

Liberação do Cadastro Nacional de Obras – Uma Análise Tributária pela Aferição por Metragem ou por Contabilidade Regular

Aluna: Laíse Roncato

Orientador no TCC II: Prof. Me. Fernando Pereira

Orientador no TCC I: Prof. Me. Fernando Pereira

Semestre: 2021-2

Resumo

Este artigo objetivou analisar empresas do ramo da construção civil, identificando a melhor forma de preenchimento da DISO e liberação da CNO, a fim de obter a forma financeira menos onerosa para a empresa. A Instrução Normativa (IN) 971 de 2009 dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social. Tendo em vista a regularização de uma obra de construção civil, a instrução direciona a duas opções de cálculo, sendo eles por contabilidade regular ou pela aferição por metragem. A coleta de dados das obras de cada empresa permitiu uma análise avançada sobre qual o melhor método para se regularizar cada obra apresentada. Como analisado, em empresas que atingirem recolhimentos previdenciários de no mínimo 70% da remuneração de mão de obra total, a melhor opção é por contabilidade regular, já que não gerará nenhum custo para a regularização de sua obra. Desta forma o gerenciamento da mão de obra das retenções de acordo com a IN 971 deve ser observado durante a execução da obra para manter os níveis de recolhimento de INSS dentro dos 70% a fim de evitar o pagamento por aferição, onerando o custo do empreendimento.

Palavra-chave: Construção Civil. DISO. Certidão Negativa. INSS. Obras.

1 Introdução

A construção civil é uma importante atividade econômica, impactando diretamente em geração de empregos e no produto interno bruto (PIB). O Brasil possui carência em infraestrutura e moradia, possibilitando diversas oportunidades para o setor. (DEGANI, 2020)

Depois de vinte trimestres consecutivos com quedas, o setor avançou 2% no segundo trimestre de 2019. Sinais como a menor taxa de juros histórica, agenda de reformas e inflação sob controle, indicam que este crescimento pode se manter a logo prazo. (IC; 2020)

Mesmo em uma época de incertezas por conta da pandemia do Corona Vírus o setor da construção civil no Rio Grande do Sul vem se mostrando capaz de entregar resultados acima da média em comparação com outros setores. Conforme dados publicados pelo SINDUSCON-RS, enquanto a economia nacional caiu 9,7% no 2º trimestre de 2020, a construção civil caiu 5,7%.

Ao tratar de contabilidade na atividade da construção civil, devemos observar diversas particularidades do setor. Cada aspecto que engloba a contabilidade de construtoras e incorporadoras precisa ser analisado para melhor compreender o tratamento contábil e tributário das empresas, pois a contabilidade é a fonte principal de dados que fornece ao administrador os elementos que concedem a avaliação e andamento da empresa.

Conforme a NBC TG 1000, em relação a contabilidade na construção civil, precisa ser estimado conforme o contrato de construção, onde a pessoa jurídica deve reconhecer a receita e os custos associados com o contrato de construção como receita e despesas respectivamente,

tendo por referência o estágio de execução da atividade contratual na data do balanço. Estimativa confiável do resultado requer estimativas confiáveis do estágio de conclusão, custos futuros e riscos de cobrança do faturamento.

As pessoas jurídicas com atividade de construção civil podem optar pela tributação entre Lucro Real e Lucro Presumido.

Os impostos Federais incidentes nas empresas optantes pelo Lucro Real são o PIS, a COFINS, o IRPJ e a CSLL, sendo os dois primeiros apurados mensalmente sobre o faturamento e os dois últimos anualmente ou trimestralmente, tendo como base o Lucro Líquido contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações permitidas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda.

No Lucro Presumido, o montante a ser tributado é determinado com base na receita bruta, através da aplicação de alíquotas variáveis em função da atividade geradora da receita. O lucro presumido nada mais é do que uma presunção por parte do fisco, do que seria o lucro de uma empresa caso não existisse a contabilidade.

As empresas de construção civil tem a obrigação de regularizar suas obras no Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS, com objetivo de recolher as contribuições previdenciárias incidentes vinculadas a o CNO.

Os recolhimentos poderão ser realizados por aferição por metragem ou por contabilidade regular, com obrigação do preenchimento da Declaração e Informação da Situação da Obra – DISO, que deve ser atualizada com os recolhimentos contábeis até 31 de Maio de 2021, a partir de 01 de Junho de 2021 deve ser regularizada perante o Serviço Eletrônico para Aferição da Obras - SERO.

Desta forma o objetivo deste estudo é avaliar as opções de preenchimento da DISO para identificar as melhores formas de liberação do CNO em empresas construtoras de pequeno porte da Região da Serra do Rio Grande do Sul.

2 Referencial Teórico

2.1 Construção Civil

2.1.2 Conceito de Construção Civil

A construção civil é basicamente a etapa de um projeto de arquitetura ou engenharia, onde ocorre a execução daquilo que foi projetado e constitui a parte da fundação, alvenaria e acabamento, englobando a confecção de obras como casas, edifícios, galpões industriais, rodovias e outras infraestruturas.

A construção civil é um segmento imobiliário, que Faria (2004, p. 18 -19) a define por realizar as atividades edificações em geral; rodovias, ferrovias, hidrovias, portos e aeroportos; pontes, túneis, viadutos e logradouros públicos; canais de drenagem ou de irrigação, obras de retificação ou de regularização de leitos ou perfis de rios; barragens, diques, e outras assemelhadas.

A Receita Federal do Brasil (RFB) define que a obra de construção civil está classificada como sendo: a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo.

2.1.3 Contabilidade na construção civil

A contabilidade é um sistema de registro dos fatos, de apuração de resultados e demonstrações da situação patrimonial da empresa. A contabilidade deve ser a fonte principal de dados capaz de fornecer ao administrador elementos que lhe permitam avaliar o andamento da empresa, o desempenho de suas diversas áreas e o acompanhamento em relação as metas

preestabelecidas. A atual forma de tributação dos resultados das empresas construtoras e incorporadoras tem caráter circunstancial, variável no tempo e no espaço. (TEIXEIRA, 2012)

Para Chaves (2014, p. 103) “A contabilidade na construção sempre teve como principal diferença para a comercial os critérios de apuração de custos e reconhecimento das receitas”. O reconhecimento das receitas deve ser de acordo com os contratos, que podem ser de venda de unidade imobiliária ou prestação de serviço.

As dúvidas suscitadas com o reconhecimento das receitas, através do contrato de promessa de compra e venda, fez com que o Conselho Federal de Contabilidade aprovasse a Resolução nº 1.317, no item 13 onde define o contrato de promessa de compra e venda como uma operação de compra e venda sem a possibilidade de rescisão, desta forma, as receitas de vendas de unidades imobiliárias concluídas devem ser reconhecidas na data da assinatura deste documento.

De acordo com Scherrer (2012), a contabilidade da construção civil, possui particularidades próprias em relação aos custos, sendo que, o contribuinte pode adotar qualquer um dos tipos, mas sempre se baseando nos princípios contábeis para a determinação do resultado, denominando-os: custos pagos ou incorridos; custos contratados e custos orçados.

O plano de contas, segundo Scherrer (2012), apresenta as peculiaridades e características da empresa, o mesmo deve estar implantado num sistema de controle interno eficiente, para dar coerência aos elementos que virão a ser integrados na contabilidade. Costa (2011) complementa que o plano de contas é um documento formado com base nas necessidades informativas dos usuários da contabilidade, que compreende o elenco das contas de ativo, passivo e resultado, necessário para os registros de transações passadas, presente e futuras. As transações geram lançamentos discriminados como débito, crédito ou respectivas contrapartidas.

No estoque, Nepomuceno Filho (2004) afirma que as empresas de atividade imobiliária poderão somente conter os imóveis destinados à venda que estejam concluídos ou em construção, ainda poderão ter materiais de construção destinados às unidades a comercializar.

Conforme Teixeira, Pantaleão e Teixeira (2013), qualquer gasto incorrido diretamente com o empreendimento precisa ser agregado no grupo imóveis em construção da conta ativo no grupo de estoques, dando o reconhecimento do gasto no momento da ocorrência. Os autores ainda especificam que os custos diretos se referem aos materiais aplicados à obra, como a mão de obra utilizada, água, energia elétrica, administração do pessoal e demais serviços vinculados. Conforme Chaves (2014); Teixeira, Pantaleão e Teixeira (2013), no momento em que a obra é concluída, mesmo que os custos incorridos não tenham sido pagos e a autoridade do município concedeu a carta de habitação, conhecida como “habite-se”, é necessário realizar a transferência do saldo de unidades em construção para o grupo estoque de imóveis. Após concluída a obra, os gastos que incidirão, devem ser considerados como despesas do exercício.

Os custos, conforme Souza e Diehl (2009), são todos os gastos relacionados a um produto, desde que estejam relacionados ao estoque, para sua efetiva venda. Conforme a Lei nº 4.506, de 30.01.1964, “Art. 46. São custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria [...]”.

De acordo com Teixeira, Pantaleão e Teixeira (2013), a contabilização de uma obra em construção é realizada através dos custos de cada unidade construída, da qual deve se apropriar a totalidade dos custos incorridos, sendo desde a aquisição do terreno, mão de obra, materiais aplicados e demais.

Conforme cita a Resolução CFC. 1.154 de 2009 a formação do custo do imóvel, objeto da incorporação imobiliária, o custo do imóvel compreende todos os gastos incorridos para a

sua obtenção, independentemente de pagamento, e abrange preço do terreno, inclusive gastos necessário à sua aquisição e regularização; o custo dos projetos; os custos diretamente relacionados à construção, inclusive aqueles de preparação do terreno, canteiro de obras e gastos de benfeitorias nas áreas comuns; impostos, taxas e contribuições não recuperáveis que envolvem o empreendimento imobiliário, incorridos durante a fase de construção; encargos financeiros diretamente associados ao financiamento do empreendimento imobiliário. Considera-se custo do imóvel aquele efetivamente aplicado na construção.

Segundo Chaves (2014) as empresas com atividade em construção civil, estão sujeitas aos tributos Federais como Imposto de Renda, contribuição social sobre o Lucro Líquido, PIS, COFINS. Portanto, a apuração dos valores de cálculo das obrigações tributárias têm como base fatos geradores, as receitas e os custos.

2.1.4 Regime Tributário pelo Lucro Presumido

A tributação numa empresa de construção ou incorporação deve incidir sobre o lucro auferido no período. Faz parte da atual política fiscal, permitir a tributação da receita pelo efetivo ingresso financeiro, ou seja, pelo Regime de Caixa, e os gastos podem ser computados nos custos das unidades vendidas, baseado nos desembolsos previstos no orçamento para a conclusão da obra. O critério de contabilização adotado como procedimento padrão pelas Normas Brasileiras é chamado de Regime de Competência, entretanto, com as empresas de construção civil, isto não sucede, tendo em vista que o parcelamento das vendas é normalmente feito a longo prazo, a aplicação do Regime de Competência geraria ao vendedor problemas de fluxo de caixa. Sensível a essa realidade, foi criado um regime diferenciado de tributação para as empresas que atuam neste setor, conforme Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, regulamentado pela IN – SRF nº 084/79, e aperfeiçoada pela IN – SRF nº 023/83, permitiu que a receita tributável oriunda das vendas de imóveis a prazo pudesse ser diferida para o exercício fiscal em que as parcelas fossem efetivamente recebidas e os custos incorridos somente serão dedutíveis quando houver apropriação da receita a eles correspondente. (TEIXEIRA, 2012)

Conforme artigo nº 13 da Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013, a pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 ou a R\$ 6.500.000,00 multiplicados pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. A opção pela tributação no lucro presumido deve ser manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, ou seja, no mês de Abril. A legislação não permite mudar a forma de tributação no mesmo exercício, a opção exercida no primeiro pagamento do imposto é definitiva.

O lucro presumido estabelece uma parte do faturamento das empresas como base de cálculo dos tributos Imposto de Renda Pessoa jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro líquido – CSLL, onde o enquadramento é feito conforme a atividade da empresa. Os percentuais de presunção são 1,6%, 8%, 16% e 32%, que incidem conforme a atividade da empresa, os quais indicarão a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Em se tratar da atividade de Construção Civil, mais especificadamente, compra e venda, construção e incorporação de imóveis, enquadrada pelo CNAE 41.10-7-00, os percentuais de presunção que devem ser aplicados sobre o faturamento são 8% para IRPJ e 12% para CSLL. E sobre esta base de cálculo, é aplicada a alíquota dos tributos, que são 15% para IRPJ e 9% para CSLL. A parcela de base de cálculo que exceder a R\$ 20.000,00 por mês, ou R\$ 60.000,00 por trimestre, estará sujeita ao adicional do IRPJ de 10%.

Além destes impostos, no Lucro Presumido incide também sobre as receitas o Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição para Financiamento as Seguridade

Social – COFINS. O cálculo destes dois impostos se dá sobre a receita bruta de vendas mensal, aplicando a alíquota de 0,65% de PIS e 3% de COFINS.

2.2 INSS na Construção Civil

2.2.1 Empreitada global e parcial

De acordo com a IN RFB nº 971/09, no que diz respeito à execução de obras na construção civil, há dois regimes de contratação: empreitada total e empreitada parcial.

Empreitada total é a situação em que é contratada, exclusivamente, uma empresa construtora em que ela assume responsabilidade direta por todos os serviços necessários a realização da obra, ou seja, a contratada é responsável na integralidade por todo o empreendimento previsto nos projetos pertencentes aquela obra.

Já a empreitada parcial ocorre quando há a contratação de empresa construtora ou uma empresa prestadora de serviço para execução de serviços de construção civil que podem ser partes de uma obra ou não.

A legislação faz uma relevante distinção do que é obra e do que é serviço de construção civil, diante disso, considerando a definição teórica do que é empreitada total e parcial, a empreitada total, somente é cabível quando se trata de uma obra, já a empreitada parcial pode ser uma obra ou serviço de construção civil.

2.2.2 Cadastro Nacional de Obra – CNO

O Cadastro Nacional de Obra (CNO) é o banco de dados que contém informações cadastrais de obras de construção civil e de seus responsáveis, sendo uma forma de vincular uma obra entre seus proprietários com a Receita Federal, permitindo então o devido recolhimento da contribuição de INSS sobre a mão de obra utilizada para a edificação, sendo que esta permite o início da obra e o restante de seu andamento.

O CNO é de responsabilidade do dono da obra ou incorporador de construção civil, sendo ele pessoa jurídica ou física, a construtora quando contratada por empreitada total e quando empreitada parcial o cadastro será de responsabilidade do contratante;

Para efetuar o cadastro do CNO, deve ser acessado o sítio da RFB na Internet ou uma das unidades da RFB. O responsável terá um prazo de 30 dias após o início da execução da obra. Caso não o faça, o responsável pela obra estará sujeito ao pagamento de multas.

2.2.3 Guia de Fundo de Garantia e Informação para a Previdência Social – GFIP

Conforme a Lei nº 9.528/97, desde a competência janeiro de 1999, todas as pessoas físicas ou jurídicas sujeitas ao recolhimento do FGTS, estão obrigadas a apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP. Nela deverão ser informados os dados da empresa e dos trabalhadores, os fatos geradores de contribuições previdenciárias e valores devidos ao INSS, bem como as remunerações dos trabalhadores e valor a ser recolhido ao FGTS.

A GFIP tem a finalidade de levar à previdência social as informações dos valores de contribuição de cada contribuinte a fim deste constar no Cadastro Nacional de Informação Social, base de dados utilizada pela previdência para efetuar os cálculos dos valores a serem pagos a título de benefícios assistenciais bem como o de aposentadoria.

No momento da informação para o FGTS dos empregados registrados, através da guia GFIP a empresa estará enviando, por obra, no caso de empresa de construção civil proprietária da obra e que utiliza seus empregados na mão-de-obra da mesma, ou no caso de empreiteiras de mão-de-obra, por tomador de seus serviços, todos os seus dados cadastrais e fatos geradores das contribuições sociais.

A empresa está obrigada à entrega da GFIP ainda que não haja recolhimento para o FGTS, caso em que esta GFIP será declaratória, contendo todas as informações cadastrais e financeiras de interesse da Previdência Social. O arquivo deve ser transmitido para a primeira competência da ausência de informações.

2.2.4 Declaração e Informação da Situação da Obra – DISO

A DISO é a declaração para regularizar obras de construção civil, onde o proprietário do imóvel, o dono da obra, o incorporador pessoa jurídica ou pessoa física, ou a empresa construtora contratada para executar a obra, deverá informar à Receita Federal os dados dos responsáveis pela obra e os relativos a obra, mediante preenchimento da DISO, disponível do sítio da Receita Federal na Internet.

O responsável por obra de construção civil está obrigado a recolher as contribuições arrecadadas dos segurados e as contribuições a seu cargo, incidentes sobre a remuneração dos segurados utilizados na obra e por ele diretamente contratados, de forma individualizada por obra, em documento de arrecadação identificado com o número da inscrição da obra perante a Receita Federal – RFB.

A DISO contém vários campos que serão preenchidos, dentre eles se destaca os campos que solicitam informações do tipo da obra, número do alvará e habite-se, o valor da remuneração da folha de pagamento dos empregados que prestaram serviços na mesma, o valor da GPS, o banco, agência e data do recolhimento da contribuição, notas de serviços e concretos contratados durante a obra e vinculados a CNO.

O alvará de construção será emitido pelo setor de fiscalização de Obra do Município, esse solicitará as plantas da obra, o registro no CREA, recolhimento das taxas prefixadas pelo município para aprovação do projeto, assinatura do responsável técnico, e este legalmente habilitado para tal função. Também o habite-se, certidão que será emitida pela prefeitura municipal, declarando que a obra está habitável. Nele constará o tamanho do imóvel, o dono da obra, a localização e o responsável técnico.

No caso dos documentos de arrecadação, trata-se das guias de recolhimento do FGTS e INSS respectivamente aos empregados prestadores de serviço na obra. No caso da vinculação inequívoca, significa que, para que os documentos de arrecadação mencionados acima alcancem os propósitos sociais é necessário que a vinculação destes empregados à obra, informando por meio da GFIP, atrelando o empregado ao CNO. No recolhimento do INSS o campo “5” da Guia de Previdência Social – GPS deverá ser inserido o número do CNO da obra. Desta forma, em encontro com o arquivo SEFIP, os recolhimentos irão gerar créditos na conta da CNO, e saldar as contribuições sociais.

Quando há contratação de serviço de mão de obra de uma construtora, seja ela total ou parcial, é necessário que as partes façam um contrato de prestação de serviço, estabelecendo as cláusulas, que seja emitida a nota fiscal de mão de obra, com destaque de retenção para a previdência social de 11% ou de 3,5%, conforme o caso.

Compete ao responsável ou interessado pela regularização, apresentar a DISO devidamente preenchida, finalizada e enviada a Receita Federal via internet, o Alvará, o Habite-se, as notas fiscais, quando contratado mão de obra terceirizada, as GPS com vinculação do identificador do número do CNO, o Contrato Social da empresa responsável e o Balanço Social, para a Receita Federal do Brasil, na qual dará seu parecer e, estando tudo regularmente em dia, emitirá o Aviso para Regularização e dos Recolhimentos de Obra – ARO e posteriormente a Certidão Negativa de Débitos – CND do imóvel liberando esse para a averbação no registro de imóveis.

2.2.5 Formas de preenchimento da DISO

A liberação da CNO pode ser feita de dois modos, por aferição indireta com base na área e no padrão da construção para as pessoas jurídicas e pessoas físicas, e por contabilidade regular por pessoas jurídicas.

A obra de construção civil deverá ser fiscalizada com base na escrituração contábil e na documentação relativa as obras e aos serviços. Quando a empresa não possuir a escrituração contábil no momento da regularização, quando a mesma estiver desobrigada da apresentação ou quando a contabilidade não representar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, a remuneração da mão-de-obra necessária para execução da obra será obtida através da aferição indireta, onde utiliza-se as tabelas do CUB (Custo Unitário Básico), divulgadas pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil, e a área total do projeto para determinação do valor da mão-de-obra utilizada.

O primeiro passo para o cálculo do salário de contribuição de acordo com o procedimento de aferição indireta é o que o INSS chama de enquadramento da obra para determinação do CUB específico. Este enquadramento é efetuado de acordo com a destinação do imóvel, número de pavimentos, número de quartos das unidades autônomas, padrão e tipo da obra.

O enquadramento conforme o número de pavimentos da edificação é efetuado de acordo com as seguintes faixas: H1, para obra com apenas 1 pavimento; H4, para obra com 2 a 4 pavimentos; H8, para obra com 5 a 8 pavimentos; H12 para obra com 9 a 12 pavimentos; H16, para obra com 13 a 16 pavimentos; H20, para obra com mais de 16 pavimentos. O enquadramento conforme a quantidade de quartos é efetuado da seguinte forma: 2Q, para edifício residencial com unidades com 1 ou 2 quartos; 3Q, para edifício residencial com unidades com 3 ou mais quartos. O padrão da construção é efetuado em função da área média: Padrão baixo, para área média até 100m²; Padrão normal, para área média com mais de 100m² e até 250m²; Padrão alto, para área média com mais de 250m². A área média é obtida pela divisão da área real global da edificação pelo número de unidades existentes.

Após o enquadramento do projeto e posterior determinação do CUB específico, os percentuais a serem aplicados sobre este valor, para apuração dos salários de contribuição por metro quadrado relativos a mão-de-obra empregada, são estes:

Tabela 1 - Percentuais sobre os valores do CUB

Tipo	Alvenaria	Madeira/Mista
1 a 100m ²	4%	2%
Acima de 100m ² a 200m ²	8%	5%
Acima de 200m ² a 300m ²	14%	11%
Acima de 300m ²	20%	15%

Fonte: Receita Federal do Brasil

Alguns percentuais ainda devem ser aplicados sobre a mão-de-obra apurada, quando se tratar dos casos de reformas (redução de 65%), demolições (redução de 90%) e pré-fabricados (redução de 70%).

A CND é liberada e a obra é considerada regular se os recolhimentos efetuados pela empresa são superiores a 70% dos valores calculados pelo INSS, se os recolhimentos efetuados pela empresa não atingirem os 70% calculados pelo INSS e a empresa se dispôr a recolher o complemento, ou se os recolhimentos efetuados pela empresa não atingirem os 70% calculados pelo INSS e a empresa conseguir comprovar através da escrituração contábil que concluiu a obra com um custo menor de mão-de-obra o que acarretou um valor mais baixo de contribuição.

Para que a empresa não sofra a aferição indireta da fiscalização, não basta que os encargos sócias estejam devidamente calculados, e todas as guias recolhidas, também é necessário que a contabilidade registre corretamente as informações do imóvel, tais como as receitas, despesas, lucro, no caso se o imóvel já estiver sendo vendido e o lançamento da folha de pagamento. Isto é de suma importância para a empresa construtora ou responsável pela obra, na maioria das vezes pessoas físicas que tenham hábito de construir e vender imóveis, pois na falta da apresentação da documentação solicitada no parágrafo acima, a aferição do valor da remuneração e o cálculo pelo CUB será arbitrado pela RFB, podendo ocasionar em dimensionamento do valor cobrado como contribuição previdenciária um montante acima da realidade em virtude a localidade, padrão e acabamento da obra, informações que constam na documentação solicitada.

2.2.6 Aviso para Regularização de Obra – ARO

Assim que as informações forem prestadas na DISO, após a conferência dos dados descritos, as pessoas jurídicas sem contabilidade regular e para as pessoas físicas, será emitido o Aviso para Regularização de Obra – ARO.

Ele servirá de informação ao responsável pela obra, constando os dados básicos da obra, os dados que foram informados em DISO, o valor da remuneração vinculados ao CNO e o valor final para recolhimento do INSS, dando ciência e prazo para a regularidade das contribuições previdenciárias da obra, ou seja, é expedido somente se houver recolhimento pendente.

Segundo o art. 350 da IN da RFB 971 de 2009 o Custo Global da Obra (CGO) será estimado pela Receita Federal – RFB por meio do cálculo a partir do enquadramento do tipo de obra (alvenaria, madeira e mista) conforme o art. 345 e 349. Também terá como base de cálculo a multiplicação do Custo Unitário Básico – CUB sobre a metragem total da obra descontada, quando houver, a redução das áreas descritas no art. 357.

A redução da base de cálculo da metragem de obra será aplicada um redutor de 50% (cinquenta por cento) nas áreas cobertas e de 70% (setenta por cento) nas áreas descobertas. Porém só serão aceitas as reduções das áreas estejam integradas ao total da obra, como por exemplo garagens, piscinas, playground, áreas abertas destinadas à churrasqueira e etc. Compete exclusivamente à RFB, a aplicação de percentuais de redução e a verificação das áreas reais de construção, as quais serão apuradas com base nas informações declaradas na DISO, sujeitas a confirmação. A redução deverá constar na CND para fins de averbação a área total da edificação indicada no habite-se, certidão da prefeitura municipal, planta ou projeto aprovados.

Caso a regularização da obra não respeite os processos corretamente ou não sejam apresentados os documentos solicitados pela Receita Federal, bem como não efetuar o registro correto da obra no CNO e os recolhimentos dos encargos sociais gerados pelas informações nas GFIPs dos empregados que prestam o serviço de mão de obra nas construções, poderá a Receita Federal fazer a aferição indireta destes débitos.

2.2.7 Serviço Eletrônico para Aferição de Obras – SERO

No dia primeiro de junho de 2021, a DISO foi substituída pelo Serviço Eletrônico para Aferição de Obras – SERO, um novo sistema da Receita Federal para prestação de informações necessárias para aferição de obras da construção civil.

A aferição da obra nada mais é do que a conferência dos documentos necessários para a regularização de uma obra, onde são verificadas as informações obtidas em outros sistemas e informações prestadas pelo responsável da obra, de acordo com as normas.

Conforme a IN 2021 de 2021, serão realizados por meio do SERO os procedimentos de, aferição de obra de construção civil perante a RFB, cálculo das contribuições

previdenciárias e das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos incidentes sobre o valor da remuneração da mão de obra utilizada na execução da obra aferida de forma indireta, emissão da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades ou Fundos por meio da Web para fins da aferição da Obras de construção civil – DCTFWeb aferição de obras e a prestação de informações necessárias para a emissão das Certidão Negativa de Débitos relativos a Tributos Federais e a Dívida Ativa da União – CND ou Certidão Positiva de Débitos relativos a Tributos Federais e à Dívida Ativa da União – CPD ou Certidão Positiva com Efeitos de Negativa de Débitos relativos a Tributos Federais e à Dívida Ativa da União – CPEND.

O acesso ao SERO se dá por meio do portal e-CAC, no sitio da Receita Federal, sem necessidade de deslocamento a uma unidade física de RFB. Empresas do lucro real, presumido ou optantes pelo Simples Nacional devem utilizar o certificado digital para acesso, pessoas físicas e empresas do MEI poderão utilizar o código de acesso e senha.

O SERO conta com um preenchimento simplificado, pois a integração aos outros sistemas, como a DCTFweb, eSocial, CNO e Sisobrapref Web, possibilita o preenchimento automático de várias informações sobre a obra e a emissão da DCTFWeb aferição da obra.

3 Aspectos Metodológicos

Conforme Siqueira (2013), o termo metodologia, significa o caminho utilizado para atingir o objetivo, é a maneira de conduzir um pensamento para chegar a tal resultado, ora, é o planejamento geral visado na eficiência de um trabalho para atuar de acordo com o planejado.

A seguir se estabelece o enquadramento metodológico utilizado para a realização desta pesquisa.

3.1 Delineamento da pesquisa

Entende-se por delineamento, o planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, envolvendo fundamentos metodológicos, a definição dos objetivos, o ambiente da pesquisa e a determinação das técnicas de coleta e análise de dados. Portanto, podem ser identificados diversos delineamentos de pesquisa (GIL, 2010).

Com base no tema e nos objetivos propostos, a abordagem de pesquisa é classificada como qualitativa, pois conforme Marconi e Lakatos (2011), a metodologia qualitativa analisa e interpreta os aspectos mais profundos, fornecendo assim, uma análise mais detalhada sobre as investigações, hábitos e atitudes. Considerando que a finalidade da pesquisa é relatar o desenvolvimento de um caráter interpretativo no que se refere aos dados obtidos.

Para melhor entendimento do problema, o estudo é considerado como pesquisa descritiva de estudo multicaso.

Diante das colocações dos autores, entende-se que as metodologias escolhidas são as mais adequadas para o tipo de estudo proposto.

3.2 Procedimentos de coleta e análise dos dados

Os dados serão coletados através de informações de sites, artigos referentes ao assunto e livros. Conforme Marconi e Lakatos (2008), na análise, o pesquisador entra em maiores detalhes sobre os dados decorrentes do trabalho estatístico, a fim de conseguir respostas as suas indagações, procurando estabelecer relações necessárias entre os dados obtidos e as hipóteses formuladas.

O estudo se limitará a analisar e comparar dois métodos de apuração e cálculos que trazem o mesmo objetivo, regularizar a obra junto a Previdência Social, demonstrando-os inclusive através de exemplos de cálculo.

Serão utilizadas como base de dados três empresas brasileiras do setor de construção civil, localizadas no estado do Rio Grande do Sul.

A empresa A foi fundada em Fevereiro de 2008 por dois sócios, em Nova Prata, com atividades de construção de edifícios conforme CNAE 41.20-4-00 e alugueis de imóveis próprios conforme CNAE 68.10-2-02. Construiu nestes anos de existência cinco prédios residencial e comerciais já regularizados, e um novo prédio em andamento. Sua construção objeto deste estudo é de 3.282,92 metros quadrados de áreas residenciais e 1.415,76 metros quadrados de áreas comerciais, totalizando 4.698,68 metros quadrados de área total, enquadrada no padrão baixo (R8B).

A empresa B foi fundada em Maio de 2016 por três sócios, em Nova Prata, somente com atividade de incorporação de construção civil, construindo seu primeiro prédio e único até hoje. Sua construção objeto deste estudo é de 3.310,90 metros quadrados com áreas exclusivamente residenciais, enquadrada no padrão baixo (R8B).

A empresa C foi fundada em Novembro de 2014 por dois sócios, em Nova Bassano, somente com atividade de construção de edifícios conforme CNAE 41.20-4-00, construindo seu primeiro prédio já regularizado, e um novo prédio em andamento. Sua construção objeto deste estudo é de 2.867,17 metros quadrados de áreas residenciais e 183,37 metros quadrados de áreas comerciais, totalizando 3.050,54 metros quadrados de área total, enquadrada no padrão baixo (R8B).

4 Resultado da pesquisa

Os resultados serão apresentados levando em consideração a aferição pela metragem de obra, em seguida, a apresentação dos valores de referência para os cálculos baseados no CUB, o cálculo da remuneração da mão de obra juntamente com os valores retidos de acordo a IN 971 e por fim, os cálculos para analisar a melhor forma para liberação e emissão da Certidão de Negativa junto à Receita Federal.

As três empresas utilizadas como base da pesquisa construíram edifícios multifamiliares de padrão baixo (R8B).

A Tabela 2 demonstra as áreas dos projetos de edifícios de acordo com a aprovação nos órgãos municipais.

Tabela 2 – Dados informados

DADOS INFORMATIVOS	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C
AREA RESIDENCIAL	3.282,92	3.310,90	2.867,17
REDUÇÃO RESIDENCIAL INFORMADA DE 50%	1.240,98	1.157,25	1.139,76
REDUÇÃO RESIDENCIAL INFORMADA DE 75%	369,41	195,50	-
AREA COMERCIAL	1.415,76	-	183,37
AREA TOTAL DA OBRA	4.698,68	3.310,90	3.050,54
VALOR DE REDUÇÃO CALCULADA 50%	620,49	578,63	569,88
VALOR DE REDUÇÃO CALCULADA 75%	277,06	146,63	-
AREA TOTAL COM REDUÇÃO	3.801,13	2.585,65	2.480,66

Fonte: elaborado pelo autor

Pode-se observar através dos dados da Tabela 2, que a empresa A possui um projeto aprovado na Prefeitura Municipal de Nova Prata de 4.698,68 metros quadrados. De acordo com a IN 971, em áreas de garagens cobertas e varandas, pode-se aplicar uma redução de 50% na metragem quadrada, dessa maneira, houve uma redução de 1.240,98 para 620,49 metros quadrados. Em áreas de playground descoberto, é calculado a utilização de 75% da metragem projetada, sendo assim, o valor original de 369,41 metros quadrados passa a ser de 277,06 metros quadrados para realização do cálculo.

A Tabela 3 demonstra o valor do CUB no mês da regularização, conforme dados do SINDUSCON-RS.

Tabela 3 – Dados enquadramento

DADOS ENQUADRAMENTO	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C
CUB DO MÊS	R\$ 1.213,28	R\$ 1.300,62	R\$ 1.592,10

Fonte: elaborado pelo autor

A empresa A utilizou para cálculo o CUB de R\$ 1.213,28, pois efetuou a regularização da sua obra em abril de 2018, já a empresa B utilizou para cálculo o CUB de R\$ 1.300,62, pois efetuou a regularização da sua obra em outubro de 2019. A empresa C utilizou para cálculo o CUB de R\$ 1.592,10, pois efetuou a regularização da sua obra em maio de 2021. Todas as obras foram enquadrada como multi-familiar no padrão baixo.

A Tabela 4 demonstra o cálculo do custo global aplicado ao CUB do mês correspondente a regularização da obra.

Tabela 4 – Custo global

METRAGEM	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C
1 m ² a 100 m ²	R\$ 121.328,00	R\$ 130.062,00	R\$ 159.210,00
101 m ² a 200 m ²	R\$ 121.328,00	R\$ 130.062,00	R\$ 159.210,00
201 m ² a 300 m ²	R\$ 121.328,00	R\$ 130.062,00	R\$ 159.210,00
Acima de 301 m ²	R\$ 4.247.854,04	R\$ 2.972.762,10	R\$ 3.471.828,79
TOTAL DE CUSTO	R\$ 4.611.838,04	R\$ 3.362.948,10	R\$ 3.949.458,79

Fonte: elaborado pelo autor

O cálculo demonstrado na Tabela 4 é efetuado conforme as áreas construídas, já aplicando as reduções apresentadas na Tabela 2. Para cada metragem existe um custo global estipulado para uma construção. De 1 a 100 metros quadrados, 101 a 200 e 201 a 300, o custo global estipulado é a multiplicação de 100 pelo valor do CUB do mês demonstrado na Tabela 3. Passados de 301 metros quadrados, o cálculo é feito sobre o total da metragem da obra, diminuído de 300 metros quadrados já calculados, e por fim, multiplicado pelo valor do CUB do mês.

A Tabela 5 demonstra a base de cálculo das áreas construídas em relação a remuneração da mão de obra.

Tabela 5 – Remuneração de mão de obra total

METRAGEM	PERCENTUAL	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C
	MO			
1 m ² a 100 m ²	4%	R\$ 4.853,12	R\$ 5.202,48	R\$ 6.368,40
101 m ² a 200 m ²	8%	R\$ 9.706,24	R\$ 10.404,96	R\$ 12.736,80
201 m ² a 300 m ²	14%	R\$ 16.985,92	R\$ 18.208,68	R\$ 22.289,40
Acima de 301 m ²	20%	R\$ 849.570,81	R\$ 594.552,42	R\$ 694.365,76
TOTAL DE MO		R\$ 881.116,09	R\$ 628.368,54	R\$ 735.760,36

Fonte: elaborado pelo autor

No cálculo efetuado na Tabela 5, é usado o custo global demonstrado na Tabela 4 e aplicado o percentual de mão de obra correspondente, segundo a IN 971. Obtendo assim, o

valor que deveria ter sido recolhido em remunerações durante a obra, por meio de GFIPs próprias ou de terceiros.

Usando como base a metragem e custo global estipulados para a empresa B, a mesma deveria ter recolhido remunerações de R\$ 628.368,54 durante toda a obra.

A Tabela 6 demonstra os valores recolhidos em notas fiscais de pré-moldados, retenção de notas fiscais contratadas de terceiros e remuneração recolhidas em GFIPs (contratadas e/ou próprias).

Tabela 6 – Remuneração Paga

REMUNERAÇÕES PAGAS	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C
NOTAS DE CONCRETO/PRÉ-MOLDADOS	R\$ 391.138,00	R\$ 751.634,25	R\$ 213.810,00
APROVEITAMENTO DE CONCRETO/PRÉ-MOLDADOS 5%	R\$ 19.556,90	R\$ 37.581,71	R\$ 10.690,50
RETENÇÕES DE INSS EM NOTAS CONTRATADAS	R\$ 27.303,38	R\$ 58.820,00	R\$ 20.280,55
REMUNERAÇÃO GFIP	R\$ 337.907,87	R\$ 382.937,47	R\$ 510.878,32
TOTAL REMUNERAÇÕES PAGAS	R\$ 384.768,12	R\$ 479.339,18	R\$ 541.849,37

Fonte: elaborado pelo autor

Quanto as notas de pré-moldados, é permitido o aproveitamento de no máximo 5% do total gasto na obra. Usando como exemplo a empresa C, o total de notas de concreto e pré-moldados é de R\$ 213.810,00, mas pode ser aproveitado somente R\$ 10.690,50 no cálculo.

No que se refere a retenções de INSS em notas fiscais contratadas, o aproveitamento do valor pago pelo serviço é de 3,5% para empresas desoneradas e de 11% para as demais empresas.

As remunerações de GFIPs contratadas são referentes aos funcionários alocados na CNO no mês da contratação do serviço, as GFIPs próprias são referentes aos funcionários próprios vinculados a CNO.

A Tabela 7 demonstra o cálculo para comprovação da contabilidade regular.

Tabela 7 – Calculo por Contabilidade Regular

CALCULO POR CONTABILIDADE REGULAR	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C
Total de mão de obra calculada	R\$ 881.116,09	R\$ 628.368,54	R\$ 735.760,36
Calculo de contabilidade regular - 70%	R\$ 616.781,26	R\$ 439.857,98	R\$ 515.032,25
Total de mão de obra paga	R\$ 365.211,25	R\$ 441.757,47	R\$ 531.158,87

Fonte: elaborado pelo autor

Baseando-se na teoria apresentada por Teixeira (2008, p. 205), se tratando de obras de edificação predial, em que os recolhimentos previdenciários representam no mínimo 70% da remuneração de mão de obra total dos segurados constantes na GFIP ou em documento de arrecadação específico da obra, observa-se que a melhor opção para regularização da obra junto ao INSS é a opção por contabilidade regular.

Ressalta-se que a Receita Federal, em até 5 anos, poderá fiscalizar a documentação utilizada na regularização da obra, sendo assim indicado o arquivamento dos documentos pelo mesmo período.

Conforme demonstrado na tabela 5, o custo global para as obras seriam de R\$ 881.116,09 para a empresa A, R\$ 628.368,54 para a empresa B e R\$ 735.760,36 para a empresa C. Perante isto, e conforme o entendimento de Teixeira, se uma empresa recolheu em

remuneração pelo menos 70% do custo global, a obra pode ser enquadrada como contabilidade regular, e não estará obrigada a recolher a contribuição previdenciária no final da mesma.

Usando como exemplo a empresa B, onde o custo global total calculado para a obra seria de R\$ 628.368,54, deste valor, aplicando 70%, o montante recolhido deveria ter sido de, pelo menos, R\$ 439.857,98 entre remuneração de GFIP, retenções de notas, notas de concretos e pré-moldados. Como a mesma tem um total de R\$ 441.757,47 recolhidos, a melhor opção de enquadramento é na contabilidade regular.

A Tabela 8 demonstra o cálculo de recolhimento por aferição.

Tabela 8 – Calculo por Aferição

DESTINOS	PERCENTUAIS	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C
		R\$ 496.347,94	R\$ 149.029,36	R\$ 193.910,99
Patronal	20%	R\$ 99.269,59	R\$ 29.805,87	R\$ 38.782,20
Segurados	8%	R\$ 39.707,84	R\$ 11.922,35	R\$ 15.512,88
Rat	3%	R\$ 14.890,44	R\$ 4.470,88	R\$ 5.817,33
Outras entidades	6%	R\$ 28.788,18	R\$ 8.643,70	R\$ 11.246,84
VALOR A PAGAR		R\$ 182.656,04	R\$ 54.842,80	R\$ 71.359,24

Fonte: elaborado pelo autor

Em situações em que os percentuais mínimos de remuneração não são atingidos após a verificação da documentação da obra, deve ser feito o recolhimento imediato das contribuições previdenciárias apurados pelo método de aferição mostrado na Tabela 8.

A base de cálculo é composta pela remuneração global calculada, menos as notas de concreto/pré-moldados, menos as notas de retenções contratadas e menos a remuneração própria e contratada. Após obter a base de cálculo, é aplicado o percentual de 36,8% sobre a mesma, chegando no valor a recolher pelo método de aferição.

Nos quadros anteriores podemos concluir que:

A empresa A, conforme a Tabela 7, deveria ter uma remuneração recolhida de pelo menos 70% da remuneração global, ou seja, R\$ 616.781,26, já a empresa B, deveria ter uma remuneração recolhida de pelo menos R\$ 439.857,98, e por último, a empresa C, deveria ter recolhido ao menos R\$ 515.032,25.

Sendo assim, como a empresa A recolheu em todo o período de sua obra uma remuneração de R\$ 365.211,25, a empresa A não pode ser enquadrada pela opção de contabilidade regular, devendo recolher imediatamente a contribuição previdenciária pelo cálculo de aferição, conforme a tabela 8, perfazendo R\$ 182.656,04.

A empresa B recolheu em toda sua obra R\$ 441.757,47, chegando ao percentual de 70,30% da remuneração global. A empresa B pode ser enquadrada pela opção de contabilidade regular, não sendo obrigada a recolher a contribuição conforme cálculo de aferição.

A empresa C recolheu em toda sua obra R\$ 531.158,87, chegando ao percentual de 72,19% da remuneração global. A empresa C pode ser enquadrada pela opção de contabilidade regular, não sendo obrigada a recolher a contribuição conforme cálculo de aferição.

5. Conclusão

O objetivo deste trabalho consistiu em avaliar as opções de preenchimento da DISO para identificar a melhor forma de liberação do CNO, utilizando como base de pesquisa três empresas do setor de construção civil, situadas na região nordeste do Rio Grande do Sul e com diferentes particularidades.

As avaliações foram através de aferição por metragem ou por contabilidade regular, já que as empresas avaliadas foram regularizadas antes de 31 de maio de 2021, data em que a DISO foi substituída pelo SERO.

A base teórica levou em consideração a IN 971, legislação no INSS para liberação de obras. Para dar início a uma obra perante a Receita Federal, deve ser efetuado o cadastro do CNO, com todas as informações da obra, incluindo metragem. Durante todo o andamento da obra, a mão de obra gerada deve ser informada em GFIP vinculando a CNO de cada obra. Depois da finalização da obra, a DISO deve ser informada, com todas as informações, CNO, valor de remuneração dos trabalhadores e notas de pré-moldados e concretos utilizados na obra. Quando a opção for por aferição por metragem, o ARO deve ser gerado com os cálculos da DISO, para após ser recolhido o INSS devido. Pela opção da contabilidade regular, após o preenchimento e conferência dos dados da DISO, deve ser apresentado a Receita Federal o balanço comprovando a contabilidade da empresa. Por fim, a Certidão Negativa de Débitos da obra será liberada.

A coleta de dados das obras de cada empresa permitiu uma análise avançada sobre qual o melhor método para se regularizar cada obra apresentada. Como regra, em empresas que atingirem recolhimentos previdenciários de no mínimo 70% da remuneração de mão de obra total, a melhor opção é por contabilidade regular, já que não gerará nenhum custo para a regularização de sua obra. Para as demais, deve-se optar pelo cálculo de aferição.

Na empresa A pode-se observar que a metragem total da obra iniciou em 4.698,68 metros quadrados, após aplicadas as reduções de 50% para áreas cobertas e 75% para áreas descobertas, pode-se obter a metragem para cálculo de 3.801,13 metros quadrados. Levando em consideração o CUB do mês da regularização, e aplicando as porcentagens padrões de mão de obra, o gasto em remuneração estipulado pela IN 971 foi de R\$ 881.116,09. Após apuração de todas as notas e GFIPs emitidas em todo o período da obra, a empresa A recolheu R\$ 384.768,12 de remunerações. Aplicados o percentual para enquadramento pela contabilidade regular, pode-se observar que a empresa A não atingiu o percentual mínimo, sendo assim, efetuando o cálculo por aferição, obtém-se o valor de R\$ 182.656,04 referente a contribuição previdenciária que deve ser recolhida.

A empresa B iniciou a obra com metragem de 3.310,90 metros quadrados e após aplicadas as reduções permitidas, conta com 2.585,65 metros quadrados para cálculo. Após aplicadas as porcentagem e efetuado o cálculo pelo CUB do mês, foi estipulado para a empresa B um gasto em remuneração de R\$ 628.368,54, porem, após o levantamento dos dados de notas e GFIPs, a empresa B recolheu R\$ 479.339,18 em remunerações. Aplicando o percentual para enquadramento, observa-se que a empresa B atingiu o percentual mínimo, assim, a melhor opção é o enquadramento pela contabilidade regular.

A empresa C, iniciou a sua obra com metragem de 3.050,54 metros quadrados e após aplicado as reduções permitidas, conta com uma metragem para cálculo de R\$ 2.480,66. Aplicando as porcentagens estipuladas ao CUB do mês da regularização, pode-se dizer que a empresa C deveria ter recolhido em remuneração R\$ 735.760,36 e após levantamento dos dados, entre notas e GFIPs foram recolhidos R\$ 541.849,37 em remunerações. Assim como a empresa B, a empresa C atingiu o percentual mínimo, e deve optar pela contabilidade regular.

Desta forma o gerenciamento da mão de obra das retenções de acordo com a IN 971 deve ser observado durante a execução da obra para manter os níveis de recolhimento de

INSS dentro dos 70% a fim de evitar o pagamento por aferição, onerando o custo do empreendimento.

Embora este trabalho esteja pautado pela delimitação da amostra às três empresas e suas respectivas documentações e particularidades, em função de projeto executivo e gerenciamento de obra, trata-se de um estudo que permite aos empreendedores compreenderem a importância do gerenciamento de obras alinhando o conhecimento da aplicação técnica com a academia.

Referências:

CHAVES, Francisco Coutinho. **Contabilidade Prática na Construção Civil: de acordo com as normas internacionais de contabilidade**. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

COSTA, M. A. da. **Contabilidade da construção civil e atividade imobiliária**. 2. ed. 5. reimpr. São Paulo: Atlas, 2011.

DEGANI, 2020 <https://www.sienge.com.br/blog/construcao-civil-no-pais/#:~:text=Como%20sabemos%2C%20a%20constru%C3%A7%C3%A3o%20civil,uma%20trabalha%20na%20constru%C3%A7%C3%A3o%20civil>

FARIA, S. O. **Contabilidade das empresas construtoras: aspectos contábeis e fiscais interpretação e prática**. Curitiba: Juruá, 2004.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NEPOMUCENO FILHO, F. **Custos e contabilidade na atividade imobiliária da construção civil**. São Paulo: IOB - Thomson, 2004.

SCHERRER, A. M. **Contabilidade imobiliária: Abordagem Sistêmica, Gerencial e Fiscal**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SIQUEIRA, M. A. da S. **Monografias e teses: Das Normas Técnicas ao Projeto de Pesquisa**. 2. ed. Brasília: Consulex, 2013.

SOUZA, M. A. de; DIEHL, C. A. **Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração**. São Paulo: Atlas, 2009. 307p.

TEIXEIRA, Paulo Joni. **Construção Civil Aspectos Tributários e Contábeis**. 4º Ed. Porto Alegre: Alternativa, 2012.

TEIXEIRA, P. J.; PANTALEÃO, M. J.; TEIXEIRA, G. J. M. **Construção civil: aspectos tributários e contábeis**. 4. ed. Porto Alegre: Alternativa, 2013.

<https://sinduscon-rs.com.br/wp-content/uploads/2021/04/VALORES-DOS-CUBS-VERS%C3%83O-2006-E-EVOLU%C3%87%C3%83O-.pdf>