. De acordo com Huck (1998, p. 109-122) *apud* Oliveira (2009, p.192) “a evasão fiscal pode ser conceituada como toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, retardar o cumprimento da obrigação tributária”.

Oliveira (2009, p.192) faz o seguinte comentário, “sob uma perspectiva financeira, a evasão ocorre quando o contribuinte não transfere ou deixa de pagar integralmente ao fisco uma parte a título de imposto, considerada devida por força de determinação legal”.

Verifica-se então que o fato gerador é determinante para que ocorra a elisão ou a evasão fiscal. Greco (1998) *apud* Oliveira (2009, p.193):

A postura dominante no Brasil é a de que o contribuinte passa a realizar qualquer planejamento tributário, desde que se utilize de meios lícitos, antes do fato gerador, sem simulação, buscando fazer com o fato gerador: a) não ocorra; b) ocorra em dimensão menor do que aquela em que poderia se verificar; ou c) tenha sua exigência postergada.

Um planejamento tributário sem embasamento legal pode causar evasão fiscal. Devendo dessa forma, os responsáveis serem profissionais conhecedores da legislação e da contabilidade. Caso contrário poderá incorrer em crimes contra a ordem tributária assim elencados na Lei n. 8.137/90. O art. 1º define como crimes tributários:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;  
II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal fatura duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Mais tarde a Lei n. 9.249/95 traz em seu art. 34º diz que em caso do contribuinte quitar com as obrigações antes da denuncia acaba-se com a punibilidade prevista na lei 8.137/90 e na lei 4.729/65. Ou seja, o contribuinte de forma espontânea reconhecer o crime e recolher aos cofres públicos o que é devido não sofrerá nenhuma sanção.

Oliveira (2009, p.196-197) cita como formas de evasão fiscal: a sonegação, a fraude e a simulação:

Sonegação: de acordo com o art.1º da Lei n. 4729/65 é prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agente das pessoas jurídicas de direito público interno; inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais; Alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis; fornecer ou omitir documentos gratuitos ou alterar despesas; exigir, pagar ou receber para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer porcentagem sobre a parcela dedutível ou deduzido do imposto de Renda como incentivo Fiscal.

Fraude: de acordo com o art. 72 da Lei n. 4.502/64, é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a diferir o seu pagamento.

Simulação: conforme o CC lei 10.406/02 art. 102 e 103 haverá simulação quando a aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente, se conferem, ou transmitirem; quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; quando instrumentos particulares forem antedatados ou pós datados; poderão demandar a nulidade dos atos simulados os terceiros lesados pela simulação, ou os representantes do poder Público, a bem a lei ou da fazenda.

Desta forma, a evasão fiscal aborda os atos de omissão, fraude, falsificação, simulação e a todos os meios que tentam ocultar e distorcer o fato gerador do tributo. O bom planejamento tributário distancia-se dessas ações, tem a finalidade de trazer benefícios ao contribuinte sem comprometer sua idoneidade.

O planejamento tributário na construção civil sob empreitada são medidas contábeis adotadas e necessárias dentro da legalidade com fim específico para economia de impostos e contribuições. O que se busca é uma forma de tributação viável e lícita. Costa (2000, p.157) Assim entende Nakamura (2011);

O processo visa detalhar alternativas de tributação viáveis, quantificando recursos, volumes, preços, prazos e investimentos. As alternativas legais são avaliadas em função do volume de recursos gerados pela atividade econômica.

A Contribuição para o PIS e para a COFINS incidem sobre a receita bruta. Segundo Costa (2000, p.157) “nos contratos a longo prazo, tendo em vista que essas contribuições incidem sobre a receita bruta mensal, a solução de economia tributária está no critério temporal dessa receita, em que a única vantagem encontra-se em seu diferimento”.

Já a apuração do IR às empresas que optam pelo lucro presumido pode reconhecer as receitas pelo regime de caixa, ou seja, a tributação ocorre com o efetivo recebimento das faturas e não pela emissão.

Já no caso da Contribuição Social e do Imposto de Renda deve se observar a espécie do contrato de empreitada: contratação apenas do trabalho ou trabalho com fornecimento de materiais. Nos contratos firmados sem o fornecimento de materiais ocorre um significativo aumento dos impostos.

De acordo com Souza (2007):

Não havendo previsão contratual de fornecimento de materiais, haverá significativo aumento na carga tributária das empresas quanto à retenção do INSS, que incide sobre o valor total, além de aumento de IR (Imposto de Renda) e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) para as empresas optantes pelo Lucro Presumido, cuja base de cálculo para o IR salta de 8 para 32%, e CSLL, de 12 para 32%.

Costa (2000, p.157) afirma que o reconhecimento das receitas para fins de IR e CSLL as empresas devem optar por não acatar a instrução normativa nº 21/79 conforme quando aferirem receitas com base em Laudo técnico do progresso da obra. Isso porque de acordo com art. 407 do RIR o correto é o confronto das receitas com o custo incorrido. Assim, Costa (2000, p. 157) “optar definitivamente por utilizar o critério da proporção dos custos incorridos em relação aos custos totais previstos até à conclusão da obra, para fins de reconhecimento da receita de obras por empreitada”.

Mas a eficiência da análise dependerá também do regime de tributação, que a empresa deve planejar no início do ano base que através de simulações verifica qual a melhor opção.

No que tange ao ISS Costa (2000, p.157) afirma que:

Nos contratos de longo prazo, o único caminho para não antecipar o pagamento do ISS está em não se emitir notas fiscais pelo recebimento ou cobrança, e somente quando acontecer o reconhecimento da receita, o que deve gerar polêmicas, especialmente quando se tratar de contratos com entidades públicas, além do fato de que somente nessa época se conhece o montante dos materiais aplicados e das subempreitadas executadas, dedutivas da receita para fins de incidência do ISS.

De acordo com Nakamura (2011) O estudo para racionalizar a carga tributária envolve variáveis como tipo e porte da obra e cidade onde se realiza. Então a realização de um bom planejamento tributário depende de conhecimento do negócio da empresa profundamente.

## **2. 14 ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL**

Construção civil é ramo da atividade industrial que envolve a confecção de obras como casas, edifícios, pontes, barragens, fundações de máquinas, estradas, aeroportos e outras infraestruturas. Segundo o Ministério da Previdência, a atividade de construção civil é toda atividade de ampliação, reforma ou benefícios que esteja agregada ao solo ou subsolo.

Para Bonizio (2001, p.3) “o setor de construção civil, quando visto de maneira ampla, engloba atividades que vão desde a construção de grandes obras públicas até a construção de pequenas obras imobiliárias (residências ou comerciais)”.

Dentro da rotina da execução da atividade de construção civil há aquelas que exercem funções essenciais e auxiliares referentes a planejamento e projeto, execução e manutenção e restauração de obras. De acordo com Cavalcante Filho (2009, p.37) também são considerados serviços essenciais dentro da construção civil “os levantamentos topográficos, batimétricos, geodésicos, calafetarão, aplicação de sintecos e colocação de vidros”.

Ainda de acordo com Bonizio (2001, p.3):

O mercado e seus analistas normalmente segregam esse setor em dois subsetores bem distintos: o setor de grandes obras (construção pesada) e o setor imobiliário (geralmente com obras cujo o prazo de construção e valores envolvidos são menores).

Já Faria (2004, p. 18/19) classifica como construção civil as seguintes obras:

- a) Edificação geral;
- b) Ferrovias, rodoviárias, hidrovias, portos e aeroportos;
- c) Pontes tuneis, viadutos e logradouros públicos;
- d) Canais de drenagem ou de irrigação, obras de retificação ou de regularização de leitos ou perfis de rios e
- e) Barragens, diques e outros assemelhados”.

Para este mesmo autor, existem também serviços complementares realização de obras de construção civil, hidráulicas e outras semelhantes:

- a) Estaqueamentos, fundações, escavações, aterros, perfurações, desmontes, demolições, rebaixamentos de lençóis de água, dragagens, escoramentos, terraplanagens, enrolamentos e derrocamentos;
- b) Concretagem e alvenaria;
- c) Revestimentos e pinturas de pisos, tetos, paredes, forros e divisórias;
- d) Carpitaria, serralheria, vidraçaria, marmoraria e outras assemelhadas.”

Então, fica explícito que qualquer transformação que empregue conhecimentos científicos e técnicos com objetivo de transformar em edificação são caracterizados como construção civil assim:

Entende que construção civil é a atividade de empregar conhecimentos científicos, técnicos, empíricos (insumos intangíveis), e recursos materiais,

com o objetivo de conceber, desde pequenas edificações residenciais, até grandiosas estruturas, para atender às necessidades da sociedade civil. CAVALCANTE FILHO (2009, p.35).

De acordo com Bonízio (2001, p-3-4):

Existem três formas básicas de atuação das empresas de construção:

A prestação de serviço (execução por administração), em que a empresa recebe uma remuneração fixa ou variável pela execução da obra, ficando os riscos da atividade por conta do contratante.

A execução por empreitada, em que a empresa de engenharia assume os custos e o contratante paga um preço predeterminado pela construção.

A incorporação imobiliária, atividade que compreende a compra do terreno, a construção e a comercialização das unidades.

As obras sob administração é aquela em que a empresa é contratada apenas para administrar a obra de construção civil.

“As empresas de engenharia e construção Civil executam obras para terceiros sob administração ou sob empreitada” (COSTA, 2000 p.13).

A Lei 4.591, de 16 de dezembro de 1994, que dispõe sobre condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias, assim conceitua construção por administração:

Art. 58. Nas incorporações em que a construção for contratada pelo regime de administração, também chamado "a preço de custo", será de responsabilidade dos proprietários ou adquirentes o pagamento do custo integral de obra, observadas as seguintes disposições:

Os contratos celebrados para execução por administração de obras de construção civil, a empresa de construção civil não assume qualquer encargo apenas é responsável pela coordenação para o andamento da obra. O custo da obra corre por conta do proprietário/contratante, cabendo ao construtor/administrador gerir a obras, percebendo, para tanto, um valor a título de comissão.

Na incorporação o incorporador assume, perante os adquirentes das futuras unidades autônomas, uma obrigação de resultado. Ele assume o dever de transferir o domínio de certa coisa.

Este estudo terá como enfoque a execução de obra sob empreitada, ou seja, aquela que realiza a o empreiteiro celebra um contrato pra executar a obra ou serviço de construção civil no todo ou em parte.

## 2.15 OBRAS SOB EMPREITADA NA CONSTRUÇÃO CIVIL

A empreitada é a execução de obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, mediante contrato de empreitada celebrado com proprietário, dono da obra, incorporador ou condômino.

Os contratos firmados para construção por empreitada, inicialmente é estabelecido o preço para venda das unidades que podem preço fixo ou reajustável.

De acordo, com Costa (2000 p.13):

As obras sob empreitada, a empresa de engenharia e construção civil assume os custos de execução de seus clientes conforme a medição dos serviços realizados tendo em vista o progresso físico da obra; e de acordo com o cronograma financeiro contratado com o cliente.

Segundo Hely Meirelles, (1983. p. 3) *apud* Duque (2010) se refere à empreitada como um compromisso firmado em contrato de construção, sendo que qualquer alteração para execução de obra certa e determinada será sob a direção e a responsabilidade do construtor, mediante as condições ajustadas com o proprietário.

A construção do imóvel pode acontecer por meio de contratos de empreitada, sob fiscalização do empreendedor imobiliário, por administração da obra, em que os custos da construção ficam a cargo do empreendedor, ou então com toda a obra sendo executada pelo próprio empreendedor. (COSTA, 2000 p.31).

Pelo contrato de construção civil por empreitada o dono da obra ajusta a sua execução com o empreiteiro ou construtor. Para Duarte (2010) a empreitada é o contrato em que o empreiteiro se obriga à execução de uma obra, mediante remuneração determinada ou proporcional ao trabalho executado, de acordo com as instruções recebidas e sem relação de subordinação. O contrato apresenta os seguintes traços característicos: bilateralidade, comutatividade, onerosidade, consensualidade, indivisibilidade, execução sucessiva ou continuada.

Em relação à natureza jurídica da contratação de serviços por empreitada, consiste em uma obrigação de executar uma obra perfeita e acabada, mediante encomenda que pode apenas com o emprego de mão-de-obra ou a conjugação de mão de obra e materiais.

O contrato de empreitada é regulamentado no Código Civil de 2002 nos artigos 610 a 626. Dispõe o artigo 610 do CC: “O empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela só com o seu trabalho ou com ele e os materiais”.

A lei 4.591/1964 também trata das formas de contratos que podem ser por empreitada, por administração e a construção por conta e risco do incorporador.

Duarte (2010) traz a disposição do art. 610º CC que afirma sobre a classificação da empreitada da seguinte forma: A empreitada de mão-de-obra (também chamada de labor) ou empreitada que conjuga a execução da obra e a entrega dos materiais (empreitada mista).

Então entende-se por empreitada o contrato firmado entre o proprietário, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para execução de obra ou serviço de construção civil, podendo ser empreitada total ou empreitada parcial.

A construção por empreitada resultante de Incorporação Imobiliária pode ser executada de duas formas: a preço fixo ou preço reajustável. E na modalidade de construção por empreitada o construtor tem autonomia para a execução da obra e a mesma corre por sua conta e risco.

### 3 METODOLOGIA

A construção do conhecimento só é possível através da ciência. Conforme Trujillo Ferrari (1974, p. 8) *apud* Lakatos; Marconi, (2008, p. 80) ciência é definida como “[...] todo um conjunto de atitudes e atividades racionais, dirigidas ao sistemático conhecimento com objetivo limitado, capaz de ser submetido à verificação”.

Os métodos científicos são os instrumentos que orientam os trabalhos científicos dando uma ampla visão da pesquisa e seus objetivos. Eles ajudam na solução do problema, através das técnicas metodológicas.

Quanto aos procedimentos utilizados à pesquisa é bibliográfica, pois, buscou interpretar os dados obtidos através das buscas realizadas em materiais teóricos, de autores que atuam na área contábil através da consulta em livros, artigos, dissertações de mestrado, teses de doutorado e bancos de dados a fundamentação para a base da pesquisa.

De acordo com Lakatos; Marconi, (2008. P. 185):

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliográfica já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, tese, material cartográfico etc., até meios de comunicação orais: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão.

Finalmente, esta pesquisa é do tipo descritiva que, segundo Gil (2002, p. 45), “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou então o estabelecimento de relação entre variáveis”. Quanto a sua abordagem é qualitativa onde o enfoque maior são os dados não quantificáveis, nesta abordagem não se pode ter o controle total da pesquisa para não se alterar os resultados finais.

#### **4 CONSIDERAÇÕES SOBRE O RESULTADO DA PESQUISA**

Após a pesquisa, conclui-se que a atividade de construção civil sob empreitada, está sujeita a incidência de impostos sobre a receita, o lucro e os decorrentes do pagamento da folha de pagamento. A forma mais comum e eficaz para reduzir o pagamento de impostos de forma lícita é determinar o melhor regime de tributação que é decorrente de estudo considerando elementos e características da atividade e da empresa envolvida e o resultado satisfatório depende de conhecimento e um bom planejamento organizado e com a finalidade de atender as necessidades daquela organização.

O planejamento Tributário vai permitir que se estabeleça a melhor estratégia no pagamento dos impostos no caso da construção civil sob empreitada, para reduzir o Pis e a Cofins que são contribuições que incidem sobre a receita uma forma de se obter uma economia tributária é optar pelo diferimento da receita.

Para a apuração do IR e da Contribuição Social às empresas que optam pelo lucro presumido pode reconhecer as receitas pelo regime de caixa que só pagarão os impostos dos valores que entrarem em caixa e não sobre o valor total do contrato que normalmente estaria antecipando o imposto. Essas empresas devem se observar a espécie do contrato de empreitada: contratação apenas do trabalho ou trabalho com fornecimento de materiais. Para os contratos sem fornecimento de materiais a base de calculo do IR salta de 8 para 32%, e CSLL, de 12 para 32%.

As empresas podem ainda aproveitar incentivos fiscais como o MCMV (Programa Minha Casa, Minha Vida), que permite pagamento unificado de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins à alíquota de 1%;

Em relação ao ISS a solução de economia está em não emitir a notas fiscais pelo recebimento ou cobrança, e somente quando acontecer o reconhecimento da receita, e como forma de atender as exigências das empresas tomadoras de serviços que só efetuam o pagamento com a nota fiscal a solução é efetuar a medição de obra e emitir a fatura do montante do serviço já executado.

## 5 CONCLUSÃO

Os tributos representam parcela significativa do custo operacional das empresas o que as obrigam a buscarem alternativas eficientes em seu processo de gestão pra maximizar seu lucro e continuarem produtivas e desta forma conseguirem expandir sua participação no mercado. O trabalho foi desenvolvido no sentido de verificar planejamento tributário na atividade construção Civil contratos por empreitada.

A atividade de construção civil é identificada como sendo obras que envolvem desde a confecção de casas, obras de infraestruturas em geral até as atividades complementares como elaboração de projetos e obras de manutenção que são indispensáveis para conclusão dos empreendimentos. Dentre as formas de realização de obras de construção civil o contrato sob empreitada se caracteriza como o acordo que as partes firmam entre si, para a execução da obra certa e determinada. Sendo que o empreiteiro se obriga a executar a obra e a remuneração ocorre normalmente de acordo com o progresso físico da obra. Esse contrato englobar total ou parcialmente a obra de construção civil.

O planejamento tributário é uma ferramenta de gestão que pode ser utilizada por qualquer empresa. Mas para isso, é preciso que os gestores e os responsáveis pela sua realização tenham conhecimentos profundos a cerca da legislação tributário. Isso porque a falta de conhecimento na área pode levar a adoção de práticas como a evasão fiscal que não se confunde com planejamento tributário e que no futuro pode comprometer a operacionalidade da empresa.

No primeiro objetivo específico levantou-se a questão de como é a estrutura do Sistema Tributário Nacional. Foi identificado que todos os impostos têm previsão para sua cobrança na CF/88. Que consolida os três tributos instituídos pelo CTN, impostos, taxas e contribuições de melhoria e cria mais duas espécies tributárias as contribuições especiais e o empréstimo compulsório e ainda determina as competências tributárias de cada ente federativo. Assim, verifica-se que qualquer a atividade empresarial está sujeita a pagar impostos tanto no âmbito federal como Municipal e estadual dessa forma é imprescindível o conhecimento sobre cada um as obrigações decorrentes de cada um deles.

O segundo objetivo específico buscou conhecer os principais impostos incidentes na atividade de construção civil sob empreitada foi verificado que sobre a receita da prestação de serviços as empresas de construção civil por empreitada estão sujeitas ao

pagamento do ISSQN, PIS, COFINS, IRPJ, CSSL e ainda aos encargos sociais decorrentes da folha de pagamento de salários. Estas empresas podem optar pelo lucro presumido ou Real a depender do seu faturamento. Têm ainda a opção do regime especial de tributação instituído através da lei 10931/04. Esta opção de tributação foi criada pelo Governo Federal com o objetivo reduzir o déficit habitacional do país, as receitas provenientes de contratos de empreitada para construção de empreendimentos de habitação popular pagam os impostos com alíquota bem menor devendo apenas estas empresas atenderem aos requisitos estabelecidos na legislação.

No terceiro objetivo específico visou entender como é a utilização e a finalidade do planejamento Tributário nas empresas de construção por empreitada. Foi identificado que o uso do planejamento tributário bem organizado e apoiado em conhecimento técnicos sobre a legislação pertinente possibilita uma melhoria na lucratividade e pode ser utilizado como ferramenta estratégica que permite a empresa realizar novos investimentos. Através dele é possível que a empresa analise qual a melhor opção de tributação bem como verificar meios de melhorar seu fluxo de caixa sem com isso infringir a lei. O Planejamento tributário deve ser entendido como conjunto de ações programadas que permite ao gestor avaliar o desempenho da entidade em todas as áreas e dessa forma traçar seus objetivos de curto e longo prazo.

A hipótese levantada pela pesquisa de que na atividade de construção civil sob empreitada o planejamento tributário não funciona como instrumento de retorno do investimento não se confirma porque o conhecimento sobre planejamento tributário independe do ramo de atuação da empresa é necessário apenas o conhecimento sobre a legislação tributária, os benefícios que a atividade pode se utilizar e saber que com base no planejamento Tributário é possível programar as ações das empresas com o objetivo de alcançar o melhor desempenho. Na atividade de construção Civil sob empreitada que podem ser contratada para um período que compreende mais de um exercício social o planejamento tributário torna-se uma ferramenta fundamental de gerenciamento das ocorrências que podem acontecer nesse período. Serve também como instrumento para o empreiteiro analisar a melhor opção no momento da realização os contratos, pois pode comparar o que é mais vantajoso realizar os serviços com apenas a oferta da mão de obra ou conjugar mão de obra e matérias.

Durante a realização da pesquisa a principal limitação foi à escassez de material acadêmico sobre o tema voltado pra área de construção civil restringindo as fontes de

pesquisas a monografias e dissertação disponíveis na internet e produção acadêmica de outras áreas do conhecimento.

## 6 REFERÊNCIAS:

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. Ed. - São Paulo: Saraiva 2012.

ANDRADE FILHO, E. O. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 06 jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 06 jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei federal nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964** . Dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias. Disponível em :<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4591.htm)>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei Federal nº 10.406, 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei Federal nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm)>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei Federal nº 11.638, de 28 de junho de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm)>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei Federal nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm)>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em:< <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei924995.htm>>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em:<

<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei953297.htm>>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em:<  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2003/lei10833.htm>>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei nº 9.528 de 10 de dezembro de 1997.** Altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9528.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9528.htm)>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.** Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em:<  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/rir/default.htm>>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.** Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm)>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Instrução Normativa RFB nº 934, de 27 de abril de 2009.** Dispõe sobre o regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias e sobre o pagamento unificado de tributos aplicável às construções de unidades habitacionais contratadas no âmbito do Programa Minha Casa, Minha Vida. Disponível em:< <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2009/in9342009.htm>>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei Federal nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a legislação tributária federal, relativamente às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de que tratam o art. 239 da Constituição e a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, ao Imposto sobre a Renda e ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativos a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF. Disponível em:< <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei971898.htm>>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei federal nº 10.931, de 02 de agosto de 2004.** Dispõe sobre o patrimônio de afetação de incorporações imobiliárias, Letra de Crédito Imobiliário, Cédula de Crédito

Imobiliário, Cédula de Crédito Bancário, altera o Decreto-Lei nº 911, de 1º de outubro de 1969, as Leis nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, nº 4.728, de 14 de julho de 1965, e nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/110.931.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.931.htm)>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei Federal nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.** Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7689.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm)>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei Federal nº 9.316, de 22 de novembro de 1996.** Altera a legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9316.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9316.htm)>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Lei Kandir. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp87.htm)>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Convênio ICMS 66/88. 16 de dezembro de 1988.** Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1988/CV066\\_88.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1988/CV066_88.htm)>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.** Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm)>. Acesso em: 06 Jul. 2012. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei complementar nº 7, de 7 de dezembro de 1970.** Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp07.htm)>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970.** Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp08.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp08.htm)>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm)>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965.** Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/14729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm)>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997.** Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras

providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9492.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9492.htm)>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.** Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm)>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997.** Dispõe sobre a restituição, o ressarcimento e a compensação de tributos e contribuições federais, administrados pela Secretaria da Receita Federal. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1997/insrf02197.htm>>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

\_\_\_\_\_ **Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências.** Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8981.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm)>. Acesso em: 06 Jul. 2012.

BONIZIO, R.C. **Um Estudo Sobre os Aspectos Relevantes da Contabilidade e seu Uso em Empresas do Setor de Construção Civil.** Disponível em: <[www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/.../dissertacaoronibonizio.pdf](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/.../dissertacaoronibonizio.pdf)>. Acesso em: 30 jun. 2012.

CALDEIRA, C. O. **Quinto e a Derrama.** Disponível em: <<http://www.historia-brasileira.com/brasil-colonia/o-quinto-e-a-derrama./>>. Acesso em: 20 jul. 2012.

CAVALCANTE FILHO, J. V. O. **Os Custos Gerados Pelo Sistema Tributário Brasileiro e Seus Impactos no Resultado Econômico de um Empreendimento de construção Civil na cidade de Manaus.** Disponível em: <[http://www.ppgcc.ufam.edu.br/attachments/033\\_Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Valdomiro.pdf](http://www.ppgcc.ufam.edu.br/attachments/033_Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Valdomiro.pdf)>. Acesso em: 20 jun.2012.

COELHO, S. C. N. **Manual de Direito Tributário.** 2ª Ed. 3ª Tiragem, Rio de Janeiro: Forense, 2003.

COSTA, M. A. da. **Contabilidade da Construção Civil e Atividade Imobiliária.** São Paulo: Atlas, 2000.

DUARTE, B. L. **A responsabilidade civil no contrato de empreitada.** Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7304](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7304)>. Acesso em: 30 jun. 2012.

FARIA, S. O. **Contabilidade das empresas construtores-aspectos contábeis e Fiscais interpretações e Práticas**. 6. ed. São Paulo: Juruá, 2009.

GERMANO, L. DE. C. **Dissertação de mestrado. A elusão tributaria e os limites à requalificação dos negócios jurídicos**. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-083302/en.>>. Acesso em: 30 jul. 2012.

GIL, A.C. **Métodos e técnicas de Pesquisa Social**.4. Ed. São Paulo: Atlas, 1994.

LAKATOS, E. M. MARCONI. M. de A. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, de B. **Curso De Direito Tributário**. 28ª ed. Revisada, atualizada e Ampliada. São Paulo: Malheiros, 2.2007.

MARQUES,R. C. **Elusão fiscal a luz do parágrafo único do artigo 116 do CTN**. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5e5y/elusao-fiscal-a-luz-do-paragrafo-unico-do-artigo-116-do-ctn-rogerio-cesar-marques>>. Acesso em: 30 jul.2012.

MENESCAL, L. A. **Possibilidade da exclusão do valor dos materiais empregados nas obras de construção civil da base de cálculo do ISS e a posição dos tribunais superiores**. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/58vf/possibilidade-da-exclusao-do-valor-dos-materiais-empregados-nas-obras-de-construcao-civil-da-base-de-calculo-do-iss-e-a-posicao-dos-tribunais-superiores-leonardo-alcantarino-menescal>>. Acesso em: 4 ago. 2012.

NAKAMURA, J. **Por meio de estudo da legislação, planejamento permite desenvolver formas lícitas de reduzir a carga de impostos e aumentar a competitividade**. Edição 120, junho 2011. Disponível em: <<http://revista.construcaomercado.com.br/negocios-incorporacao-construcao/120/planejamento-tributario-224102-1.asp>>. Acesso em: 31 jul. 2012.

OLIVEIRA, G. P. de. **Contabilidade Tributária**. 3. Ed. Ver. e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, L. M. et.al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 4ª Ed. São Paulo: atlas, 2005.

\_\_\_\_\_, L.M.et.al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 10ª Ed. São Paulo: atlas, 2011.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTOS, C.DOS. **Contabilidade na Atividade Imobiliária**. 1. Ed. São Paulo: IOB, 2011.

SILVA, L.L.DA. **Contabilidade Geral e Tributária**. 6ª Ed. São Paulo: IOB, 2010.

SOUZA, M. C. P . **Os Cuidados na Hora de Redigir as Cláusulas Tributárias de Obras e Serviços**. Edição 77. Junho 2007. Disponível em <<http://revista.construcaoemercado.com.br/negocios-incorporacao-construcao/72/tributos-contratuais-os-cuidados-na-hora-de-redigir-as-121151-1.asp>>. Acesso em: 31 jul.2012.