

OS IMPACTOS DA ONERAÇÃO TRIBUTÁRIA EM FOLHA DE SALÁRIOS NO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO BRASILEIRO¹

THE IMPACTS OF THE TAX CHARGES ON WAGE SHEET ON BRAZILIAN ECONOMIC DEVELOPMENT

Henrique Rossi SILVA²

André Luís Centofante ALVES³

RESUMO

O Brasil possui um modelo de tributação incidente em folha de pagamento bastante complexo e com uma carga bastante elevada, fator esse que gera um impacto bastante relevante no desenvolvimento econômico e na atuação judiciária do país. O objetivo central do trabalho é apontar, abordar e analisar esses impactos e quais são as origens, causas e consequências, especialmente a médio e longo prazo.

¹ O presente artigo sintetiza a monografia de conclusão da pesquisa, realizada para o Programa Interno de Bolsas de Iniciação Científica (PIBIC 2020-2021) da Faculdade de Direito de Franca (FDF), Franca/SP.

² Discente da Faculdade de Direito de Franca (FDF), Franca/SP. Bolsista do Programa Interno de Bolsas de Iniciação Científica (PIBIC 2020-2021).

³ Doutor e Mestre em Serviço Social pela Faculdade de Ciências Humanas e Sociais da Universidade Estadual Paulista (UNESP). Possui graduação em Administração e Pós-graduação lato sensu em Gestão Empresarial pelo Centro Universitário de Franca (Uni-FACEF). Também é Técnico em Contabilidade. Atua como Professor do Centro Universitário de Franca (Uni-FACEF) em cursos de graduação e pós-graduação. Também é Auditor Fiscal de Rendas da Prefeitura Municipal de Franca, tendo exercido a função de Diretor da Divisão de Assuntos Fazendários. Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Mercado de Capitais, Gestão do Terceiro Setor, Empreendedorismo Social e Gestão Pública. Fundador da ONG NV Sociedade Solidária. É autor dos livros "Como planejar um Encontro de Jovens" e "Gestão de Organizações Não Governamentais". Membro do Grupo de Estudos "GESTA - Gestão sócio-ambiental e a interface com a questão social" (UNESP). Currículo: <http://lattes.cnpq.br/0588384234043471>.

Dessa forma, de forma secundária, propõe-se que seja realizada uma desoneração da folha de pagamento, juntamente com outras desburocratizações em outras áreas da economia. Para tanto, a pesquisa se propõe a apresentar modos de desoneração, bem como a fazer uma análise de projetos já existentes, fazendo uma projeção dos possíveis efeitos na economia e no mercado de trabalho, sem que haja um prejuízo da atuação estatal para mitigar as possíveis falhas de mercado.

Palavras-chave: Impacto Econômico; Contribuições Sociais; Desoneração; Reforma Tributária.

ABSTRACT

Brazil has a very complex payroll taxation model with a very high burden. This factor has a very relevant impact on the country's economic development and judicial performance. The main objective of the research is to point out, address and analyze these impacts and what are their origins, causes and consequences, especially in the medium and long term. Thus, in a secondary way, it is proposed that payroll exemptions be carried out, together with other reductions in bureaucracy in other areas of the economy. To this end, the research proposes to present ways of exemption, as well as to analyze already existing projects, projecting the possible effects on the economy and the labor market, without prejudice to the state action to mitigate possible market failures.

Keywords: Economic Impact; Social Contributions; Exemption; Tax Reform.

1 INTRODUÇÃO

O estudo a seguir surge da necessidade de reformar a natureza tributária brasileira, tendo por escopo analisar os traços da tributação em folha salarial, elencar seus impactos de ordem distributiva e de eficiência econômica, bem como apontar incongruências presentes no sistema atual, visando à desoneração da folha de pagamento. Os principais aspectos a serem avaliados são a improdutividade, a litigiosidade tributária e o crescente estímulo da informalidade decorrente das contribuições salariais que recaem sobre trabalhadores e empreendedores.

Destarte, é preciso entender que o modelo tributário brasileiro gera problemas de duas naturezas distintas. O primeiro problema é o impacto negativo na eficiência econômica dos empreendimentos, criando entraves ao crescimento econômico do país devido à má organização do sistema de tributação. O segundo problema é de ordem distributiva, pois, a relação entre renda, capacidade contributiva e valor de tributação demandado carece de equidade e neutralidade.

O custo de pagar impostos caracteriza-se por ser trabalho improdutivo. O dispêndio de um empreendimento é alocado para as obrigações fiscais, voltando-se ao cumprimento burocrático da contribuição tributária, o que causa uma queda da eficiência econômica. Não obstante, grande parte destas contribuições não estão vinculadas diretamente ao financiamento de um benefício concedido ao empregado.

O modelo de tributação em folha de pagamento adotado no Brasil prevê alíquotas distintas de contribuição para diferentes formatos de prestação de serviço. A incidência de tributos sobre a folha de salários para um empregado é injustificavelmente maior quando comparada à incidência tributária desta natureza para um sócio ou profissional liberal atuando para esta mesma empresa e prestando serviços idênticos. Este fator colabora para a *pejotização*⁴, dificultando a formalização dos trabalhadores, especialmente aqueles de baixa renda.

A multiplicidade de regimes de tributação vigente no país gera a possibilidade de arbitrariedade interpretativa a respeito das obrigações fiscais incidentes na folha de pagamento. Um resultado negativo desta arbitrariedade é a litigiosidade judicial tributária. Segundo o IPEA, em 2016, cerca de 60% dos litígios judiciais do Brasil, eram de matéria tributária. Dentre as consequências oriundas deste ambiente, destacam-se o elevado custo de defesa incidente às empresas e ao Fisco, e a insegurança jurídica apresentada aos investimentos externos. Tais fatos apontam um incontestável desarranjo no desenho do sistema de tributação nacional.

Embora uma redução integral da carga tributária, em consonância com uma menor participação estatal nas relações de trabalho seja viável, obras estruturais não podem ser ignoradas, pois, por serem de responsabilidade estatal, necessitam de financiamento público. Com efeito, a defesa não é puramente a diminuição da carga tributária nacional, mas de uma reforma sistemática que torne a relação entre contribuição e remuneração mais favorável jurídica e economicamente.

2 O ATUAL MODELO DE TRIBUTAÇÃO SALARIAL DO BRASIL

Inicialmente, para que seja facilitado o entendimento acerca das análises e das teses levantadas, faz-se necessário um exercício de esquematização do Sistema Tributário Nacional. A classificação aqui adotada apoia-se na teoria pentapartida, que afirma serem espécies

⁴ Termo utilizado pela jurisprudência para se referir à contratação de serviços pessoais, exercidos por pessoas físicas, de modo subordinado, não eventual e oneroso, realizada por meio de pessoa jurídica constituída especialmente para esse fim, na tentativa de disfarçar eventuais relações de emprego que evidentemente seriam existentes, fomentando a ilegalidade e burlando direitos trabalhistas.

tributárias os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios. Neste estudo, o foco se dá nas contribuições sociais e especiais.

2.1 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E ESPECIAIS

Dispõe o art. 149 da Constituição Federal:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. [...] ⁵

Percebe-se, portanto, que estes artigos estabeleceram outras quatro subespécies à espécie de contribuições sociais. São elas: contribuições sociais; contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Mais à frente, no art. 240 da Carta, são instituídas as contribuições compulsórias aos empregadores sobre a folha de salários, que têm como intuito financiar as entidades privadas de serviço social autônomo e de formação, que são vinculadas ao sistema sindical, que juntas são denominadas Sistema “S”.

O art. 240 faz referência ao art. 195 da mesma carta, o qual dispõe sobre as contribuições sociais. No entanto, contribuições direcionadas a entidades como o INCRA não se justificam, pois, a autarquia não atua em favor de nenhuma categoria profissional específica, não possui nenhuma relação com a previdência social e tampouco se equipara a um perfil de entidade privada de serviço social, contrariando o disposto no Art. 167, XI, da CF/88, *in verbis*:

⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – Art. 149. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 12 mai. 2021.

Art. 167. São vedados: [...] XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.⁶

Tais contradições apontam que, uma forte deficiência no modelo tributário atual é a inexistência de transparência na relação entre os valores das contribuições previdenciárias que incidem sobre a folha de salários e os benefícios concedidos aos empregados. Em análise mais técnica, estas contribuições podem ser classificadas como tributos não vinculados, como bem explicita o doutrinador Ricardo Alexandre,

Para classificar um tributo quanto ao fato gerador, deve-se perguntar se o Estado tem de realizar, para validar a cobrança, alguma atividade específica relativa ao sujeito passivo (devedor). Se a resposta for negativa, trata-se de um tributo não vinculado; se for positiva, o tributo é vinculado (pois sua cobrança se vincula a uma atividade estatal especificamente voltada ao contribuinte).⁷

No entanto, a Constituição somente prevê o caráter de não vinculação aos impostos, e não dá essa mesma garantia às taxas e às contribuições. Ao passo que deixa de haver um vínculo claro entre os valores das contribuições e os benefícios concedidos aos empregados. As consequências oriundas deste modelo são elencadas com clareza pelo economista Bernard Appy, que afirma:

[...] Uma destas consequências é o desestímulo à formalização do trabalho. Outra é a pressão para conceder um tratamento muito favorecido aos pequenos negócios, uma vez que a tributação da folha é vista como custo e não como valor vinculado ao financiamento de benefícios futuros.⁸

⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – Art. 167, XI. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 12 mai. 2021.

⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. Salvador: JusPodivm, 2018. p. 54.

⁸ APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. **CCiF**, 2018. Disponível em <https://ccif.com.br/por-que-o-sistema-tributario-brasileiro-precisa-ser-reformado>. Acesso em: 27 jun. 2020. p. 8.

Com o enfoque teórico e legislativo, e com apoio da análise do economista, pode-se afirmar, categoricamente, que o atual modelo adotado para tributação em folha de salários é improdutivo e contraditório.

2.2 OS REGIMES SIMPLIFICADOS DE TRIBUTAÇÃO

Na maioria dos sistemas tributários existentes, as empresas são tributadas em três bases principais distintas, sendo elas: a) a folha de pagamento; b) o lucro; e c) o valor adicionado. No Brasil, o modelo é bastante parecido, no entanto, existem também os regimes simplificados de tributação, cada um com um modelo tributário diferente. Os regimes simplificados do Brasil incluem:

I) SIMPLES Nacional: podem optar por este modelo as empresas que obtiverem faturamento anual de até R\$ 4.800.000,00. Neste regime ocorre uma tributação geral que incide no faturamento;

II) Lucro Presumido: podem optar por este regime as empresas que obtiverem faturamento anual de até R\$ 78.000.000,00. Neste regime, a tributação do lucro, que inclui o IRPJ e a Contribuição Social Sobre Lucro Líquido, juntamente com uma parte do valor adicionado também é substituída por uma tributação sobre o faturamento;

III) Microempreendedor Individual (MEI): o faturamento para os optantes desse regime deve ser de até R\$ 81.000,00 anuais. Neste regime, as contribuições sobre a folha de pagamento e os tributos de valor adicionado são substituídos por uma contribuição fixa equivalente a 5% do salário-mínimo, mensalmente.

Embora sejam regimes simplificados de tributação, existem problemas a serem considerados. Um deles é a criação de um ambiente propício para a abertura de pequenas empresas, mas que não é tão favorável ao crescimento delas. É comum que empresas brasileiras se desmembrem em empresas menores para que o impacto fiscal seja reduzido.

3 IMPACTOS DA TRIBUTAÇÃO EM FOLHA DE SALÁRIOS

Não se pretende trazer à baila a dimensão da legitimidade do Fisco, nem ao menos avaliar as condições decisórias sobre a formulação de formatos de contribuições que recaem sobre a folha de salários. O capítulo se limita a expor efeitos práticos da modalidade de tributação no investimento interno e externo do mercado empreendedor, e apresentar os impactos nas esferas judicial e extrajudicial.

3.1 IMPACTOS ECONÔMICOS

A análise da perspectiva econômica desta pesquisa tem como base as ações regulatória e confiscatória do Estado. Essas ações, que podem ser resumidas pelo conjunto de estratégias utilizadas pelo poder estatal na tentativa de corrigir possíveis falhas de mercado. Vale ressaltar que não faz diferença o fato de o Estado exercer ou não a atividade empreendedora, sendo interessante para as considerações que se propõe neste artigo, somente o resultado final dessas ações.

3.1.1 IMPACTOS DE EFICIÊNCIA ECONÔMICA

A ação estatal na tributação incidente em folha de pagamento cuida de justificar-se pelo intuito de proteger a classe trabalhadora, passível de ser afetada negativamente pela negligência do mercado na implantação de redes de seguridade social eficazes e satisfatórias aos contratados. Recae, então, sobre o Estado as responsabilidades de produzir efeitos na economia, corrigindo problemas de assimetria da concessão da proteção social.

No entanto, arranjos de preservação ao trabalho podem se tornar onerosos e elevar excessivamente os custos trabalhistas. Ao passo que o custo do trabalho é elevado, o investimento em qualificação profissional, em grande parte custeado pelas empresas, é reduzido, visto que grande parte destes recursos é direcionada à satisfação de burocracias tributárias submetidas pelo ordenamento fiscal e inseridas na folha de salário. Não obstante, essa conjuntura constrange o Estado a criar mecanismos de qualificação e capacitação profissionais, de modo a reduzir os efeitos produzidos pela própria ação estatal, a ilustrar: o SENAI, o SESI, o SENAR e o SESCOOP, unidades do Sistema S. Ora, pode-se afirmar

categoricamente que, no âmbito de qualificação profissional, há uma troca irônica entre o empreendedor e o Estado, uma vez que este deve propiciar as especializações que aquele não é capaz por conta da destinação dos recursos ao Fisco.

Insta destacar que, a capacitação fornecida pelo Estado tende a ser, em grande medida, menos interessante ao mercado de trabalho. Isso ocorre, pois, por não ser ele – o Estado – o empresário, a qualificação e o preparo dados por ele serão, em tese, menos específicos e com uma característica de generalidade, de modo que seja mais fácil atender às necessidades dos trabalhadores.

Algumas análises mostram que, embora cenários de alta regulação trabalhista, como o Brasil, garantam uma alta estabilidade de salários e de funcionários em exercício, legislações rigorosas apresentam efeitos macroeconômicos bastante desfavoráveis, como, por exemplo, um baixo índice de criação de novos empregos, redução gradativa do nível de competência dos trabalhadores e limitação no desenvolvimento de porte dos empreendimentos.

Cabe ainda abordar os estímulos para que as empresas adotem o sistema de terceirização, causados pelos tributos incidentes em folha de salários. Após a Lei 13.467/2017, que instituiu a Reforma Trabalhista, o Brasil presenciou uma forte flexibilização, ainda que relativamente involuntária, dos regimes de trabalho. O cenário político e econômico que perseguiu tal reforma é fruto de um descontentamento com a alta regularização das relações empregatícias. Do ponto de vista empreendedor, é viável aderir à terceirização, esquivando-se do alto número de trâmites fiscais e demais burocracias. Em contrapartida, o rompimento com o vínculo empregatício e a introdução de um mediador na parceria trabalhista reduz, de forma generalizada, a remuneração dos trabalhadores, uma vez que uma fração do capital é voltada a financiar a mediação necessária.

Resta claro que, as objetivações da performance da Administração Pública não fazem jus às implicações infrutíferas geradas paralelamente ao mercado de trabalho e à atividade empreendedora. Grande parte dos impactos expostos desencoraja não somente a livre iniciativa empreendedora, como também desestimula os trabalhadores a exercerem suas funções em um cenário incerto e com baixa perspectiva no aumento da remuneração e com uma qualificação convencional.

3.1.2 IMPACTOS DE ORDEM DISTRIBUTIVA

É legítimo que haja um tratamento tributário diferente às pequenas, médias e grandes empresas, diante da função estatal de incentivar os setores econômicos público e privado, conforme o que dispõe o art. 174 da Constituição Federal.

Apesar disso, é possível apontar falhas na concepção deste modelo característico de tributação. De acordo com a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, a OCDE, existe apenas um motivo para se considerar um tratamento tributário que favoreça pequenos empreendimentos: o custo de adaptação ao regime regular de tributação. O que funda esse pensamento é a escala, pois, o custo dos encargos fiscais é, proporcionalmente, mais alto para as pequenas empresas.

Nessa seara, mesmo que uma empresa de grande porte seja mais produtiva e eficiente que uma pequena empresa, pelo viés fiscal, a baixa no custo da tributação induz os negócios a se organizarem como empresas de pequeno porte, afetando, em especial, ao final das relações sociais e jurídicas, os consumidores, pois, por óbvio, empreendimentos que se organizam de forma menos produtiva, fornecem produtos e serviços com qualidade mais baixa.

Ainda é válido questionar os limites altíssimos de receita anual para o enquadramento das empresas no Lucro Presumido e no SIMPLES Nacional. Nem mesmo o custo da tributação ou a concorrência apresentada pelo trabalho informal são capazes de justificar limites tão altos e tão distantes entre si. Ademais, essas distorções acabam por levar uma grande parte dos trabalhadores a optar pela prestação de serviços atuando como sócios e acionistas das empresas, como alternativa ao trabalho formal ou autônomo, o que resulta em uma vantagem tributária, mas com uma forte insegurança jurídica no mercado de trabalho.

3.1.3 O custo do trabalho no Brasil

O custo do trabalho pode ser definido, via de regra, como a totalidade de encargos e despesas decorrentes da mão de obra do empregado, incluindo-se a remuneração, os benefícios e os encargos sociais.

A teoria econômica tradicional prevê a ineficiência do mercado de trabalho causada por esse modelo de tributação, uma vez que há dois salários, um salário líquido, ou seja, o que é repassado ao trabalhador, e um salário somado aos tributos, pago pelo empregador. O principal

impacto causado por esse alto custo do trabalho é o aumento nos índices de informalidade. Por conta da elevada carga e da vasta quantidade de contribuições que são debitadas na folha de salários, passa a ser muito caro para o empregador contratar funcionários formalmente.

De acordo com dados da Pesquisa Industrial Anual (PIA) do IBGE, em 2012, os custos do trabalho representaram 14% dos custos e despesas totais das empresas industriais do Brasil. Apesar de alto, essa porcentagem sequer abrange os custos com a terceirização, mão de obra, matéria prima e insumos intermediários.

Tabela 1 – As contribuições incidentes em folha de salários

Itens de despesa	Desembolso (R\$)
1 Salário Contratual	100,00
2 Obrigações sociais	35,80
2.1 INSS (20%)	20,00
2.2 Recolhimento mensal FGTS (8%)	8,00
2.3 Salário educação (2,5%)	2,50
2.4 Seguro de acidentes de trabalho (2% em média)	2,00
2.5 SESI ou SESC (1,5%)	1,50
2.6 SENAI ou SENAC (1,0%)	1,00
2.7 SEBRAE (0,6%)	0,60
2.8 INCRA (0,2%)	0,20
3 Tempo não trabalhado I	38,23
3.1 Repouso semanal (52 dias/275 dias = 18,91%)	18,91
3.2 Férias (26 dias/275 dias = 9,45%)	9,45
3.3 Feriados (12 dias/275 dias = 4,36%)	4,36
3.4 Abono de férias (10 dias/275 dias = 3,64%)	3,64
3.5 Aviso prévio (1,32%)	1,32
3.6 Auxílio enfermidade	0,55
4 Tempo não trabalhado II	13,48
4.1 13º salário (30 dias/275 dias = 10,91%)	10,91
4.2 Despesas de rescisão contratual	2,57
5 Reflexos cumulativos	0,87
5.1 Incidência do FGTS sobre o 13º salário	0,87
6 Desembolso total mensal do empregador	188,38

Fonte: Adaptado de José Pastore (1997).

De acordo com uma análise do caso hipotético, nas condições apresentadas, para um salário mensal de R\$100,00, o desembolso médio da empresa seria de R\$188,38, ou seja, uma contratação legal acarreta na obrigação de pagar quase 90% do valor do salário contratado em tributos, enquanto isso, nos países da Europa, esses encargos ficam abaixo dos 60% e ficam entre 9% e 11% em outros países, como os Estados Unidos e o Japão. Tais encargos são compulsórios, ou seja, não podem ser negociados. As obrigações sociais correspondem a 35,80% do salário bruto do empregado, um padrão bastante elevado em relação a padrões internacionais. Nos países da OCDE, esse valor varia entre 18% e 22%. Essa diferença simboliza a variação entre países que consideram outros benefícios de risco além da contribuição previdenciária.

Alguns dados do Regime Geral de Previdência Social – RGPS apresentaram que o aumento das alíquotas para o custeio do sistema de seguridade social na metade dos anos 1990, causou uma queda na taxa de formalização no mercado de trabalho.

Como resultado natural do nível de surge a queda da arrecadação por parte do Estado, devido à queda no número de empregadores que arcam com as contribuições previdenciárias de forma regular, causando, incoerentemente, a queda da arrecadação estatal a médio e longo prazo.

3.2 IMPACTOS JURÍDICOS

O direito material que trata das diretrizes tributárias a serem seguidas no Brasil é bastante vasto, técnico e prevê regras bastante específicas que incidem nas mais variadas relações jurídicas. Dessa forma, para garantir uma proteção categórica a esses direitos, é necessário que o direito processual se encarregue de garantir o cumprimento do direito material através de apreciações de casos concretos.

Partindo do princípio de que, o direito processual acompanha, de forma especial os casos em que há garantia do direito subjetivo, o direito material, pode-se afirmar categoricamente que, as distorções causadas pela legislação no dia-a-dia têm impacto direto nas varas e tribunais.

3.2.1 INSEGURANÇA JURÍDICA

O aspecto de insegurança jurídica causada pela excessiva oneração em folha de salários abordado por esta pesquisa é o referente ao investimento de capital. É sabido que países e territórios nos quais o ambiente de mercado é burocrático e possui um alto custo são considerados péssimas opções para se fazer investimentos.

Fábio Ulhoa Coelho define muito bem que, “a atividade empresarial é econômica no sentido de que busca lucro para quem a explora”⁹. Sendo assim, existem dois fatores de extrema importância a serem levados em consideração: o retorno do capital investido e o risco de investimento do capital. O alto custo do trabalho a ser despendido pelo empreendedor diminui em elevada proporção o retorno do investimento, tornando a abertura de um empreendimento algo inviável.

Além disso, aquele que tem a intenção contratar funcionários e expandir seu empreendimento deve cumprir normas tributárias burocráticas. Não obstante, há ainda o custo de garantir que as contribuições estejam devidamente formalizadas. Para isso, estima-se que uma empresa brasileira média leva em torno de 1.500 horas anuais com o pagamento de impostos. Levando em consideração uma atuação comercial de 10 horas diárias, trata-se de 5 meses de trabalho burocrático e improdutivo.

3.2.2 LITIGIOSIDADE E DEMANDA JUDICIAL

Um dos impactos mais significativos causados no sistema jurídico brasileiro pelo modelo tributário é o alto nível de litígio sobre matérias tributárias referentes à relação trabalhista. De acordo com o relatório geral do Tribunal Superior do Trabalho, a demanda processual no final de 2020 contava com 2.570.708 casos novos.

De acordo com uma matéria da revista Valor Econômico, a reforma trabalhista foi responsável pela queda de 32% no índice de abertura de novos casos trabalhistas no ano de 2019 em comparação com 2017. Não obstante, a Justiça do Trabalho é detentora do monopólio da resolução de conflitos trabalhistas, dificultando ainda mais a resolução

⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Novo manual de direito comercial**. São Paulo: RT, 2017. p. 23.

dos conflitos que têm matérias a serem inseridas em legislações tão complexas e detalhistas.

4 A DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO

4.1 ANÁLISE PRIMÁRIA

Desde 2016, o economista Bernard Appy apresenta propostas para desonerar a folha de salários. É autor da proposta de reforma tributária, a PEC 45/2019, que também será analisada, a fim de garantir uma melhor visualização do cenário político e econômico, bem como as características da proposta legislativa.

Destarte, vale salientar que a proposta de desoneração apresentada pelo economista é bastante simples, neutra, conta com bastante transparência, além de ser bastante isonômica. De acordo com a proposta, a alíquota seria fixa, subindo proporcionalmente com o salário. Haveria uma alíquota base de 10% sobre a primeira parcela equivalente ao salário-mínimo, somada a uma alíquota de 30%, cobrada sobre o que ultrapassar o salário-mínimo até o teto do INSS.

No baixo extremo dos salários, ou seja, o salário-mínimo, a proposta seria de que não houvesse nenhuma contribuição previdenciária, com o intuito de baixar os custos de contratação e incentivar a formalização no mercado de trabalho. Os 10% que seriam cobrados do salário-mínimo teriam a função de financiar benefícios de risco, como a pensão por morte e auxílio-doença.

Já no extremo de alta renda, a intenção de limitar a contribuição previdenciária até o teto também auxiliaria, parcialmente, no aumento da taxa de formalização das relações de trabalho, tendo em vista que, mesmo nos casos em que o salário excede o teto do INSS, o empregador contribui sobre o valor total.

Um ponto a ser explorado é garantir que contribuições não previdenciárias, como por exemplo, o Sistema S e o Inca sejam financiadas por outras bases, em substituição à folha de salários. Porém, cabe ressaltar que, mesmo com as críticas já formuladas ao modelo de qualificação e capacitação profissional fornecido pelo Estado em comparação com a iniciativa privada, não se propõe que, grandes cadeias

de capacitação como as inseridas no Sistema S deixem de ser financiadas ou passem a ter um financiamento diminuto.

Uma opção que deve ser levada em conta é o período de vigência das medidas, que, por haver uma série de benefícios correlacionados e financiados pelas contribuições especiais e sociais, poderiam ser consideradas medidas temporárias. Ademais, é impreterível que seja estipulada uma fase de transição para que não haja riscos inesperados à economia ou prejuízos.

4.2 ANÁLISE DA PEC 45/2019

A base de reforma tributária, que já vinha sendo desenvolvida pela CCIF desde 2016 ganhou maior notoriedade ao ser incorporada e apresentada à Câmara dos Deputados através da PEC 45/2019, de autoria do deputado federal Baleia Rossi. Cabe ressaltar que a proposta tem um enfoque macroeconômico e consumerista, de modo que, uma das propostas que se faz nesta pesquisa é incluir na PEC pautas específicas de desoneração da folha de pagamento.

De forma geral, a proposta pode ser resumida como a simplificação e unificação de impostos federais, estaduais e municipais que, no momento, incidem sobre o consumo de bens e serviços. O destaque da unificação de 5 impostos em um só, que seriam o PIS, o Cofins, o IPI, o ICMS e o ISS unificados em um único IVA é dado pois, dessa forma, seria possível garantir uma maior equanimidade tributária, pois, não haveria nenhuma forma de benefício fiscal de um Estado sobre o outro, garantindo um controle fiscal maior e mais eficaz. O principal efeito desse modelo é uma melhora no poder de compra da população e uma queda na desigualdade, uma vez que, os mais pobres são os mais afetados negativamente por conta da tributação do consumo. Essa mudança seria uma forma de garantir a inclusão social de classes menos abastadas, que poderiam ter um acesso maior a produtos e serviços que possuem um preço bastante elevado por conta dos tributos incidentes.

A unificação do ISS com ICMS também seria capaz de garantir uma maior segurança jurídica às pequenas e médias empresas em alguns Estados, já que ocorre uma bitributação naqueles Estados que preveem a cobrança do ICMS sobre serviços prestados, prejudicando bastante o setor de serviços.

4.2.1 SIMPLIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA

A PEC 45 de 2019 tem a intenção de promover mudanças no sistema tributário nacional que o tornem mais isonômico, mais transparente e mais simples, fazendo com que o ato de pagar impostos seja mais célere. Essas características são essenciais a um sistema tributário próspero, pois são capazes de proporcionar um ambiente econômico mais seguro, mais confiável e mais ágil, com respostas mais rápidas do mercado, garantindo, ao fim e ao cabo, um maior controle do desenvolvimento econômico.

Ademais, uma simplificação tributária teria efeitos diretos no nível de produtividade dos empreendimentos, já que, o tempo e o custo despendidos para cumprir com as obrigações fiscais seriam reduzidos, podendo ser alocados em atividades mais rentáveis, mais produtivas. As empresas de capital público sofreriam os mesmos efeitos que os empreendimentos privados, mas, instituições como agências reguladoras e receitas tributárias teriam uma maior facilidade na sua atuação.

Miguel Abuhab, o criador do modelo de cobrança do IVA/IBS eletrônico, em audiência pública, afirmou que o atual sistema tributário adotado pelo Brasil tem efeitos como a sonegação, a informalidade, alto custo, queda na arrecadação, corrupção e vários outros problemas. Como solução para esses problemas, Miguel destaca uma simplificação tributária, bem como um maior espaço para a tecnologia na atuação fiscal do Estado.

Outro ponto que vale a pena ressaltar é o fato de que o Brasil não possui recursos excedentes que possam ser, continuamente, investidos pelo Estado para garantir o desenvolvimento econômico. Dessa forma, uma simplificação tributária, juntamente com uma desoneração com efeitos positivos diretamente no mercado de trabalho, pode despertar um crescimento econômico no país sem que recursos públicos precisem ser direcionados a esse fim. Por consequência, a atuação estatal passa a ser, em um cenário como este, de somente fiscalizar o cumprimento e a legitimidade da atuação fiscal dos empreendimentos, que, por essência, é um trabalho bem mais simples e bem menos oneroso.

5 O IMPACTO DA DESONERAÇÃO DA FOLHA DE SALÁRIOS NO MERCADO DE TRABALHO

Um dos desafios enfrentados pelo mercado de trabalho brasileiro é tornar-se mais competitivo em um ambiente econômico globalizado, ou seja, a economia nacional tenta lograr êxito em se tornar atraente a investimentos internacionais. Em um mercado de trabalho pouco tecnológico, com uma excessiva complexidade tributária e insegurança jurídica, é necessário analisar quais podem ser os impactos da desoneração da folha de pagamentos na recuperação de um cenário favorável à realização de negócios e geração de empregos.

Resta claro que, após apresentadas as evidências, há uma necessidade de reforma no modelo tributário adotado pelo Brasil em relação à folha de salários. Conforme analisado, alterações na tributação da folha de pagamentos têm a tendência de causar reflexos na remuneração, produtividade e relações de trabalho.

Para que haja um maior aproveitamento da sobrecarga natural causada pelo processo de reforma, é necessário que dois pontos sejam levados em consideração pela proposta de reforma. O primeiro ponto é a geração de empregos. De acordo com o IBGE, o Brasil possui 14,8 milhões de desempregados, conforme demonstra a base de cálculo do primeiro trimestre de 2021. O segundo ponto é a redução da informalidade, que atingia 41,6% dos trabalhadores brasileiros em 2019, o que correspondia a 39,3 milhões de pessoas, segundo dados do mesmo instituto.

Em retomada ao que foi ventilado nas seções e subseções anteriores, a hipótese levantada por esse estudo é de que a desoneração da folha de pagamento pode trazer, por si própria, impactos positivos e relevantes no nível de formalidade e até mesmo no nível de salários.

Ainda que, após um período mais extenso, a desoneração possa causar uma queda na arrecadação, os benefícios em larga escala de desenvolvimento econômico e bem-estar social seriam suficientes para compensá-la. Se a proposta for colocada em prática, o impacto anual seria de pelo menos 120 bilhões de reais, sendo 80 bilhões oriundos da desoneração de baixa renda e 40 bilhões da alta renda.

5.1 APRESENTAÇÃO DE PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO

O artigo 146, inciso III, alínea “d)” da Constituição Federal dispõe:

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.¹⁰

Sendo assim, parte da matéria tratada pela desoneração da folha de pagamento poderia ser apresentada e votada como Projeto de Lei Complementar, e ainda que o processo de aprovação e votação de leis complementares seja mais célere, os esforços para aprovação de uma reforma tributária via PEC serão mais produtivos e bem alocados. Não obstante, grande parte da matéria é constitucionalizada.

O ideal é que fosse feita uma reforma de modo que garantisse maiores salários e menores encargos sociais, assim como é adotado em países de economia mais avançada. Ademais, outra dimensão a ser debatida além do valor dos encargos sociais é a rigidez. É importante que se debata e se crie um espaço de negociação a respeito dos encargos sociais, como bem ressalta o professor José Pastore,

Brasil possui um mercado de trabalho formal dos mais regulamentados. Ao mesmo tempo possui um mercado informal dos menos regulamentados. É um país do tudo ou nada. Ou se contrata legalmente pagando um pedágio de 102% ou se contrata ilegalmente pagando zero. Não há meio termo. É impossível negociar encargos sociais legais. A nossa lei é inflexível.¹¹

¹⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – Art. 146, III, d. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 12 mai. 2021.

¹¹ PASTORE, José. Encargos Sociais no Comércio. **Blog José Pastore**. Disponível em: <https://www.josepastore.com.br/papers/>. Acesso em 29 ago. 2019. p. 3.

Uma forma relativamente simples de se resolver essa dicotomia é criar regimes e formas intermediárias de contratação. Com essa flexibilidade, não se causa prejuízos ao mercado de trabalho, à empregabilidade ou a informalidade, além de garantir à empresa a liberdade de contratação de forma a suprir melhor a demanda por mão-de-obra. Muitos países possuem uma flexibilidade bastante grande no mercado de trabalho, sendo possível contratar profissionais de diferentes níveis de experiência e capacitação, através de regimes bastante variados.

Dessa forma, fazem-se necessárias mudanças profundas, sobretudo nos artigos 7º, 8º e 9º da Constituição Federal. Deve-se levar em conta também que se trata de um processo político com alto nível de atrevimento, pois, essas mudanças, apesar de benéficas, são bastante impopulares no Brasil. No entanto, o quadro político jamais será cômodo, pois uma parcela considerável da classe política prevê a manutenção do próprio eleitorado antes dos benefícios trazidos pelos ajustes estruturais. Há uma clara presteza em se tomar tais medidas, antes que seja criado um cenário econômico de obsolescência e total fragilidade dos empreendimentos.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A proposta principal é de apresentar os principais impactos causados no desenvolvimento econômico pela alta e complexa carga tributária que se faz presente na folha de salário no Brasil. Em segundo plano, demonstrar formas de se promover uma desoneração eficaz da folha de salários com o objetivo de garantir uma melhora nos atuais cenários econômicos.

Considerando o cenário político, o estudo contribui em grande medida para o debate público, uma vez que analisa a PEC 45/2019 e propõe inserir na proposta medidas para a desoneração da folha de pagamentos, simultaneamente com as medidas que constam no projeto, mostrando-se interessante, por proporcionar ferramentas capazes de colaborar com uma retomada econômica necessária no país.

Outro fator preponderante que permitiu uma melhor visualização do cenário existente no país foi a comparação de dados, estatísticas e alíquotas brasileiras com as de outros países. Nessa seara, percebeu-se que, ainda nos anos 1960, ano de introdução do Código Tributário Brasileiro, muitos países europeus unificaram os impostos

sobre produtos e serviços, demonstrando que o Brasil, neste campo é, não só burocrático, mas também, atrasado.

Restou claro ainda que, uma desoneração criteriosa é capaz, inclusive, de reduzir a alta demanda do judiciário, em especial a demanda da Justiça do Trabalho. Uma diminuição da carga e uma flexibilização maior dos regimes de trabalho formais atuariam de forma direta para mitigar o alto nível de litigância presentes nessas relações, o que, ao fim e ao cabo, diminuiria a demanda judicial.

Por se tratar de uma pesquisa inserida na área de Direito Econômico, nada há que se questionar sobre a legitimidade da atuação estatal na condução de políticas públicas, pois esta, por si só, já é clara e óbvia, fazendo com que, qualquer argumentação contrária fosse completamente rechaçada pelos próprios princípios regulares do Direito.

A pesquisa se mostra silente, em parte, na oportunidade de traçar e apontar meios mais drásticos para a resolução dos problemas descobertos. Com base nos princípios do *laissez-faire*¹², conjunto de teorias que baseia grande parte da pesquisa, tem-se como premissa básica que, uma maior descentralização das responsabilidades confiscatórias do Estado geraria resultados positivos e estimulariam um aumento no nível de competição entre os Estados e Municípios. Não obstante, o Brasil possui uma vasta quantidade de benefícios, auxílios e programas fornecidos pelo Estado, o que traz uma maior complexidade para as consequências da desoneração, impedindo uma mudança maior.

Por final, confirma-se que, para que seja realizada uma transformação com capacidade de gerar impactos positivos consideráveis, o ideal é que seja adotado o processo de reforma constitucional.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. Salvador: JusPodivm, 2018.

APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. **CCiF**, 2018. Disponível em <https://ccif.com.br/por-que-o-sistema-tributario-brasileiro-precisa-ser-reformado> . Acesso em: 27 jun. 2020.

¹² Expressão que simboliza o liberalismo econômico, na versão mais pura de capitalismo de que o mercado deve funcionar livremente, sem interferência, taxas nem subsídios, apenas com regulamentos suficientes para proteger os direitos de propriedade.

APPY, Bernard. Tributação e produtividade no Brasil. **CCiF**, 2018. Disponível em <https://ccif.com.br/tributacao-e-produtividade-no-brasil>. Acesso em: 27 jun. 2020.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - ANFIP. **Desoneração da Folha de Pagamentos**: oportunidade ou ameaça? Brasília: ANFIP, 2012.

BOTERO, Juan. et al. The Regulation of Labour. **The Quarterly Journal of Economics**, MIT Press, Massachussets, p. 1339-1382, nov. 2004.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 12 mai. 2021.

BRASIL. **Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943**. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em: 12 mai. 2021.

BRASIL. **Constituição (1988). Emenda constitucional n.º 45, de 3 de abril de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 25 mar 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Congresso Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 12 mai. 2021.

BRASIL. **Lei nº 8.123, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18213cons.htm. Acesso em: 12 mai. 2021.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI. **Custo do trabalho e produtividade**: comparações internacionais e recomendações. Brasília: CNI, 2014.

CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. Direito Tributário comparado no Mercosul: aspectos destacados. **Jus Navigandi**, 2012. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/21831/direito-tributario-comparado-no-mercosul>. Acesso em: 22 out. 2020.

GARCIA, Felipe et al. Impacto da Desoneração da Folha de Pagamento sobre o emprego: Novas evidências. **Texto para discussão**, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), n. 2357, Brasília: Ipea, 2018.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IPEA. **Custos do trabalho:** uma análise da indústria brasileira no período 1996-2012. Rio de Janeiro: Ipea, 2015.

MASSO, Fabiano Del. **Direito Econômico Esquematizado**. São Paulo: Editora Método, 2013.

MATTOS, Paulo Todescan Lessa. **O novo Estado regulador no Brasil:** Eficiência e legitimidade. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

OLIVEIRA, Aristeu de. **Reforma trabalhista:** CLT e legislação comparadas: lei 13.467/2017. São Paulo: Atlas, 2018.

OLIVEIRA, Marcos. Simplificação tributária contribui para o desenvolvimento, dizem participantes de audiência. **Agência Senado**, 2019. Disponível em <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2019/09/06/simplificacao-tributaria-contribui-para-o-desenvolvimento-dizem-participantes-de-audiencia>. Acesso em: 27 fev. 2021.

PASTORE, José. Desoneração e custo do trabalho. **Blog José Pastore**, 2012. Disponível em: <https://www.josepastore.com.br/papers/>. Acesso em 29 ago. 2019.

PASTORE, José. Encargos Sociais no Comércio. **Blog José Pastore**. Disponível em: <https://www.josepastore.com.br/papers/>. Acesso em 29 ago. 2019.

PASTORE, José. Encargos Sociais no Setor no Mercosul. **Blog José Pastore**. Disponível em: <https://www.josepastore.com.br/papers/>. Acesso em 29 ago. 2019.

PASTORE, José. **Encargos Sociais:** Implicações para o salário, emprego e competitividade. São Paulo: Editora LTr, 1997.

RACANICI, Jamile; LEORATTI, Alexandre. CCiF propõe mudanças na tributação da renda e da folha de salários. **JOTA**, 2020. Disponível em <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/ccif-tributacao-renda-folha-saarios-14072020>. Acesso em: 19 fev. 2021.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Direito Empresarial:** volume único. São Paulo: Editora Método, 2020.

SANTOS, C. H. dos; PIRES, M. C. de C.; Qual a sensibilidade dos investimentos privados a aumentos na carga tributária brasileira? Uma investigação econométrica. **Revista de Economia Política**, v. 29, n. 3, p. 213-231, 2009.