

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO
FACULDADE DE ECONOMIA
CURSO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS

GABRIELA PEREIRA

TRABALHO E TRIBUTAÇÃO:
OS ENCARGOS SOCIAIS SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS NO BRASIL

CUIABÁ - MT
2023

GABRIELA PEREIRA

TRABALHO E TRIBUTAÇÃO:
OS ENCARGOS SOCIAIS SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS NO BRASIL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Mato Grosso como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Econômicas.

Orientadora: Profa. Dra. Cláudia Regina Heck

CUIABÁ - MT
2023

Dados Internacionais de Catalogação na Fonte.

P436t Pereira, Gabriela.

Trabalho e Tributação: Os Encargos Sociais sobre a Folha de Salários no Brasil [recurso eletrônico] / Gabriela Pereira. -- Dados eletrônicos (1 arquivo : 62 f., il. color., pdf). -- 2023.

Orientadora: Profa. Dra. Cláudia Regina Heck.

TCC (graduação em Ciências Econômicas) - Universidade Federal de Mato Grosso, Faculdade de Economia, Cuiabá, 2023.

Modo de acesso: World Wide Web: <https://bdm.ufmt.br>.

Inclui bibliografia.

1. Mercado de Trabalho. 2. Tributação. 3. Folha de Salários. 4. Reforma Tributária. I. Heck, Profa. Dra. Cláudia Regina, *orientador*. II. Título.

Ficha catalográfica elaborada automaticamente de acordo com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

Permitida a reprodução parcial ou total, desde que citada a fonte.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO
FACULDADE DE ECONOMIA
CURSO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova a Monografia de Graduação

TRABALHO E TRIBUTAÇÃO:
OS ENCARGOS SOCIAIS SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS NO BRASIL

elaborada por
Gabriela Pereira

como requisito parcial para obtenção do título de
Bacharel em Ciências Econômicas

Banca Avaliadora:

.....
Profa. Dra. Cláudia Regina Heck (Orientadora)
Faculdade de Economia/UFMT

.....
Prof. Dr. Antônio Ricardo de Souza (Membro)
Faculdade de Economia/UFMT

.....
Profa. Dra. Leonela Guimarães da Silva (Membro)
Faculdade de Economia/UFMT

CUIABÁ - MT
2023

DEDICATÓRIA

A Jesus Cristo, luz que clareia o meu caminho,
pela força e sabedoria, para Ele toda a Glória!

Aos meus queridos pais, Doreval e Joana, pelo
imenso amor, compreensão e esforço em todos os
momentos dessa jornada. A minha vitória será sempre
nossa!

AGRADECIMENTOS

A Deus, por todas as bênçãos concedidas, pela saúde e sabedoria, por iluminar os meus passos e me dar forças para continuar em busca dos meus objetivos.

Aos meus pais, pelo apoio constante, zelo, carinho e dedicação oferecidos em cada momento da minha vida, principalmente nesta etapa. Amo vocês!

A minha irmã e melhor amiga, Jéssica, por todo amor e apoio, por torcer e vibrar comigo em cada prova, em cada trabalho; por ouvir minhas angústias e me incentivar a perseverar. Te amo!

À professora Cláudia, pelas orientações na elaboração deste trabalho, pela atenção, dedicação e pelos conhecimentos transmitidos.

A todos os Professores que contribuíram para minha formação profissional.

“Diferenciais fiscais entre tipos de emprego têm o potencial de produzir efeitos significativos no mercado de trabalho, juntamente com consequências significativas nas receitas fiscais”.

(Ana Milanez e Bárbara Bratta)

RESUMO

No Brasil, a folha de pagamento das empresas sofre uma incidência considerável de tributos e constitui-se na segunda maior base de arrecadação tributária do país, sendo fundamental para o financiamento da previdência social pública. Todavia, tributos elevados nessa base têm implicações na geração de emprego, visto que, encarecem os custos da mão de obra. Nesse sentido, esta pesquisa tem como objetivo central examinar a estrutura tributária sobre a folha salarial e sua relação com o mercado de trabalho no Brasil. Para tanto, utiliza-se como metodologia a revisão bibliográfica e documental. Trata-se de um estudo de caráter exploratório com abordagem qualitativa-quantitativa. Nas análises, observou-se que as empresas enquadradas no regime tributário de lucro real sofrem uma incidência sobre a folha de 35,8% e são responsáveis por quase 50% dos vínculos formais de trabalho no país; contudo, essa incidência tributária é bem menor se a empresa for optante pelo Simples Nacional ou tiver a folha desonerada. Diferenciais fiscais podem distorcer as decisões das firmas, trazendo implicações sobre a forma de organização dos negócios. Ademais, os tributos sobre a folha representaram quase 20% da arrecadação tributária durante o período de estudo (2010 a 2020), e quase 6% do PIB. Constatou-se ainda que o Brasil possui um expressivo setor informal. A taxa de informalidade registrada atingiu quase 40% e o número de trabalhadores que nada recolhem para previdência equivale, em média, 35,6% da força de trabalho ocupada. Destaca-se que as inovações tecnológicas e as novas formas de organização do trabalho em curso tendem a aumentar o quadro de informalidade. Conclui-se, o Brasil necessita de uma revisão no atual modelo de tributação com base em folha salarial que fomente a formalização do emprego, preserve o financiamento da previdência social e de outros importantes benefícios sociais ao trabalhador.

Palavras-chave: Mercado de Trabalho; Tributação; Folha de Salários; Reforma Tributária.

ABSTRACT

In Brazil, company payrolls suffer a considerable incidence of taxes and constitute the second largest tax collection base in the country, being fundamental for financing public social security. However, high taxes on this basis have implications for job creation, as they increase labor costs. In this sense, this research's central objective is to examine the tax structure on the payroll and its relationship with the labor market in Brazil. To this end, bibliographic and documentary review is used as a methodology. This is an exploratory study with a qualitative-quantitative approach. In the analyses, it was observed that companies included in the real profit tax regime suffer a tax incidence of 35.8% on their payroll and are responsible for almost 50% of formal employment contracts in the country; However, this tax incidence is much lower if the company opts for Simples Nacional or has an exempt payroll. Tax differentials can distort firms' decisions, bringing implications for the way business is organized. Furthermore, payroll taxes represented almost 20% of tax revenue during the study period (2010 to 2020), and almost 6% of GDP. It was also noted that Brazil has a significant informal sector. The registered informality rate reached almost 40% and the number of workers who do not collect anything for social security is equivalent, on average, to 35.6% of the employed workforce. It is noteworthy that technological innovations and new forms of work organization in progress tend to increase the informality situation. In conclusion, Brazil needs a review of the current payroll-based taxation model that encourages the formalization of employment, preserves the financing of social security and other important social benefits for workers.

Keywords: Labor Market; Taxation; Payroll; Tax Reform.

LISTA DE QUADROS

| | |
|---|----|
| Quadro 1: Tributos sobre a folha, alíquotas, base de cálculo e destinação..... | 27 |
| Quadro 2: Alíquotas de encargos sociais incidentes sobre a folha de pagamentos média mensal das empresas: comparativo entre regimes tributários..... | 31 |

LISTA DE GRÁFICOS

| | |
|---|----|
| Gráfico 1: Composição da força de trabalho no Brasil (em mil pessoas) e taxa de desocupação (em %) | 36 |
| Gráfico 2: Distribuição da força de trabalho ocupada por categoria do emprego (Brasil, em mil pessoas)..... | 37 |
| Gráfico 3: Taxa de informalidade (Brasil, em %) | 37 |
| Gráfico 4: Rendimento médio real mensal habitualmente recebido no trabalho principal por categoria do emprego (Brasil, em R\$)..... | 38 |
| Gráfico 5: Participação da população ocupada como contribuinte de Instituto de Previdência (Brasil, taxa %)..... | 39 |
| Gráfico 6: Quantidade de empresas por forma de tributação e ano | 40 |
| Gráfico 7: Quantidade de vínculos trabalhistas (empregados e contribuintes individuais) por forma de tributação e ano | 41 |
| Gráfico 8: Massa salarial de empregados e contribuintes individuais por forma de tributação e ano (valores em R\$)..... | 42 |
| Gráfico 9: Composição da Carga Tributária no Brasil - 2010 a 2020 - Dados em % do PIB. | 43 |
| Gráfico 10: Participação dos Tributos incidentes sobre a Folha de Salários na Arrecadação Total e no PIB entre os anos 2010 e 2020 | 44 |
| Gráfico 11: Receita Tributária das Contribuições Previdenciárias sobre o Faturamento (CPRB) - 2010 a 2020 | 46 |

LISTA DE TABELAS

| | |
|---|----|
| Tabela 1: Arrecadação tributária sobre a folha de salários no Brasil entre os anos de 2010 e 2020 (valores em milhões R\$)..... | 45 |
| Tabela 2: Gastos Tributários com medidas de desoneração da Contribuição Previdenciária (Brasil, valores correntes em milhões R\$)..... | 48 |
| Tabela 3: Demonstrativo dos custos para empregar um trabalhador com salário contratual de RS 2.921,00 (valores em reais)..... | 50 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- CF – Constituição Federal
- CLT – Consolidação das Leis do Trabalho
- CNPJ – Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
- COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
- CPP – Contribuição Previdenciária Patronal
- CPRB – Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
- CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
- CTN – Código Tributário Nacional
- DAS – Documento de Arrecadação do Simples Nacional
- DIEESE – Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos
- DRU – Desvinculação de Receitas da União
- FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
- IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
- ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
- INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
- INSS – Instituto Nacional do Seguro Social
- IPCA – Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
- IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
- IRPJ – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
- ISS – Imposto sobre Serviços
- OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
- PIS – Programa de Integração Social
- PNADC/T – Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua Trimestral
- RAT – Riscos Ambientais do Trabalho
- RFB – Receita Federal do Brasil
- RGPS – Regime Geral de Previdência Social
- RPPS – Regime Próprio de Previdência Social
- SAT – Seguro de Acidente do Trabalho
- SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
- SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial

SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial

SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural

SENAT – Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte

SESC – Serviço Social do Comércio

SESCOOP – Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo

SESI – Serviço Social da Indústria

SEST – Serviço Social do Transporte

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 15 |
| 2 REVISÃO DA LITERATURA | 17 |
| 2.1 A regulação e regulamentação do mercado de trabalho no Brasil..... | 17 |
| 2.2 Mercado de Trabalho e Tributação | 19 |
| 2.3 A natureza jurídica dos encargos sociais no sistema tributário brasileiro | 22 |
| 2.4 A estrutura da tributação sobre a folha de salários | 25 |
| 3 NOTAS METODOLÓGICAS E BANCO DE DADOS | 33 |
| 3.1 Metodologia | 33 |
| 3.2 Base de Dados..... | 33 |
| 4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS..... | 35 |
| 4.1 Aspectos Gerais do Mercado de Trabalho no Brasil | 35 |
| 4.1.1 Mercado de Trabalho: Considerações por regimes tributários | 40 |
| 4.2 Tributação da Folha de Pagamentos na Arrecadação Tributária | 43 |
| 4.3 Tributação sobre a folha: Magnitude da cunha fiscal | 48 |
| 4.4 Discussão..... | 50 |
| 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 55 |
| REFERÊNCIAS | 57 |
| APÊNDICE A – Taxa de desemprego no Brasil (anos de 2016 a 2023, em %)..... | 62 |

1 INTRODUÇÃO

Os encargos sobre a remuneração do trabalho têm sido objeto de debate no Brasil há décadas, especialmente porque muito se argumenta da estreita relação desses encargos e o elevado grau de informalização do trabalho. De acordo com Cavalcante (2020), os pagamentos adicionais ao salário contratual a que estão sujeitos os empregadores na contratação de funcionários são chamados de encargos sobre a folha de pagamentos. Esses encargos elevam as despesas com mão de obra das firmas e, em grande medida, incentivam a organização do trabalho de forma a evitar essa oneração.

Há algumas considerações sobre a natureza dos encargos que merecem ser anotadas nessa seção introdutória: os encargos sobre a folha de salários são classificados em encargos trabalhistas e encargos sociais ou encargos de natureza tributária. Apesar do custo adicional que ambos representam para as firmas, os encargos trabalhistas são aquelas verbas pagas diretas ao trabalhador, portanto constitui salário. Já os encargos sociais são as verbas destinadas à previdência e ao financiamento de outros benefícios sociais difusos, portanto constitui tributo (DIEESE, 2006).

No tocante aos encargos sociais, Scherer e Castro (2018) afirmam que a remuneração do trabalho assalariado, base de incidência dos tributos sobre a folha, constitui a principal fonte de financiamento da previdência social pública. Nesse sentido, uma economia com elevado número de trabalhadores na informalidade pode significar o desequilíbrio do sistema previdenciário a médio e longo prazo. Portanto, na consideração sobre o peso dos encargos sobre os salários, além das implicações na geração de empregos, na remuneração e na competitividade das firmas, há de se considerar as implicações sobre o financiamento da previdência social, cuja fonte de recursos provém, primordialmente, da base folha salarial.

Argumentos dessa natureza levaram a criação, nas últimas décadas, de medidas como o Simples Nacional (LC 123/2006) e a Desoneração da Folha de Pagamentos (Lei n. 12.546/2011) visando reduzir a carga tributária sobre as empresas e promover a formalização do emprego. Entretanto, deve-se considerar as mudanças do mercado de trabalho. Existe em curso um processo de transformação das relações de trabalho tradicionais por novas formas de trabalho promovidas pelos novos modelos de gestão e negócios, decorrente das novas tecnologias, em que o vínculo de emprego entre trabalhador e empregador não é tão claro. Essas novas tendências podem comprometer o modelo de contribuições com base em folha de pagamentos (Scherer; Castro, 2018; Correia Neto *et al.*; 2019).

Visando realizar uma análise sobre a tributação da folha de salários e o mercado de trabalho brasileiro, este estudo busca responder a seguinte questão: como está estruturada a tributação sobre salários no Brasil e qual o efeito dessa tributação sobre o mercado de trabalho? A partir desse questionamento, o objetivo central da pesquisa é examinar a estrutura tributária sobre a folha salarial das empresas e sua relação com o mercado de trabalho no Brasil. Especificamente, pretende-se: 1) apresentar as principais características do mercado de trabalho, considerando, no que couber, os aspectos tributários; 2) identificar as contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamentos e sua representatividade na estrutura tributária brasileira e 3) avaliar os custos com encargos sociais sobre a remuneração do trabalho.

O período escolhido para estudo abrange os anos de 2010 a 2020 e está associado a disponibilidade de dados, para todas as variáveis da pesquisa, nos canais oficiais da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua Trimestral (PNADC/T) divulgada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Metodologicamente, a pesquisa classifica-se como bibliográfica e documental com abordagem qualitativa-quantitativa de caráter exploratório. O tema foi selecionado por sua relevância no contexto atual, posto que, o Brasil vive um momento de debates sobre a necessidade de revisão do atual sistema tributário com importantes avanços no que diz respeito à tributação sobre consumo. Todavia, urge a necessidade de revisão de outras bases de incidência, entre elas, e pelos motivos que serão destacados neste trabalho, a revisão do atual modelo de tributação em folha de pagamentos.

O trabalho está dividido em 5 seções contando com essa introdução. A seção 2 apresenta a revisão de literatura sobre a regulação do trabalho no Brasil, mercado de trabalho e tributação, a natureza jurídica dos encargos sociais no sistema tributário brasileiro, bem como, apresenta a estrutura da tributação sobre a folha de salários. A seção 3 descreve a metodologia empregada na pesquisa. A seção 4 apresenta os resultados das análises em 4 subseções: 1º) apresentação dos aspectos gerais do mercado de trabalho no Brasil; 2º) a tributação da folha de pagamentos na arrecadação tributária; 3º) a magnitude da cunha fiscal sobre a folha e 4º) discussão dos principais resultados da pesquisa. Ao final, a seção 5 traz as considerações finais.

Ressalta-se que não faz parte do objeto deste estudo a análise de incidência tributária sobre a folha que constitui ônus para o trabalhador, no caso, contribuição previdenciária do empregado e imposto de renda da pessoa física; ambos são descontados da remuneração do empregado e não são custos para a empresa. Também não são considerados os efeitos da tributação sobre a folha de salários das instituições públicas.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 A regulação e regulamentação do mercado de trabalho no Brasil

Segundo Veloso (2020), a regulação do mercado de trabalho é tema de intensas discussões que, costumeiramente, divide opiniões quando se debatem alternativas de políticas de emprego e renda. De acordo com o autor, a regulação existe para garantir ao trabalhador condições decentes de trabalho; por outro lado, a enorme quantidade de regras e direitos existentes encarecem os custos da mão de obra e afetam a capacidade de ajustes via trabalhador e empregador.

Conforme Pastore (2006), o mercado de trabalho possui especificidades que o diferem de outras mercadorias, de tal forma que este não pode ser regido exclusivamente pelas leis de mercado. A regulação em algum nível é necessária e objetiva evitar o aviltamento dos salários e a precarização do trabalho. A esse respeito, Carvalho (2017, p. 82) assevera

A força de trabalho não é uma mercadoria qualquer, pois é impossível separá-la da pessoa do trabalhador. Trabalhadores, como vendedores de força de trabalho não possuem controle sobre o volume de seu suprimento, não podem estocá-la, e, por contar com necessidades muito mais rígidas, não podem aguardar melhores condições de mercado para oferecer sua mercadoria. Essas peculiaridades introduzem uma desigualdade na relação de forças existentes no mercado.

Ao discutir a regulamentação do mercado de trabalho no Brasil, Pastore (2006) afirma que a legislação trabalhista brasileira foi criada sob a inspiração do “garantismo legal”, os acordos entre empregados e empregadores devem ser disciplinados por lei e não pela negociação, ou melhor, prevalece o sistema estatutário ao invés do sistema negocial; as leis são elaboradas de forma bastante detalhadas e rígidas e aplicadas em todo o país. Essa estrutura rígida, segundo o autor, apesar de conferir proteção ao trabalhador, limita a possibilidade de trocas entre as partes e faz com que seja mais lenta e complexa a capacidade de resposta do mercado de trabalho para as mudanças na economia. Para Pastore (2006), leis rígidas geram despesas de contratação altas e estimulam a mecanização ou automação precipitada, a informalidade e o desemprego.

Silva e Alves (2021) acrescentam que embora um mercado de trabalho altamente regulado garanta a estabilidade de salários e de funcionários, leis rígidas podem elevar excessivamente os custos trabalhistas e induzir a efeitos econômicos indesejáveis, como a

redução de postos de trabalho e a limitação no desenvolvimento do porte das empresas. Nas palavras de Machado (2020), “a imposição de regras muito rígidas no mercado de trabalho, ainda que garantidoras de direitos para trabalhadores no setor formal, vem à custa de relegar ao setor informal trabalhadores que estariam no setor formal em sua ausência. A informalidade cumpre o papel de ajuste” (Machado, 2020, p. 33).

No Brasil, as diretrizes gerais das relações de trabalho estão estabelecidas na Constituição Federal de 1988 (CF/1988), na Consolidação das Leis de Trabalho (CLT) e num conjunto de leis tributárias bastante amplas e complexas. Esses dispositivos legais estabelecem um conjunto de obrigações que devem ser observadas pelos empregadores na contratação legal de um assalariado. Esses encargos de natureza trabalhista e tributária representam despesas adicionais ao salário contratual para as empresas, ao mesmo tempo, conferem proteção ao emprego e benefícios ao trabalhador (Machado, 2020; Veloso, 2020).

Destarte, a composição do custo do trabalho para o empregador é representada pela soma do salário contratual (remuneração das horas efetivamente trabalhadas), benefícios concedidos e encargos sociais. Essas despesas compõe a folha salarial das empresas e, algumas possuem natureza tributária, outras não; algumas são destinadas a entidades estatais específicas, outras revertem-se em benefícios diretos ao trabalhador. Portanto, em decorrência dessa elevada carga sobre a folha de salários torna-se muito caro para o empregador contratar funcionários formalmente (Pastore, 2006; Machado, 2020).

Ressalta-se ainda que há obrigações trabalhistas de natureza puramente formal (assinatura da carteira de trabalho, aviso prévio por escrito), de observância de limites (salário mínimo, jornada máxima de trabalho diário e semanal ou em turnos ininterruptos de revezamento, de horas extras diárias), de observância de normas reguladoras (trabalho insalubre, perigoso, trabalho de menor de idade). Há obrigações trabalhistas que constituem custos financeiros, como o pagamento pelo trabalho em jornada e condições normais (salário contratual, férias anuais, 13º salário), de proteção quanto a dispensa imotivada (pagamento de aviso prévio e da multa equivalente a 40% do saldo do FGTS) e de recolhimento dos encargos sociais. Os encargos sociais não são sinônimos de obrigações trabalhistas, são apenas parte delas (DIEESE, 2006).

Os tributos sobre a folha correspondem aos chamados encargos sociais que, conforme já mencionado, são os pagamentos feitos pelos empregadores ao Estado para o financiamento da previdência social e de políticas públicas voltados ao bem-estar social. Já os encargos

trabalhistas são aquelas obrigações de pagamento direto ao empregado, além do salário contratual, e inclui décimo terceiro salário, gratificação de férias, descanso semanal remunerado, aviso prévio, o vale transporte, entre outros (Scherer; Castro, 2018).

Assim, para as empresas as obrigações pecuniárias a que estão sujeitas além do salário contratual correspondem aos encargos trabalhistas, estes por sua vez, incluem os encargos sociais ou os tributos incidentes sobre a folha de pagamentos. Tais encargos fazem parte do custo total do trabalho, mas não são revertidos em benefícios diretos e integrais ao trabalhador (DIEESE, 2006; Scherer; Castro, 2018).

A distinção entre esses conceitos (encargos trabalhistas e encargos sociais) é fundamental para a discussão que se pretende abordar neste trabalho, cujo enfoque são os tributos incidentes sobre a folha salarial das empresas. Não constitui objetivo desta pesquisa discutir verbas incidentes sobre a folha que compõe a remuneração do trabalhador, que em sua concepção mais ampla constitui salário.

Cumprê destacar que a Reforma Trabalhista, instrumentalizada pela Lei nº 13.467/2017, trouxe importantes modificações para a regulação trabalhista brasileira ao permitir a flexibilização dos contratos de trabalho visando estimular a geração de empregos e promover adequação da legislação as novas formas de trabalho inseridas com a revolução tecnológica, entretanto, com efeitos controversos no tocante à proteção social conferida aos trabalhadores; efeitos que ainda serão abordados ao longo deste trabalho.

2.2 Mercado de Trabalho e Tributação

Uma das principais características do mercado de trabalho brasileiro é a existência de um expressivo setor informal, o que significa um número considerável de trabalhadores ocupados em atividades caracterizadas pelo vínculo empregatício precário, falta de acesso aos sistemas de proteção social e baixa remuneração do trabalho (DIEESE, 2006). O aumento da informalidade têm efeitos negativos para a economia, pois além da ausência de proteção ao emprego, a evasão de taxas e tributos prejudica a arrecadação tributária e a provisão de bens e serviços públicos (Machado, 2020).

Entre as causas da ampliação do setor informal numa economia, segundo Garbuio *et al.* (2021), estão a concorrência internacional dos mercados, a elevada carga tributária, a baixa produtividade da mão de obra, a volatilidade dos mercados financeiros, a busca por novas

formas de trabalho mais flexíveis, entre outros. Conforme Neri (2007, p. 286), “a análise dos determinantes da informalização das relações trabalhistas passa por uma série de elementos, a começar por altas alíquotas fiscais”.

No que diz respeito à tributação, no Brasil, a folha salarial das empresas é uma das principais bases de arrecadação tributária do governo e, reforça-se, é fundamental para o financiamento da previdência social pública (Scherer; Castro, 2018). No entanto, de acordo com Appy (2015) essa carga tributária tem uma série de impactos negativos sobre a formalização no mercado de trabalho e a competitividade da produção nacional, além de ser um dos principais motivos que justificam a criação de regimes especiais de tributação como o Simples Nacional, ou medidas como a desoneração da folha de pagamentos. Paulsen e Velloso (2019), no mesmo sentido, afirmam que as preocupações com a carga tributária sobre a folha de salários no Brasil são constantes, pois essa elevada carga tributária somada aos também elevados encargos trabalhistas encarecem o custo da mão de obra e dificultam as contratações, induzindo à informalidade.

Acrescenta-se que diferenças no tratamento tributário entre várias formas de emprego podem introduzir incentivos para que indivíduos e/ou empregadores prefiram certas formas de emprego em detrimento de outras (OCDE, 2018). A este respeito, Milanez e Bratta (2019) comentam que em vários países da OCDE parcelas crescentes de trabalhadores obtêm renda fora das relações tradicionais entre empregado e empregador. Embora as tendências sejam impulsionadas por fatores como a busca por maior flexibilidade, existe a preocupação de que o aumento de formas atípicas de emprego esteja relacionado a incentivos embutidos em sistemas tributários. As diferenças no tratamento fiscal de empregados assalariados em relação aos empregados autônomos podem criar oportunidades de arbitragem fiscal, tanto para as empresas na seleção de contratos de trabalho quanto para os indivíduos em sua escolha de forma organizacional (empregado versus autônomo, formal ou informal).

Há de se destacar que as inovações tecnológicas estão modificando o mundo do trabalho. Conforme Correia Neto *et al.* (2019) a tributação da folha salarial tende a perder relevância no contexto atual em que se verifica a crescente flexibilização das formas de trabalho. Para os autores, existe em curso um processo de desconstrução das relações trabalhistas tradicionais. De acordo com Pereira (2020), o acelerado desenvolvimento tecnológico faz surgir novas modalidades de trabalho, cuja subordinação não se enquadra nos moldes clássicos da relação de emprego tradicional. Essas novas formas de trabalho mais fluidas exigem a reestruturação dos mecanismos de proteção ao emprego.

Nesse sentido, a Reforma Trabalhista (Lei nº 13.467/2017), visando adequar a legislação brasileira as novas configurações de trabalho, passou a permitir novos tipos de contratos de trabalho menos protegidos que os contratos de jornada integral e prazo indeterminado, como o contrato de trabalho intermitente, o contrato a tempo parcial, o trabalho à distância (teletrabalho), entre outras medidas que poderão ser negociadas diretamente entre empregado e empregadores (Scherer; Castro, 2018).

Ocorre que, ao mesmo tempo que a Reforma permitiu a flexibilização das relações trabalhistas visando incentivar o emprego, segundo Carvalho (2017) essas alterações têm o potencial de provocar o enfraquecimento do poder de barganha dos trabalhadores ao ampliar a discricionariedade do empregador sobre o contrato de trabalho, de tal forma que os impactos podem ser negativos com possível redução dos salários e aumento das desigualdades de renda, afetando o modelo de contribuições com base em folha salarial.

Scherer e Castro (2018) mencionam ainda que as novas formas de prestação de serviços em plataformas digitais e o fenômeno crescente da pejetização¹ da mão de obra, aliados as novas formas de contratação trazidas pela Reforma Trabalhista, tendem a precarizar as relações de trabalho e comprometer a arrecadação tributária proveniente da folha salarial, justificando uma reflexão sobre a capacidade da tributação da folha para financiar benefícios de previdência social no longo prazo.

Nas palavras dos autores,

Do ponto de vista mais estrutural, há dois processos em curso que precisam ser considerados na contextualização do papel da tributação da folha de salários. Em primeiro, o desenvolvimento acelerado da robotização e o uso disseminado da inteligência artificial são vistos como ameaças ao trabalho humano e ao emprego no médio e longo prazo, podendo configurar-se como fatores depressivos do peso dos salários na renda nacional. Em segundo, a tendência de crescimento ainda maior dos serviços e a disseminação de formas “uberizadas²” de organização do trabalho, em que não se define tão claramente a relação de emprego e a remuneração passa ao largo da folha salarial das empresas (Scherer; Castro, 2018, p. 519).

¹ A pejetização é o “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” (Silva; Alves, 2021, p. 627).

² Entende-se “por uberização a difusão de relações de trabalho em que o trabalhador é ocupado por conta própria estabelecendo um vínculo com empresas que fornecem aplicativos de internet mediadores do contato entre ele e o consumidor a exemplo dos motoristas do Uber. A remuneração, a jornada e outras condições são estabelecidas pela empresa-aplicativo para o trabalhador, individualmente, e este responsabiliza-se pelos custos da atividade como se empresário fosse” (Scherer; Castro, 2018, p. 519).

Salienta-se, a falta de proteção social não é uma preocupação apenas para os trabalhadores informais, uma mudança para mais empregos atípicos também corre o risco de corroer a base contributiva dos sistemas de proteção social e pode ter um impacto negativo no orçamento do governo (OCDE, 2018). Para Correia Neto *et al.* (2019), a informalidade, o desemprego, a transfiguração de empregados em firmas e o trabalho independente, estimulado pelos novos modelos de negócios, deverão reduzir consideravelmente o potencial de arrecadação de tributos incidentes sobre a folha salarial num futuro próximo, comprometendo o custeio de importantes benefícios sociais ao trabalhador. Daí a importância da definição de novas fontes de financiamento da seguridade social que não tenha o valor da folha de salários como referência.

A Reforma promovida pela Lei nº 13.467/2017 em nada modificou a questão dos encargos tributários sobre os salários, atendo-se apenas as modificações da legislação de natureza puramente trabalhista. Uma revisão tributária que inclua o trabalho como tema é necessária e as atuais propostas em tramitação na Câmara de Deputados e no Senado não incluem as questões dos encargos sobre a remuneração do trabalho.

O próximo tópico detalha a classificação e a fundamentação legal dos encargos sobre a folha de salários das empresas no sistema tributário brasileiro.

2.3 A natureza jurídica dos encargos sociais no sistema tributário brasileiro

No Brasil o Sistema Tributário Nacional tem sua estrutura básica definida no Código Tributário Nacional (Lei Complementar nº 5.172/1966) e suas regras ditadas de forma extensa na Constituição Federal, de 1988 (CF/1988). De acordo com o artigo 5º do Código Tributário Nacional (CTN) e dos artigos 149, 149-A e 195 da Constituição são cinco as espécies tributárias, assim classificadas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições.

Os tributos incidentes sobre a folha de salários possuem natureza de contribuições, pois foram criados com finalidade específica. As contribuições são tributos instituídos com finalidades relacionadas ao custeio de políticas públicas de cunho social, de intervenção no domínio econômico, do interesse de categorias profissionais ou econômicas ou ao custeio dos serviços de iluminação pública. As ações ou políticas que justificam a instituição de contribuições não são as mesmas dos impostos, nem das taxas. As contribuições são,

essencialmente, instrumentos de atuação e intervenção do Estado na área social e econômica (Paulsen; Velloso, 2019).

A tributação sobre a base salários ou remuneração encontra fundamentação no artigo 195 da CF/1988, que nomeia como sujeito passivo, entre outros, de contribuições à seguridade social o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada. Por seguridade social entende-se o conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (art. 194 e 195 da CF/1988):

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro.

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social.

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (art.195, CF/1988, grifo nosso).

De acordo com Martins (2023), depreende-se do texto legal acima transcrito que o custeio da seguridade social é feito diretamente por contribuições da empresa e dos trabalhadores; e indiretamente por meio de toda a sociedade através dos impostos. Há ainda outras contribuições, de obrigação da empresa ou entidades equiparadas na forma da lei, direcionadas ao custeio da seguridade como as contribuições sobre receita ou faturamento (PIS e COFINS) e sobre o lucro (CSLL).

Ressalta-se que as contribuições sobre a folha de salários destinadas ao custeio da seguridade social, especificamente, à previdência social são as contribuições previdenciárias, assim chamadas como contribuições ao INSS ou Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), e aquelas referentes ao Seguro Acidente de Trabalho ou Risco Ambiental do Trabalho (SAT/RAT). Todavia, existem ainda outras contribuições incidentes sobre a folha de salários que não são contribuições sociais de seguridade social, mas são voltadas para outras finalidades específicas na área social ou econômica como as destinadas ao Salário-educação, ao Sistema

“S”³, ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra) e ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae) (Paulsen; Velloso, 2019).

A Contribuição Previdenciária é a mais expressiva e financia os benefícios de aposentadorias e pensões dos trabalhadores das áreas urbana e rural, segurados do Regime Geral de Previdência Social (RGPS). As demais contribuições também denominadas de contribuições de terceiros são, nas palavras de Martins (2023, p. 268), “exações criadas por lei e destinadas a entidades públicas e privadas, de serviço social e formação profissional, que estão fora do sistema de Seguridade Social, mas são arrecadadas por este sistema”.

A competência para instituir contribuições ou encargos sociais sobre a folha de pagamento ou salários é da União, que administra e fiscaliza tais contribuições através da Receita Federal do Brasil (RFB). Cabe às empresas, enquanto sujeito passivo, apurar e recolher os encargos sobre as remunerações dos empregados e avulsos que lhes prestem serviços (Paulsen; Velloso, 2019).

Conforme Machado (2022), as contribuições geram uma arrecadação que deve ser aplicada, obrigatoriamente, em despesas inerentes à finalidade que justifiquem sua instituição. Entretanto, por meio da Desvinculação das Receitas da União (DRU), instituída no ordenamento brasileiro na década de 2000 e alterada ao longo dos anos, é constitucional a destinação da arrecadação de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e taxas para fins além daqueles previstos. Atualmente o percentual em vigor para as desvinculações de órgão, fundo ou despesa é de 30% e a norma tem validade até 31 de dezembro de 2023; por força da emenda constitucional n. 103/2019 a desvinculação não atinge às receitas das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, nem as destinadas as categorias profissionais ou corporativas (Machado Segundo, 2022).

³ As empresas comerciais são contribuintes do Serviço Social do Comércio (SESC) e Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC). As empresas industriais são contribuintes do Serviço Social da Indústria (SESI) e Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI). As empresas que prestam serviços de transporte rodoviário são contribuintes do Serviço Social do Transporte (SEST) e Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT). As cooperativas são contribuintes do Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCOOP). As empresas rurais contribuem para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR). As empresas prestadoras de serviços estão sujeitas as contribuições ao Senac e ao Sesc, salvo se integrantes de outro serviço social (Paulsen; Velloso, 2019).

2.4 A estrutura da tributação sobre a folha de salários

O modelo de tributação da folha de salários no Brasil estabelece alíquotas distintas de contribuição para os diferentes regimes de tributação, isto é, a proporção das despesas associadas ao emprego de mão de obra por uma firma varia conforme seu enquadramento em determinado regime tributário. Os regimes tributários são conjuntos de normas e leis que regulam a forma como uma empresa deve efetuar a apuração e recolhimento de alguns tributos. São quatro as formas de enquadramento tributário no Brasil: Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado. Assim, considerando por exemplo uma empresa cujo regime tributário seja o Lucro Real ou Presumido, os encargos sociais podem representar mais de 30% do valor pago em remuneração ao empregado, porém este percentual é diferente se a empresa tiver a folha desonerada ou for optante pelo Simples Nacional (Scherer; Castro, 2018; Padoveze *et al.*, 2017).

Como já mencionado, a principal contribuição sobre a folha de pagamento das empresas é a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), devida à alíquota de 20%. Há ainda incidência de uma parcela variável de 1% a 3% destinada a financiar o seguro de acidente do trabalho (chamada de alíquota SAT ou RAT) determinada conforme o grau de risco das atividades desenvolvidas por cada empresa. Ademais, são devidas as “contribuições a terceiros” que correspondem em média a 5,8% sobre a folha, assim discriminadas: 2,5% salário-educação; 1,5% Sesi, Sesc ou Sest; 1% Senai, Senac ou Senat; 0,6% para Sebrae e 0,2% para o Incra (Martins, 2023; Oliveira, 2023).

A contribuição do empregador para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) possui natureza peculiar, dado que, é uma espécie de poupança feita em nome do trabalhador. Os empregadores devem depositar, mensalmente, sobre o montante incidente (salário e verbas equiparadas) da folha de pagamento o percentual de 8% na conta individual de cada trabalhador aberta na Caixa Econômica Federal. No caso de uma rescisão do contrato de trabalho por iniciativa do empregador (sem justa causa) é devida ao empregado uma multa de 40% sobre o montante do depósito efetuado (Scherer; Castro, 2018; Padoveze *et al.*, 2017).

Aos empregados cabe a contribuição para previdência social sobre a remuneração auferida e o imposto de renda observado os valores estabelecidos em lei. No entanto, ambos são descontados diretamente de seus salários, não se configurando encargos da empresa; nestas situações a empresa adquire apenas a condição de contribuinte responsável. Enfatiza-se que o

objeto de estudo deste trabalho é a tributação sobre a folha de salários que constitui custos para a empresa (Scherer; Castro, 2018).

O Quadro 1 apresenta as principais características dos encargos sociais incidentes sobre a folha de pagamentos ou folha de salários de uma empresa tributada pelo lucro real ou presumido, que não se enquadre nos critérios para desoneração da folha.

Quadro 1: Tributos sobre a folha, alíquotas, base de cálculo e destinação

| Tributo | Alíquota Básica | Previsão Legal | Base de Cálculo | Destinação | Informações Complementares |
|---|--|---|-------------------|---|---|
| Contribuição Previdenciária Patronal sobre a Folha (INSS) | 20% | Lei nº 8.212 de 1991 | Folha de salários | Financiamento do Regime Geral de Previdência Social (RGPS). | As instituições financeiras e equiparadas têm alíquota de 22,5%. |
| Seguro Acidente de Trabalho - SAT (Riscos Ambientais do Trabalho - RAT) | 1%, 2% ou 3% a depender do grau de risco. 1% risco leve 2% risco médio 3% risco grave | Lei nº 8.212 de 1991 | Folha de salários | Financiamento dos benefícios de incapacidade temporária ou permanente. | As alíquotas mencionadas serão acrescidas de 12, 9 ou 6 pontos percentuais caso a atividade desempenhada exponha o trabalhador a riscos e gere direito à aposentadoria especial com 15, 20 ou 25 anos de contribuição, respectivamente. |
| Salário-educação | 2,5% | Art. 212, § 5º, CF/1988. Lei nº 9.424/96 Lei nº 9.766/98 Decreto nº 6.003/06 | Folha de salários | Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação e Estados para aplicação em programas e projetos voltados para a universalização do ensino fundamental. | Os recursos do Salário-educação podem ser aplicados na educação especial, desde que vinculada ao ensino fundamental público. |
| Senai, Senac ou Senat | 1% | Decreto-Lei nº: 4.048/42 8.621/46 8.706/93 | Folha de salários | Organização e administração de escolas de aprendizagem profissional. | Senai (indústrias) Senac (comércio e serviços) Senat (transportes) |
| Sesi, Sesc ou Sest | 1,5% | Decreto-Lei nº: 9.403/46 9.853/46 8.706/93 | Folha de salários | Programas para o bem-estar social dos empregados. Atividades culturais e educativas. | Sesi (indústrias) Sesc (comércio e serviços) Sest (transportes) |
| Senar | 2,5% | Lei nº 8.315/91 | Folha de salários | Organização, administração e execução da formação profissional rural e de ações sociais voltadas ao trabalhador rural. | A contribuição é devida somente para empresas agroindustriais, agropecuárias, extrativistas vegetais e animais, cooperativistas rurais e sindicatos patronais rurais. |
| Sescoop | 2,5% | Medida Provisória nº 2.168-40/01 | Folha de salários | Programas de formação profissional, desenvolvimento e promoção social do trabalhador em cooperativas. | A contribuição para o SESCOOP é devida somente pelas Cooperativas. |
| Sebrae | 0,3% a 0,6% conforme setor de atividade | Lei nº 8.029/90 | Folha de salários | Programas de apoio ao desenvolvimento das micro e pequenas empresas. | A contribuição do Sebrae é um adicional às contribuições do Sesi/Sesc e Senai/Senac. Como o percentual é de 0,3% para cada uma das entidades e a empresa está vinculada, em regra, a pelo menos duas, o percentual é de 0,6%. |
| Incra | 0,2% | Decreto-Lei nº 1.146/70 LC nº 11/71 | Folha de salários | Serviços sociais, incentivo à produção e fixação do homem à terra, fomento econômico, estudos e divulgação. | Alíquota de 2,7% para alguns tipos de agroindústrias. |
| FGTS | 8% | Lei nº 8.036/90 LC nº 110/01 | Folha de salários | Conta individual das pessoas físicas | O saldo do FGTS pode ser movimentado em momentos essenciais da vida do trabalhador como em caso de: despedida sem justa causa, aposentadoria, aquisição de imóvel, necessidade pessoal urgente e grave, entre outros. |

Fonte: Adaptado de Scherer e Castro (2018); elaboração própria.

Nota: A Folha de salários é definida como o total da remuneração devida aos empregados e aos trabalhadores avulsos. Total da remuneração inclui: o salário base da pessoa física (com ou sem vínculo empregatício), acrescido de 13º salário, férias, gratificações, horas-extras, comissões, adicionais de periculosidade e insalubridade, adicional noturno, descanso semanal remunerado, aviso prévio trabalhado, gorjetas, gratificação legal e de função. Não integram o salário de contribuição as verbas de natureza indenizatória (aviso-prévio indenizado, férias indenizadas e o respectivo adicional constitucional etc.), a participação nos lucros e resultados, a parcela recebida a título de vale transporte, a ajuda de custo, as diárias para viagens, prêmios, abonos e o gasto do empregador com a previdência complementar de seus empregados.

Algumas empresas, contudo, não sofrem incidência da contribuição previdenciária sobre a folha. Ao longo das últimas décadas mudanças foram promovidas no sentido de alterar a base de incidência da contribuição previdenciária patronal da folha de salários para o faturamento, é o caso das empresas enquadradas no Simples Nacional e das contempladas pela chamada desoneração da folha (Scherer; Castro, 2018).

O Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES)⁴ foi concebido com o objetivo de reduzir e simplificar a carga tributária dos pequenos empreendimentos, estimulando novos negócios e a contratação de mão-obra formal. Esse regime tributário simplificado é disciplinado pela Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006. A inscrição no Simples implica pagamento mensal unificado de impostos e contribuições sobre a Renda (IRPJ e CSLL), Consumo (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS) e Encargos sociais (Contribuição Previdenciária Patronal e Seguro Acidente de Trabalho). Por força do art. 13, § 3º da LC 123/2006 estão desobrigadas do recolhimento das contribuições a terceiros (Martins, 2023; Pêgas, 2023).

Destarte, as empresas optantes pelo Simples Nacional não estão sujeitas aos encargos sobre a folha de salários (contribuição previdenciária patronal, seguro acidente de trabalho, salário-educação, contribuições para o sistema S, Inbra e Sebrae); o único tributo incidente sobre a folha de salários das empresas optantes pelo Simples é o FGTS. Em virtude do regime especial de tributação, essas empresas realizam um único recolhimento mensal por meio do documento de arrecadação do simples (DAS) calculado sobre a receita bruta de vendas com alíquotas que variam de 4% a 33% separadas por faixas de faturamento. A arrecadação é partilhada entre União, Estados e Municípios com base em frações definidas em lei, conforme os tributos de competência de cada ente. Algumas atividades econômicas são impeditivas para enquadramento no regime (Scherer; Castro, 2018; Pêgas, 2023).

Cumprido destacar que o Microempreendedor Individual (MEI) é optante pelo Simples Nacional sendo caracterizado como microempresa. O MEI é a pessoa física que trabalha por conta própria e se legaliza como pequeno empresário. Para ser considerado microempreendedor individual, entretanto, é necessário auferir receita bruta de no máximo R\$ 81.000,00 (oitenta e

⁴ Para fins de enquadramento no SIMPLES considera-se microempresa a pessoa jurídica que tiver, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e empresa de pequeno porte a pessoa jurídica que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) (LC Nº 123/2006, art 3, inc. I e II).

um mil reais) por ano; algumas atividades econômicas não são permitidas. A Lei Complementar nº 128/2008 trouxe benefícios especiais para que o trabalhador informal se tornasse legalizado, entre eles cita-se o registro no CNPJ, a emissão de notas fiscais, a facilidade na obtenção de empréstimos e abertura de contas bancárias, entre outros. Ademais, o MEI terá direito aos benefícios previdenciários como o salário maternidade, auxílio-doença, auxílio-reclusão, aposentadoria por idade, aposentadoria por invalidez e pensão por morte (Padoveze *et al.*, 2017; Pêgas, 2023).

O MEI não está obrigado ao recolhimento dos tributos federais (IR, CSLL, PIS, COFINS e IPI); recolhe apenas um valor fixo mensal, atualizado anualmente de acordo com o valor do salário mínimo, que será destinado para custear a Previdência Social, o ICMS e/ou o ISS. O valor é formado por uma parcela variável correspondente a 5% do salário mínimo vigente e por duas parcelas fixas correspondente a R\$ 5,00 (cinco reais) se a empresa for contribuinte do ISS e R\$ 1,00 (um real) se contribuinte do ICMS ou R\$ 6,00 (seis reais) se contribuinte sujeito a ambos os impostos⁵. O valor deve ser recolhido mesmo na ausência de faturamento. O microempreendedor individual poderá empregar até um funcionário que receba salário mínimo ou o piso da categoria. Nesse caso deverá recolher, mensalmente, 3% de contribuição previdenciária patronal (CPP) e 8% do FGTS, gerando um gasto com encargos sociais sobre a folha de 11% (Padoveze *et al.*, 2017; Pêgas, 2023).

No que diz respeito à política da Desoneração da Folha de Salários, a Lei n. 12.546 de 2011, instituiu critério adicional para apuração do valor da contribuição previdenciária, permitindo a substituição da contribuição patronal de 20% sobre folha por uma Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) para um conjunto de setores e de produtos. Esse novo critério de cálculo teve como princípio econômico diminuir a carga tributária da folha de pagamentos com o objetivo de incentivar a geração de empregos, sobretudo de vagas formais, e promover o desenvolvimento tecnológico, visando conferir maior competitividade à economia brasileira no contexto pós crise internacional de 2008.

⁵ Considerando o salário mínimo vigente em 2023 de R\$ 1.320,00 os valores a serem recolhidos pelo MEI correspondem a: R\$ 67,00 (para o MEI contribuinte do ICMS); R\$ 71,00 (para o MEI contribuinte do ISS); R\$ 72,00 (para o MEI contribuinte do ICMS e ISS) e para o MEI transportador autônomo de cargas, cuja contribuição para a seguridade social é de 12% do salário mínimo, o valor da contribuição previdenciária equivale a R\$ 158,40, além dos demais valores de ISS e ICMS, conforme o caso (RFB, 2023).

Inicialmente a desoneração estava restrita a algumas atividades econômicas selecionadas e estabelecidas em lei, submetidas a alíquotas de 1% e 2% sobre o faturamento. A desoneração não afetou as outras contribuições que incidem sobre a folha, tais como o SAT/RAT, o Salário-Educação e as Contribuições para o Sistema S (Scherer; Castro, 2018; Padoveze *et al.*, 2017).

Foram muitas e sucessivas as alterações na legislação que normatiza a desoneração desde sua primeira edição. De acordo com Scherer e Castro (2018), o benefício atingiu seu ápice ao final de 2014 quando passou a abranger 56 setores e aproximadamente 84 mil empresas contribuintes. Padoveze *et al.* (2017, p. 204) afirmam que “até dezembro de 2014, a renúncia fiscal com a desoneração ultrapassou os 22 bilhões de reais e começou a comprometer a arrecadação da contribuição previdenciária e a competitividade industrial”. No mesmo sentido, Silva *et al.* (2015, p. 4) argumentam que “desde a sua implementação, o custo da medida cresceu significativamente. Estima-se que em 2015, o montante da renúncia fiscal tenha sido de R\$ 25 bilhões, gerando significativo impacto negativo no resultado fiscal da União”.

Nas palavras de Scherer e Castro (2018, p. 534),

À medida que o ritmo de atividades econômicas foi-se desacelerando a partir de 2013, os investimentos privados não corresponderam ao esperado, e a geração de empregos entrou em declínio, a desoneração passou a ser vista como ineficaz. Ao mesmo tempo, a renúncia fiscal associada a essa política foi crescendo com a ampliação setorial de sua cobertura, passando de R\$ 3 bilhões, em 2012 para R\$ 25 bilhões, em 2015.

Em 2015, no contexto de ajuste fiscal para recuperação das contas públicas e necessidade de elevação da arrecadação tributária, a Lei 13.161/2015 alterou importantes dispositivos da Lei 12.546/2011, entre eles o aumento das alíquotas de 1% e 2% para 1% a 4,5% a depender do setor e a possibilidade de adesão ou não ao modelo. A partir dessa lei as empresas passaram a poder optar entre a contribuição previdenciária patronal sobre a folha de 20% ou sobre o faturamento. Importante destacar que não integra a base de cálculo da CPRB as receitas provenientes de exportações (Scherer; Castro, 2018; Padoveze *et al.*, 2017).

Segundo Pêgas (2023) a maior parte dos setores industriais incluídos no benefício estão sujeitos à alíquota de 2,5%; o percentual de 4,5% é aplicado para alguns serviços como tecnologia da informação, hotéis e construção civil; alíquotas reduzidas de 1% são aplicadas para indústrias de pães e massas, aves, suínos e pescado. Atualmente podem optar pelo modelo de desoneração da folha 17 setores, entre eles construção civil, call center, empresas de tecnologia da informação e da comunicação, indústrias de calçados, couro, confecção de vestuário, transporte metroferroviário de passageiros, transporte rodoviário de cargas,

transporte rodoviário coletivo, e outros. A desoneração da folha foi instituída em caráter temporário e teve seu término prorrogado até dezembro de 2023. Na data de conclusão deste trabalho havia proposta aprovada na Câmara dos Deputados, dependente de aprovação no Senado Federal, de prorrogação da medida até dezembro de 2027 (Pêgas, 2023; Lei nº 12.546/2011, art. 7).

Pelo exposto, conforme o enquadramento em determinado regime tributário a empresa estará sujeita a uma carga tributária sobre a folha maior ou menor. O Quadro 2 apresenta um comparativo da oneração sobre a folha conforme os regimes tributários.

Quadro 2: Alíquotas de encargos sociais incidentes sobre a folha de pagamentos média mensal das empresas: comparativo entre regimes tributários⁶

| Contribuições Sociais | Lucro Real ou Presumido | Folha Desonerada | Simples Nacional |
|---|-------------------------|---------------------|---------------------|
| Contribuição Previdenciária Patronal sobre a Folha (INSS) | 20% | Conf. Receita Bruta | Conf. Receita Bruta |
| SAT/RAT (2% em média) | 2% | 2% | 0,00 |
| Salário-educação | 2,5% | 2,5% | 0,00 |
| Senai ou Senac ou Senat | 1% | 1% | 0,00 |
| Sesi ou Sesc ou Sest | 1,5% | 1,5% | 0,00 |
| Sebrae | 0,6% | 0,6% | 0,00 |
| Incra | 0,2% | 0,2% | 0,00 |
| Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) | 8% | 8% | 8% |
| % dos Encargos Sociais sobre a Remuneração | 35,8% | 15,8% | 8% |

Fonte: Elaboração própria.

Notas: 1) As empresas optantes pelo simples nacional enquadradas no anexo IV (prestadoras de serviços com CPP paga separadamente)⁷ não estão sujeitas as regras acima, recolhem a contribuição previdenciária e o seguro acidente de trabalho conforme o regime normal de tributação (LC nº 123/2006, art. 18, § 5º-C). 2) Para o MEI o custo com encargos sociais é de 11% sobre a folha de salários, caso opte pela contratação de um funcionário (8% de FGTS e 3% da CPP).

Verifica-se que a tributação sobre o trabalho no Brasil possui um custo relevante para o empregador, ao tempo que cria um sistema de proteção necessário aos trabalhadores assalariados. Todavia, dada a dinâmica econômica é necessário que o sistema tributário

⁶ O demonstrativo do custo da mão de obra será apresentado na seção de resultados.

⁷ Inclui as atividades de: a) construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada; b) execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como, decoração de interiores; c) serviços de vigilância, limpeza e/ou conservação; e d) serviços advocatícios (Pêgas, 2023, p. 249).

acompanhe as mudanças relativas ao mercado de trabalho, para que continue desempenhando sua função econômica e social.

Para tanto, será apresentado nas próximas seções a metodologia de estudo, bem como, o levantamento de dados e análise sobre a tributação e o mercado de trabalho.

3 NOTAS METODOLÓGICAS E BANCO DE DADOS

3.1 Metodologia

Para atender aos objetivos propostos, este estudo utiliza como técnicas de pesquisa a análise bibliográfica e documental. A análise bibliográfica compreende consulta a livros, artigos científicos, teses e dados obtidos por fontes secundárias e oficiais relacionados ao tema. A pesquisa documental inclui consulta a Constituição Federal (CF/1988), legislação tributária (CTN e leis complementares) e legislação trabalhista (CLT).

Quanto aos objetivos da pesquisa, trata-se de um estudo de caráter descritivo e exploratório, esse tipo de estudo, segundo Silveira (2011), preocupa-se em observar, registrar e interpretar os fatos, sem interferência do pesquisador. Quanto a abordagem do problema, a pesquisa classifica-se em qualitativa-quantitativa com uso de estatística descritiva simples.

A pesquisa analisa os principais indicadores do mercado de trabalho no Brasil, a geração de emprego e massa salarial das pessoas jurídicas por regime de tributação, as receitas tributárias provenientes da folha salarial e os custos com o emprego de mão de obra. Os dados são apresentados em gráficos e tabelas. O período analisado abrange os anos de 2010 a 2020 (exceção para os dados do mercado de trabalho).

Em 2011 entrou em vigor a Lei n. 12.546 que instituiu o benefício da desoneração da folha de pagamento; dessa forma, a escolha temporal possibilita o acompanhamento da arrecadação tributária com esse modelo de contribuição previdenciária durante seu período de ápice. O ano de 2020 reflete a disponibilidade de dados nas bases oficiais para todas as variáveis do estudo.

3.2 Base de Dados

As variáveis sobre mercado de trabalho foram extraídas da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua Trimestral (PNADC/T) divulgada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Os dados são referentes aos trimestres de 2016 a 2020. A partir do quarto trimestre de 2015, o IBGE passou a divulgar valores desagregados para as variáveis empregador (com CNPJ e sem CNPJ) e trabalhador por conta própria (com CNPJ e sem CNPJ);

essa desagregação é relevante para a mensuração dos trabalhadores formais e informais no país, razão pela qual optou-se pela utilização dos indicadores a partir do primeiro trimestre de 2016.

Os dados referentes ao número de empresas, quantidade de vínculos trabalhistas e massa salarial por enquadramento tributário foram extraídos dos relatórios de estudos setoriais consolidado das pessoas jurídicas divulgado pela Receita Federal do Brasil (RFB). Os dados divulgados abrangem os períodos de 2008 a 2020. De acordo com a RFB as informações são produzidas a partir das declarações fiscais e trabalhistas dos contribuintes.

As séries históricas para as receitas orçamentárias provenientes da folha de salários e para o demonstrativo de gastos tributários com as medidas de desoneração da folha, Simples Nacional e MeI foram obtidas através do banco de dados abertos da Receita Federal do Brasil, publicados anualmente pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da RFB e entidades parceiras. Para as receitas orçamentárias, a pesquisa se delimita a análise dos tributos incidentes sobre a folha de salários a cargo do empregador: Contribuição Previdenciária Patronal do Regime Geral de Previdência Social (RGPS); Salário-educação; Contribuições para o Sistema “S”; Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS); e outros. Os valores foram corrigidos pelo IPCA ano base de 2020.

A estimativa da carga tributária corresponde à razão entre o total dos tributos arrecadados pelas três esferas de governo e o Produto Interno Bruto (PIB). O PIB utilizado corresponde ao indicador oficial publicado pelo IBGE. Para composição da carga tributária bruta foi utilizada a classificação adotada pela RFB por “base de incidência”. A classificação da receita tributária por base de incidência subdivide-se em seis categorias, assim discriminadas: 1) Tributos sobre a Renda; 2) Tributos sobre a Folha de Salários; 3) Tributos sobre a Propriedade; 4) Tributos sobre Bens e Serviços; 5) Tributos sobre Transações Financeiras; e 6) Outros Tributos. Para facilitar a análise, neste trabalho, optou-se pela junção das bases tributos sobre transações financeiras e outros tributos.

Para o cálculo do custo da mão de obra considerou-se o valor referente ao rendimento médio mensal nominal habitualmente recebido em todos os trabalhos pelas pessoas de 14 anos ou mais de idade na força de trabalho ocupada para o último trimestre divulgado pelo IBGE até a conclusão desta pesquisa (2º trimestre de 2023). Os dados foram extraídos da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua Trimestral (PNADC/T).

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1 Aspectos Gerais do Mercado de Trabalho no Brasil

De acordo com o Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE, 2006, p. 30) “toda discussão sobre encargos sociais no país tem acontecido em torno da capacidade e necessidade da economia de gerar empregos”. Como apresentado na Seção 2, especialistas afirmam que elevados encargos sobre a folha de salários têm efeitos sobre o mercado de trabalho, pois, em grande medida, induzem a informalidade. Ainda, a descrição da tributação sobre o trabalho demonstrou sua estrutura complexa e com especificidades setoriais.

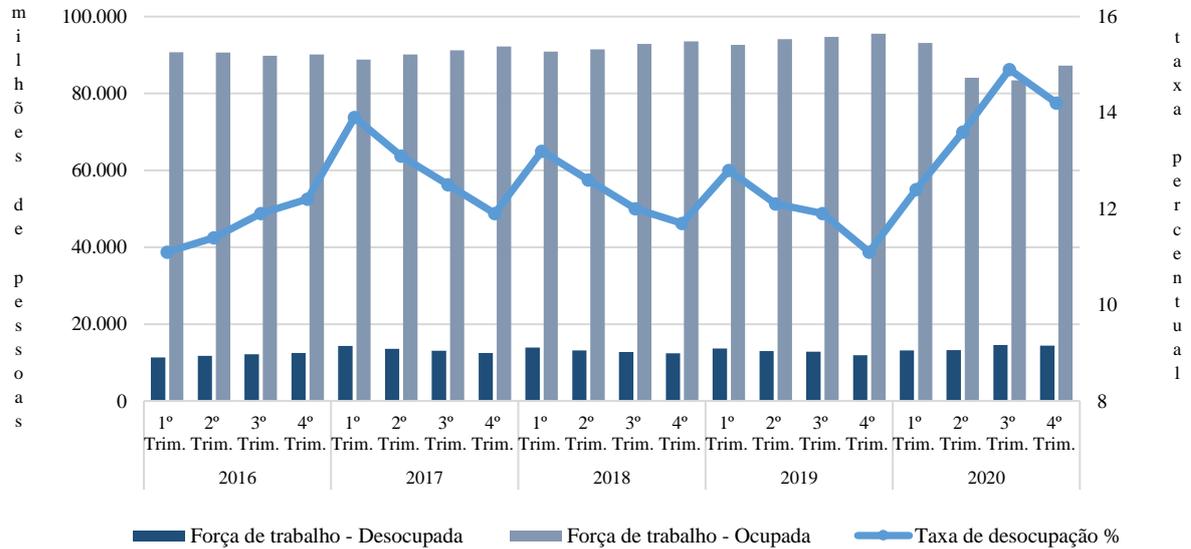
Assim, para subsidiar o debate posposto, este tópico apresenta dados sobre as características gerais do mercado de trabalho brasileiro. De forma mais precisa a mensuração da força de trabalho, a distribuição dos trabalhadores ocupados por categoria de emprego, a taxa de desemprego, a taxa de informalidade, os níveis de rendimento e o percentual de trabalhadores segurados do regime de previdência social.

No período analisado, anos de 2016 a 2020, a força de trabalho computada no Brasil correspondeu, em média, a aproximadamente 100 milhões de pessoas (Gráfico 1), sendo em média 87,47% de trabalhadores empregados e 12,53% de desempregados. No primeiro trimestre de 2016 foram registradas 101.989 milhões de pessoas na força de trabalho, 11.281 milhões na força de trabalho desocupada e 90.708 milhões na força de trabalho ocupada. No encerramento do quarto trimestre de 2020 foram computadas 101.637 milhões de pessoas na força de trabalho, sendo 14.412 milhões de desempregados e 87.225 milhões de empregados.

A taxa de desemprego atingiu o maior patamar, 14,9%, no terceiro trimestre de 2020 e isso se relaciona, em grande parte, aos efeitos da crise sanitária causada pela pandemia covid-19 e a imposição de medidas restritivas para contenção do vírus que teve reflexos nos níveis de emprego. Ressalta-se que, desde o terceiro trimestre de 2021, com a retomada das atividades econômicas, as taxas de desemprego têm apresentado redução. No segundo trimestre de 2023⁸ o país registrou a segunda menor taxa desde o início de 2016, equivalente a 8%. Observa-se ainda, uma importante sazonalidade do mercado de trabalho brasileiro, devido as características do sistema produtivo nacional. O Gráfico 1 apresenta os resultados.

⁸ Dados para taxa de desemprego até o segundo trimestre de 2023 podem ser consultados no apêndice A.

Gráfico 1: Composição da força de trabalho no Brasil (em mil pessoas) e taxa de desocupação (em %)



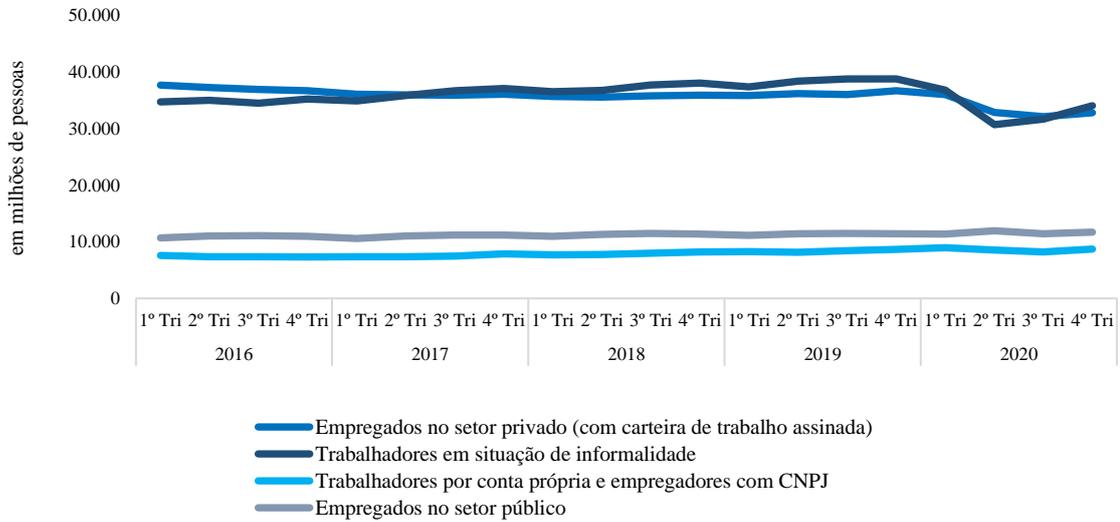
Fonte: PNADC/IBGE; elaboração própria (2023).

Nota: Pessoas de 14 anos ou mais de idade por condição em relação à força de trabalho e condição de ocupação.

O Gráfico 2 apresenta a distribuição dos trabalhadores empregados entre os anos de 2016 e 2020 por categoria de emprego (trabalhador do setor privado com carteira assinada, trabalhador informal⁹, trabalhador do setor público, empregador ou trabalhador por conta própria formalizado). Nota-se um setor informal bastante expressivo no Brasil. Das aproximadamente 90.880 milhões de pessoas que compõem a força de trabalho ocupada no período, em média, 35.697 milhões estão empregadas no setor privado e registradas formalmente (inclui trabalhadores domésticos com carteira assinada); 35.979 milhões são trabalhadores em situação de informalidade; 11.239 milhões trabalhadores do setor público e 7.965 milhões trabalhadores por conta própria e empregadores com CNPJ (formalizados).

⁹ A situação de informalidade, de acordo com o IBGE, se refere a mensuração das pessoas ocupadas como a) empregado no setor privado, exclusive trabalhador doméstico, sem carteira de trabalho assinada; b) trabalhador doméstico sem carteira de trabalho assinada; c) empregador sem CNPJ; d) trabalhador por conta própria sem CNPJ; e) trabalhador familiar auxiliar no trabalho principal.

Gráfico 2: Distribuição da força de trabalho ocupada por categoria do emprego (Brasil, em mil pessoas)

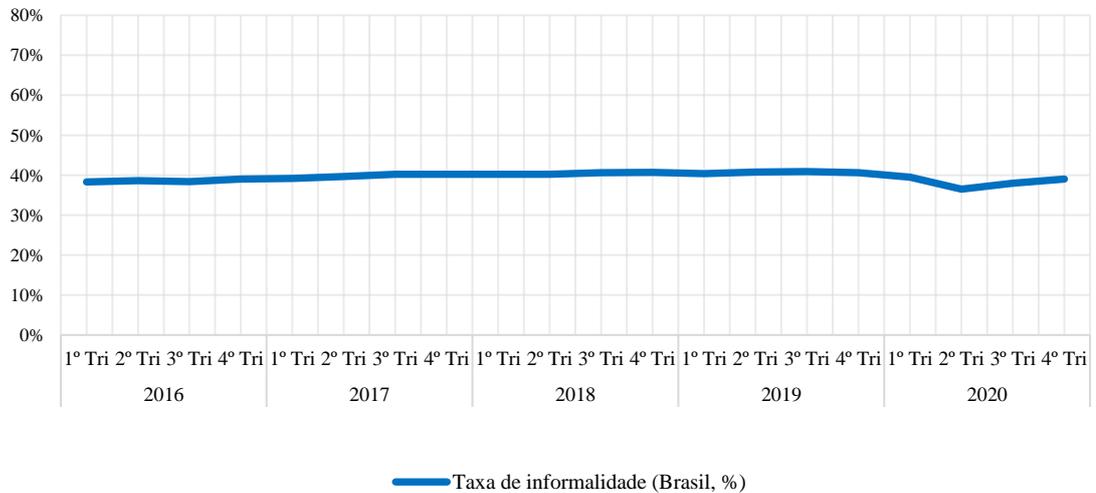


Fonte: PNADC/IBGE; elaboração própria (2023).

Nota: Distribuição das pessoas de 14 anos ou mais de idade por posição na ocupação no trabalho principal.

No Gráfico 3 é possível verificar a taxa de informalidade no país. Nota-se uma participação constante e significativa do setor informal ao longo dos períodos, representando, em média, 39,56% da força de trabalho ocupada. O valor chega a ser superior ao dos trabalhadores empregados no setor privado registrados formalmente que equivale, em média, 39,29%.

Gráfico 3: Taxa de informalidade (Brasil, em %)

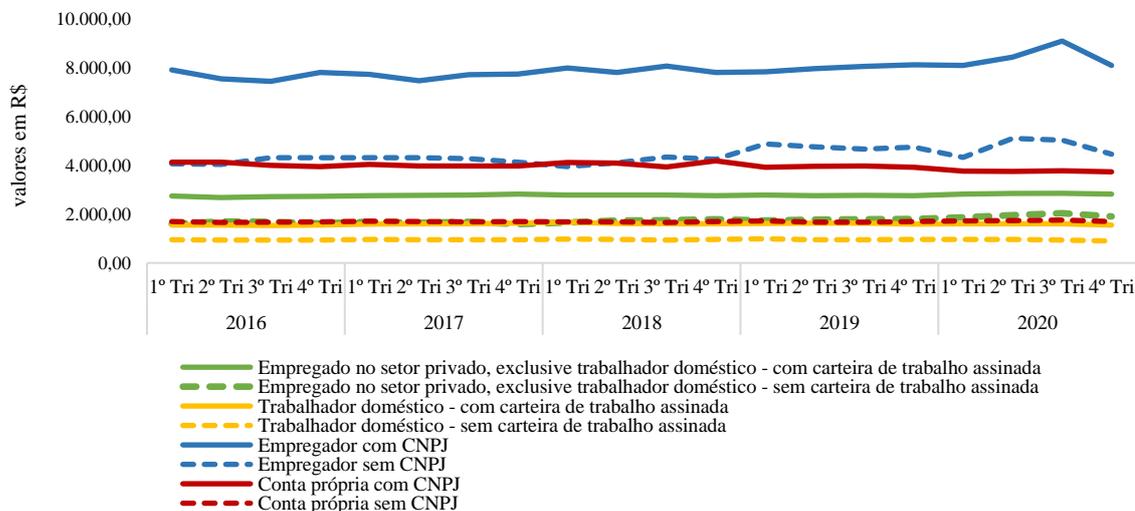


Fonte: PNADC/IBGE; elaboração própria (2023).

Quanto aos rendimentos do trabalho, o Gráfico 4 evidencia diferenças consideráveis entre os trabalhadores formais e informais. Os trabalhadores do setor formal, inclusive empregadores e trabalhadores por conta própria, apresentam rendimentos salariais superiores aos trabalhadores do setor informal. Um trabalhador com carteira assinada do setor privado recebeu, em média, entre os anos de 2016 e 2020, o equivalente a R\$ 2.773,85; já o trabalhador informal no setor privado recebeu, em média, R\$ 1.749,65. Os trabalhadores domésticos com registro em carteira apresentaram rendimento médio de R\$ 1.597,85 e os trabalhadores domésticos sem carteira ganhos médios reais de R\$ 952,35.

No que diz respeito aos empregadores, os ganhos habituais dos que possuem cadastro no CNPJ foram equivalentes, em média, a R\$ 7.930,60; já os sem registro de CNPJ apresentaram ganhos médios de R\$ 4.416,40, bem inferior ao rendimento de um empregador formalizado. Para os trabalhadores por conta própria com CNPJ foram computados ganhos médios de R\$ 3.962,75 e aos informais, por sua vez, R\$ 1.694,85.

Gráfico 4: Rendimento médio real mensal habitualmente recebido no trabalho principal por categoria do emprego (Brasil, em R\$)¹⁰



Fonte: PNADC/IBGE; elaboração própria (2023).

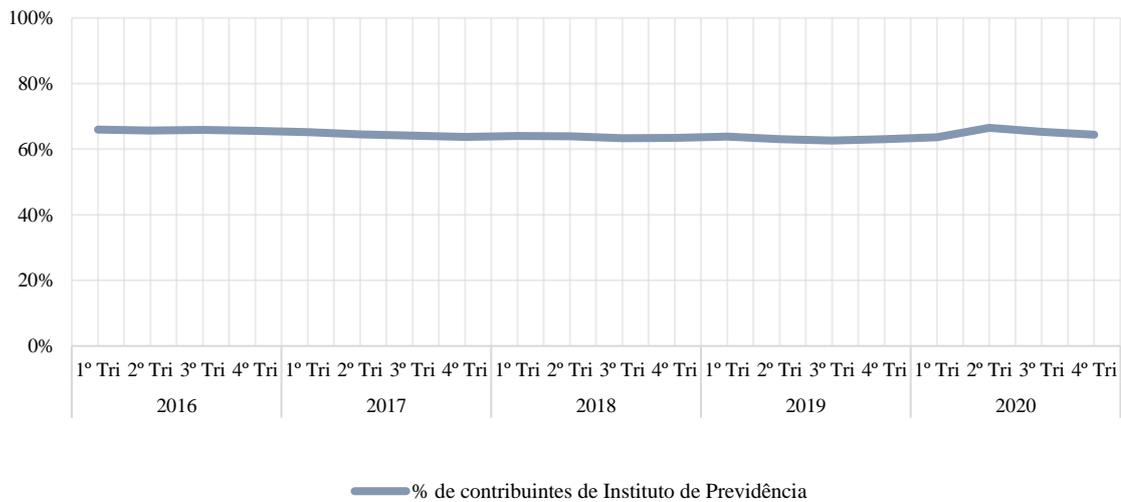
Nota: Foram suprimidos do gráfico os dados referentes ao rendimento médio mensal dos servidores públicos; tais servidores em grande parte são estatutários (disciplinados por um conjunto de leis próprias) e vinculados ao RPPS.

¹⁰ Os rendimentos reais dos trimestres são calculadas pelo IBGE a preços do último trimestre divulgado, no caso, 2º trimestre de 2023. Para deflacionamento é utilizado o Índice de Preços ao Consumidor Amplo - IPCA. O rendimento habitual consiste no rendimento recebido por empregados, empregadores e trabalhadores por conta própria, mensalmente, sem acréscimos extraordinários ou descontos esporádicos para o trabalho que tinha na semana de referência.

No quesito proteção social, o Gráfico 5 apresenta o percentual dos trabalhadores empregados no Brasil que são contribuintes da previdência. Segundo Veloso (2020), uma medida costumeiramente adotada em comparações internacionais para avaliar os níveis de informalidade consiste em mensurar os trabalhadores que não contribuem para a previdência social entre a população ocupada. Esta medida permite melhor visualização da dimensão dos trabalhadores segurados pelo Regime de Previdência Social, visto que, entre os classificados como informais há os contribuintes individuais/facultativos.

Dos quase 90.880 milhões de trabalhadores ocupados no país durante 2016 a 2020, em média, 58.481 milhões contribuíram para a previdência, uma taxa de participação de aproximadamente 64,4%. Os não contribuintes, por sua vez, representaram 35,6%, em média, 32.398 milhões de pessoas não vinculadas ao regime de previdência.

Gráfico 5: Participação da população ocupada como contribuinte de Instituto de Previdência (Brasil, taxa %)



Fonte: PNADC/IBGE; elaboração própria (2023).

Nota: Pessoas de 14 anos ou mais de idade na força de trabalho ocupada, não inclui a força de trabalho desocupada (desempregados), nem as pessoas fora da força de trabalho que porventura contribuam para a previdência.

Os dados reforçam o mercado de trabalho brasileiro com uma grande quantidade de trabalhadores informais e com menores rendimentos, posição que configura precariedade do vínculo empregatício e a falta de acesso ao sistema de proteção social, visto que, 35,6% dos trabalhadores empregados nada recolhem para a previdência.

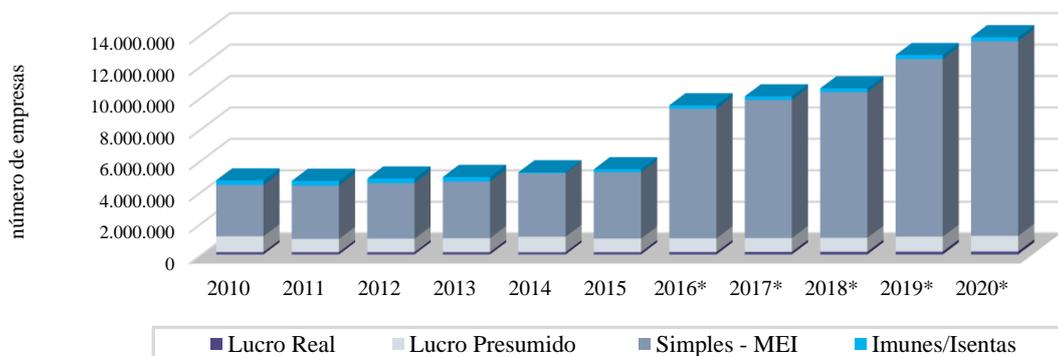
4.1.1 Mercado de Trabalho: Considerações por regimes tributários

A tributação sobre a folha de salários difere conforme o porte e o enquadramento tributário das empresas. Visando caracterizar o emprego no Brasil considerando os aspectos tributários, neste tópico são apresentados dados sobre a quantidade de empresas, o número de empregados e a massa salarial gerada pelas firmas de acordo com os principais regimes tributários adotados no país. Os dados incluem apenas as empresas com registro no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e são levantados pela Receita Federal do Brasil com base nas declarações fornecidas pelos contribuintes.

O Gráfico 6 mostra a evolução do número de empresas no país entre os anos de 2010 e 2020. Houve um crescimento de aproximadamente 193,62% nos cadastros de pessoas jurídicas (CNPJ) durante o período, saltando de 4,7 milhões para 13,8 milhões o número de estabelecimentos empresariais abertos. O crescimento registrado deu-se em virtude do aumento expressivo de empresas optantes pelo Simples Nacional, em 2010 estavam cadastrados como optantes pelo simples 3,25 milhões de empresas, em 2020 esse patamar subiu para 12,38 milhões, um aumento de 280,77%. Os dados mostram que houve redução da participação relativa das empresas de lucro real e lucro presumido que, em 2010, representavam 3,22% e 21,32% e passaram a representar, em 2020, 1,38% e 7,15% respectivamente, do número de estabelecimentos empresariais formais no país.

Já em relação ao Simples, destaca-se o aumento da participação relativa dos Microempreendedores Individuais (MEI); dos 12,38 milhões de estabelecimentos empresariais cadastrados no simples nacional em 2020, 7,83 milhões são classificados como MEI.

Gráfico 6: Quantidade de empresas por forma de tributação e ano



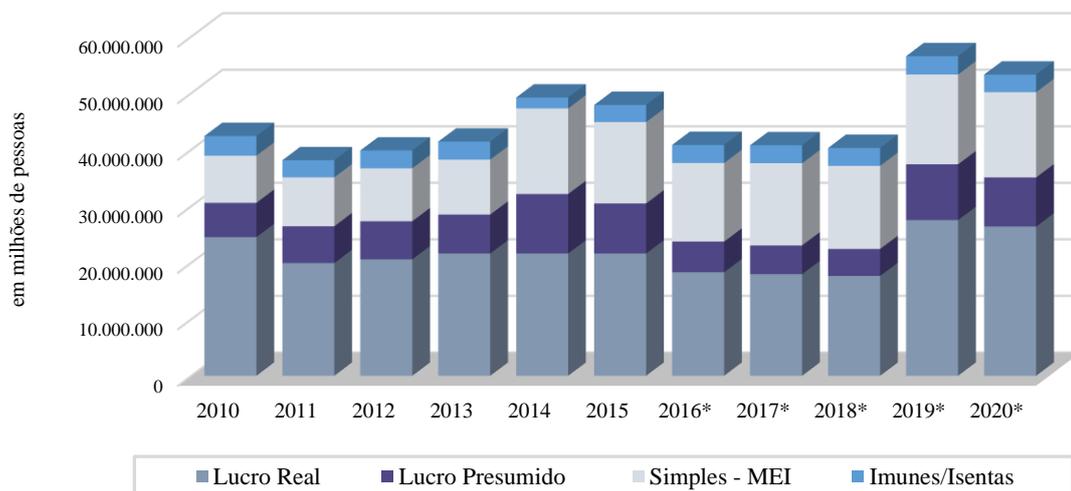
Fonte: RFB; elaboração própria (2023).

Notas: 1) Valores calculados com base na quantidade de declarações válidas (última entregue) por CNPJ. 2) * A partir de 2016 a Receita Federal do Brasil passou a apresentar dados desagregados para quantidade de CNPJ/MEI, o que justifica o aumento nesta modalidade a partir desse ano. Para facilitar a análise gráfica optou-se, neste trabalho, em manter os dados para Simples Nacional e MEI em conjunto.

No Gráfico 7 são apresentados os dados referentes a quantidade de vínculos trabalhistas por forma de tributação e ano, destaca-se que estão incluídos os contribuintes individuais e não apenas os empregados com carteira assinada. Nota-se que apesar da pequena quantidade de empresas optantes pelo lucro real, estas são as que mais geram empregos. Com uma participação relativa de menos de 4% no conjunto das empresas registradas, as optantes pelo lucro real foram responsáveis pela geração de aproximadamente 50% dos empregos formais no país, em média, cerca de 21,6 milhões de pessoas mantinham vínculos trabalhistas com essas empresas.

As optantes do Simples Nacional têm apresentado crescimento na geração de postos de trabalho, em 2010 cerca de 19,67% dos empregos formais foram registrados por empresas do simples, em 2020 esse percentual subiu para 28,34%. Já as empresas enquadradas no regime tributário presumido ocupam a terceira posição do ranking, responderam, em média, por 16% dos vínculos trabalhistas no período. De acordo com a Receita Federal do Brasil, em 2020 foram registrados 53,3 milhões de vínculos trabalhistas pelas empresas optantes pelo lucro real, presumido, simples nacional e imunes/isentas; 10,9 milhões a mais que em 2010.

Gráfico 7: Quantidade de vínculos trabalhistas (empregados e contribuintes individuais) por forma de tributação e ano

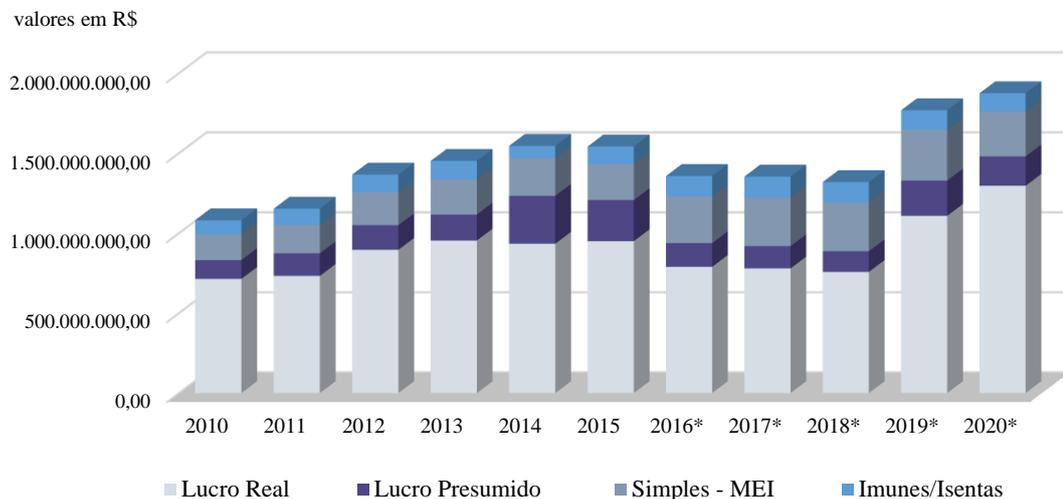


Fonte: RFB; elaboração própria (2023).

Notas: 1) Quantidade média de vínculos no fim do período (ano calendário). 2) *A partir de 2016 a RFB passou a apresentar dados desagregados para quantidade de CNPJ/MEI, entretanto, para facilitar a análise gráfica optou-se, neste trabalho, em manter os dados para Simples Nacional e MEI em conjunto.

O Gráfico 8 apresenta a massa salarial gerada entre os anos de 2010 e 2020 pelas empresas que compõem o setor formal no Brasil conforme o enquadramento tributário. Como as empresas sujeitas a tributação pelo lucro real são as que mais empregaram no período, conseqüentemente, provem delas a maior massa salarial, em média, essas empresas geraram 62,52% da massa salarial. As empresas optantes pelo simples nacional e lucro presumido foram responsáveis por 17,29% e 12,26%, respectivamente, da massa salarial. Já para as empresas imunes e isentas esse percentual chegou a aproximadamente 7,93% no mesmo período.

Gráfico 8: Massa salarial de empregados e contribuintes individuais por forma de tributação e ano (valores em R\$)



Fonte: RFB; elaboração própria (2023).

Notas: 1) Valores corrigidos pelo IPCA ano 2020. 2) Soma das remunerações mensais dos empregados e contribuintes individuais em determinado ano calendário (massa salarial total). 3) * A partir de 2016 a RFB passou a apresentar dados desagregados para quantidade de CNPJ/MEI, entretanto, para facilitar a análise gráfica optou-se, neste trabalho, em manter os dados para Simples Nacional e MEI em conjunto.

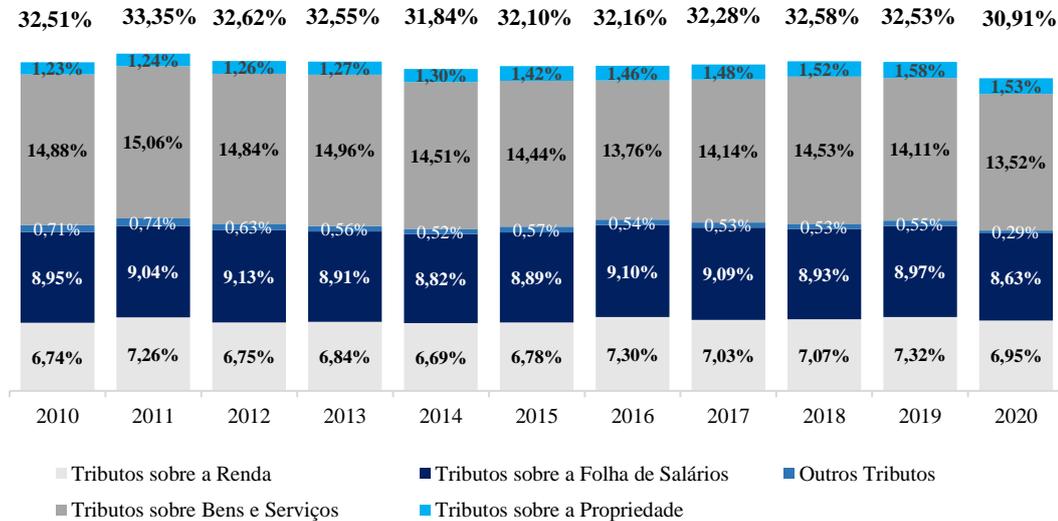
Como discutido na Seção 2, as empresas do lucro real são as mais afetadas com a incidência tributária sobre a folha, visto que estão sujeitas a carga tributária maior, cerca de 35,8%. Os dados apresentados evidenciam que essas empresas por serem responsáveis pela geração do maior número de postos de trabalho e massa salarial no país suportam a incidência de pesados custos com a manutenção do emprego de funcionários. Outro destaque é para as empresas do simples; apesar dos benefícios de redução da carga tributária visando incentivar a formalização do emprego, essas empresas foram responsáveis, em média, por apenas 17,29% da massa salarial e 28,43% da quantidade de vínculos trabalhistas durante o período.

4.2 Tributação da Folha de Pagamentos na Arrecadação Tributária

Neste tópico são apresentadas análises da carga tributária do Brasil por bases de incidência, as receitas das contribuições sobre a folha, previdenciária sobre o faturamento e o montante das renúncias fiscais com medidas de desoneração e simples nacional.

No Gráfico 9 é possível visualizar a composição da carga tributária bruta¹¹ do Brasil por bases de incidência. Observa-se que a tributação da folha é a segunda maior base de arrecadação do governo; em primeiro lugar estão os tributos sobre bens e serviços, em terceiro e quarto estão os tributos sobre a renda e a propriedade, respectivamente. Em média, cerca de 32,31% do PIB é destinado ao pagamento de tributos anualmente, desse percentual quase 9% são referentes as contribuições sociais incidentes sobre a folha salarial. Destaca-se que esse percentual inclui as contribuições do empregador, do empregado e do autônomo e abrange o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS).

Gráfico 9: Composição da Carga Tributária no Brasil - 2010 a 2020 - Dados em % do PIB



Fonte: RFB, IBGE; elaboração própria (2023).

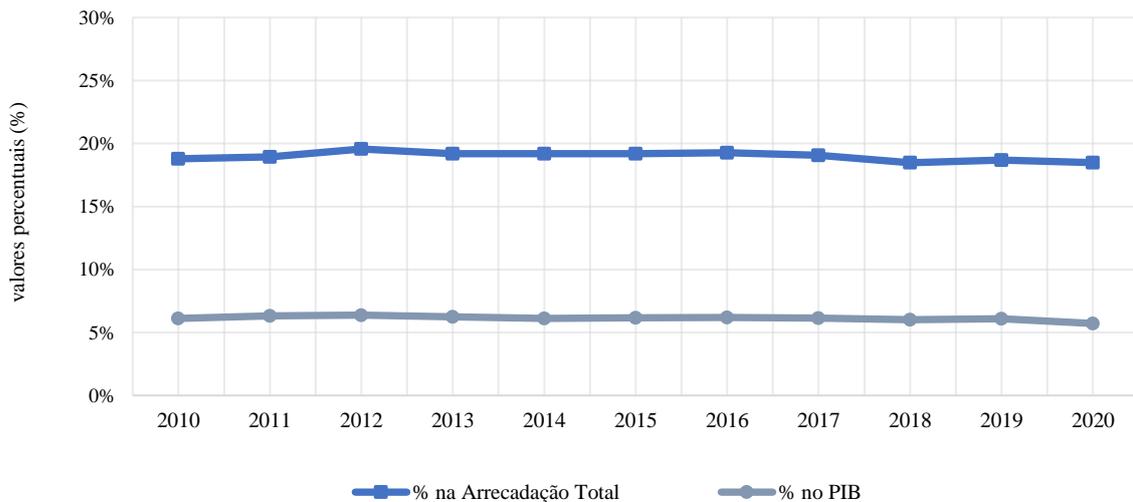
Notas: 1) Carga Tributária Bruta. 2) A categoria tributos sobre a folha de salários inclui as contribuições para o RGPS (patronal, empregado e autônomo), contribuições para o RPPS, FGTS, contribuição para o salário-educação, contribuição para o sistema S e outras incidências tributárias que recaem diretamente sobre a folha salarial. 3) A categoria outros tributos inclui os impostos sobre transações financeiras, as receitas da dívida ativa, outras contribuições sociais e outras contribuições econômicas que incidem em bases distintas dos demais grupos.

¹¹ “A Carga Tributária Bruta é definida como a razão entre a arrecadação de tributos e o PIB a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais” (RFB, Relatório 2021, p.01).

O Gráfico 10 traz a participação das contribuições patronais incidentes sobre a folha de pagamentos na arrecadação total e no PIB entre os anos de 2010 e 2020. Nota-se uma participação constante ao longo do período. Os tributos sobre a folha representam quase 20% da arrecadação tributária total no país. Considerando os valores referentes a cota parte da contribuição previdenciária dos empregados e do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) esses montantes chegam a atingir quase 30% da arrecadação tributária.

Em relação ao PIB, como demonstrado na análise gráfica anterior, essas contribuições representam quase 9% do Produto Interno Bruto anualmente; se considerado apenas a parte patronal esse percentual corresponde a pouco mais de 6% entre os anos de 2010 e 2019, sofrendo uma leve redução, em 2020.

Gráfico 10: Participação dos Tributos incidentes sobre a Folha de Salários na Arrecadação Total e no PIB entre os anos 2010 e 2020



Fonte: RFB, IBGE; elaboração própria (2023).

Nota: Inclui somente a parte patronal das empresas privadas.

Na Tabela 1 é possível acompanhar a evolução da arrecadação tributária com cada contribuição incidente sobre a folha entre os anos discriminados. Os valores totais arrecadados ultrapassam R\$ 400 bilhões. Todavia, há de se destacar que as receitas previdenciárias superam os valores anotados na tabela, pois nela não foram computados os valores da contribuição patronal proveniente do faturamento das empresas que substituiu a contribuição sobre a folha, nem os valores referentes a cota parte dos empregados, contribuintes individuais/facultativos e

do RPPS; ou melhor, apenas foram considerados os valores recolhidos pelas empresas privadas com cada contribuição.

A maior parte da arrecadação sobre a folha é proveniente da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP); entre 2010 e 2020, anualmente, foram arrecadados mais de R\$ 200 bilhões de CPP. Valor que representa, em média, 60,38% da arrecadação da folha. O FGTS ocupa a segunda posição no ranking; em 2010 foram arrecadados R\$ 111 bilhões, em 2019, ano antes da pandemia, a arrecadação com FGTS correspondeu a R\$ 140 bilhões. Em seguida estão Salário-educação, Sistema “S” e outras contribuições sobre a folha de pagamento e a mão de obra.

Ressalta-se que, segundo dados da RFB (2021), o desaquecimento da economia em decorrência da crise sanitária da covid-19 acarretou à interrupção temporária e permanente de muitos postos de trabalho e na tentativa de preservar os níveis de emprego o governo postergou o pagamento de impostos e contribuições, refletindo na queda da arrecadação tributária da folha observada em 2020 (RFB, 2021; Lei nº 14.020/2020). Os detalhes podem ser visualizados na tabela a seguir.

Tabela 1: Arrecadação tributária sobre a folha de salários no Brasil entre os anos de 2010 e 2020 (valores em milhões R\$)

| Tributos sobre a Folha de Salários | CPP para RGPS | Salário educação | Sistema "S" | Outras contribuições | FGTS | Total dos Tributos sobre a Folha |
|------------------------------------|---------------|------------------|-------------|----------------------|------------|----------------------------------|
| 2010 | 263.589,80 | 19.224,71 | 17.268,61 | 1.289,24 | 111.825,69 | 413.198,04 |
| 2011 | 286.557,61 | 21.426,28 | 19.372,33 | 1.462,58 | 122.491,02 | 451.309,82 |
| 2012 | 296.592,63 | 22.805,25 | 20.925,28 | 1.500,11 | 132.456,42 | 474.279,68 |
| 2013 | 294.117,52 | 24.135,49 | 22.372,96 | 1.607,78 | 142.891,19 | 485.124,94 |
| 2014 | 284.830,22 | 25.216,22 | 23.125,75 | 1.752,53 | 148.992,95 | 483.917,67 |
| 2015 | 263.018,16 | 23.561,89 | 22.465,85 | 1.638,23 | 146.431,83 | 457.115,97 |
| 2016 | 261.313,03 | 22.673,53 | 21.456,53 | 1.682,65 | 145.210,20 | 452.335,94 |
| 2017 | 266.782,82 | 22.631,78 | 21.574,43 | 1.601,68 | 145.610,27 | 458.200,98 |
| 2018 | 275.475,62 | 23.961,50 | 21.607,54 | 1.356,89 | 137.262,55 | 459.664,10 |
| 2019 | 283.280,00 | 22.970,32 | 21.477,52 | 1.896,16 | 140.060,24 | 469.684,25 |
| 2020 | 265.778,95 | 21.085,81 | 18.970,42 | 1.878,17 | 127.309,95 | 435.023,29 |

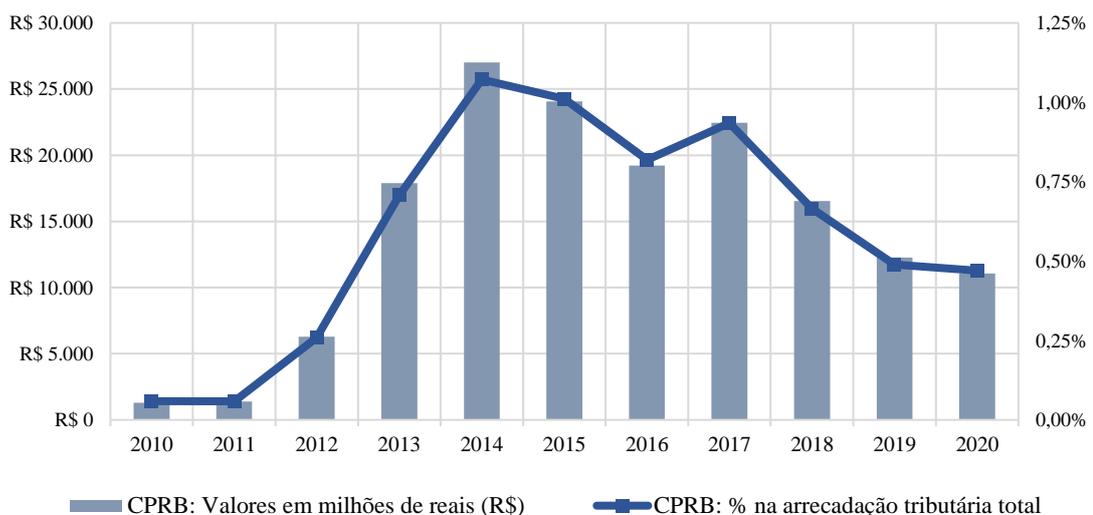
Fonte: RFB; elaboração própria (2023).

Notas: 1) Valores Corrigidos pelo IPCA ano 2020. 2) Outras contribuições sobre a folha de pagamento e a mão de obra inclui: contribuição para o ensino aeroviário; contribuição para o ensino profissional marítimo; cota-parte da contribuição sindical e as contribuições rurais. 3) Abrange as contribuições para a Previdência Social do Simples Nacional; não inclui a Contribuição Previdenciária sobre o Faturamento (CPRB).

Já a receita tributária proveniente da Contribuição Previdenciária sobre o Faturamento, substitutiva da CPP sobre a folha, pode ser visualizada pelo Gráfico 11. Como já mencionado na Seção 2, essa forma de tributação atingiu seu ápice entre 2014 e 2015 quando a desoneração passou a abranger 56 setores econômicos. Em 2014, a arrecadação tributária com a CPRB (Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta) correspondeu, a preços de 2020, R\$ 27 bilhões. Em 2015, esse montante foi equivalente a um pouco mais de R\$ 24 bilhões. A partir de 2017, observa-se a redução da arrecadação por tal sistemática. Em 2020, a receita da CPRB foi equivalente a R\$ 11 bilhões, uma redução percentual, se comparada a 2014, de 59,06%.

O Gráfico 11 ainda evidencia a participação dessa receita na arrecadação tributária total. Fica evidente que mesmo durante o período de ápice da medida a participação foi irrelevante, 1,07% e 1,01% nos anos de 2014 e 2015, respectivamente. Em 2016, um ano após a alteração da medida pela Lei 13.161/2015 que elevou as alíquotas e permitiu a adesão facultativa ao modelo, a receita da CPRB passou a representar 0,82% da arrecadação tributária total; em 2020 esse percentual foi de 0,47%. A esse respeito, cabe anotar as análises de Scherer e Castro (2018, p. 533), “a troca da base folha pela base receita bruta foi feita com alíquotas abaixo da neutralidade, ou seja, acarretou redução da carga tributária sobre as empresas. Isto foi amplamente reconhecido à época e resultou em renúncia fiscal expressiva”.

Gráfico 11: Receita Tributária das Contribuições Previdenciárias sobre o Faturamento (CPRB) - 2010 a 2020



Fonte: RFB; elaboração própria (2023).

Nota: Valores corrigidos pelo IPCA ano 2020.

A Tabela 2 apresenta os gastos tributários¹² do governo com medidas de desoneração da folha de pagamento, simples nacional e microempreendedor individual (MEI). Nota-se que os gastos tributários com a desoneração da folha atingiram o maior patamar em 2015, cerca de R\$ 25 bilhões. Segundo Relatório de Gastos Tributários da Receita Federal do Brasil (2020, p. 112), “a imaturidade da medida de desoneração da folha de pagamento e a dinâmica de inclusão de novos setores no regime são os responsáveis pelo aumento exacerbado deste gasto tributário no período de 2012 a 2013 (240%) e 2013 a 2014 (80%)”. A partir de 2015 o gasto tem apresentado redução; em 2020 os valores corresponderam a R\$ 8,2 bilhões.

No que diz respeito ao Simples Nacional, nota-se um crescimento significativo dos valores de renúncia entre os anos de 2010 e 2017. Em 2017, o montante dos gastos com o regime atinge cerca de R\$ 25 bilhões. Na análise sobre quantidade de empresas por forma de tributação e ano foi apresentado o crescimento expressivo de empresas optantes pelo simples nacional no período e, de acordo com o Relatório de Gastos Tributários da Receita Federal do Brasil (2020), em 2011 a Lei Complementar nº 139 ampliou os limites de receita bruta e reduziu as alíquotas das faixas do Simples Nacional, permitindo um incremento de empresas no regime, resultando no aumento dos gastos tributários no período analisado.

O mesmo entendimento aplica-se ao MEI, o aumento da quantidade de microempreendedores individuais entre os anos estudados resultou em aumento de gastos com as medidas de desoneração da contribuição previdenciária. A contribuição previdenciária do Microempreendedor Individual é considerada Gasto Tributário, segundo a RFB (2020), pois desvia-se da regra geral aplicável ao contribuinte individual que arca com alíquota de 11% sobre salário de contribuição. A alíquota do MEI é de 5% sobre o salário mínimo vigente. Os gastos podem ser visualizados na tabela 2.

¹² “Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial. [...] Ao invés de se consumir por meio de uma despesa pública, o gasto tributário efetiva-se por meio de alguma desoneração legal de tributo” (RFB, 2020, p. 7).

Tabela 2: Gastos Tributários com medidas de desoneração da Contribuição Previdenciária (Brasil, valores correntes em milhões R\$)

| GASTOS TRIBUTÁRIOS | Desoneração da Folha de Salários | Simples Nacional | MEI |
|--------------------|----------------------------------|------------------|---------------|
| 2010 | não informado | 8.809,48 | não informado |
| 2011 | não informado | 9.737,36 | 199,81 |
| 2012 | 3.615,69 | 14.441,20 | 500,54 |
| 2013 | 12.284,30 | 18.266,53 | 786,45 |
| 2014 | 22.107,30 | 19.535,01 | 990,87 |
| 2015 | 25.199,06 | 22.494,62 | 1.404,15 |
| 2016 | 14.546,63 | 23.765,72 | 1.676,10 |
| 2017 | 13.704,09 | 25.669,43 | 2.060,91 |
| 2018 | 12.362,30 | 24.033,71 | 2.562,11 |
| 2019 | 9.774,40 | 22.226,87 | 3.147,54 |
| 2020 | 8.248,15 | 22.575,01 | 3.769,66 |

Fonte: RFB; elaboração própria (2023).

Notas: 1) Enquadramento da renúncia fiscal como Gasto Tributário. 2) Demonstrativo dos Gastos Tributários Bases Efetivas que apresentam a estimativa de renúncia decorrente das medidas de desoneração vigentes que se enquadram no conceito de Gasto Tributário, calculado com base em dados efetivos do ano de referência.

As análises acima evidenciam a importância das contribuições sobre a folha de salários na arrecadação tributária do país e, ainda, ressaltam que as medidas adotadas para diminuir a carga das empresas nos últimos anos resultaram em renúncias fiscais expressivas.

4.3 Tributação sobre a folha: Magnitude da cunha fiscal

Como apresentado na Seção 2, os custos com a mão de obra incluem, além do salário contratual, os encargos trabalhistas e os encargos sociais. Esses últimos, por sua vez, variam conforme o enquadramento tributário da firma e as formas de contratação do trabalho. Na Tabela 3 é apresentado um comparativo das despesas associadas ao emprego de um trabalhador com salário mensal de R\$ 2.921,00¹³. Para composição da remuneração considerou-se apenas o salário contratual, o 13º salário e a gratificação de férias. Salienta-se ainda que foi acrescentado o valor da provisão da multa de 40% sobre o saldo do FGTS devido em caso de

¹³ Valor do rendimento médio mensal nominal referente ao segundo trimestre de 2023 divulgado pelo IBGE (Brasil, PNADC/T).

uma demissão sem justa causa, demais verbas rescisórias não foram consideradas por não representarem encargos sociais.

Para uma empresa enquadrada no lucro real ou presumido o custo mensal do empregador com o funcionário supera em 54,44% o valor do salário contratual. Para um salário base de R\$ 2.921,00 o desembolso total do empregador corresponde a R\$ 4.511,32 mensais, considerando-se apenas as verbas básicas (13º salário, férias anuais e encargos sociais).

Para uma empresa que conta com o benefício da folha desonerada esse desembolso supera em 32,22% o salário contratual. Já para a empresa optante pelo simples nacional esse percentual cai para 23,56%. Nessas condições, o custo total do empregador com o funcionário equivaleria R\$ 3.862,21, em se tratando de uma empresa com a folha desonerada, e R\$ 3.609,06, se empresa optante do simples nacional. Ou melhor, a empresa do simples tem uma economia de R\$ 902,26 comparado com a empresa tributada pelo lucro real, com um trabalhador empregado nas mesmas condições salariais.

A Tabela 3 traz ainda duas situações de destaque: em ambos os casos o contrato de trabalho não se dá nos moldes do vínculo de emprego formal com registro em carteira, trata-se da contratação de autônomos e do trabalho terceirizado a pessoas jurídicas (no caso exemplificado o emprego da PJ MEI).

No contrato de trabalho com um profissional autônomo, nota-se que os gastos devidos pelo empregador, além do salário contratual, equivalem a 20% referente a Contribuição Previdenciária Patronal. Já no caso do contrato de trabalho com pessoa constituída na forma de MEI, esses gastos são praticamente o salário contratual, R\$ 2.921,00, sem nenhum acréscimo, visto que a obrigação de recolhimento da contribuição previdenciária do MEI é do próprio prestador de serviço. Caso uma empresa optante pelo lucro real opte por terceirizar suas atividades através da contratação de um MEI terá uma economia de R\$ 1.590,32. Tal diferenciação é ainda maior se o valor do salário ou do serviço contratado for maior.

Tabela 3: Demonstrativo dos custos para empregar um trabalhador com salário contratual de R\$ 2.921,00 (valores em reais)

| Itens da Despesa | Lucro Real ou Presumido | Folha Desonerada | Simples Nacional | Prestador de serviço autônomo | Prestador de serviço MEI |
|--|-------------------------|------------------|------------------|-------------------------------|--------------------------|
| Salário contratual | 2.921,00 | 2.921,00 | 2.921,00 | 2.921,00 | 2.921,00 |
| 13º salário e gratificação de férias (como proporção mensal) | 324,56 | 324,56 | 324,56 | - | - |
| A. Remuneração média mensal do trabalhador | 3.245,56 | 3.245,56 | 3.245,56 | 2.921,00 | 2.921,00 |
| Contribuição Previdenciária Patronal - INSS (20%) | 649,11 | CPRB | CPRB | 584,20 | - |
| SAT/RAT (2% em média) | 64,91 | 64,91 | - | - | - |
| Salário-educação (2,5%) | 81,14 | 81,14 | - | - | - |
| Sesi ou Sesc ou Sest (1,5%) | 48,68 | 48,68 | - | - | - |
| Senai ou Senac ou Senat (1%) | 32,46 | 32,46 | - | - | - |
| Sebrae (0,6%) | 19,47 | 19,47 | - | - | - |
| Incra (0,2%) | 6,49 | 6,49 | - | - | - |
| FGTS (8%) | 259,64 | 259,64 | 259,64 | - | - |
| B. Encargos Sociais pagos pela empresa (sem multa FGTS) | 1.161,91 | 512,80 | 259,64 | 584,20 | - |
| C. Multa 40% Sobre o FGTS (provisão caso demissão) | 103,86 | 103,86 | 103,86 | - | - |
| Custo total mensal do empregador (A+B+C) | 4.511,32 | 3.862,21 | 3.609,06 | 3.505,20 | 2.921,00 |
| % dos encargos sociais sobre a remuneração média mensal* | 35,80% | 15,80% | 8,00% | 20,00% | - |
| % dos encargos totais sobre o salário contratual** | 54,44% | 32,22% | 23,56% | 20,00% | - |

Fonte: elaboração própria com base em Scherer e Castro (2018) e Dieese (2006).

Notas: Considerou-se para os cálculos o valor referente ao rendimento médio mensal nominal habitualmente recebido em todos os trabalhos pelas pessoas de 14 anos ou mais de idade ocupadas na semana de referência, divulgado no 2º trimestre de 2023 pelo IBGE. 2) *razão entre encargos sociais pagos pela empresa (sem multa FGTS) e a remuneração média mensal do trabalhador. 3) **razão entre o custo total mensal do empregador e o salário contratual.

A esse respeito, Silva e Alves (2021) asseveram que diferenças fiscais entre as formas de emprego e contrato de trabalho incentivam, tanto empregadores quanto empregados, a optar pela prestação de serviços por meio da constituição de pessoa jurídica (a famosa pejetização) ou atuando como sócios e acionistas das empresas, como alternativa ao trabalho formal, “o que resulta em uma vantagem tributária, mas com uma forte insegurança jurídica no mercado de trabalho” (Silva; Alves, 2021, p. 9).

4.4 Discussão

O objetivo central deste trabalho consistiu em examinar a estrutura tributária que incide sobre a folha salarial das empresas e sua relação com o mercado de trabalho. Para tal, utilizou-se de referencial teórico e análise de dados. Os dados evidenciaram que o Brasil apresenta alta taxa de informalidade e um número considerável de trabalhadores que não contribuem para a previdência social.

Durante o período de estudo, a taxa de informalidade registrada atingiu quase 40% e o número de trabalhadores não contribuintes da previdência representou 35,6% da força de trabalho ocupada. Elevados índices de informalidade do trabalho, como apresentado por Pastore (2006), Apy (2015), Paulsen e Velloso (2019), Machado (2020) e outros autores referenciados na abordagem teórica deste trabalho, podem estar associados a rigidez da legislação trabalhista e dos pesados encargos sobre a remuneração do trabalho. Demonstrou-se ainda que a folha salarial das empresas sofre uma incidência considerável de tributos e constitui-se na segunda maior base de arrecadação tributária do país.

Como também apresentado, nas últimas décadas medidas foram adotadas no sentido de aliviar a carga tributária sobre a folha salarial visando melhorar a competitividade das firmas e fomentar a geração de emprego; trata-se dos benefícios concedidos com a desoneração da folha e a simplificação tributária para empresas optantes pelo Simples Nacional. Entretanto, essas medidas são responsáveis por significativos montantes de renúncia fiscal. Na avaliação de Scherer e Castro (2018), os poucos estudos existentes parecem indicar que esses regimes simplificados de tributação promoveram a formalização de empresas e a geração de empregos. Todavia, nas palavras dos autores, “esses estudos não são suficientes para embasar uma avaliação consolidada da relação entre o custo tributário e os benefícios gerados pelo tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas e, também, àquelas contempladas pela desoneração” (Scherer; Castro, 2018, p. 532 e 533).

Salienta-se que, não se pretende aqui aprofundar a discussão sobre os custos e benefícios dos regimes especiais de tributação para as receitas públicas e os seus impactos nos níveis de emprego. Uma análise nesse sentido requer um estudo minucioso e é tema bastante instigante para futuras pesquisas. O que se pretende é demonstrar que a discussão sobre a carga tributária sobre salários no país é de longa data, no entanto, nenhuma medida efetiva no sentido de uniformizar a base das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha foram adotadas. As medidas mencionadas neste trabalho (Simples Nacional, Mei, Desoneração) foram adotadas no sentido de estimular setores específicos e negócios de pequeno e médio porte. Sem dúvidas, é imprescindível que haja um tratamento diferenciado às pequenas e médias empresas diante da função estatal de reduzir as desigualdades regionais e sociais, bem como, promover tratamento favorecido aos pequenos empreendimentos (CF/1988, art. 170, inc. VII e X). Entretanto, existem problemas a serem considerados.

Três aspectos relevantes sobre as discussões atuais que envolvem a tributação sobre a folha salarial devem ser comentados: em primeiro, as diferenças de tratamento entre os

pequenos negócios e os trabalhadores por conta própria em relação aos trabalhadores assalariados geram distorções nas decisões das firmas e dos próprios prestadores de serviços, pois é prática recorrente a constituição de empresas em regimes especiais de tributação visando a elisão fiscal.

Na análise de Orair e Gobetti (2018, p.234), “a organização dos elos do processo produtivo por meio de modalidades mais flexíveis e de redes de pequenas empresas e profissionais autônomos não é um problema. O problema surge quando os parâmetros do sistema tributário estão mal calibrados”. Uma das consequências desse desalinhamento é o aumento da pejetização. Tal fator pode comprometer a base da arrecadação das contribuições para a previdência social no longo prazo e tendem a se acentuar, uma vez que, os critérios de enquadramento em regimes especiais de tributação e a legislação trabalhista com a Reforma promovida pela Lei 13.467/2017 tornaram-se mais flexíveis (Orair; Gobetti, 2018).

A esse respeito, Appy (2015) comenta que deve-se considerar como agravante o fato de em comparação com outros países que adotam regimes de favorecimento para Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) os limites no regime brasileiro serem bastante elevados¹⁴, trazendo implicações sobre a forma de organização dos negócios ao possibilitar que, para fugir dos pesados custos tributários (incluídos encargos com a folha), empresas se dividam de forma ineficiente, o que é prejudicial para o desenvolvimento do país.

Em segundo, na visão de autores como Appy (2015), Orair e Gobetti (2018), Scherer e Castro (2018) e Silva e Alves (2021) uma das principais deficiências no modelo atual de tributação da folha de pagamentos é a inexistência de transparência entre os valores das contribuições arrecadadas e os benefícios concedidos aos empregados. A esse respeito vale a transcrição dos dizeres de Appy (2015, p. 8),

¹⁴ “O limite de receita anual para enquadramento no SIMPLES (R\$ 3,6 milhões) é muito mais elevado que o vigente em outros países, usualmente entre US\$ 50 mil e US\$ 150 mil por ano” (Appy, 2015, p. 14).

Para além da elevada incidência, uma deficiência importante do atual modelo de tributação da folha de salários no Brasil é a inexistência de uma relação clara entre o valor das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha e os benefícios percebidos pelos trabalhadores. Em parte isso se deve ao fato de que várias das contribuições incidentes sobre a folha (Sistema S, Salário-educação etc.) não tem qualquer relação com a previdência social. [...] A partir do momento em que deixa de haver um vínculo entre o valor das contribuições incidentes sobre a folha de salários e os benefícios recebidos pelos trabalhadores, as contribuições (das empresas e empregados) passam a ser percebidas como mais um imposto destinado ao financiamento das despesas em geral do governo, o que tem várias consequências. 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.

Para esses autores, contribuições como as destinadas ao Sistema “S”, Salário-educação, Inkra e Sebrae deveriam ser financiados através de impostos gerais por meio do orçamento do governo, não fazendo sentido serem financiadas por tributos vinculados; o que já contribuiria para redução do ônus tributário sobre a folha. Orair e Gobetti (2018) acrescentam ainda que, dessa forma, o modelo de tributação da folha de pagamentos passa a ser mais coerente, pois as Contribuições para Previdência e o FGTS estão associadas a benefícios diretos ao trabalhador.

Cabe ressaltar que, de acordo com Appy (2015) e Scherer e Castro (2018), uma revisão no modelo atual de tributação não deveria comprometer ou eliminar importantes programas sociais, nem mesmo direitos conquistados pelos trabalhadores ao longo de décadas. O objetivo de uma revisão tributária sobre o modelo de contribuição em folha de pagamento deve ser uniformizar e vincular as bases das contribuições previdenciárias a benefícios concedidos diretamente ao trabalhador de forma a estimular a contribuição e a formalização do trabalho.

Em terceiro, como mencionado anteriormente, as inovações tecnológicas estão modificando profundamente o mercado de trabalho. Novas formas de contrato de trabalho mais flexíveis e menos protegidas tendem a diminuir a participação dos salários na renda nacional. Soma-se ainda, de acordo com Pastore (2019), que têm aumentado o número de pessoas que trabalham por demanda, à distância, de forma esporádica ou em plataformas digitais. Esses trabalhadores sem ter o vínculo empregatício definido acabam se afastando da previdência, poucos contribuem de forma individual ou facultativa. Tal fato, conseqüentemente, pode afetar a base das contribuições para a previdência social no médio e longo prazo.

Segundo o Relatório “Bons empregos para todos em um mundo de trabalho em mudança”, da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), deve-se considerar como os benefícios e proteções em vigor para os trabalhadores do setor formal podem ser estendidos para aqueles em novas formas de trabalho. A economia de plataforma ou

economias “uberizadas” despertou a atenção para essas questões, contudo, elas não são novas. Trabalhadores do tradicional setor informal enfrentam desafios semelhantes há décadas e os objetivos dos formuladores de políticas deve ser equilibrar inovação, empreendedorismo e flexibilidade, por um lado, com qualidade do emprego e direitos e proteções dos trabalhadores, por outro (OCDE, 2018).

Nesse sentido, Scherer e Castro (2018, p. 535) argumentam que diante das “novas tendências tecnológicas, institucionais e organizacionais é imprescindível a reflexão sobre a extensão da proteção social e da compensação por outras fontes de arrecadação para manutenção do equilíbrio do sistema previdenciário no longo prazo”. A discussão sobre novas fontes necessárias para o financiamento da proteção social deve estar em conjunto com o estímulo ao emprego de qualidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho buscou, inicialmente, discutir os conceitos, a natureza tributária e mensurar os encargos sociais sobre a folha de pagamentos das empresas para, então, analisar os possíveis efeitos dessa tributação sobre o mercado de trabalho e a geração de emprego. Como ficou demonstrado, a folha de salários é onerada com importantes encargos de natureza tributária: Contribuição Previdenciária, Seguro Acidente de Trabalho, Salário-educação, Contribuições ao Sistema “S”, Incra, Sebrae e FGTS. Esses encargos representam importante parcela da remuneração da mão de obra e, somados a outros, encarecem os custos do trabalho. Todavia, conforme o regime de apuração e recolhimento de impostos e contribuições, a carga tributária sobre a folha salarial de uma empresa poderá ser maior ou menor.

O estudo evidenciou o quão é significativa a tributação da folha de salários no Brasil, tanto pelos elevados custos que representam para as empresas quanto pela importância para o equilíbrio das contas públicas e para o financiamento da previdência social. Em favor da tributação sobre a folha pesa o fato desta base ser considerada mais estável em comparação com outras como lucro ou faturamento, em razão da menor sensibilidade às alterações de produção das firmas. Em desfavor, como demonstrado, está o aumento do custo da mão de obra e o, consequente, estímulo à informalidade do trabalho.

Ademais, deve-se considerar, além do atual quadro de informalidade no país, o fato de as novas formas de organização do trabalho, inauguradas com as inovações tecnológicas, propiciarem o aumento da informalidade. Relações de trabalho mais fluidas, como já dito, tendem a afetar a arrecadação com base em folha salarial. Diante disso, fica evidente a necessidade de revisão do atual modelo de tributação de contribuições para a previdência com base na folha de pagamentos. Sem dúvidas, encontrar soluções para uma tributação mais justa, eficaz e que fomente a formalização do emprego, melhore a competitividade da economia e preserve o financiamento da previdência social e de outros programas relevantes para a população constitui um desafio para o governo.

Cabe anotar ainda que o Brasil passa por um momento de intensas discussões sobre as propostas de Reforma Tributária, com importantes conquistas já garantidas na primeira etapa de reformulação, entre elas a aprovação, na Câmara dos Deputados, de um IVA dual para os tributos que incidem sobre o consumo.

Contudo, reforça-se que a tributação sobre a folha de salários é a segunda em participação na arrecadação total, atrás da tributação sobre o consumo que tem forte peso na regressividade da estrutura tributária brasileira. Por outro lado, os tributos sobre a renda e a propriedade, que tem por característica serem impostos progressivos, tem menor participação. Isso demonstra o quanto é relevante para a economia nacional reestruturar seu sistema tributário também no que se refere a folha de salários.

Uma reforma tributária cujo objetivo seja a simplificação, neutralidade e equidade do sistema não poderá deixar de considerar a questão das distorções do atual modelo de tributação sobre folha de salários e desonerações, nem as mudanças estruturais que comprometem benefícios sociais fundamentais financiados com base nesse modelo de contribuição.

REFERÊNCIAS

- APPY, Bernard. **Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado**. 2015. 18p. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5594808/mod_resource/content/1/LS%2002.%20APPY%20Bernard.%20Por%20que%20o%20sistema%20tribut%C3%A1rio%20brasileiro%20precisa%20ser%20reformado.pdf>. Acesso em: 6 abr. 2023.
- BRASIL. **Constituição**. República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF. Senado Federal, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 3 mai. 2023.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 4 ago. 2023.
- BRASIL. Decreto-Lei n. 5.452, de 01 de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT). **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 1 de mai. 1943. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm>. Acesso em: 4 ago. 2023.
- BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Dispõe sobre o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. **Diário Oficial da União**, Brasília, 06 mar. 2012. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 4 mai. 2023.
- BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25 jul. 1991. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212compilado.htm>. Acesso em: 28 abr. 2023.
- BRASIL. Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25 jul. 1991. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8213compilado.htm>. Acesso em: 4 mai. 2023.
- BRASIL. Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Dispõe sobre a alteração da incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona, entre outros. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 dez. 2011. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm>. Acesso em: 4 mai. 2023.
- BRASIL. Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015. Altera a Lei nº 12.546 quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, entre outros. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 ago. 2015. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13161.htm>. Acesso em: 4 mai. 2023.

BRASIL. Lei nº 14.020, de 6 de julho de 2020. Dispõe sobre medidas complementares para enfrentamento do estado de calamidade pública e institui o programa emergencial de manutenção do emprego e da renda. **Diário Oficial da União**, Brasília, 07 jul. 2020. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/114020.htm>. Acesso em: 4 mai. 2023.

CARVALHO, Sandro Sacchet de. **Uma Visão Geral sobre a Reforma Trabalhista**. Repositório do Conhecimento do Ipea. 2017. 14p. Disponível em <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8130>>. Acesso em: 21 set. 2023.

CAVALCANTE, Luiz Ricardo. **Encargos Trabalhistas no Brasil**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado; outubro 2020 (Texto para Discussão nº 288). 38p. Disponível em: <<https://www2.senado.gov.br/bdsf/handle/id/580629>>. Acesso em: 28 ago. 2023.

CORREIA NETO, Celso de Barros; et al.. **A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil**. Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, v.15, n.1, p.145-167. Janeiro-Abril 2019. Disponível em: <<https://doi.org/10.18256/2238-0604.2019.v15i1.3356>>. Acesso em: 07 set. 2023.

DIEESE – Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. **Encargos Sociais no Brasil: Conceito, Magnitude e Reflexos no Emprego**. São Paulo: Dieese, 2006. 37p. Disponível em: <<https://www.dieese.org.br/relatoriotecnico/2006/encargosSociais.pdf>>. Acesso em: 25 jul. 2023.

GARBUIO, Antonio Marcos; et al.. **Falha de governo e tributação da folha de pagamento**. Rio de Janeiro: FGV Direito, 2021, p.17-44. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/30338/0.%20Miolo%20digital_Temas%20em%20Direito%20e%20Economia%20do%20Trabalho.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 28 abr. 2023.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Banco de Dados: Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua Trimestral (PNADC/T), 2016-2020, Indicadores do Mercado de Trabalho**. Disponível em: <<https://sidra.ibge.gov.br/pesquisa/pnadct/tabelas>>. Acesso em: 23 ago. 2023.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Banco de Dados: PIB a preços correntes série temporal trimestral, 2010-2020**. Disponível em: <<https://sidra.ibge.gov.br/tabela/1846>>. Acesso em: 25 abr. 2023.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Banco de Dados: Série Histórica do IPCA, 2010-2020**. Disponível em <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/precos-e-custos/9256-indice-nacional-de-precos-ao-consumidor-amplo.html?=&t=downloads>>. Acesso em: 25 abr. 2023.

MACHADO, Cecilia. **A regulação do mercado de trabalho no Brasil**. 1 ed. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2020. Recurso digital: ebook. Direito e economia do trabalho. pp. 22-44.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2022. Recurso digital: ebook.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito da Seguridade Social – Direito Previdenciário**. 41 ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.

MILANEZ, Ana; BRATTA, Bárbara. **Tributação e o futuro do trabalho: como os sistemas fiscais influenciam a escolha da forma de emprego**. Documentos de trabalho sobre tributação da OCDE n.º 41, 2019. Publishing: Paris. 70f. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/20f7164a-en>>. Acesso em: 27 jul. 2023.

NERI, Marcelo C. **Informalidade**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2007. pp. 285-319. Disponível em: <https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/Arq17_Cap08Informalidade_21.pdf>. Acesso em: 25 de out. 2023.

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Relatório Bons Empregos para todos em um mundo de Trabalho em mudanças: A estratégia de empregos da OCDE**, 2018. Publishing: Paris. 396f. pp. 261-286. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264308817-en>>. Acesso em: 05 abr. 2023.

OLIVEIRA, Carlos Henrique de. **Gestão de contribuições e encargos sociais sobre a folha de salários** [recurso eletrônico]. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2023. Recurso digital: ebook.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. **Reforma Tributária no Brasil: Princípios norteadores e propostas em debate**. Dossiê Balanço Crítico da Economia Brasileira (2003-2016). Novos estudos CEBRAP; ed. 111, v.37, n.2. p. 213-244. Maio-Agosto 2018. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/nec/a/SPvDStxHz47863pCGcxWTHN/abstract/?lang=pt>>. Acesso em: 14 jul. 2023.

PADOVEZE, Clóvis Luís; et al.. **Contabilidade e gestão tributária: Teoria, prática e ensino**. São Paulo: Cengage Learning Brasil, 2017. E-book.

PASTORE, José. **A Tributação do Trabalho no Brasil**. Texto preparado para livro sobre tributação, coordenado por Ives Gandra da S. Martins. Publicação em 11 abr. 2006. 20p. Disponível em: <https://josepastore.com.br/artigos/rt/rt_159.htm>. Acesso em: 10 set. 2023.

PASTORE, José. **Contribuições previdenciárias e informalidade**. Publicação em 18 fev. 2019. 12p. Papers variados. Disponível em: <<https://www.josepastore.com.br/papers/>>. Acesso em: 10 set. 2023.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **CONTRIBUIÇÕES no sistema tributário brasileiro**. 4 ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 10 ed. [2º reimp.]. São Paulo: Atlas, 2023.

PEREIRA, Daniel Queiroz. **Direito e economia das relações individuais de trabalho**. 1 ed. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2020. Recurso digital: ebook. Direito e economia do trabalho. pp. 45-81.

RFB – Receita Federal do Brasil. **Banco de Dados: Carga Tributária no Brasil 2020 (Tabelas)**. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/tabelas-carga-tributaria-no-brasil-2020/view>>. Acesso em: 25 abr. 2023.

RFB – Receita Federal do Brasil. **Banco de Dados: Carga Tributária no Brasil 2021 (Tabelas)**. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/tabelas-carga-tributaria-no-brasil-2021/view>>. Acesso em: 25 abr. 2023.

RFB – Receita Federal do Brasil. **Banco de Dados: Estudos Setoriais das Pessoas Jurídicas (Demonstrativo por regime de tributação e atividade econômica)**. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros; 2010-2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/pessoas-juridicas-por-setor/estudos-setoriais-das-pessoas-juridicas>>. Acesso em: 10 set. 2023.

RFB – Receita Federal do Brasil. **Banco de Dados: Relatório de Renúncia Fiscal (Demonstrativo dos Gastos Tributários Bases Efetivas)**. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros; 2010-2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia>>. Acesso em: 15 set. 2023.

RFB – Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários) – Estimativas Bases Efetivas – Série 2010 a 2014**. Ano de publicação 2020. 123f. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/dgt-bases-efetivas-2012-serie-2010-a-2014/view>>. Acesso em: 20 set. 2023.

RFB – Receita Federal do Brasil. **Estudo da Carga Tributária no Brasil em 2021: Análise por tributos e bases de incidência**. Relatório de Publicação Anual, 2021. 40f. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view>>. Acesso em: 25 abr. 2023.

RFB – Receita Federal do Brasil. **Gasto Tributário: Conceito e critérios de classificação**. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros; 2020. 186f. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf/view>> . Acesso em: 20 set. 2023.

RFB – Receita Federal do Brasil. **Receita Federal alerta para novos valores de contribuição para o Microempreendedor Individual (MEI). Publicação 09 de maio de 2023**. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2023/maio/receita-federal-alerta-para-novos-valores-de-contribuicao-para-o-microempreendedor-individual-mei>>. Acesso em: 29 ago. de 2023.

SCHERER, Clovis; CASTRO, Jorge Abrahão de. **TRIBUTAÇÃO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO**. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. 2018, p.517-539. Disponível em: <<https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>>. Acesso em: 9 abr. 2023.

SILVA, Alessandro Costa da; et al.. **Desoneração da Folha de Pagamento: Análise e Modelo Alternativo**. Brasília, 2015. 60p. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-Graduação em Economia do Setor Público e Finanças Públicas). Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais – IBMEC – Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/trabalhos-academicos/desoneracao-da-folha-de-pagamentos-analise-e-modelo-alternativo.pdf/view>>. Acesso em: 25 jul. 2023.

SILVA, Henrique Rossi; ALVES, André Luís Centofante. **Os impactos da oneração tributária em folha de salários no desenvolvimento econômico brasileiro**. Revista de Iniciação Científica e Extensão da Faculdade de Direito de Franca, v.6, n.1, dez. 2021. p. 625-645. Disponível em: <<https://www.revista.direitofranca.br/index.php/icfdf/article/view/1281>>. Acesso em: 25 jul. 2023.

SILVEIRA, Cláudia Regina. **Metodologia da Pesquisa**. 2 ed. Revista e atualizada. Florianópolis - SC: Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Santa Catarina / IFSC, 2011. 120p. Disponível em: <<http://educapes.capes.gov.br/handle/capes/206318>>. Acesso em: 31 mai. 2023.

VELOSO, Fernando. **Relações de trabalho e informalidade**. 1 ed. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2020. Recurso digital: ebook. Direito e economia do trabalho. pp. 107-127.

APÊNDICE A – Taxa de desemprego no Brasil (anos de 2016 a 2023, em %)

| Força de trabalho desocupada | 2016 | | | | 2017 | | | | 2018 | | | | 2019 | | | |
|------------------------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| | 1º Tri. | 2º Tri. | 3º Tri. | 4º Tri. | 1º Tri. | 2º Tri. | 3º Tri. | 4º Tri. | 1º Tri. | 2º Tri. | 3º Tri. | 4º Tri. | 1º Tri. | 2º Tri. | 3º Tri. | 4º Tri. |
| Taxa de desemprego % | 11,1% | 11,4% | 11,9% | 12,2% | 13,9% | 13,1% | 12,5% | 11,9% | 13,2% | 12,6% | 12,0% | 11,7% | 12,8% | 12,1% | 11,9% | 11,1% |
| Força de trabalho desocupada | 2020 | | | | 2021 | | | | 2022 | | | | 2023 | | | |
| | 1º Tri. | 2º Tri. | 3º Tri. | 4º Tri. | 1º Tri. | 2º Tri. | 3º Tri. | 4º Tri. | 1º Tri. | 2º Tri. | 3º Tri. | 4º Tri. | 1º Tri. | 2º Tri. | | |
| Taxa de desemprego % | 12,4% | 13,6% | 14,9% | 14,2% | 14,9% | 14,2% | 12,6% | 11,1% | 11,1% | 9,3% | 8,7% | 7,9% | 8,8% | 8,0% | | |

Fonte: PNADC/T IBGE; elaboração própria (2023).