



## **BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA POLÍTICA DE DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO NO BRASIL**

### ***BRIEF CONSIDERATIONS ABOUT THE POLICY EXEMPTION OF PAYROLL IN BRAZIL***

**Monique Bertotti<sup>1</sup>**

#### **RESUMO**

Este artigo versa acerca da desoneração da contribuição patronal sobre a folha de pagamento, destacando de modo especial as medidas governamentais de desoneração setorial, frutos do Plano Brasil Maior. De início, fez-se uma pequena abordagem dos antecedentes da política de desoneração, com o escopo de contextualizar o objetivo da pesquisa, que é sopesar as suas vantagens e desvantagens. Após, chegou-se ao núcleo da pesquisa, abordando-se os possíveis tributos substitutivos da contribuição sobre a folha de pagamento, a fim de que se evite o desmonte da Seguridade Social, a saber: tributação sobre o valor agregado; tributação sobre o faturamento líquido; tributação sobre a movimentação financeira. Concluiu-se que nenhuma proposta deve ser adotada sem que antes ocorram debates profundos entre a sociedade, os empresários e o Poder Público, a fim de que se respeitem os princípios tributários. Na elaboração da pesquisa, utilizou-se os seguintes métodos: quanto à abordagem, o método dialético; quanto ao procedimento, o comparativo; e quanto à interpretação jurídica, o sistemático.

**PALAVRAS-CHAVE:** Artigo 195 da Constituição Federal. Desoneração da folha de pagamento. Contribuição patronal. Seguridade Social. Justiça fiscal.

---

<sup>1</sup> Mestranda em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Áreas de pesquisa: Direito do Trabalho e Direito Constitucional, com ênfase para os direitos fundamentais. Graduada em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, com distinção de láurea acadêmica.



## ABSTRACT

This paper is about the exemption of employer contribution on payroll, and highlights in particular the measures of government relief sector, originating from Greater Brazil Plan. At first, a small background of the political approach of relief was given, with the scope to contextualize the research objective, which is to weigh the advantages and disadvantages of it. After, it has come to the core of the research, with the approach of the possible contribution of replacement taxes on payroll, to prevent the dismantling of Social Security, as follows: tax on the value added; taxation of net revenues, taxation on financial transactions. It was concluded that no proposal should be adopted without first occur thorough discussions between society, business and government, so as to uphold the principles tributaries. In this study, we used the following methods: as the approach, the dialectical method, as the procedure, the comparative, and as to the legal interpretation, the systematic.

**KEYWORDS:** Article 195 of the Constitution. Exemption from payroll. Employer contribution. Social Security. Tax justice.

### 1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O alto custo do trabalho no Brasil e a crise econômica mundial ensejaram debates para verificar qual a melhor forma de tornar as empresas brasileiras mais competitivas no cenário mundial. Assim, a desoneração da folha de pagamento surgiu como um instrumento visto por muitos como eficaz para concretizar tais objetivos, além de incentivar a formalidade das relações trabalhistas.

Diversas medidas já foram adotadas com o objetivo de substituir a contribuição previdenciária patronal, incidente sobre a folha de pagamento, por outra, menos impactante. Destarte, têm-se a Emenda Constitucional nº 20/1998 e a Emenda Constitucional nº 42/2003, além da Proposta de Emenda Constitucional nº 233/2008, a qual prevê uma Reforma Tributária mais ampla, mas encontra dificuldades de ser aprovada. Diante disso, o governo passou a atuar de forma



específica sobre questões tributárias, especialmente após o Plano Brasil Maior, dispondo, em Leis esparsas e em Medidas Provisórias, acerca da desoneração da folha de pagamento em determinados setores da economia<sup>2</sup>.

A desoneração da folha de pagamento, porém, não é vista com tanto otimismo por todos. Há quem acredite, com fundamentadas razões, que o aumento dos índices de trabalho formal e da competitividade das empresas brasileiras no cenário internacional não são consequências simples e diretas dessa medida, que, além do mais, é paliativa e traz riscos ao sistema da Seguridade Social. Diante disso, várias formas de compensar a desoneração da folha de pagamento foram propostas pela doutrina, dentre as quais se encontram a tributação sobre o valor agregado, a tributação sobre o faturamento líquido e a tributação sobre a movimentação financeira. Contudo, estas também não escapam às críticas.

O objetivo da pesquisa, portanto, é sopesar as vantagens e desvantagens da política de desoneração da folha de pagamento. Para tanto, adotar-se-ão os seguintes métodos: quanto à abordagem, o método dialético; quanto ao procedimento, o comparativo; quanto à interpretação jurídica, o sistemático.

## 2 A DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO NO BRASIL

Há algum tempo vêm sendo discutidas maneiras de tornar o trabalho menos oneroso no Brasil, a fim de formalizar a mão de obra e tornar as empresas nacionais mais competitivas. Assim, surgiu a proposta de substituir a contribuição previdenciária patronal, incidente sobre a folha de pagamento, por outra, menos impactante. Nesse sentido, importante, primeiramente, esclarecer como se dá a contribuição sobre a folha de pagamento para, então, estudar a questão atinente à desoneração da mesma.

---

<sup>2</sup> SCHERER, Clovis. A desoneração da folha de pagamentos: avaliar para não perder. **Tributação em Revista**, ano 18, nº 63, Jul-dez 2012, p. 10-20. Disponível em: [http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=category&layout=blog&id=81&Itemid=94](http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=81&Itemid=94). Acesso em 10.06.2013.



A contribuição sobre a folha de pagamento está prevista no artigo 195, inciso I, letra a da Constituição Federal, e sua cobrança é feita com base no artigo 22, inciso I, da Lei 8.212/1991:

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

*I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. [\(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999\).](#)*

Em se tratando de instituições financeiras, tal contribuição possui um adicional de 2,5%, ou seja, dessas empresas é cobrado 22,5% de contribuição sobre a folha de pagamento<sup>3</sup>.

A desoneração da folha de pagamento, portanto, é constituída de duas medidas importantes e complementares, as quais substituem essa contribuição clássica por outra considerada menos impactante à empresa:

*Em primeiro lugar, o governo está eliminando a atual contribuição previdenciária sobre a folha e adotando uma nova contribuição previdenciária sobre a receita bruta das empresas (descontando as receitas de exportação), em consonância com o disposto nas diretrizes da Constituição Federal.*

*Em segundo lugar, essa mudança de base da contribuição também contempla uma redução da carga tributária dos setores beneficiados, porque a alíquota sobre a receita bruta foi fixada em um patamar inferior àquela alíquota que manteria inalterada a arrecadação – a chamada alíquota neutra<sup>4</sup>.*

<sup>3</sup> **Artigo 22, §1º da Lei 8212/1991:** A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: § 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo.

<sup>4</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. **Desoneração da Folha de Pagamentos**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2012/cartilhadesonerao.pdf>. Acesso em 12.06.2013.



## 2.1 ANTECEDENTES

O alto custo do trabalho no Brasil impulsiona os debates e é alvo de estudos, principalmente, desde a década de 1990, período em que a crise econômica ensejou o crescimento das taxas de desemprego e o número de trabalhadores informais. A desoneração da folha de pagamento surgiu, então, como uma esperança de diminuir os custos dos empregadores com seus empregados, de incentivar a formalidade e de aumentar a competitividade das empresas brasileiras no mercado internacional.

A primeira medida em direção à desoneração da folha de pagamento foi a Emenda Constitucional nº 20/1998, a qual permitiu que as contribuições sociais do empregador tivessem alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra. Já Emenda Constitucional nº 42/2003 foi mais incisiva, ao acrescentar, no artigo 195 da Constituição Federal, o parágrafo 12, segundo o qual a lei poderá vir a substituir a contribuição patronal sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita ou faturamento. Por fim, em 2008, foi elaborada a Proposta de Emenda Constitucional nº 233, a qual, no âmbito de uma reforma tributária mais ampla, propôs a desoneração da folha de pagamento das empresas.

Como a Proposta de Emenda Constitucional nº 233/2008 ainda está em tramitação, e diante das dificuldades em efetuar a Reforma Tributária, o governo passou a atuar de forma mais específica sobre questões tributárias, dispondo, em Leis esparsas e em Medidas Provisórias, acerca da desoneração da folha de pagamento em determinados setores da economia<sup>5</sup>. Assim, foi proposto, em 2011, com perspectiva de vigorar até 2014, o Plano Brasil Maior, plano de política industrial, tecnológica e de comércio que possui o intuito de driblar a crise mundial e lançar as empresas brasileiras como grandes competidoras no cenário mundial. Para tanto, um dos seus objetivos é a diminuição do custo do trabalho e o incentivo às empresas brasileiras, motivo que ensejou a política

---

<sup>5</sup> SCHERER, Clovis. A desoneração da folha de pagamentos: avaliar para não perder. **Tributação em Revista**, ano 18, nº 63, Jul-dez 2012, p. 10-20. Disponível em: [http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=category&layout=blog&id=81&Itemid=94](http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=81&Itemid=94). Acesso em 10.06.2013.



de desoneração da folha de pagamento de determinados setores da economia<sup>6</sup>. Assim, tais setores, ao invés de contribuir para a Previdência social nos moldes do artigo 22 da Lei 8212/1991, contribuirão sobre a receita bruta de vendas, deduzidas as receitas de exportação, num patamar ou de 1% ou de 2%, a depender do setor da economia a que pertence.

## **2.2 A POLÍTICA DE DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO POR SETORES**

O artigo 195, § 13 da Constituição Federal permite que a contribuição das empresas à seguridade social, que, de regra, dá-se sobre a folha de salários, seja substituída, por lei, pela contribuição incidente sobre a receita ou o faturamento da empresa. Nesse sentido, importa destacar o modelo do Simples Nacional, exemplo positivo da desoneração da folha de pagamento, bem como os setores da economia que recentemente tiveram substituída a contribuição sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre receita ou faturamento.

### **2.2.1 O SIMPLES NACIONAL**

A Constituição Federal de 1988, nos artigos 170, inciso X, e 179, prevê que deverá ser concedido tratamento diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte. Nesse sentido, a Lei 9.317/1996 instituiu o SIMPLES – Sistema Integrado de Impostos e Contribuições Previdenciárias das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte. Posteriormente, tal Lei foi revogada pela Lei Complementar 123/2006, a qual instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, conhecido como “Supersimples”, que, por sua vez, sofreu alterações com a LC 127/2007, com a LC 128/2008 e com a LC 130/2011, passando a ser conhecido como “Simples Nacional”<sup>7</sup>.

Ivan Kertzman define com maestria o Simples Nacional:

*O Simples Nacional consiste em uma forma de consolidação de diversos tributos em um único, calculado mediante a aplicação de uma alíquota sobre receita bruta da empresa. A*

---

<sup>6</sup> BRASIL. **Plano Brasil Maior**. <http://www.brasilmaior.mdic.gov.br/conteudo/128>.

<sup>7</sup> KERTZMAN, Ivan. **A desoneração da folha de pagamento**. São Paulo: LTr, 2012.



*grande vantagem do Simples Nacional em relação ao antigo Simples é a inclusão do ICMS e do ISS no rol dos tributos substituídos pela alíquota única<sup>8</sup>.*

Portanto, percebe-se que o Simples Nacional é um modelo de substituição da contribuição patronal sobre a folha de pagamento por uma contribuição simplificada, podendo ser considerado um “microsistema de desoneração da folha de pagamento”. Tal experiência gerou impactos positivos na economia, visto que inúmeras pesquisas<sup>9</sup> detectaram o aumento dos postos de trabalho nas empresas que optaram pelo Simples Nacional, seja pela formalização da mão de obra, seja pelo aumento do salário médio dos trabalhadores<sup>10</sup>. O sucesso do Simples Nacional serviu de incentivo à desoneração da folha de pagamento de outros setores, e é argumento forte dos defensores de tal medida.

### **2.2.2 AS RECENTES DESONERAÇÕES SETORIAIS**

A Lei 12.546/2011 desonerou a folha da indústria de confecção e artefatos de couro e calçado e os setores de serviços de Tecnologia da Informação (TI) e de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC). As alíquotas de incidência da nova forma de contribuição foram estipuladas em 1,5%, com exceção dos setores de TI e de TIC, com alíquota de 2,5%. Tal Lei prevê, ainda, no artigo 9º, inciso IV, que a União compensará o Fundo do Regime Geral de Previdência Social no valor correspondente à estimativa de renúncia previdenciária decorrente da desoneração, de forma a não afetar a apuração do resultado financeiro do Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

A Lei 12.715/2012, por sua vez, aumentou o rol de setores beneficiados com a política de desoneração da folha de pagamento, incluindo os seguintes: têxtil, plásticos, material elétrico, autopeças, ônibus, naval, aeronáutico e bens de capital, mecânico, *call center*, *design houses* e hotéis. Ademais, a partir de 2013, desonerou, também, as folhas de pagamento das empresas prestadoras de serviços de transporte rodoviário coletivo de passageiros, inclusive internacional

---

<sup>8</sup> KERTZMAN, Ivan. **A desoneração da folha de pagamento**. São Paulo: LTr, 2012. P. 155.

<sup>9</sup> Dentre as pesquisas, podemos citar as do IPEA. Disponíveis em: [http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=4531](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4531). Acesso em 12/06/2013.

<sup>10</sup> KERTZMAN, Ivan. **A desoneração da folha de pagamento**. São Paulo: LTr, 2012.



(passaram a recolher com alíquota de 2% sobre a receita bruta), aéreo, marítimo, hidroviário, e navegação de apoio marítimo e portuário (alíquota de 1%), além de uma série de outros produtos industriais plásticos, têxteis e de material de transporte. Tal Lei também reduziu as alíquotas da contribuição compensatória para 1% para os produtos industriais e 2% para os serviços englobados na medida<sup>11</sup>. Ressalta-se, ainda, que a desoneração somente vale para empresas que obtenham 5% ou mais de sua receita bruta com a venda dos produtos incluídos na medida ou que se enquadrem setores de serviços ali mencionados<sup>12</sup>.

Outro instrumento de desoneração da folha de pagamento foi a Medida Provisória nº 582/2012, que desonerou mais 25 setores da indústria, dentre os quais se encontram os produtores de aves, suínos e derivados; pescado; pães e massas; fármacos e medicamentos; equipamentos médicos e odontológicos; bicicletas; pneus e câmaras de ar; papel e celulose. Destaca-se que, sobre o uso de Medida Provisória para desonerar a folha de pagamento das empresas, há críticas contundentes na doutrina, que espera ansiosa por uma Reforma Tributária séria e completa:

*Aliás, ao valer-se do grosseiro instrumento da medida provisória, carecedor de adequados estudos e provocador de um processo legislativo célere e pouco propenso aos naturais cuidados que o tema comporta, o Estado brasileiro bem demonstra a falta de seriedade com que trata do assunto<sup>13</sup>.*

### 3 PERSPECTIVAS

A desoneração da folha de pagamento é medida vista, por alguns (diga-se, pelos otimistas) como forma de aumentar a competitividade das empresas brasileiras no mercado

---

<sup>11</sup> SCHERER, Clovis. A desoneração da folha de pagamentos: avaliar para não perder. **Tributação em Revista**, ano 18, nº 63, Jul-dez 2012, p. 10-20. Disponível em: [http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=category&layout=blog&id=81&Itemid=94](http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=81&Itemid=94). Acesso em 10.06.2013.

<sup>12</sup> SCHERER, Clovis. A desoneração da folha de pagamentos: avaliar para não perder. **Tributação em Revista**, ano 18, nº 63, Jul-dez 2012, p. 10-20. Disponível em: [http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=category&layout=blog&id=81&Itemid=94](http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=81&Itemid=94). Acesso em 10.06.2013.

<sup>13</sup> BALERA, Wagner. A reforma do custeio previdenciário e a atual política de desoneração da folha de salários. In: PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (Org.). **Contribuições Previdenciárias sobre a Remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. P. 39.





globalizado e de estimular, mediante a diminuição dos custos do trabalho, o surgimento de novos postos de emprego:

O que se espera dessa medida?

*De um lado, que os recursos retirados da base contributiva sejam utilizados pelas empresas para o incremento da produção. Isto é, aumento da competitividade, exigência cada vez mais necessária em um mercado que se globaliza e no qual só terão vez aqueles que forem capazes de oferecer seus produtos com preços adequados e razoáveis.*

*De outro, que haja o incremento do emprego e da formalização da mão de obra que, hoje em dia, opera na clandestinidade<sup>14</sup>.*

Segundo José Pastore, o Brasil é um dos países com maior custo de mão de obra, fato que incentiva a informalidade. Assim, referido autor propõe a desoneração tributária como forma de incentivar a contratação de mão de obra<sup>15</sup>. No mesmo sentido, Leandro Paulsen leciona que a elevada carga tributária a que são submetidas as empresas estimula a informalidade nas relações de trabalho<sup>16</sup>.

Os defensores da desoneração da folha de pagamento vislumbram uma grande distorção do ponto de vista da formalização da mão de obra, uma vez que as empresas que utilizam mão de obra intensiva e geram mais empregos formais recolhem proporcionalmente mais para a Previdência Social do que aquelas que contratam pouco e que se utilizam do trabalho informal<sup>17</sup>. Nesse sentido, veem com grande otimismo a política de desoneração da folha de pagamento, citando como exemplo o Simples Nacional, microssistema de desoneração de grande sucesso no Brasil.

Outro argumento favorável à desoneração da folha de pagamento é no sentido de que ela contribuiria significativamente para a simplificação do sistema de arrecadação e para a justiça fiscal. Acerca desta, importa destacar os ensinamentos de Paulo Caliendo: “A noção da Justiça

---

<sup>14</sup> BALERA, Wagner. A reforma do custeio previdenciário e a atual política de desoneração da folha de salários. In: PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (Org.). **Contribuições Previdenciárias sobre a Remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. P. 38.

<sup>15</sup> PASTORE, José. **Trabalhar custa caro**. São Paulo: LTr, 2012.

<sup>16</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

<sup>17</sup> KERTZMAN, Ivan. **A desoneração da folha de pagamento**. São Paulo: LTr, 2012.



Fiscal pode ser entendida como princípio estruturante do Direito Tributário, ou seja, do qual outros princípios derivam e buscam orientação, tais como: isonomia fiscal, capacidade contributiva, progressividade, seletividade”<sup>18</sup>.

Assim, e conseqüentemente, se a desoneração da folha de pagamento não fere a justiça social, não fere os princípios acima elencados, os quais são decorrência da mesma. Nesse sentido, de acordo com Leandro Paulsen, a desoneração da folha de pagamento de alguns setores da economia não infringe o princípio da capacidade contributiva, na medida em que o dimensionamento da carga tributária decorre de uma opção política do legislador<sup>19</sup>. Ademais, não fere o princípio da solidariedade:

*É inconstitucional, por violação direta ao art. 150, IV, da Constituição, exigir dos contribuintes a manutenção de um sistema de seguridade ideal cujo custeio implique sacrifícios exagerados. Contribuições demasiadamente onerosas não se sustentam. Não se pode dar à solidariedade dimensão tal que acabe por subordinar desproporcionalmente os interesses individuais aos sociais, fazendo com que os contribuintes reveladores de maior capacidade contributiva acabem não sendo respeitados no direito individual que têm não apenas ao trabalho e à livre iniciativa, mas também aos frutos de tais atividades econômicas<sup>20</sup>.*

Portanto, percebe-se que os argumentos a favor da desoneração da folha de pagamento são bastante otimistas, e, num primeiro momento, tal parece ser a melhor solução para os problemas enfrentados no Brasil no que tange à informalidade da mão de obra e à concorrência no mercado globalizado. Contudo, como veremos, a concretização dessas perspectivas não parece ser consequência simples e direta da desoneração da folha de pagamento, pois depende de uma série de outros fatores. Além disso, há pontos pouco discutidos que surgem como aspectos temerários de tal medida, vista por muitos como forma paliativa para adiar uma verdadeira Reforma Tributária.

---

<sup>18</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. P. 58.

<sup>19</sup> PAULSEN, Leandro. Solidariedade como princípio de custeio da Seguridade Social. *In*: PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (Org.). **Contribuições Previdenciárias sobre a Remuneração.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. P. 9-21.

<sup>20</sup> PAULSEN, Leandro. Solidariedade como princípio de custeio da Seguridade Social. *In*: PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (Org.). **Contribuições Previdenciárias sobre a Remuneração.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. P. 15-16.



## 4 ASPECTOS TEMERÁRIOS

Destoando da parte da doutrina que considera a desoneração da folha de pagamento medida salvadora apta a formalizar a mão de obra no Brasil e a tornar as empresas nacionais mais competitivas no mercado globalizado, há quem veja com cautela, quando não com descrédito, os benefícios prometidos pelas medidas governamentais:

*Contrariamente à desoneração, surge o argumento de que a desoneração da folha de pagamento levaria a um agravamento do suposto “déficit” da previdência, não sendo capaz de gerar novos postos de trabalho. Muitos consideram a folha de salários a melhor base de incidência para a contribuição previdenciária, pois guarda maior estabilidade, quando comparada a outras, como o faturamento ou o valor adicionado, que flutuam mais, conforme as variações do nível de produção. Ademais, a base de incidência sobre a folha de pagamento permitiria maior sistema de fiscalização<sup>21</sup>.*

Nesse sentido, essa parcela de estudiosos afirma que a desoneração da folha de pagamento não possui relação direta com a formalização da mão de obra, além de ser uma solução que adia uma verdadeira Reforma Tributária e ameaça a existência do sistema de Seguridade Social.

### 4.1 A DESMISTIFICAÇÃO DO ALTO CUSTO DA MÃO DE OBRA NO BRASIL E DOS BENEFÍCIOS DA FOLHA DE PAGAMENTO

No Brasil, vigora como verdade quase absoluta a ideia de que o trabalho custa caro. Contudo, e apesar de haver pesquisas nesse sentido, há outras tantas que tentam comprovar o contrário, as quais concluem que a mão de obra brasileira, calculada por hora de trabalho, figura entre as mais baratas do mundo<sup>22</sup>. Essa conclusão afasta a relação direta entre desoneração da folha

---

<sup>21</sup> KERTZMAN, Ivan. **A desoneração da folha de pagamento**. São Paulo: LTr, 2012, p. 141.

<sup>22</sup> Nesse sentido: SCHERER, Clovis. A desoneração da folha de pagamentos: avaliar para não perder. **Tributação em Revista**, ano 18, nº 63, Jul-dez 2012, p. 14. Disponível em: [http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=category&layout=blog&id=81&Itemid=94](http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=81&Itemid=94). Acesso em 10.06.2013; DIEESE. Encargos Sociais e desoneração da folha de pagamentos: revisitando uma antiga polêmica. *Nota técnica 101* – julho de 2011. Disponível em: <http://portal.mte.gov.br/data/files/8A7C816A31B027B80131BA6B168E543E/notatec101Desoneracao.pdf>. Acesso em 12.06.2013.



de pagamento e aumento das relações de trabalho formais, uma vez que, se o custo do trabalho já é um dos mais baixos do mundo, esse não é o motivo da informalidade. Ademais, mesmo se o custo do trabalho for alto, como indicam várias pesquisas, qual é a garantia de que a empresa repassará a rentabilidade e a lucratividade auferida por deixar de contribuir sobre a folha de salários para os seus empregados?

Outro elemento que enfraquece a tese de que a desoneração da folha de pagamento traria formalização de empregados que trabalham na clandestinidade é o fato de que o crescimento do emprego e sua formalização dependem de uma série de outros fatores, dentre os quais o comportamento da economia e do mercado de trabalho. Assim, é arriscado falar em relação direta entre formalização e a desoneração da folha de pagamento, como sendo fatores que se bastam, ou seja, independentes de outros.

Por fim, ressalta-se que a competitividade das empresas não está relacionada ao valor da mão de obra, mas sim à quantidade e à qualidade produzidas pela mesma. Destarte, cai por terra mais um argumento a favor da desoneração da folha de pagamento.

#### **4.2 SOLUÇÃO PALIATIVA DA REFORMA TRIBUTÁRIA**

A política de desoneração da folha de pagamento é vista como mecanismo de adiamento da verdadeira e tão prometida Reforma Tributária:

*Evidentemente, uma verdadeira reforma teria que cogitar não apenas da desoneração da contribuição das empresas, mero arrumar de contas, porque seguirá sendo a sociedade, mediante mecanismos econômicos que se intuem, quem pagará a conta como, igualmente, da contribuição dos trabalhadores que foi sendo progressivamente aumentada sem que, em contrapartida, o catálogo de prestações fosse por igual incrementado<sup>23</sup>.*

Portanto, a desoneração da folha de pagamento proposta pelo governo através do Plano Brasil Maior é medida paliativa que, além de adiar a reforma tributária, possui prazo determinado. Assim, tem tudo para ser uma medida transitória que, se não for sucedida por uma verdadeira e completa Reforma Tributária, não terá tido razão de ser.

---

<sup>23</sup> BALERA, Wagner. A reforma do custeio previdenciário e a atual política de desoneração da folha de salários. In: PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (Org.). **Contribuições Previdenciárias sobre a Remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. P. 36-37.



### 4.3 AMECAÇA DE DESMONTE DA SEGURIDADE SOCIAL

A arrecadação patronal sobre a folha de pagamento é a principal fonte de recursos da Previdência Social. Assim, desonerar a folha de salários deve ser medida calculada, a fim de que não se crie um rombo na Previdência que, ao contrário do que se pensa, não está em déficit. Aliás, quando se fala em déficit da Previdência, não se está analisando a mesma como parte da Seguridade Social, e sim se referindo apenas à equação *receita de contribuições previdenciárias versus despesas com o sistema*<sup>24</sup>.

Verdade que, a fim de evitar prejuízos à Previdência Social, o artigo 9º, IV, da Lei 12.546/2011 dispõe que a União compensará o Fundo do Regime Geral de Previdência Social no valor correspondente à estimativa de renúncia previdenciária decorrente da desoneração, de forma a não afetar a apuração do resultado financeiro do Regime Geral de Previdência Social (RGPS). Contudo, a complexidade dos cálculos condena a correta compensação:

*Compensação, ressalte-se, que não poderá ser feita com recursos do orçamento fiscal. Nesse caso, é importante frisar: o maior erro está em “trocar” uma compensação financeira por um fundamento constitucional, uma conquista social. Os direitos à Saúde, Previdência e Assistência Sociais foram elevados a garantias fundamentais, reservando-lhes lugar privilegiado na Constituição Federal e, por isso, precisam ser efetivamente destinados a seus propósitos finalísticos, sob pena de comprometer a eficácia de referidos direitos*<sup>25</sup>.

Apesar do disposto no artigo 9º, IV, da Lei 12.546/2011, discute-se a melhor forma de compensar a desoneração, tendo em vista a fundamentalidade da contribuição patronal sobre a folha de pagamento para a Seguridade Social. Assim, há diversas outras propostas que tornam a desoneração da folha de pagamento uma medida mais simpática e menos gravosa aos cofres da Seguridade Social e, indiretamente, à sociedade, as quais serão, a seguir, explicitadas.

---

<sup>24</sup> MUSSE, Juliano Sander; SÁ NETO, Floriano Martins de. Seguridade social e os efeitos da política de desoneração nos pilares econômico e social. In: PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (Org.). **Contribuições Previdenciárias sobre a Remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. P. 55-65.

<sup>25</sup> MUSSE, Juliano Sander; SÁ NETO, Floriano Martins de. Seguridade social e os efeitos da política de desoneração nos pilares econômico e social. In: PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (Org.). **Contribuições Previdenciárias sobre a Remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. P. 60.



## 5 PROPOSTAS DE DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO

Ivan Kertzman bem sintetiza como deve se dar a desoneração da folha de pagamento:

*O que se pretende, então, é encontrar uma fonte de financiamento menos agressiva à sociedade, sem perda de recursos destinados à previdência social. Para o sucesso da proposta a fonte substitutiva deve atender a três exigências:*

- a. *Agredir menos a economia e a sociedade;*
- b. *Ser mais compatível com o princípio da justiça tributária*
- c. *Trazer simplificação para os contribuintes e para o Estado, reduzindo custos de administração para ambas as partes*<sup>26</sup>.

Nesse diapasão, a doutrina tem elaborado diversas propostas de desoneração da folha de pagamento, tais como tributação sobre o valor agregado, sobre o faturamento líquido e sobre a movimentação financeira.

### 5.1 TRIBUTAÇÃO SOBRE O VALOR AGREGADO

Há quem defenda que a melhor opção para compensar a desoneração da folha de pagamento é a adoção da tributação sobre o valor agregado, em um modelo semelhante ao adotado pela União Europeia.

Esse modelo de tributação, no qual o imposto incide sobre a despesa ou consumo e tributa o "valor acrescentado" das transações efetuadas pelo contribuinte, é visto com cautela, em virtude da falta de experiência brasileira com esse tipo de imposto: "Pareceria porém preferível que o Brasil já contasse com algum dado de experiência, antes de embarcar em proposta ainda tão pouco testada empiricamente"<sup>27</sup>.

---

<sup>26</sup> KERTZMAN, Ivan. **A desoneração da folha de pagamento**. São Paulo: LTr, 2012. P. 146.

<sup>27</sup> BALERA, Wagner. A reforma do custeio previdenciário e a atual política de desoneração da folha de salários. *In*: PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (Org.). **Contribuições Previdenciárias sobre a Remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. P. 48.



## 5.2 TRIBUTAÇÃO SOBRE O FATURAMENTO LÍQUIDO

Outra alternativa vista com bons olhos por alguns doutrinadores como substitutiva da desoneração da folha de pagamento é a tributação sobre o faturamento líquido:

*Uma alternativa à desoneração da Folha de Salários, menos onerosa do ponto de vista socioeconômico, pode ser a Contribuição Social sobre o Faturamento líquido, vista aqui como a diferença entre o faturamento bruto das empresas e o valor da folha de pagamentos, base da contribuição previdenciária<sup>28</sup>.*

Os defensores dessa alternativa acreditam que tal proposta permitiria que, progressivamente, a folha de salários fosse desonerada, sendo substituída pela contribuição sobre o faturamento líquido. Ademais, entendem que tal proposta poderia privilegiar as empresas com intenso uso de mão de obra, através de uma redução considerável no faturamento<sup>29</sup>.

## 5.3 TRIBUTAÇÃO SOBRE A MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA

Muitos estudiosos são simpáticos à substituição da tributação sobre a folha de pagamento pela tributação sobre a movimentação financeira como forma de se chegar a uma total, e não parcial, desoneração da folha de pagamento.

Ivan Kertzman, ao comentar a Proposta de Emenda Constitucional n. 233/2008, aduz que a mesma pretende substituir apenas parcialmente a desoneração da folha de pagamento. Isso porque a tributação sobre a receita já estaria extrapolando, e um acréscimo na sua alíquota ensejaria mais sonegação. Assim, entende que outro tributo deva ser criado, uma vez que a tributação sobre o faturamento impede que a desoneração seja total:

*Por fim, a escolha do faturamento como base substituta para eventual desoneração da folha de pagamento inviabiliza a possibilidade de que a desoneração seja total. Isso porque a extinção de uma base de financiamento constitucionalmente prevista (art. 195, I,*

<sup>28</sup> MUSSE, Juliano Sander; SÁ NETO, Floriano Martins de. Seguridade social e os efeitos da política de desoneração nos pilares econômico e social. In: PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (Org.). **Contribuições Previdenciárias sobre a Remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. P. 64-65.

<sup>29</sup> MUSSE, Juliano Sander; SÁ NETO, Floriano Martins de. Seguridade social e os efeitos da política de desoneração nos pilares econômico e social. In: PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (Org.). **Contribuições Previdenciárias sobre a Remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. P. 55-65.



a), sem a criação de uma nova base anteriormente não disposta na Constituição atenta contra o princípio da diversidade da base de financiamento<sup>30</sup>.

Então, a fim de que a desoneração da folha de pagamento seja total, referido autor propõe a criação de um tributo que denomina CMF-S, nos moldes da antiga CPMF:

*O modelo proposto tem como principal ponto a substituição de toda a alíquota básica patronal de 20% por um novo tributo, nos moldes da extinta CPMF, que se chama CMF-S – Contribuição sobre a Movimentação Financeira Destinada à Previdência Social – ou simplesmente CMF<sup>31</sup>.*

A tributação sobre a movimentação financeira ganha adeptos por ser, ao menos em tese, um tributo de simples arrecadação, além de ser um tributo justo e transparente, o que coibiria a sonegação e a evasão fiscal<sup>32</sup>. Ademais, ensejaria poucas ações judiciais, diferentemente da tributação sobre a folha de pagamento, sobre a qual incide uma série de questionamentos, pois, muitas vezes, não se sabe ao certo os créditos que compõem o salário<sup>33</sup>.

## 5.4 CRÍTICAS

Nenhuma das propostas de desoneração da folha de pagamento escapa dos críticos, que alegam que as mesmas tendem a aumentar a carga tributária. Explica-se: qualquer outro tributo indireto que incida sobre o consumo irá aprofundar a iniquidade da atual estrutura tributária<sup>34</sup>.

Percebe-se, portanto, que nenhuma política deve ser adotada sem que antes ocorram debates profundos entre todos os envolvidos, a saber, a sociedade como um todo, especialmente empresários e empregados, e o poder público. Ademais, deve estar sintonizada com os princípios do Direito Tributário e do Direito Previdenciário, visto que é matéria transdisciplinar.

---

<sup>30</sup> KERTZMAN, Ivan. **A desoneração da folha de pagamento**. São Paulo: LTr, 2012. P. 172.

<sup>31</sup> KERTZMAN, Ivan. **A desoneração da folha de pagamento**. São Paulo: LTr, 2012. P. 173.

<sup>32</sup> BALERA, Wagner. A reforma do custeio previdenciário e a atual política de desoneração da folha de salários. In: PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (Org.). **Contribuições Previdenciárias sobre a Remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013

<sup>33</sup> KERTZMAN, Ivan. **A desoneração da folha de pagamento**. São Paulo: LTr, 2012.

<sup>34</sup> SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Desoneração das contribuições patronais sobre a folha de pagamentos**. Disponível em: <http://www.fsindical.org.br/portal/arquivos/downloads/6e7ddb307d122563018092df541444b7os.pdf>. Acesso em 08.06.2013.





## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O problema dos elevados tributos é velho conhecido do Brasil, e nunca foi enfrentado seriamente pelos governantes. Mais recentemente, as atenções se direcionaram ao custo que o empresariado tem com o trabalho e, passou-se a acreditar que a desoneração da folha de pagamento traria a solução para o problema da informalidade da mão de obra e tornaria o Brasil um país mais competitivo no cenário mundial.

Contudo, diversos estudos demonstram que se deve ter cautela ao examinar a desoneração da folha de pagamento, uma vez que não é uma medida milagrosa, que, sozinha, trará a solução para todos os problemas. Não há nenhuma garantia de que a desoneração da folha de salários acarretará em formalização dos trabalhadores que operam na clandestinidade, tampouco que os empresários repassarão seus lucros aos empregados. Ademais, no que tange à competitividade das empresas, sabe-se que há outros fatores relacionados a ela, tais como as condições da economia e do mercado, que nem sempre são estáveis. Outro cuidado que se deve ter diz respeito ao fato de a arrecadação patronal sobre a folha de pagamento ser a principal fonte de recursos da Previdência Social, que pode sofrer sérios danos com a desoneração da folha de salários.

Ora, a desoneração da folha de pagamento de certos setores da economia é medida paliativa, e não deve servir para substituir uma verdadeira e ampla Reforma Tributária. Assim, deveria ser uma política implantada com mais cuidado e com mais estudo, com a participação ativa de todos os envolvidos, ou seja, de forma Democrática.

## 7 BIBLIOGRAFIA

BALERA, W. A reforma do custeio previdenciário e a atual política de desoneração da folha de salários. *In*: PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (Org.). **Contribuições Previdenciárias sobre a Remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. P. 35-53.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Desoneração da Folha de Pagamentos**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2012/cartilhadesoneracao.pdf>. Acesso em 12/06/2013.



BRASIL. **Plano Brasil Maior**. <http://www.brasilmaior.mdic.gov.br/conteudo/128>

CALIENDO, P. **Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. P. 58.

KERTZMAN, I. **A desoneração da folha de pagamento**. São Paulo: LTr, 2012.

MUSSE, J. S.; SÁ NETO, F. M. **Seguridade social e os efeitos da política de desoneração nos pilares econômico e social**. In: PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (Org.). **Contribuições Previdenciárias sobre a Remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. P. 55-65.

PASTORE, J. **Trabalhar custa caro**. São Paulo: LTr, 2012.

PAULSEN, L. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

PAULSEN, L. **Solidariedade como princípio de custeio da Seguridade Social**. In: PAULSEN, L.; CARDOSO, A. M, (Org.). **Contribuições Previdenciárias sobre a Remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. P. 9-21.

SCHERER, C. **A desoneração da folha de pagamentos: avaliar para não perder**. **Tributação em Revista**, ano 18, nº 63, Jul-dez 2012, p. 10-20. Disponível em: [http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=category&layout=blog&id=81&Itemid=94](http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=81&Itemid=94). Acesso em 10.06.2013.

SILVEIRA, F. G. **Desoneração das contribuições patronais sobre a folha de pagamentos**. Disponível em: <http://www.fsindical.org.br/portal/arquivos/downloads/6e7ddb307d122563018092df541444b7os.pdf>. Acesso em 08.06.2013.