

CELIO ROBERTO DE OLIVEIRA GUIMARÃES

**ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE AS EMPRESAS DA  
CONSTRUÇÃO CIVIL**

CURSO DE DIREITO - UniEVANGÉLICA

2019

CELIO ROBERTO DE OLIVEIRA GUIMARÃES

**ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE AS EMPRESAS DA  
CONSTRUÇÃO CIVIL**

Monografia apresentada ao Núcleo de Trabalho Científico do curso de Direito da UniEvangélica, como exigência parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Prof. Me. Marcos Ricardo da Silva Costa.

ANÁPOLIS - 2019

CELIO ROBERTO DE OLIVEIRA GUIMARÃES

**ANALISE DA TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE AS EMPRESAS DA  
CONSTRUÇÃO CIVIL**

Anápolis, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de  
2019.

Banca Examinadora

---

---

## RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo a análise da problemática tributária no ramo da construção civil. Foi elaborado através da pesquisa de doutrinas e legislação tributária correspondente. Está dividido didaticamente em três capítulos. Inicialmente foi apresentada a evolução da história dos tributos. No segundo plano, explanou-se sobre a evolução do comércio e do direito comercial, suas características e as espécies empresariais. Por fim, verificou-se os principais tributos incidentes no ramo da construção civil e os regimes tributários.

**Palavras-chave:** Empresa de construção civil. modelos societários. regime tributário.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	01
<b>CAPITULO I – HISTÓRICO DO TRIBUTO</b> .....	03
1.1 Evolução Histórica dos Tributos .....	04
1.1.1 Tributo na Idade Antiga .....	04
1.1.2 Tributo na Idade Média.....	06
1.1.3 Tributo na Idade Moderna .....	07
1.1.4 Tributo na Idade Contemporânea.....	07
1.2 Sistema Tributário Brasileiro .....	08
1.2.1 Tributo no Período Colonial.....	08
1.2.2 Tributo no Período Imperial .....	09
1.3 Sistema Tributário Brasileiro atual.....	10
<b>CAPÍTULO II – EVOLUÇÃO DO DIREITO COMERCIAL, DEFINIÇÃO DE EMPRESÁRIO, EMPRESA E SUAS CARACTERÍSTICAS</b> .....	13
2.1 Evolução Histórica do Direito Comercial .....	13
2.1.1 Evolução do direito comercial brasileiro .....	14
2.2 Conceito de Empresário, Empresa, Sociedade e Suas Características .....	15
2.2.1 Empresa .....	16
2.2.2 Empresário .....	16
2.2.3 Sociedade .....	16
2.3 Espécies Empresariais Brasileiras .....	17
2.3.1 Empresa individual de responsabilidade limitada .....	17
2.3.2 Sociedade em comandita por ações .....	18
2.3.3 Sociedade em conta de participação .....	18
2.3.4 Sociedades limitadas.....	19
2.3.5 Sociedades anônimas .....	20
<b>CAPÍTULO III – ANÁLISE DE TRIBUTO EMPRESARIAL NO RAMO DA CONSTRUÇÃO CIVIL</b> .....	23
3.1 Determinação do Lucro .....	23

3.1.1 Lucro real .....	23
3.1.2 Lucro presumido.....	24
3.1.3 Lucro arbitrado .....	25
3.1.4 Simples nacional .....	25
3.2 Tributos Incidentes na Construção Civil .....	28
3.2.1 Imposto de renda pessoa jurídica .....	28
3.2.2 Imposto sobre serviços.....	28
3.2.3 Fundo de garantia do tempo de serviço .....	29
3.2.4 Programa de integração social.....	30
3.2.5 Contribuição para financiamento da seguridade social .....	30
3.2.6 Contribuição sobre a folha de pagamento.....	30
<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>32</b>
<b>REFERÊNCIA</b> .....	<b>34</b>

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho monográfico tem por objetivo analisar a tributação incidente nas empresas do ramo da construção civil, ante aos regimes do lucro real, presumido e simples nacional. Faz uma contextualização dos referidos regimes tributários face à história da tributação e aos modelos empresariais existentes no Brasil.

As pesquisas foram realizadas por meio de compilação bibliográfica e legislação correlata. Utilizou-se como apoio as contribuições de diversos autores sobre o assunto. Assim sendo, este trabalho foi sistematizado didaticamente, em três partes.

O primeiro capítulo visa apresentar a base conceitual de tributo. Trata sobre as origens do tributo, sua contextualização no momento histórico em que o homem necessitou viver em sociedade e para ter força na construção de um direito positivo fez-se necessário instituir os tributos, dada a necessidade financeira. Além disso, o capítulo traz uma breve evolução histórica da tributação desde a idade antiga até sistema tributário brasileiro atual.

O Segundo capítulo trata da evolução do direito comercial e suas características. Trata da associação do homem para viabilizar suas atividades econômicas. Apresenta as origens do comércio e do direito comercial, este último atribuído ao tráfico mercantil da idade média. Explica o amadurecimento do direito comercial brasileiro desde o período colonial, quando todas as relações jurídicas se pautavam pela legislação de Portugal, até regramento empresarial estabelecido no Código Civil Brasileiro de 2002.

Por fim, o terceiro capítulo faz uma análise dos regimes tributários lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado, demonstrando suas alíquotas, contextualizando os diferentes modelos de negócios e faturamentos.

Dessa forma, o presente trabalho demonstra a necessidade de se fazer uma criteriosa análise ao escolher o modelo societário e regime tributário da empresa, uma vez que tais escolhas podem definir o sucesso ou não do negócio.

## **CAPÍTULO I – HISTÓRICO DO TRIBUTO**

De acordo com Hugo de Brito Machado (2009), o Estado dotado de poderes capazes de estabelecer e fazer cumprir regras surgiu da necessidade do homem em conviver numa sociedade que lhe pudesse oferecer garantias e assegurar direitos e este Estado forte, por consequência, demandou recursos financeiros para manter todo o seu empoderamento, os quais foram obtidos através da instituição de contraprestações financeiras.

Assim, no decorrer da história, os governantes atribuíram aos seus povos os mais variados tipos de tributos para custear a máquina estatal, os quais se apresentavam na forma de impostos diretos, impostos indiretos, contribuições ou taxas. Dessa forma, estabeleceu-se uma relação jurídica obrigacional entre o Estado, denominado sujeito ativo da relação, e o contribuinte, denominado sujeito passivo (TRISTÃO, 1998).

Em tese, a tributação deve ocorrer de forma sutil sobre os recursos financeiros do contribuinte, na medida em que explanou o ministro das Finanças de Luís XIV, Jean Baptiste Colbert: “A arte da tributação consiste em retirar as penas do ganso com o mínimo de dor” (LIMA, 1999, p. 5-6).

Neste sentido, o presente capítulo apresentará uma breve evolução histórica da tributação, compreendendo o surgimento da noção de tributo na idade antiga, as contribuições do império romano, da idade moderna e do período contemporâneo, bem como a abordagem da tributação do Brasil colonial até o atual sistema tributário.

## 1.1 Evolução Histórica dos Tributos

O tributo evoluiu, ao lado dos acontecimentos marcantes e das diferentes épocas, de sua forma mais primitiva para os complexos sistemas tributários da atualidade. Deste modo, segue a explanação acerca da evolução dos tributos ao longo dos períodos históricos.

### 1.1.1 Tributo na Idade Antiga

A imposição das primeiras contribuições econômicas remonta à pré-história, quando o homem primitivo precisou sair de seus limites territoriais para travar batalhas contra outros povos com a finalidade de expandir os seus domínios e, por consequência, obter recursos capazes de assegurar a sua subsistência e segurança (SIDOU, 2000).

De acordo com as lições de Luís Eduardo Shoueri (2018), na antiguidade os agrupamentos derrotados em combate, por meio do direito de pilhagem, tinham os seus bens conquistados e eram escravizados pelos vencedores, porém mediante o pagamento constante de imposições financeiras tornava possível aos povos vencidos cultivar as propriedades que não mais lhes pertenciam. Nesta linha de pensamento José Maria Othon Sidou sustenta que:

Deduz-se assim que o primeiro tributo foi circunstancial, ou de caráter efêmero, e resultou de imperativo bélico; que só depois o instinto de defesa fez o homem organizar-se coletivamente, não importa ainda aqui fosse nômade ou sedentário; e que só posteriormente ao butim resultante das refregas é que surgiu o conceito de tributo, ou homenagem, exigido do clã vencido; só ali, quando a agricultura substituiu a caça e o sedentarismo impôs-se ao nomadismo. Vencia então o período neolítico, quando surgiram as aldeias defendidas ou por paliçadas, a modo dos *kjoekkenmoeddings* dinamarqueses e de certas regiões francesas da Champanha, ou pelo elemento água, em agrupamentos lacustres, ou palafitas, nos lagos alpinos, escoceses ou russos (2000, p. 135).

Na Idade Antiga o tributo não era aplicado aos homens livres, em virtude da relação de dever recíproco com a sociedade e não de sujeição tributária, assim a imposição financeira estava restrita aos povos conquistados (SHOUERI, 2018).

Durante séculos, na antiguidade, as imposições financeiras eram feitas pelos dominadores de acordo com suas necessidades, sem qualquer regramento legal. Assim, diante necessidade de aplicação do tributo de maneira sistemática surgiram as primeiras regulamentações, conforme explana José Maria Othon Sidou:

No Código de Manu, de centúrias depois (séc. 13 a.C.) há sobre tributação referências diretas nos arts. 390 a 392, 396 a 399 versando basicamente sobre o imposto da vigésima (5%) das mercadorias a preços avaliados por peritos, e a portagem, ou trânsito fluvial de pessoas e mercadorias. Os arts. 153 e 386 mencionam indiretamente o imposto ao prevenir, o primeiro, a intransmissibilidade do ônus fiscal do pai ao filho por morte daquele, já em obediência ao princípio *mors omnia solvit*, e ao estabelecer, o segundo, as isenções gerais tributárias em favor de determinadas condições físicas das pessoas (cegos, idiotas, paralíticos, septuagenários). Finalmente artigo 411 do mesmo monumento legislativo da Índia primitiva assenta que todos os dias o rei deve informar-se do estado de suas rendas e despesas fixas, do produto de suas minas e de seus tesouros (2000, p. 136).

Ainda de acordo com o próprio José Maria Othon Sidou (2000), com o objetivo de majorar os recursos nas mãos do soberano a Índia estabeleceu as primeiras medidas de protecionismo de ordem econômica que se tem notícia na história das relações comerciais no mundo ao implementar restrições à importação de produtos concorrentes através de barreiras fiscais para sua indústria, especialmente no setor têxtil.

Após as contribuições do bramanismo, chegou-se ao Direito Romano, tido como a base do atual sistema tributário, sobre o qual Ives Gandra da Silva Martins relatou a importância para o mundo contemporâneo:

No Direito Romano se encontram as bases da disciplina normativa da matéria tributária. Foi em Roma que surgiram as expressões *aerarium*, *tributum*, *fiscus* etc. Assim, a civilização romana legou à humanidade sua surpreendente regulação jurídico-tributária que prevalece até os dias atuais (2011, p. 80).

No apogeu do Império Romano o *victigal* foi o principal tributo do fisco, uma vez que era aplicado sobre a mais importante fonte de recursos para o erário, o uso da terra. Já *stipendium* era um tributo cobrado na forma de dízimo ou da existência de patrimônio. O *lustralis collatio* era um pagamento quinquenal com a

finalidade de suprir demandas não aparadas pelos *vectigal* e *stipendium*. O *portorium* incidia sobre os produtos importados. O *vicesima hereditatum* era aplicado sobre a vigésima parte das heranças. A centésima *rerum* era um imposto sobre mercadorias, correspondente a 1% do valor da compra ou arremate. Por fim a *quinta et vicesima venalium mancipiorum*, tributo equivalente a 4% sobre a venda de escravos (SIDOU, 2000).

### 1.1.2 Tributo na Idade Média

A crise da mão de obra escrava e as invasões barbaras levaram o Império Romano ocidental a entrar em declínio e ceder espaço para formação de vários feudos. Este período da história foi marcado pela baixa produção científica, inúmeras guerras e retorno das pessoas às áreas rurais. A organização do sistema feudal se deu em torno de relações políticas e militares, todavia enfrentava grandes dificuldades econômicas, conforme demonstra Rondo Cameron:

Era impossível sustentar diretamente essas tropas na ausência de um sistema fiscal eficaz e com o desaparecimento na prática, duma economia monetária. Para mais, considerações de ordem e administração internas exigiam muitos funcionários locais que, de novo, não podiam ser pagos diretamente pelo Estado. A solução era conceder aos guerreiros um rendimento por meio de grandes propriedades, muitas delas confiscadas à igreja, em troca dos serviços militares; os guerreiros – fidalgos e cavaleiros – tinham também a incumbência de manter a ordem e de administrar a justiça nas suas propriedades (2004, p. 65).

Neste contexto o aprimoramento de técnicas tributárias cedeu lugar ao retrocesso, uma vez que o monarca medieval se confundia com a própria lei e considerou mais conveniente entregar às cidades a responsabilidade pelo seu próprio governo. Assim, nesse período mais sombrio e longo da história, os tributos impostos aos vassallos tornaram-se arbitrários e insustentáveis. Os principais tributos do período medieval foram o *dime* decorrente da décima parte dos ganhos, o *cate/* proveniente da transmissão de determinados bens do vassallo falecido, a *taille* devida em razão da defesa e as taxas cobradas em virtude do casamento (SIDOU, 2000).

De acordo com Roberto Cochrane Simonsen (2005), o feudalismo foi o maior obstáculo para o desenvolvimento econômico da Europa, uma vez que se limitavam a uma agricultura rudimentar e eram praticamente autossuficientes e a ausência de moedas fazia com que as relações comerciais fossem estabelecidas a base de troca, com a pretensão apenas de compensar as poucas necessidades de cada grupo.

### *1.1.3 Tributo na Idade Moderna*

De acordo com Ruy Barbosa Nogueira (1971), ainda que não tenha desenvolvido um verdadeiro sistema tributário, neste período iniciou-se o aperfeiçoamento, simplificação e um tímido senso de justiça em relação à tributação, dada a gradativa retirada de poderes das mãos da nobreza e do clero. Nesta mesma linha de pensamento José Maria Othon Sidou esclarece:

Foi portanto na Idade Moderna que, embora ainda empírico, passou a ser estimado o princípio segundo o qual os ingressos para a caixa pública não mais exigências do poder público, e que se estabeleceram os orçamentos, feitos mais no sentido de dar satisfação ao povo, por intermédio dos seus representantes nos parlamentos, do que de “fazer crescerem as riquezas do rei” (2000, p. 145).

Somente no período contemporâneo, em decorrência de todas as tentativas e ajustes ocorridos nos mais diversos tributos ao longo de centenas de anos, surgiu na Alemanha do século XX um sistema tributário relativamente eficiente que ampliou os impostos de cunho real e pessoal (NOGUEIRA, 1971).

### *1.1.4 Tributo na Idade Contemporânea*

O final do século XVIII e início do século XIX foi marcado por grandes mudanças e também pela insegurança política decorrentes das ideias liberais que envolviam filosofia, política e religião que afloraram neste período. O pensamento liberal sustentava o interesse individual como essência de toda a relação comercial (SHOUERI, 2018).

Foi um período de grandes mobilizações na Europa, nesta época foram definidos os direitos fundamentais e alienáveis do Homem, por meio da Declaração dos Direitos do Homem, e teve início a Revolução Francesa com os lemas Liberdade, Igualdade e Fraternidade. Assim, esse momento da história marcou o início da Idade Contemporânea.

Todavia, o sistema fiscal não sofreu mudanças radicais, uma vez que muitos tributos continuaram sendo captados de acordo com regramento estabelecido anteriormente. Embora os sistemas tributários do mundo contemporâneo tenham como marca o pluralismo tributário, esse período deixou em evidência a aversão dos cidadãos em relação ao tributo do tipo direto (SIDOU, 2003).

## **1.2 Sistema Tributário Brasileiro**

De acordo com Ubaldo Cesar Balthazar (2005), o Brasil colonial sujeitou-se às leis portuguesas e o quinto do pau brasil, imposto pelo Fisco lusitano através de alíquota fixa, foi o primeiro tributo imposto à exploração nas novas terras, o qual era cobrado em espécie por inexistir moeda em circulação.

### *1.2.1 Tributo no Período Colonial*

A descoberta das terras brasileiras não despertou de imediato grande interesse lusitano, uma vez que Portugal estava envolvido em outras atividades comerciais, além não possuir disponibilidade financeira e humana para explorar definitivamente as terras recém descobertas. Embora a efetiva colonização tenha iniciado somente no ano de 1531, o pau brasil já era explorado e tributado desde a descoberta, no ano de 1500 (TRISTÃO, 1998).

As terras recém descobertas não poderiam ficar em situação de abandono e o império buscou ocupá-las conforme explica Ubaldo César Balthazar:

Entre os anos 1500 e 1530, o território recém descoberto não atendia de imediato aos interesses lusitanos, uma vez que seus interesses estavam voltados para o lucrativo comércio com as Índias. Todavia notaram as potencialidades das novas terras e enviaram expedições para garantir a sua posse. Inicialmente percebeu-se a presença de madeira nobre utilizada na Europa como corante de tecidos. Diante deste cenário foram feitas concessões da Coroa Portuguesa para a exploração, mediante o início da colonização pelo interessado

através da construção de fortes ao longo de todo o litoral e pagamento do quinto do pau brasil (BALTHAZAR, 2005).

Diante deste contexto político e econômica surgiram, inicialmente as donatárias que se tornaram as capitânicas hereditárias, porções de terras concedidas a determinados cidadãos considerados leais à Coroa portuguesa. Neste sistema os donatários das terras podiam explorar sua respectiva capitania, entretanto deviam seguir algumas regras conforme explica Roberto Cochrane Simonsen:

Para a exploração das capitânicas, assegura-se aos donatários: 1º) a doação efetiva de cerca de 20% das terras da capitania; 2º) as marinas de sal, as moendas de água e quaisquer outros engenhos que se levantassem em suas terras, não podendo pessoa alguma construí-los sem sua licença ou sem lhes pagar o foro devido; 3º) a escravização dos índios em número ilimitado e a autorização para a venda de uma certa quota no mercado de Lisboa (geralmente limitada a 39 por ano); 4º) 50% do valor do pau-brasil e do pescado; 5º) a redizima das rendas e direitos pertencentes à Coroa; 6º) o direito de portagem dos barcos que pusessem nos rios, precedendo a taxação das câmaras, com a aprovação do Rei; 7º) as alcaidarias-mores das vilas e povoações, com os foros, rendas e direitos, devendo-lhes contribuição e homenagem aos beneficiados com tais concessões; 8º) uma contribuição de 500 réis nos tabelionatos das vilas e povoados criados na capitania; 9º) o exercício da jurisdição civil e comercial dentro de determinados limites (2005, p. 106).

O pau brasil, sem dúvida, foi o produto mais explorado no século XVI, todavia o açúcar produzido da cana possuía maior capacidade de gerar recursos para a coroa, pois os tributos representavam 20% do valor comercializado. Além de obter tributos sobre a produção, Portugal também se beneficiava de outra atividade muito lucrativa que foi o tráfico de escravos, os quais, além terem sido a força motriz da produção açucareira, geravam tributos por serem classificados como mercadoria. Cobravam-se tributos para entrada do escravo na Colônia, para transferência do escravo do engenheiro para as minas e também sobre a comercialização do escravo que já vivia na Colônia (BALTHAZAR, 2005).

Ainda de acordo com Ubaldo César Balthazar (2005), em decorrência da separação das coroas portuguesa e espanhola dos anos 1580 à 1640 e da indenização paga à Holanda para manter relações comerciais com a monarquia portuguesa, após a expulsão dos holandeses do nordeste brasileiro, levou o Portugal a mergulhar em uma grande crise de ordem econômica e financeira, o que

o provocou a sobrecarga de tributos sobre os colonos, sob a forma de “taxa especial” cobrado de todas as capitanias hereditárias.

### *1.2.2 Tributo no Período Imperial*

Conforme Roberto Cochrane Simonsen (2005), a vinda D. João IV para a colônia trouxe importantes mudanças econômica para o Brasil, como a promulgação da carta régia que liberou as relações comerciais, antes somente mantidas com Portugal, entre o Brasil e as denominadas nações amigas.

Conseqüentemente, com chegada da corte portuguesa também veio inovações tributárias como instituição das seguintes alíquotas: 16% para produtos provenientes de Portugal, 15% para produtos trazidos da Inglaterra, 24 % para produtos adquiridos de outros países, 10% sobre imóveis urbanos. Nesta época também foram instituídos tributos destinados ao custeio da capela imperial e da polícia (BALTHAZAR, 2005).

### *1.2.3 Tributo no Período Republicano*

A Constituição de 1891, de forte influência norte americana, trouxe para os Estados Unidos do Brasil o sistema de Estado Federativo, bem como possibilidade de cada um dos Estados brasileiros elaborar a sua Constituição em harmonia com a Constituição Federal (TRISTÃO, 1998).

De acordo com Cesar Balthazar (2005), a Constituição de 1891 excluiu regramentos inconsistentes provenientes do império, melhorou a legislação fiscal existente e também estabeleceu maior rigor nos critérios tributários aplicados aos tributos de competência dos Estados e da União.

Na década de 50 houve forte investimento do governo para desenvolver a indústria nacional que gerou grande aumento nas despesas e não trouxe a receita esperada, o reforçou o pedido pela reforma tributária ecoado nos anos 40 (VARSANO, 1996). Assim, neste cenário, foi instituído o Código Tributário Nacional que vigora até os dias atuais, através da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o qual estabelece o regramento geral de direito tributário aplicável tanto à União, quanto aos Estados e aos Municípios.

### 1.3 Sistema Tributário Brasileiro atual

De acordo com Eduardo Sabbag (2016), tanto o Código Tributário de 1966 quanto a Constituição Federal de 1988, em sua forma originária e sustentada pela teoria tripartida, trouxeram três espécies de tributos que são os impostos, as contribuições de melhoria e as taxas, porém diante do cenário fiscal dos anos 80 e 90 surgiu a teoria pentapartida que incluiu os empréstimos compulsórios e as contribuições.

Neste sentido, Alexandre Mazza (2017) assevera que o imposto possui caráter contributivo e não possui relação com qualquer atividade estatal concedida ao sujeito passivo da relação tributária, já a contribuição de melhoria é vinculada à valorização do imóvel do contribuinte em decorrência da realização de alguma obra pública, enquanto que as taxas são tributos vinculados à determinadas atividades estatais oferecidas ao sujeito passivo da relação tributária, por sua vez o empréstimo compulsório é um tributo tomado pelo estado com posterior restituição ao contribuinte e, por fim, as contribuições especiais são tributos instituídos pela união com finalidades específicas.

Em relação à evolução tributária estabelecida na carta magna, Hugo de Brito Machado sustenta que:

Na Constituição Federal de 1988 cresceu muito o número de dispositivos que tratam de matéria tributária, e as emendas nela já inseridas fizeram ainda maior esse número. Tratando de matéria tributária em sentido estrito – vale dizer, tratando dos tributos e das limitações constitucionais ao poder de tributar – temos os arts. 145 a 156 e, ainda, os arts. 157 a 162, tratando da repartição das receitas tributárias e outras questões do âmbito do direito financeiro, além de diversos dispositivos entre os que compõem as disposições constitucionais transitórias (2012, p. 49).

Conforme Eduardo Sabbag (2016), a criação de tributos está condicionada à competência tributária estabelecida pelo ente político, que se classifica em competência privativa aquela relacionada ao poder concedido aos entes da federação para instituir os impostos previstos na Constituição Federal, a competência comum se refere à instituição dos impostos do tipo vinculado, a competência cumulativa está relacionada à competência múltipla ou cumulativa que

a União possui de instituir impostos nos Territórios Federais e o Distrito Federal em seu território, a contribuição especial está relacionada à capacidade que a união dispõe de instituir empréstimos compulsórios, a competência residual trata do poder de instituir tributo que até então não existia e competência extraordinária está relacionado à instituição do imposto de guerra pela União.

De acordo com as lições de Kiyoshi Harada (1991), por meio da Constituição Federal de 1988, à União foi concedido o benefício da divisão tributária e, bem como, de poder de criar os impostos extraordinários, além de dispor da competência residual.

Para Hugo de Brito Machado (2009) a técnica de atribuição de competência tributária entre para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por si mesma, não nivela economicamente os entes federativos, torna imprescindível a adequada distribuição das receitas provenientes dos tributos.

## **CAPÍTULO II – EVOLUÇÃO DO DIREITO COMERCIAL, DEFINIÇÃO DE EMPRESÁRIO, EMPRESA E SUAS CARACTERÍSTICAS**

Desde tempos remotos é possível observar a concentração de forças dos mais diversos povos para formar associações de pessoas capazes de buscar o melhor desempenho em suas atividades econômicas. Com o tempo, as simples associações se tornaram corporações e passaram a ter estatutos e jurisdição próprios, capazes regulamentar todos os seus atos comerciais e julgar seus litígios, respectivamente (SIMÃO FILHO, 2012).

Neste contexto, o presente capítulo apresentará a evolução histórica do direito comercial, desde as práticas comerciais elementares na Idade Média à normatização estabelecida no Código Civil Brasileiro de 2002. Serão apresentados, ainda, as definições de empresa e empresário, bem como os principais modelos empresariais brasileiros e suas características.

### **2.1 Evolução Histórica do Direito Comercial**

Foi na Idade Média que nasceu o direito comercial com a finalidade de regulamentar as atividades mercantis. O direito comercial veio abarcar as regras esparsas então vigentes e aproximá-las da realidade comercial (REQUIÃO, 2015).

De acordo com André Luiz Santa Cruz Ramos (2014), as práticas comerciais precedem em séculos o direito comercial. Todavia, foi em virtude do avanço das atividades mercantis da Idade Média que se observou a necessidade de um direito comercial capaz de abarcar as regras esparsas então vigentes e aproximá-las da realidade comercial existente. Neste sentido sustenta Rubens Requião:

O direito comercial surgiu, fragmentariamente, na Idade Média, pela imposição do desenvolvimento do tráfico mercantil. É compreensível que nas civilizações antigas, entre as regras rudimentares do direito imperante, surgissem algumas para regular certas atividades econômicas. Os historiadores encontraram normas dessa natureza no Código de Manu, na Índia; as pesquisas arqueológicas, que revelaram a Babilônia aos nossos olhos, acrescentaram à coleção do Museu do Louvre a pedra que foi esculpido há cerca de dois mil anos a.C o Código do Rei Hammurabi, tido como a primeira codificação de leis comerciais (2015, p. 32).

Para André Luiz Santa Cruz Ramos (2014), o direito comercial apresenta sua evolução em três fases: a primeira fase está inserida no contexto da idade média quando ressurgiram as cidades e o comércio; já a segunda fase ocorreu na idade moderna com a constituição dos estados monárquicos, criação do código napoleônico, separação do direito privado e criação da teoria dos atos de comércio; por fim, o início da terceira fase foi caracterizado pelo Código Civil Italiano de 1942, pela junção do direito privado e pela implementação da teoria da empresa.

### *2.1.1 Evolução histórica do direito comercial brasileiro*

No período colonial o Brasil seguia as diretrizes jurídicas de Portugal, as quais eram regidas pelo Código Filipino que, sua vez, possuía raízes no direito romano e canônico. Com a independência, surge a necessidade de se impor como estado soberano e para tal feito se fazia necessário a criação de um direito próprio. Assim, décadas após a independência, ocorreu a sanção da Lei nº 556, de 25 de junho de 1850 que sob influência do Código espanhol e francês promulgou o Código Comercial brasileiro (REQUIÃO, 2015). Sobre o modelo de comércio introduzido na França, Ricardo Negrão sustenta que:

O sistema francês centrava-se no conceito objetivo de comerciante – aquele que pratica atos de comércio com habitualidade e profissionalidade. A distinção entre atos de comércio e atos puramente civis mostrava-se de suma importância, sobretudo para permitir, ou não, a proteção da legislação comercial e, ainda, para fixar a competência judicial da matéria discutida pelos litigantes em juízo (2014, p. 29).

Embora o Código Comercial brasileiro fosse considerado moderno para a época não resistiu aos desafios comerciais do século XX, conforme sustenta Gladston Mamede:

Essa estrutura jurídica mostrou-se excessivamente obsoleta ao longo do século XX, com o desenvolvimento da economia brasileira. Ficou claro que a velha compreensão do ato de comércio, mormente engessada pela listagem do artigo 19 do Regulamento 737/1850, não era mais adequada, pois deixava de fora uma parcela significativa de negócios econômicos; enquanto isso, um novo fenômeno ganhava importância no mundo: a empresa, uma nova forma de atuação no mercado, suplantando o que antes se tinha por comércio, percebendo oportunidades, identificando demandas, organizando recursos diversos e, com isso, auferindo vantagens econômicas significativas. Essa percepção tornou necessária uma alteração nos parâmetros jurídicos; por exemplo, em 1976, com a edição da Lei 6.404, que dispõe sobre as sociedades por ações, previu-se no artigo 2º que qualquer empresa de fim lucrativo pode ser objeto de uma sociedade por ações desde que não contrária à lei, à ordem pública e aos bons costumes. Por fim, quando da unificação do Direito Privado, a Lei 10.406/02 referiu-se expressamente, ao Direito de Empresa (2013, p. 4).

De acordo com Ricardo Negrão (2002), as leis brasileiras trataram os assuntos de natureza mercantil com base na Teoria dos Atos de Comércio toda a matéria mercantil até a promulgação do Código Civil de 2002.

Para Gladston Mamede (2013) o Código Civil de 2002 alcançou a unificação do direito comercial com código civil, cuja insustentabilidade da separação já era notada por juristas desde o XIX quando precisavam distinguir negócios jurídicos pelo contexto e não pela natureza. Logo, em busca desta unificação, o Código Civil adotou o modelo baseado na teoria da Empresa, elaborada pelo jurista italiano Alberto Asquini (NEGRÃO, 2014).

Assim, André Luiz Santa Cruz Ramos (2014) afirma que o Código Civil de 2002 foi marcado pela unificação do direito privado, substituição da teoria dos atos de comércio pela teoria da empresa e por definir o empresário como o exequente da atividade econômica organizada de maneira profissional.

## **2.2 Conceito de Empresário, Empresa, Sociedade e Suas Características**

De acordo com Fábio Ulhôa Coelho (2012), pessoas motivadas em torno do lucro constituem organizações capazes de fornecer uma infinidade de bens e serviços demandados pela população. Neste contexto econômico podemos notar a existência de três elementos imprescindíveis para a produção econômica; empresa, empresário e sociedade.

### *2.2.1 Empresa*

De acordo com Giuseppe Ferri (1956 *apud* REQUIÃO, 2015), as mercadorias produzidas e serviços prestados para satisfazer o mercado de consumo decorrem de atividades profissionais especializadas e são desenvolvidas por organizações que possuem fins econômicos, denominadas empresas.

No tocante ao significado, Gladston Mamede (2013) classifica como uma tarefa difícil conceituar o termo empresa, uma vez que na elaboração do Código Civil de 2002 o legislador não se ateve à sua definição, restringindo-se apenas a caracterizar as sociedades empresárias e empresário como exercentes de atividade econômica de modo profissional e organizado.

Ainda em relação ao termo empresa, Rubens Requião (2015) sustenta que os juristas têm buscado elaborar um conceito para empresa e que tal tarefa tem sido frustrante para o ambiente jurídico, uma vez que levar uma complexa definição do âmbito econômico para o campo jurídico torna a incumbência praticamente inexecutável.

### *2.2.2 Empresário*

De acordo com Ricardo Negrão (2014), com o advento do Código Civil de 2002 houve a substituição do termo comerciante por empresário, porém este é mais abrangente que o vocábulo anterior, em que a referência à prestação de serviços como atividade empresarial era algo extremamente restrito, por abordar de forma satisfatória todas as atividades relacionadas a circulação e prestação de serviços,

com exceção daquelas de cunho artístico, científico, literário ou praticado por profissional intelectual de forma pessoal.

### 2.2.3 *Sociedade*

A sociedade está relacionada com compromisso recíproco de pessoas, pré-estabelecido através de um acordo, conforme depreende-se do artigo 991 do Código Civil Brasileiro:

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Parágrafo único. a atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados. (BRASIL, 2002)

No que se refere ao enquadramento legal da sociedade, Ricardo Negrão (2014) afirma que as sociedades podem ser classificadas em como sociedade limitada, sociedade em comandita por ações, sociedade anônima, sociedade simples, sociedade em comandita simples, sociedade em conta de participação e sociedade comum.

Em relação à presença destes modelos societários no mercado brasileiro, Fábio Ulhôa Coelho (2012) sustenta que as sociedades limitadas representam cerca de 90% das empresas brasileiras, enquanto que as sociedades em conta de participação, sociedades em comandita simples e sociedades em nome coletivo são consideradas de menor porte e possuem pouca representatividade no cenário empresarial brasileiro.

## **2.3 Espécies Empresariais Brasileiras**

O Direito Empresarial brasileiro apresenta inúmeros modelos empresariais: modelo que se amolda à quantidade de sócios, ao montante faturado, à complexidade das suas operações e à entrada de capital. Assim, serão apresentados alguns modelos de modo a proporcionar uma visão ampla destas possibilidades.

### 2.3.1 *Empresa individual de responsabilidade limitada*

Conforme Gladston Mamede (2013), trata-se de um modelo de personalidade jurídica diferenciada em relação às demais, uma vez que é formada por uma única pessoa que detém todo o capital social, o qual foi fixado através do artigo 980-A do Código Civil em um valor mínimo correspondente cem vezes o salário mínimo em vigor no Brasil.

Em relação à participação da empresa individual de responsabilidade limitada na economia, Fábio Ulhôa Coelho explana que:

O empresário individual, em regra, não explora atividade economicamente importante. Em primeiro lugar, por que negócios de grande vulto exigem naturalmente grandes investimentos. Além disso, o risco de insucesso, inerente a empreendimento de qualquer natureza e tamanho, é proporcional às dimensões do negócio: quanto maior e mais complexa a atividade, maiores os riscos. Em consequência, as atividades de maior envergadura econômica são exploradas por sociedades empresárias anônimas ou limitadas, que são os tipos societários que melhor viabilizam a conjugação de capitais e limitação de perdas (2012, p. 20).

Em relação à empresa individual de responsabilidade limitada, Maria Eugenia Finkelstein (2012) reforça que sua constituição é condicionada à uma única empresa por pessoa.

### 2.3.2 *Sociedade em comandita por ações*

A sociedade em comandita por ações é um modelo societário em que o sócio comanditado responde ilimitadamente pelas obrigações da sociedade e o sócio comanditário possui sua responsabilidade limitada à sua quota. Neste modelo, a administração da sociedade é restrita aos sócios comanditados, enquanto que os sócios comanditários possuem seus direitos limitados à fiscalização da gestão do negócio, participar das deliberações e receber o lucro corresponde às suas quotas. (COELHO, 2012).

Para Gladston Mamede (2013), o maior estímulo ofertado ao título de comanditário reside no fato deste modelo responsabilizar somente o administrador pelas obrigações sociais.

De acordo com Maria Eugenia Finkelstein (2012), a sociedade em comandita simples e a sociedade em comandita por ações possui as mesmas regras, com a única peculiaridade de que esta possui seu capital dividido em ações.

### 2.3.3 *Sociedades em conta de participação*

Segundo Amador Paes de Almeida (2008), as sociedades em conta de participação podem ser do tipo pessoa jurídica ou física e toda atividade é executada em nome do sócio ostensivo, uma vez que este modelo societário não possui firma, denominação própria ou personalidade jurídica.

A administração do negócio é realizada pelo sócio ostensivo que também possui a atribuição de relacionar-se com terceiros, diferentemente do sócio oculto que somente possui responsabilidades perante o sócio ostensivo, nada respondendo diante de terceiros (FINKELSTEIN, 2012). Acerca deste modelo societário, Gladston Mamede acrescenta que:

Também a sociedade em conta de participação é um contrato de sociedade, por meio do qual duas ou mais partes obrigam-se a contribuir, em bens e/ou serviços, além de atuar conjuntamente para a realização de certo objeto, definindo a forma de distribuição dos resultados sociais. Essa sociedade tem por finalidade estabelecer negócios com terceiros, mas sem apresentar-se como sociedade. Um dos sócios assume uma posição ostensiva e, assim, negocia com terceiros, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. No entanto, os demais sócios, chamados sócios ocultos, participam da realização da prestação contratada e partilham os respectivos resultados (2013, p. 35).

Neste sentido, Fábio Ulhôa Coelho (2010) explana que diferente do sócio ostensivo que responde ilimitadamente pelas obrigações assumidas perante terceiros é o sócio oculto que responde conforme acordado inicialmente com o sócio ostensivo.

No que tange ao capital social, Amador Paes de Almeida (2008) explica que em razão da inexistência da personalidade jurídica este modelo de sociedade não dispõe de capital social, mas tão somente o capital necessário para executar a atividade proposta, chamado de patrimônio especial.

### 2.3.4 *Sociedades limitadas*

Este modelo de sociedade possui apenas um tipo de sócio, o de responsabilidade limitada, cuja responsabilidade está condicionada ao valor não integralizado das quotas que possui (ALMEIDA, 2008). Em relação à estrutura deste modelo societário, Gladston Mamede explana que:

A quota é indivisível em relação à sociedade, salvo se, por meio de alteração do contrato social, grupando quotas ou desdobrando-as. No entanto, essa indivisibilidade, não impede a criação de um condomínio sobre a quota ou quotas (artigo 1.056 do Código Civil), ou seja, que duas ou mais pessoas titularizem uma quota ou grupo de quotas (2013, p. 99).

Em relação ao sócio que não integralizou suas quotas, Maria Eugenia Finkelstein (2012) esclarece que, mediante a devolução do valor já pago, os demais sócios podem retirá-lo da sociedade e assumir as quotas correspondentes ou negociá-las com terceiros.

A integralização do capital social somente pode ser realizada através de dinheiro ou bens, sendo vedado o adimplemento por meio da prestação serviços, uma vez que os sócios respondem exatamente pelo valor dos bens ou dinheiro integralizado (MAMEDE, 2013).

Segundo Amador Paes de Almeida (2008), mediante ajuste no contrato social o capital social integralizado pode-se reduzir ou aumentar o capital social integralizado, sendo que a redução ocorre no caso de perdas que não podem ser recuperadas e aumento ocorre mediante aprovação dos sócios com representatividade equivalente ou superior a três quartos do capital social.

Em relação à de criação de um Conselho Fiscal para a sociedade limitada, Maria Eugenia Finkelstein explana que:

O Conselho Fiscal deve ser composto por três ou mais membros, residentes no país, eleitos em assembleia, sendo deveres dos conselheiros: examinar livros e papéis da sociedade e lavrar em livro de atas e pareceres do Conselho Fiscal o resultado; apresentar em assembleia de sócios pareceres sobre os negócios; denunciar erros, fraudes e crimes descobertos, convocar assembleia se a diretoria retardar esta providência por mais de 30 dias; e praticar os atos necessários durante o período de liquidação da sociedade (2012, p. 69)

Segundo Gladston Mamede (2013), à administração da sociedade

limitada é restrita às pessoas físicas, ainda que pessoas jurídicas possam se tornar sócias, e desde que previsto no contrato social pode ser administrada por um sócio, por todos eles ou por não sócios.

### 2.3.5 *Sociedades anônimas*

É importante observar a existência de dois modelos de sociedades por ações: a sociedade em comandita por ações e a sociedade anônima. Todavia, destaca-se que a sociedade anônima está sujeita ao cumprimento da Lei das Sociedades por Ações, Lei n. 6.404, de 1976, atribuindo ao Código Civil dar solução para as omissões, enquanto que a sociedade em comandita é abordada pelos artigos 1.090 a 1.902 do Código Civil que, por sua vez, busca na Lei das Sociedades Anônimas solução para as omissões provenientes do Código Civil (COELHO, 2012).

De acordo com Gladston Mamede (2013), as sociedades anônimas podem ser classificadas em sociedade de capital fechado aquelas que não negociam seus títulos na bolsa de valores ou corretoras e sociedade de capital aberto quando aquelas que negociam suas ações no mercado de valores mobiliários.

Segundo Ricardo Negrão (2012), a sociedade anônima é constituída por pela subscrição privada, proveniente dos fundadores que subscreveram o capital inicial, e a subscrição pública decorre de valores mobiliários negociados em corretoras ou bolsa de valores.

Em relação à abrangência da sociedade anônima, Gladston Mamede sustenta que:

O estatuto definirá, de modo preciso e completo, o objeto da companhia, que pode ser qualquer empresa de fim lucrativo, desde que não contrarie a lei, a ordem pública e os bons costumes. Esse objeto pode ser, inclusive, participar de outras sociedades, ou seja, atuar como uma sociedade – ou empresa – de participações, comumente chamadas de holdings: companhias constituídas para titularizarem quotas ou ações de outras sociedades (2013, p. 112).

De acordo com Maria Eugenia Finkelstein (2012), o controle da sociedade anônima é de responsabilidade do acionista controlador, o qual deve ser acionista e

dispor de quantidade suficiente de ações que lhe permita direcionar as decisões da assembleia geral.

Nas palavras de Gladston Mamede, a constituição de uma sociedade anônima requer o atendimento a alguns requisitos mínimos:

Para a constituição de uma sociedade anônima faz-se necessário, no mínimo: (1) a subscrição, pelo menos por duas pessoas, de todas as ações em que se divide o capital social fixado no estatuto; (2) o pagamento em dinheiro, como entrada, de no mínimo 10 % (se mais não exigir lei especial) do preço de emissão das ações subscritas e (3) o depósito de, no Banco do Brasil S.A. ou em outro estabelecimento bancário autorizado pelo Comissão de Valores Mobiliários, da parte do capital realizado em dinheiro, a ser efetuado pelo fundador, no prazo de cinco dias contados do recebimento das quantias, em nome do subscritor e a favor da sociedade em organização, que só poderá levantá-lo após haver adquirido personalidade jurídica. Caso a companhia não se constitua em seis meses da data do depósito, o banco restituirá as quantias depositadas diretamente aos subscritores (2013, p. 116)

No que se refere às espécies de ações estas podem ser classificadas em ordinárias, preferenciais e de fruição. As ações ordinárias concedem a seus titulares os mesmos direitos de que a lei confere aos acionistas comuns. Ações preferenciais, além dos direitos conferidos aos acionistas comuns, confere a seus titulares direitos diferenciados, como por exemplo, prioridade na distribuição dos dividendos ou no reembolso do capital social, ou até mesmo dividendos maiores que das ações ordinárias. As ações de fruição são aquelas distribuídas aos acionistas cujas ações foram totalmente amortizadas (FINKELSTEIN, 2012).

Como se pode observar neste capítulo, o direito empresarial brasileiro possibilita ao empresário, ou futuro empresário, optar entre diversas modalidades de empresas, algumas simples e outras complexas. Todavia, estes modelos empresariais possuem peculiaridades relacionadas à tributação e alíquotas incidentes sobre seu faturamento que são objeto de estudo do próximo capítulo.

## **CAPÍTULO III – ANÁLISE DO TRIBUTO EMPRESARIAL NO RAMO DA CONSTRUÇÃO CIVIL**

A Constituição Federal e o Código Tributário apresentam uma Sistema Tributário Nacional, todavia pode parecer ao usuário que é uma sistemática complexa, contraditória e obscura que conduz o contribuinte ao erro e o faz pagar mais imposto do que o devido (YAMASHITA, 2014).

Neste sentido, o presente capítulo objetiva apresentar os principais tributos incidentes na construção civil, suas bases de cálculo e alíquotas, de modo a possibilitar a escolha do regime tributário que melhor se amolda aos negócios da construção civil.

### **3.1 Determinação do Lucro**

O regime tributário da empresa determina diferentes formas de incidência e alíquotas tributárias aplicadas sobre o faturamento da atividade exercida pela organização, as quais podem ser do tipo lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado e simples nacional.

### 3.1.1 *Lucro real*

Em relação ao lucro real, é uma modalidade de tributação que pode ser adotada por qualquer empresa não obrigada pelo artigo 14, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, cuja apuração contábil da diferença entre o faturamento bruto e os custos de operação pode ser trimestral ou anual. Concluída a apuração contábil são aplicadas alíquotas no percentual de 15% para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), com acréscimo de 10% para lucro superior a R\$ 240,00 anuais, e mais 9% para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), entre outros tributos pagos pela empresa (SABBAG, 2016).

De acordo com este regime, pagará mensalmente, de forma estimada, o IRPJ e a CSLL a empresa optante pela apuração do lucro real anual e formalizará os pagamentos mensais no ajuste anual, quando haverá a compensação do valor pago (HIGUCHI, 2010).

Conforme Eduardo Sabbag (2016), a empresa poderá optar pelo pela apuração trimestral, porém é uma modalidade recomendável somente para as organizações que possuem suas receitas uniformes, dada a irretratabilidade da opção de apuração.

No que tange à periodicidade da apuração, observa-se que no regime lucro real anual, a organização deve dentro do mesmo ano calendário compensar com lucros apurados todos os prejuízos, porém, no lucro real trimestral, esta compensação está limitada ao percentual de 30% do lucro dos trimestres futuros (HIGUCHI, 2010).

Para Eduardo Sabbag (2016), o modelo tributário pelo lucro real apresenta vantagens para empresas que operam com pequena margem de lucro ou no prejuízo, entretanto deve-se considerar também as demais contribuições que ao final impactam na tributação.

### 3.1.2 *Lucro presumido*

O lucro presumido é um sistema menos complexo que o lucro real de adesão opção para aquelas empresas não obrigadas por lei a aderir ao lucro real. Neste sentido explica Alexandre Mazza:

No lucro presumido, o montante tributável é determinado pela utilização de coeficientes legais, de acordo com o tipo de atividade, aplicados sobre a receita bruta. É um sistema opcional para pessoas jurídicas cuja receita bruta no ano calendário anterior, foi igual ou inferior a R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais) (2017, p. 464).

As atividades executadas pela indústria da construção civil apresentam diferentes alíquotas do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido para as empresas optantes pelo lucro presumido.

De acordo com o artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro 1995, para os serviços prestados na construção civil o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração do lucro presumido é de 32% (trinta e dois por cento) de IRRF e CSLL para o situação de emprego exclusivo de mão-de-obra e de 8% (oito por cento) de IRRF e 12% (doze por cento) de CSLL para os casos de contratação por empreitada, na qual o empreiteiro fornece a mão de obra e todos os materiais necessários à execução da obra e aplicados na mesma.

Em relação às vantagens oferecidas pelo regime lucro presumido, Eduardo Sabbag sustenta que:

Ademais, costuma-se afirmar que a opção pode atender empresas de pequeno e médio porte, haja vista a melhor relação custo-benefício ou, se preferir, simplicidade-custo, em comparação com o Simples Nacional e com o próprio Lucro Real. Da mesma forma, ela é convidativa para as pequenas e médias empresas que sejam prestadoras de serviço, porquanto os principais custos estão na folha de pagamento (2016, p. 1304-1305).

As empresas detentoras de atividades que usufruem de alíquota zero, imunidade tributária ou isenção podem visualizar no regime tributário pelo lucro presumido uma opção interessante a ser considerada (HIGUCHI, 2010).

### 3.1.3 *Lucro arbitrado*

O lucro arbitrado é uma forma de apuração aplicada pelo Fisco ao contribuinte que não assegurou a manutenção de sua contabilidade de forma

atualizada e com isto tornou impossível a verificação do lucro da organização pelo regime tributário por ela definido e, assim, acabou por fazer com que fosse estabelecido pelo Fisco estabeleça, através de estimativas, a base de cálculo a ser aplicada para viabilizar o pagamento do tributo devido (SABBAG, 2016).

#### *3.1.4 Simples nacional*

O regime tributário Simples Nacional foi instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, alterada pela Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016.

Simples Nacional consiste num sistema para pagamento de vários tributos de forma unificada, tornando assim, mais vantajoso que a tributação tradicional, na qual a adesão é opcional para as empresas não vedadas por lei (SABBAG, 2016).

Ainda de acordo com o próprio autor, Eduardo Sabbag (2016) explana que o Simples Nacional se refere a um regime tributário que pode ser escolhido tanto por microempresas quanto por empresas de pequeno porte. Neste regime são cobrados em uma única guia os seguintes impostos; Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviços (ISS), Programa de Integração Nacional (PIS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Conforme a Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016, as alíquotas aplicadas estão relacionadas com a faixa de faturamento bruto acumulado pela empresa nos últimos doze meses, o qual pode ser enquadrado seis faixas distintas de faturamento e com a incidência de diferentes alíquotas.

Ainda de acordo com a referida lei, as empresas de pequeno porte optantes pelo regime de tributação Simples Nacional, deve possuir receita bruta anual limitada ao valor de R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais), de R\$ 360.000,00 os microempreendedores e de R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais) para os microempreendedores individuais.

Para identificar o valor da alíquota a ser aplicada, primeiramente, se faz necessário identificar em qual dos seis anexos da Lei Complementar a empresa se enquadra. Após isto, para identificar a alíquota é necessário verificar a receita anual total e multiplicar pela alíquota indicada, posteriormente é necessário descontar o valor indicado pela receita anual bruta total.

A tabela I, apresentada abaixo, indica as alíquotas a serem aplicados em empresas que oferecem serviços de instalação, reparos e manutenção:

Receita Bruta em 12 meses (R\$)		Alíquota (%)	Valor a deduzir (R\$)
Faixa 1	Até 180.000,00	6,00	-
Faixa 2	de 180.000,01 a 360.000,00	11,20	9.360,00
Faixa 3	de 360.000,01 a 720.000,00	13,50	17.640,00
Faixa 4	de 720.000,01 a 1.800.000,00	16,00	35.640,00
Faixa 5	de 1.800.000,01 a 3.600.000,00	21,00	125.640,00
Faixa 6	de 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00	648.000,00

Tabela 01: Alíquotas para prestadoras de serviços de instalação, reparos e manutenção.

Fonte: Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016.

A tabela 2, apresentada abaixo, indica as alíquotas a serem aplicadas em empresas que fornecem serviços de obras e construção:

Receita Bruta em 12 meses (R\$)		Alíquota (%)	Valor a deduzir (R\$)
Faixa 1	Até 180.000,00	4,50	-
Faixa 2	De 180.000,01 a 360.000,00	9,00	8.100,00

Faixa 3	de 360.000,01 a 720.000,00	10,20	12.420,00
Faixa 4	de 720.000,01 a 1.800.000,00	14,00	39.780,00
Faixa 5	de 1.800.000,01 a 3.600.000,00	22,00	183.780,00
Faixa 6	de 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00	828.000,00

Tabela 02: Alíquotas para empresas que fornecem serviços de obras e construção.

Fonte: Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016.

A tabela 3, apresentada a seguir, indica as alíquotas a serem aplicadas em empresas que oferecem serviços de engenharia.

Receita Bruta em 12 meses (R\$)		Alíquota (%)	Valor a deduzir (R\$)
Faixa 1	Até 180.000,00	15,50	-
Faixa 2	De 180.000,01 a 360.000,00	18,00	4.500,00
Faixa 3	de 360.000,01 a 720.000,00	19,50	9.900,00
Faixa 4	de 720.000,01 a 1.800.000,00	20,50	17.100,00
Faixa 5	de 1.800.000,01 a 3.600.000,00	23,00	62.100,00
Faixa 6	de 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,50	540.000,00

Tabela 03: Alíquotas para empresas que fornecem serviços de engenharia.

Fonte: Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016.

Assim, pode-se observar que dependendo da atividade exercida por uma mesma empresa, a tributação da construção civil pode se enquadrar nos anexos III, IV ou V do Simples Nacional.

### 3.2 Tributos e Contribuições Incidentes na Construção Civil

### 3.2.1 *Imposto de renda pessoa jurídica*

De acordo com Eduardo Sabbag (2016), o imposto de renda (IR) estabelecido no artigo 153, III, da Constituição Federal é a fonte principal de recursos tributários da União. No que tange o direito da referida cobrança pela União, Alexandre Mazza esclarece que:

O fato gerador do IR é 'a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I-de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos; II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior' (art. 43 do CTN) (2017, p. 455).

No que se refere ao imposto sobre a renda e a tributação internacional, Eduardo Sabbag (2016) sustenta que, de acordo com as práticas internacionais, a tributação ocorre no país de origem de quem gerou a renda. Assim, a referida renda é tributada no país do domicílio do sujeito passivo da obrigação tributária ou onde possuir negócios ou residência fixa.

### 3.2.2 *Imposto sobre serviços*

De acordo com as lições de Eduardo Sabbag (2016), o Imposto sobre Serviços (ISS) consiste num sucessor do Imposto sobre indústrias e profissões (IIP), o qual era um tributo estadual e, posteriormente com a Constituição Federal de 1946, tornou um tributo municipal.

Nos termos do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, é competência dos Municípios e do Distrito Federal a instituição do Imposto sobre Serviço, em conformidade com a lei complementar federal.

Em relação à sua alíquota, Alexandre Mazza (2017) esclarece que é definida pelo município competente em sua área de abrangência com percentuais, geralmente, compreendidos entre 2% e 5% sobre o valor da atividade executada no ente federativo.

Em relação ao fato gerador do ISS, Eduardo Sabbag (2016) sustenta ser relacionado aos serviços prestados por profissional autônomo ou empresas, os quais estão listados no anexo vinculado à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

O ISS é um imposto que incide na circulação de bens não materiais, pois o contexto de sua presença na economia está relacionado à comercialização de serviços e nesta concepção existem inúmeros fontes geradoras relacionadas às mais diversas atividades do setor terciário (CASSONE, 2014).

### *3.2.3 Fundo de garantia do tempo de serviço*

O Fundo de garantia por tempo de serviço (FGTS) foi instituído pela Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966, e, atualmente regulado pela Lei nº 5.107, de 11 de maio de 1990, tem por objetivo proteger economicamente, através de recursos financeiros da ordem de 8% do respectivo salário do empregado creditados pelo patrão em seu favor, o trabalhador quando estiver sujeito à determinadas circunstâncias previstas em lei. Sobre esta obrigação financeira atribuída ao empregador, Eduardo Sabbag explica que:

Sendo um direito do trabalhador, garantido pelo Estado, os depósitos do FGTS pressupõem vínculo jurídico, sob a disciplina do Direito do Trabalho. Quanto à sua classificação, sabe-se que o art. 7º, III, da CF inseriu o FGTS como um direito social e trabalhista dos trabalhadores brasileiros, urbanos e rurais, o que parece ter fulminante a celeuma doutrinária quanto à natureza jurídica – se previdenciária, tributária, indenizatória, entre outras. Assumindo a indumentária de ‘pecúlio permanente’, que pode ser sacado pelos seus titulares em diversas circunstâncias definidas pela lei, conforme o art. 20 da Lei n. 8036/95, o FGTS não se reveste de natureza tributária ou previdenciária – e isso STF já havia evidenciado, antes mesmo da Constituição Federal de 1988 (2017, p. 605).

Ainda de acordo com o próprio autor, convém destacar que as microempresas e empresas de pequeno porte, ainda que optantes pelo simples nacional, se submetem normalmente ao recolhimento do FGTS de seus funcionários, uma vez que esta contribuição não compõe o recolhimento unificado (SABBAG,2016).

### *3.2.4 Programa de integração social*

De acordo com Alexandre Mazza (2017), trata de uma contribuição instituída na década de 70 para custear o Programa de Integração Social (PIS) e com a Constituição de 1988 o fundo passou a ser sacado nas hipóteses de

invalidez, aposentadoria e algumas doenças envolvendo o beneficiário ou dependentes previstas em seu regramento específico.

De acordo com Eduardo Sabbag (2016), foi estabelecido, através Constituição Federal de 1988, que os recursos do PIS financiariam os programa seguro-desemprego e abano pecuniário, que consiste no pagamento anual de um salário mínimo aos trabalhadores que recebem mensalmente até dois salários mínimos, mediante o pagamento da respectiva contribuição mensal dos empregadores.

### *3.2.5 Contribuição para financiamento da seguridade social*

De acordo com Alexandre Mazza (2017), a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (CONFINS) se refere a uma contribuição destinada às despesas com atividades relativas à assistência social, saúde e previdência e sua base de cálculo está relacionada com a receita bruta da empresa ou faturamento mensal que no regime geral estabelecido o percentual de 2%.

### *3.2.6 Contribuição sobre a folha de pagamento*

As pessoas jurídicas, exceto as optantes pelo simples nacional, recolhem 20% do total da remuneração paga a seus funcionários para o custeio da previdência social no modelo tradicional de tributação.

Em razão do elevado aumento nos custos das contribuições sociais decorrentes da contratação de mão de obra nas empresas, a Lei 12.546, de 14 de dezembro de 2012, instituiu a desoneração da folha de pagamento, que substitui parte das contribuições previdenciárias da folha de pagamento pela receita bruta.

A Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015, facultou ao empresário escolher a melhor forma para tributar o faturamento de sua atividade empresarial, se pela forma tradicional ou pela forma desonerada.



## CONCLUSÃO

O Regime Tributário é o conjunto de leis que regulamenta a forma de tributação da pessoa jurídica no Brasil. A escolha do regime tributário para as atividades empresariais é um dos grandes desafios das empresas, pois pode definir os rumos do sucesso da mesma no mercado ou o seu fracasso.

As empresas que atuam na construção civil também estão sujeitas a mesma situação. Dentre os regimes analisados no presente trabalho com foco na construção civil a ideia foi fazer um paralelo comparativo com os regimes existentes, que são os seguintes: Lucro Real; Lucro Presumido e o Simples Nacional.

O regime de tributação pelo lucro real, além daquelas empresas obrigadas por lei a adotar o regime, se amolda as empresas com elevado faturamento e despesas. Porém se faz necessário dispor de um serviço contábil eficiente e alinhado com a complexidade das atividades desenvolvidas pela empresa, uma vez que cada nota fiscal emitida para empresa deve ser devidamente lançada pelo serviço contábil, a fim de que a organização possa usufruir dos benefícios do referido regime tributário e atender as normativas fiscais.

A tributação pelo lucro real também pode ser uma opção interessante para empresas da construção civil em comparação do regime tributário pelo lucro presumido nos momentos de crise, onde o lucro é muito baixo ou estejam operando com prejuízo.

Já o lucro presumido, no dizer de Eduardo Sabbag (2016), é uma opção convidativa para empresas de pequeno e médio porte que buscam simplicidade quanto à legislação tributária, sobretudo para aquelas prestadoras de serviços cujos principais custos estão relacionados à folha de pagamento.

No lucro presumido a empresa será tributada em percentuais pré-estabelecidos de 32% (trinta e dois por cento) de IRPJ e CSLL para empresa fornecedora de mão de obra e 8% (oito por cento) de IRPJ e 12% (doze por cento) de CSLL para empresa fornecedora de mão de obra e materiais (SABBAG, 2016).

No regime tributário do Simples Nacional, percebe-se que a unificação dos impostos em uma única guia de pagamento dispensa um aparato contábil complexo. Assim proporciona maior agilidade e redução de custos operacionais para as microempresas e empresas de pequeno porte optantes por este regime.

Ainda quanto ao Simples Nacional na construção civil, é importante destacar que dependendo da atividade as empresas da construção civil podem se enquadrar nos anexos III, IV ou V da Lei Complementar, o que implica em diferentes alíquotas para cada atividade e faturamento. Assim, observa-se que por mais que se tenha aprimorado e simplificado o regime tributário para atender as microempresas ou pequenas empresas ainda gera conflitos entre as atividades de um mesmo ramo, por exemplo, se uma empresa da construção civil executa um simples reparo será tributada conforme anexo III e se constrói uma residência será tributada de acordo com o anexo IV da referida Lei Complementar.

Diante de todo exposto, nos tópicos anteriores acerca dos regimes tributários aplicados à construção civil pode-se observar e concluir que nenhum dos regimes deve taxativamente denominado como o ideal para todas as empresas da construção civil a qualquer tempo, mas apenas recomendado diante de um cenário econômico específico, uma vez que as empresas obtêm diferentes faturamentos, custos e lucratividade ao longo do tempo. Todavia, antes de optar por um regime tributário, se faz necessário verificar junto à legislação pertinente quais regimes tributários são possíveis para a atividade empresarial.

## **REFERÊNCIAS**

ALMEIDA, Amador Paes de. **Direito de Empresa no Código Civil**. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988**. Diário Oficial da União, Brasília, 05 out. 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em 04 jun. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar n. 123, 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm). Acesso em 13 mai. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar n. 155, 27 de outubro de 2016**. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 dez. 2016. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp155.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp155.htm). Acesso em 13 mai. 2019.

BRASIL. **Lei n. 9718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 out. 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp155.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp155.htm). Acesso em 13 mai. 2019.

BRASIL. **Lei n. 10.406, 10 de janeiro de 2002**. Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm). Acesso em 25 fev. 2019.

BRASIL. **Lei n. 12546, de 14 de dezembro de 2011**. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra).

CAMERON, Rondo. **História económica do mundo**: de uma forma concisa, de há 30 000 anos até ao presente. Publicações Europa-América, 2000.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2014.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FERRI, Giuseppe. *Manuale di Diritto Commerciale*. Turim: *Unione Tipografica*, 1956 apud REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 34 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

FINDELSTEIN, Maria Eugênia. **Direito Empresarial**. São Paulo: Atlas, 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988: Tributação Progressiva**. São Paulo: Saraiva, 1991.

HIGUCHI, Celso; HIGUCHI, Fábio; HIGUSHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas**. 35 ed. São Paulo. IR Publicações, 2010.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Reforma tributária no Brasil: entre o ideal e o possível**. Brasília: IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito Machado. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

MAMEDE, Gladston. **Manual de direito Empresarial**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

NEGRÃO, Ricardo. **Direito Empresarial: Estudo Unificado**. 5 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2014.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Tributário**. São Paulo: José Bushatsky, 1971.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Direito Empresarial**. 7. Ed. rev. e atual. Rio Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2017.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 34 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SIDOU, José Maria Othon. Os tributos no curso da História. In: Academia Brasileira de Letras Jurídicas, Rio de Janeiro, **Revista n. 18, 2000**. Disponível em: <<http://www.ablj.org.br/revistas/revista18/revista18%20%20J.%20M.%20OTHON%20SIDOU%20-%20Os%20Tributos%20no%20curso%20da%20Hist%C3%B3ria.pdf>>. Acesso em 04 jun. 2018.

SIMONSEN, Roberto Cochrane. **História Econômica do Brasil: 1500 – 1820**. 4 ed. Brasília: Senado Federal, 2005.

SIMÃO FILHO, Adalberto. **Direito Empresarial II: Direito societário contemporâneo**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: IPEA, 1998.

YAMASHITA, Douglas. **Direito Tributário: Uma Visão Sistemática**. São Paulo: Atlas, 2014.

TRISTÃO, José Américo Martelli. **O imposto invisível: um estudo do fenômeno da ocultação do imposto no sistema tributário brasileiro**. Dissertação (Dissertação em administração) – FGV/EAESP. São Paulo, 1998.