



# A LEI 12.546/2011: PONDERAÇÕES SOBRE O INSTITUTO DAS CONTRIBUIÇÕES (ENCARGOS) SOCIAIS E O NECESSÁRIO DIÁLOGO ENTRE AS FONTES<sup>Δ</sup>

Sheila Stolz\*  
Rodrigo Galia\*\*

## Resumo

Na presente pesquisa, agora transformada em artigo, defender-se-á a ideia de que as polémicas sobre o que *são* e *em que consistem* os percentuais de despesas sobre a folha de pagamentos de empregadas e empregados contratados formalmente têm origem nas diferentes conceituações dos componentes que integram o chamado *custo real do trabalho*. De um lado do debate se encontram os que consideram elevadíssimas as contribuições sociais (também chamados de encargos sociais) pagas pelas empresas sobre os salários das empregadas e dos empregados, e, de outro lado, estão aqueles que consideram que as contribuições sociais representam pouco mais de 1/4 da folha salarial das empresas. O objeto de estudo será delineado desde as perspectivas legais e doutrinárias para, a partir, dos conceitos de salário e de remuneração – e a respectiva diferenciação destes institutos jurídicos dos benefícios –, compreender a conformação das contribuições sociais. Com base nestes aportes, analisar-se-á a Lei 12.546 de 14/12/2011 que instituiu alterações significativas no cálculo do INSS sobre a folha de pagamento para os setores de Tecnologia da Informação (TI) e Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC); exame que servirá como base para averiguar se, em efeito, dita variação tributária reduz o *Custo Brasil*.

<sup>Δ</sup> Uma versão inicial deste artigo foi apresentado nos seminários da disciplina de Tributação e Estado Socioambiental ministrada pelo Professor Dr. Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira vinculada ao Programa de Pós-Graduação em Direito (Doutorado) da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC/RS), Área de Concentração Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado.

\* Professora Adjunta da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande (Fadir/FURG). Mestre em Direito pela Universitat Pompeu Fabra (UPF/Barcelona/Espanha). Doutoranda em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC/RS). Coordenadora Geral do Núcleo de Pesquisa e Extensão em Direitos Humanos (NUPEDH/FURG). Coordenadora do Curso de Pós-Graduação em Educação em Direitos Humanos (PGEDH/FURG-UAB-CAPES). Pesquisadora dos Grupos de Pesquisa: Cooperação e Relações Contratuais (UNICURITIBA) e Estado, Processo e sindicalismo (PPGD/PUC-RS).

\*\* Advogado, Doutorando em Direito (PUC/RS), Mestre em Direito (PUCRS), Professor de Direito do Trabalho II e de Estágio III (Prática Processual Trabalhista) da UNISINOS. Professor de Direito do Trabalho I e II do Curso de Direito das Faculdades Integradas São Judas Tadeu.

## Palavras-chave

Diálogo entre as Fontes. Contribuições Sociais. Direitos Fundamentais. Direito do Trabalho. Direito Tributário.

## BRAZILIAN LAW 12,546 / 2011: THOUGHTS ON THE INSTITUTE OF SOCIAL CONTRIBUTIONS (CHARGES) AND THE NECESSARY DIALOGUE BETWEEN SOURCES

### Abstract

This research now reflected in this article defends the idea that the controversies over what the percentages of expenditures over companies payroll to employees are and what they consist of are rooted in the different conceptions of the elements that build the so-called real cost of labor. On one side of the debate are those who consider the costs of social security contributions (also called social charges) paid by businesses on the salaries of the employees very high and on the other side are those who believe that these contributions account for just over one quarter of the company's payroll. The object of study is outlined from the legal and doctrinal perspectives to understand, based on the concepts of salary and remuneration - and the respective differentiation of these legal institutes from social benefits - the formation of social contributions. Based on these contributions, it analyzes Brazilian Law 12,546 of 12/14/2011 establishing significant changes in the calculation of the social contribution on payroll for the sectors of Information Technology (IT) and Information Technology and Communication (ICT); this examination will serve as the basis to determine if in fact this tax change reduces the Brazil cost.

### Keywords

Dialogue between sources. Social contributions. Fundamental rights. Labour Law. Tax Law.

Todo o sistema tributário deve ser dirigido ao grande problema do financiamento dos Direitos Fundamentais e deve existir um deslocamento do problema do Estado para o Indivíduo, uma passagem do paradigma da ordem e do poder para o paradigma da liberdade. [...] Trata-se de um modelo de promoção dos direitos fundamentais sociais que reconhece as virtudes de uma esfera econômica privada autônoma ao lado de uma esfera pública reguladora forte. (Paulo Antonio Caliendo Velloso da SILVEIRA, 2009, p. 148).

## 1. INTRODUÇÃO

As polarizadas divergências e estendidas polêmicas sobre o que *são e em que consistem* os percentuais de despesas sobre a folha de pagamentos de empregadas e empregados contratados<sup>1</sup> formalmente (sob os auspícios da Consolidação das Leis Trabalhistas - CLT) têm sido, em efeito, o *Tendão de Aquiles* das políticas públicas de fomento ao emprego e a renda.

---

<sup>1</sup> No português, assim como eu outros idiomas, é comum o uso exclusivo do gênero gramatical masculino para designar o conjunto de homens e mulheres, ainda que morfologicamente existam formas femininas. Admite-se que o gênero masculino engloba o feminino, como é o caso da usual utilização das expressões o Homem ou os Homens como sinônimos de a Humanidade. Tomando a parte pelo todo, identificam-se os Homens com a universalidade dos seres humanos. Não obstante a padronizada utilização no vernáculo do gênero masculino como genérico, entende-se que subsumidas na referência linguística aos homens, as mulheres tornam-se praticamente invisíveis na linguagem e, quando visíveis, continuam marcadas por uma assimetria

Acredita-se que ditas polêmicas tem origem nas diferentes conceituações dos componentes que integram o chamado *custo real do trabalho*.

De um lado do fiel da balança se encontram os que consideram elevadíssimas as contribuições sociais (também chamados de encargos sociais<sup>2</sup>) pagas pelas empresas sobre os salários das empregadas e dos empregados, o que colocaria o Brasil em situação desfavorável na comparação internacional. De outro, estão os que consideram que as contribuições sociais representam pouco mais de 1/4 da folha salarial das empresas, argumentando que uma grande parcela do que se costuma chamar de contribuição social/encargo social é, na verdade, parte integrante da própria remuneração da empregada e do empregado.

Na base destas discussões existe, não obstante, um tema de fundo que não pode ser elidido: as contribuições sociais sobre a folha de pagamento das empregadas e dos empregados tem por fito financiar a Seguridade Social fundamentada, segundo o artigo 194 da Constituição Federal brasileira, em três pilares básicos: saúde, previdência e assistência social.

Não menos controvertido é o debate acerca do impacto que uma eventual redução das contribuições sociais teria sobre o mercado de trabalho sobretudo em termos de criação de novos postos de trabalho, pois, segundo alguns especialistas, o peso excessivo das mesmas e a impossibilidade de sua flexibilização em casos de redução dos negócios levam as empresas a tomar, não raras vezes, uma atitude conservadora na criação de novos postos de trabalho ou a utilizar-se de mão de obra informalmente contratada. Não obstante, para outros especialistas, os fatores inibidores do crescimento do emprego mais do que vinculados ao peso das contribuições sociais, estão situados em outra esfera, isto é, atrelados às condições macroeconômicas que inibem o investimento como, por exemplo, nas altas taxas de juros, o arrocho monetário e fiscal, a ausência de políticas setoriais consistentes e, principalmente, em um ambiente de incertezas econômicas tanto a nível nacional como internacional.

---

que as encerra em especificidades: uma diferença natural (o sexo) e uma humanidade de um outro tipo. Ademais, em se tratando das relações de trabalho onde existem reais abismos entre homens e mulheres, entende-se por bem utilizar-se a linguagem aqui expressa como meio promotor da igualdade.

<sup>2</sup> Não há consenso no meio acadêmico quanto à denominação que se dá aos encargos. Entre os cientistas sociais e, em particular, entre os economistas, alguns os chamam genericamente de encargos sociais, outros, em particular os operadores do direito, os subdividem em contribuições sociais e encargos trabalhistas; outros ainda se referem a encargos sociais, encargos tributários e contribuições para fiscais. Menor o consenso existente quanto ao que se refere aos itens que compõem cada um desses grupos, o que dificulta uma análise comparativa e efetiva entre eles.

A este contexto soma-se o fato de que as empresas gozam da prerrogativa de ampliar a produção sem que exista a reciprocidade de novas contratações, através, por exemplo, da utilização de grande volume de horas extras de trabalho. E, ademais, no que concerne ao chamado *mercado informal* de trabalho, para esse segundo grupo de analistas, sua robusta existência se explicaria, antes de tudo, por características do atual sistema brasileiro de relações de trabalho e pelo desaparecimento da máquina estatal de fiscalização, circunstâncias que tornam o risco da contratação ilegal baixíssimo. A contratação ilegal encontra campo fértil num ambiente de poucas garantias sociais de subsistência (renda mínima, por exemplo) o que leva um grande contingente de pessoas a se submeter a qualquer relação de trabalho, ainda que contraria a legislação trabalhista<sup>3</sup>.

Dado a intrincada natureza do tema em tela de análise, tomar-se-á, como ponto de partida, os ensinamentos de Erik Jayme que, preocupado com as transformações das relações econômicas e interpessoais, com a multiplicação de leis regulando amplos setores da vida em sociedade e a complexidade dos ordenamentos jurídicos em âmbito nacional e internacional, insiste na importância de que se promova o *diálogo entre as fontes* as mais heterogêneas na busca de coordenação e coerência do sistema jurídico-político norteado (no caso brasileiro pelo *telos* Constitucional) pela proteção dos direitos fundamentais e da dignidade da pessoa humana. Por conseguinte, pretende-se inicialmente resgatar a dinâmica que a Constituição Federal imprime ao Sistema Tributário Nacional e, no que couber, estabelecer ao longo do texto o necessário diálogo que tal Sistema deve ter (no que diz respeito à questão aqui discutida) com a legislação laboral. Na terceira seção será apresentada de forma concisa a polêmica sobre o conceito e os respectivos elementos constitutivos das contribuições/encargos sociais.

---

<sup>3</sup> Corroboram a assertiva de que a contratação ilegal encontra campo fértil num ambiente de poucas garantias sociais, os dados apresentados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em sua Síntese de Indicadores Sociais – Uma análise das condições de vida da população brasileira 2012, ao demonstrar que a parcela de pessoas com 16 anos ou mais de idade ocupadas no mercado de trabalho brasileiro passou de 45,3% para 56% entre o período de 2001 a 2011. Entretanto, o mesmo relatório adverte que, em 2011, o contingente de mão de obra informal somava 44,2 milhões de pessoas, aproximadamente 22% do total da população brasileira, estimada em cerca de 193 milhões. Outra compilação de dados organizado pela OIT/Brasil e denominado Trabalho Escravo no Brasil do Século XXI, revela que persiste no Brasil uma mentalidade discriminatória e excludente apontando que no período de “1995 até 2005, 17.983 pessoas foram libertadas em ações dos grupos móveis de fiscalização integrados por auditores fiscais do Trabalho, procuradores do Trabalho e policiais federais. No total, foram 1.463 propriedades fiscalizadas em 395 operações. As ações fiscais demonstram que quem escraviza no Brasil não são proprietários desinformados, escondidos em fazendas atrasadas e arcaicas. Pelo contrário, são latifundiários, muitos produzindo com alta tecnologia para o mercado consumidor interno ou para o mercado internacional. Não raro nas fazendas são identificados campos de pouso de aviões. O gado recebe tratamento de primeira, enquanto os trabalhadores vivem em condições piores do que as dos animais”. (OIT/Brasil, 2006, p. 24).

Apoiado neste panorama geral na quarta seção delinear-se-ão, desde as perspectivas legais e doutrinárias os conceitos de salário e de remuneração e a respectiva diferenciação destes institutos jurídicos dos chamados benefícios, posto que se acredita ser indispensável esta aproximação a fim de que se compreenda a conformação das contribuições/encargos sociais. Na quinta seção restaurar-se-á, de forma substancial e abalizada, o debate acerca das contribuições/encargos sociais para, logo a continuação, na sexta e última seção, examinar a Lei 12.546 de 14 de dezembro de 2011 que, entre outros aspectos, instituiu alterações significativas no cálculo do INSS sobre a folha de pagamento para os setores de Tecnologia da Informação (TI) e Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC). A partir da análise legal, indagar-se-á, a guisa de conclusão, se dita redução das contribuições/encargos sociais diminui, de fato, o que se convencionou chamar de *Custo Brasil*.

## 2. O NECESSÁRIO DIÁLOGO ENTRE AS FONTES

Antes de adentrar-se no estudo das contribuições sociais, faz-se necessário um sucinto resgate da dinâmica que a Constituição Federal imprime ao Sistema Tributário Nacional – formado por um significativo e ordenado conjunto de princípios e normas jurídicas que se destinam a guiar o exercício do poder fiscal e a capacidade efetiva de tributar dos entes tributantes. Além dos fundamentos constitucionais, o Sistema Tributário encontra-se estruturado na Lei 5.172 de 1966, mais conhecida como Código Tributário Nacional. Com o objetivo de construir uma relação tributária harmoniosa, segura e certa entre o fisco e o contribuinte, o Direito Tributário se socorre, inúmeras vezes, de figuras alheias ao seu corpo normativo, mas pertencentes a outros ramos do Direito, passando a utilizar-se, quando cogente, de alguns princípios gerais do direito público e privado e, neste sentido, pode-se afirmar que apresenta um rico *diálogo com as demais fontes jurídicas*, conforme preceitua o Código Tributário Nacional, *in verbis*

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizado, expressa ou implicitamente, pela Constituição federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Direito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Além das fontes que a própria Lei reconhece como balizadoras de seus atos e ações, cabe, na esteira dos ensinamentos de Erik Jayme (2003, p. 109), promover o *diálogo entre as fontes* as mais heterogêneas – posto ser este um requisito indispensável à coerência dos sistemas jurídicos contemporâneos per-

passados pela complexidade e pluralismo<sup>4</sup> de fontes, mas ordenados pelos Direitos Humanos e Fundamentais, assim como pelos valores fundantes da ordem Constitucional de cada país.

Segundo Claudia Lima Marques, divulgadora no Brasil da obra do professor Erik Jayme, o termo *diálogo das fontes* empregado por ele

[...] é uma expressão simbólica, simbólica de um novo paradigma de coordenação e coerência restaurada de um sistema legal, sistema hoje de fontes plúrimas, com diversos campos de aplicação, a criar, na era pós-decodificação, uma grande complexidade no antes simples fato – ou ato – de o aplicador da lei “escolher” entre as fontes (em aparente conflito) a lei ou leis a serem aplicadas ao caso concreto. (MARQUES, 2012, p. 27. *Grifos da autora*).

O idealizador da teoria do diálogo das fontes enfatiza que, no momento atual, a aplicação e interpretação do Direito requerem não mais a superação de paradigmas, mas a convivência de paradigmas e, como consequência, a convivência de normas jurídicas (amplo sentido) com campos de aplicação diferentes, e, assim sendo, mais convergentes e uníssonos com um sistema jurídico plural, mutável, fluído e complexo. O diálogo das fontes – como método – tem por escopo a *ratio* das normas jurídicas, ou seja, busca alcançar a finalidade *narrada* ou *comunicada* em ditas normas sob a luz da Constituição e de seu sistema de valores, princípios e direitos – particularmente dos Direitos Fundamentais. Em outros termos, dita teoria é uma visão atualizada e coerente do denominado *conflito de normas jurídicas* e, neste sentido, serve, segundo Claudia Lima Marques (2012), para iluminar a teoria geral do Direito, pois, como método, eleva a visão do intérprete para o *telos* do conjunto sistemático de normas e dos valores constitucionais.

No que segue, procurar-se-á dialogar não somente com as fontes do Direito, mas em face da complexidade do tema em discussão, com outras áreas do conhecimento.

### 3. A RECORRENTE POLÊMICA SOBRE O CONCEITO DE CONTRIBUIÇÕES/ENCARGOS SOCIAIS

O Direito, a Economia e a Sociologia do Trabalho são áreas de conhecimento que se encontram no campo das ciências sociais aplicadas, no qual os conceitos (*essentially contested concepts*<sup>5</sup>) e postulados estão, normalmente, cercados de controvérsias. Essa característica, entretanto, não lhes retira qualquer

---

<sup>4</sup> Segundo o professor alemão, "Na linguagem do Direito, o pluralismo significa ter à disposição alternativas, opções, possibilidades" (JAYME, 2005, p. 29).

<sup>5</sup> Segundo Sheila Stolz, "os conceitos em tornos dos quais se suscitam de maneira inevitável disputas e controvérsias com relação aos usos mais convenientes que deles possam fazer os sujeitos que intervêm no debate são denominados conceitos essencialmente controvertidos (*essentially*

mérito, posto que, ao contrário, torna mais transparente o limite da ciência enquanto aproximação com a realidade, aproximação que é inevitavelmente imperfeita, parcial, contestável, atrelada ao ponto de vista da cientista e do cientista, da pesquisadora e do pesquisador.

Com base neste esclarecimento inicial, faz-se necessário arrolar e contrapor as distintas concepções plausíveis sobre o tema em foco de exame, explicitando o ponto de vista do qual se está partindo para interpretar a realidade social.

Os conceitos de contribuições/encargos sociais chegam a ser tão díspares que, dependendo da ótica da observadora e do observador, justificam-se conclusões radicalmente opostas e, em alguns casos, absurdas. Afirmção de fácil averiguação quando as discussões remetem a temas do mundo do trabalho como, *verbi gratia*, os referentes aos direitos das trabalhadoras e dos trabalhadores, da continuidade da relação de emprego, da ampliação dos postos de trabalho, entre outros.

Dos distintos pontos de vista sobre o tema *encargos sociais*, podem-se destacar duas grandes vertentes.

A primeira delas, de grande aceitação entre os empresários e alguns círculos acadêmicos que exercem influência destacada sobre o pensamento empresarial, parte de um conceito restrito de salário e conclui que os encargos sociais são muito elevados, atingindo, segundo os cálculos apresentados, mais de 100% da folha de pagamentos. A esta vertente de pensamento encontra-se afiliado, entre outros, o professor Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo (USP) e consultor de empresas José Pastore. Segundo essa visão, o Brasil tem uma elevada incidência de encargos trabalhistas sobre a folha de pagamento, pois uma empregada/um empregado custa para o empregador duas vezes o valor de seu salário o que, segundo Pastore, faz do país "o campeão de impostos e de encargos sociais. Argumenta-se que o Brasil é um país de encargos altos e salários baixos, o que faz o trabalhador receber pouco e custar muito para a empresa" (PASTORE, 1994, p.133). Índices que,

---

contested concepts). De acordo com Gallie (1965), os conceitos essencialmente controvertidos – habitualmente utilizados nas ciências humanas e sociais –, se caracterizam por possuírem os seguintes contornos:

Uma forte carga valorativa;

Fazem referência a realidades que também são valoradas tanto positiva como negativamente;

Possuem uma estrutura interna complexa, composta de distintos elementos a partir dos quais se conforma uma entidade que recebe uma determinada valoração;

Ditos elementos configuradores da entidade não possuem entre eles uma hierarquia predeterminada, circunstância que permite perspectivas distintas sobre o conceito;

Possuem um caráter eminentemente aberto e a sua importância e aplicabilidade varia de acordo com o contexto" (STOLZ, 2010, p. 313)

em contra partida, não se averiguam, segundo Pastore, em países como a Alemanha (60%), a Inglaterra (58,8%), a Holanda (51%) e os Estados Unidos (9%).

Já na segunda interpretação, adotada, entre outros, pelo professor Edward Amadeo<sup>6</sup>, pelos pesquisadores Carlos Alonso B. de Oliveira, Paulo Eduardo de A. Baltar e Márcio Pochmann<sup>7</sup> e por Jorge Jatobá<sup>8</sup> e seguida também pelo Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Sócio-Econômicos – DIEESE, conclui-se que o peso dos encargos sociais é de 25,1% sobre o salário.

Dado que as concepções apresentadas são díspares faz-se necessário, antes de chegar a alguma conclusão plausível acerca do tema, esboçar, já na próxima seção, os respectivos conceitos e elementos constitutivos do salário e da remuneração.

#### 4. SALÁRIO E REMUNERAÇÃO: CONCEITO E ELEMENTOS CONSTITUTIVOS

##### 4.1. Origens

A origem da palavra remuneração vem de *remuneratio*, composta de *re*, que para o português tem como sentido e equivalência a ideia de *reciprocidade* e que significa, entre outras coisas, a noção de obrigação, de um lado, e dever, por outro. E *muneror*, que tem o sentido de recompensar ou compensar. Já, a palavra salário, tem sua origem na palavra latina *salarium*, que vem de sal, produto utilizado para o pagamento das prestações de serviço na Antiguidade.

Porém, essas palavras, remuneração e salário, acabam sendo cotidianamente utilizadas como se de sinônimos se tratassem. Certo é que ambas absorvem a ideia de pagamento feito pelo empregador ao prestador do serviço: a empregada ou ao empregado. E, como bem manifesta Sérgio Pinto Martins,

Vários nomes são empregados para se referir ao pagamento feito pelo que recebe a prestação de serviço e por aquele que os presta. Usa-se a palavra vencimento para denominar a remuneração dos professores, magistrados e funcionários públicos; ultimamente, tem sido empregada a palavra subsídios para designar a remuneração dos magistrados (art. 95, III, da Constituição). Subsídio era pagamento feito a quem exercia cargo eletivo; honorários em relação aos profissionais liberais; soldo, para militares; ordenado, quando prepondera o esforço intelectual do trabalhador em rela-

---

<sup>6</sup> Vinculado a Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-RJ).

<sup>7</sup> Estes três últimos, pesquisadores do Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas (Unicamp).

<sup>8</sup> Ex-assessor especial do Ministério do Trabalho durante o governo Fernando Henrique Cardoso e professor da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).



ção aos esforços físicos; salário, para os trabalhadores que não desenvolvem esforço intelectual, mas apenas físico. Proventos é a palavra empregada para estabelecer o recebimento dos aposentados ou de funcionários públicos aposentados. (MARTINS, 2008, p. 202)

Ademais e como se verificará mais adiante, para o autor, o uso do termo remuneração, compreende o conjunto de vantagens pagas pelo empregador diretamente a empresa ou ao empregado como também o pagamento feito por terceiros das gorjetas.

## 4.2. Conceituação

Cabe lembrar, na esteira da advertência feita por Carlos Alberto da Mota Pinto, que

[...] os problemas de conceituação ou construção jurídica são problemas cuja solução e cujos resultados permitem uma exposição sucinta e resumida do conteúdo das normas jurídicas, mas não servem como fundamento de soluções práticas. Os conceitos jurídicos têm um mero valor de formulação e não um valor prático; não estão antes das soluções jurídicas como seu fundamento, mas inferem-se das soluções como resultados “a posteriori” (PINTO, 1996, p. 196).

Seguindo, portanto, as sugestões de Pinto, convém averiguar a pertinência dos conceitos jurídicos em face ao seu enquadramento jurídico.

### 4.2.1. Salário

O artigo 458 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) esclarece o que integra o salário ao estabelecer que: “Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações in natura que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado”, porém, não o conceitua.

A doutrina criou algumas teorias com relação ao conceito de salário, não obstante, nenhuma delas foi verdadeiramente exitosa. Conseguiram, no entanto, aportar alguns esclarecimentos sobre a matéria. A primeira delas, denominada de teoria da contraprestatividade, procurou explicar o salário a partir do âmbito da relação de emprego relacionando à troca do trabalho da empregada/do empregado pela contraprestação salarial paga pelo empregador.

A segunda teoria, a da contraprestação da disponibilidade da empregada/do empregado, sugere que ela/ele receba do empregador por todo o

tempo em que esteja disponível para o trabalho, mesmo que não trabalhando efetivamente.

Uma terceira teoria encontrada é a que fixa o fundamento da contraprestação no próprio contrato de trabalho, ou seja, desvincula a ideia de que o pagamento do salário deva ser feito em razão da energia despendida pela empregada/pelo empregado, mas sim na noção mesma de reciprocidade prevista no contrato de trabalho pactuado entre as partes e que efetivamente vincula o empregador a contraprestar o salário em razão da prestação do serviço realizado, bem como pelo tempo em que a empregada/o empregado esteve à sua disposição. Essa última teoria prepondera sobre as demais por ser mais aceitável em razão de sua delimitação do que efetivamente é o salário, isto é, por configurar o salário como o pagamento realizado como contraprestação não apenas pelo serviço prestado como também pelo tempo em que a empregada/o empregado esteve disponível, sendo, não obstante, criticada por desconsiderar as interrupções do contrato de trabalho ou outros interstícios que a lei indica que deverão também ser pagos.

O conceito de salário entendido como “a retribuição devida e paga diretamente pelo empregador ao empregado, de forma habitual, não só pelos serviços prestados, mas pelo fato de se encontrar à disposição daquele, por força do contrato de trabalho” (BARROS, 2006, p. 712) oferecido por Alice Monteiro de Barro, será o conceito aqui adotado.

#### 4.2.2. Remuneração

O artigo 457 da CLT omisso quanto ao conceito de remuneração traz em seu texto os elementos que a integram ao estabelecer que “compreende-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber”.

De acordo com a doutrina jurídica, constitui a remuneração o conjunto de prestações recebidas habitualmente pela empregada/pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, pagas pelo empregador ou por terceiros (mas decorrente do contrato de trabalho), de modo a satisfazer suas necessidades básicas e de sua família. A remuneração é composta por duas partes: a primeira delas, pelo o salário, e, a segunda, pelos demais benefícios que compõem a remuneração. Nesta mesma acepção afirma Carmem Camino que a remuneração contempla

[...] alguns tipos de salário em sentido próprio (importância fixa, comissões, percentagens) e não partes integrantes do salário, além de outros tipos de natureza salarial, mas em sentido lato (gratificações ajustadas, abonos) (CAMINO, 2004, p. 341).

Sendo doutrinariamente claro o conceito de remuneração, dele pode se extrair o conceito de salário. Quanto ao conceito de remuneração, pode-se dizer que é mais amplo do que o de salário, pois ele compreende mais benefícios em contrapartida aos serviços prestados e não apenas aqueles pagos diretamente pelo empregador como também aqueles pagos por terceiros.

#### 4.2.3. Salário Mínimo

O salário mínimo encontra-se previsto, além do artigo 76 da CLT, na Constituição Federal no seu artigo 7º, IV, que o define como aquele pagamento feito a trabalhadora ou ao trabalhador “[...] fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim”. Pode-se arguir, com Mozart Victor Russomano (2003, p. 376), que o salário mínimo diz respeito à linha divisória e abaixo da qual não se pode descer a remuneração da trabalhadora/do trabalhador, posto que aquém dela, se abre caminho ao domínio da exploração humana e da exclusão social.

Precisamente aqui se averigua o caráter protetivo do Direito do Trabalho em consonância com o espírito teleológico da Constituição brasileira que incorpora um certo ideal de vida humana boa explicitado na enumeração constitucional dos Direitos Fundamentais garantindo, ademais, o bem comum da sociedade na medida em que assegura em seu Preâmbulo a realização dos valores da liberdade, segurança, bem-estar, desenvolvimento, igualdade e justiça.

#### 4.3. A distinção entre remuneração e benefícios

Há várias distinções a serem feitas quanto à remuneração e os benefícios. A primeira delas decorre da diferença existente entre a remuneração e a indenização. A indenização tem sua origem no Direito Civil e, para que ela se configure, faz-se necessária a conjugação de uma causa (inexecução de obrigação, inadimplemento, ofensa à lei, abuso de direito), de um dano (lesão patrimonial) ou de uma ameaça (nos caso de direitos da personalidade) e de nexos causal (o dano tem que ser resultado da causa). Entende-se por indenização à compensação devida a alguém de maneira a reparar, recompor, reduzir ou anular um dano de natureza moral ou patrimonial originado por cumprimento deficiente ou incumprimento de uma obrigação ou também por ameaça, lesão ou violação de um direito.

E, no que concerne a indenização paga pelo empregador e/ou terceiro a empregada ou ao empregado, ela mantém o mesmo sentido estipulado pelo

Direito Civil e costuma ser paga, mas não somente, quando no âmbito das relações de emprego houver ameaça ou lesão aos direitos da personalidade (previstos nos artigos 11 a 21 do Código Civil) e a respectiva reclamação por perdas e danos. Os Direitos da Personalidade dizem respeito aos atributos que definem e individualizam o indivíduo e estão diretamente vinculados à sua dignidade, mas também englobam, segundo Sérgio Cavalieri,

[...] a imagem, o bom nome, a reputação, sentimentos, relações afetivas, aspirações, hábitos, gostos, convicções políticas, religiosas, filosóficas, direitos autorais. Em suma, os direitos de personalidade podem ser realizados em diferentes dimensões e também podem ser violados em diferentes níveis. Resulta daí que o dano moral, em *sentido amplo*, envolve esses diversos graus de violação dos direitos de personalidade, abrange todas as ofensas à pessoa, considerada esta em suas dimensões individual e social, ainda que sua dignidade não seja arranhada (CAVALIERI, 2007, p. 77).

Em se tratando do âmbito laboral a tutela dos direitos da personalidade nas relações de emprego também se faz presente (STOLZ, COSTA e COSTA, 2013). Entendimento pacificado, ademais, pelo Tribunal Superior Trabalho (TST), posto que se há de preservar, segundo seu entendimento, o respeito à consciência da trabalhadora/do trabalhador, zelar pela sua saúde mental e liberdade de trabalho, bem como sua intimidade, vida privada, honra e imagem, erradicando práticas que exponham as empregadas/os empregados a situações humilhantes, constrangedoras, ridículas, degradantes, vexatórias, causando-lhes perturbações psíquicas ou sentimentos de incapacidade profissional, atingindo, sobremaneira, sua autoestima<sup>9</sup>.

Outro benefício pago a empregada/ao empregado e que é distinto da remuneração, é a complementação de aposentadoria. Nesta o empregador ou empresa especializada paga a diferença entre o benefício previdenciário do INSS e a remuneração que o empregado receberia se estivesse trabalhando. Cabe ressaltar, com base no parágrafo 2º do artigo 202 da CLT, e do artigo 68 da Lei Complementar nº 109/2001, que os benefícios e as condições contratuais prevista nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de Previdência Privada não integram o contrato de trabalho pactado entre o empregador e as empregadas/os empregados nem, tão pouco, sua remuneração.

Com base na delimitação dos conceitos de salário e remuneração aqui realizada, incumbe agora retomar a polêmica discussão sobre as contribuições/encargos sociais.

---

<sup>9</sup> TST – RR – 985-2006-025-03-00 (3ª Turma) Ministro Relator Alberto Luiz Bresciani de Fontan Pereira – 29.04.09.

## 5. REVISITANDO A POLÊMICA SOBRE O CONCEITO DE CONTRIBUIÇÕES/ENCARGOS SOCIAIS

O grupo de especialistas que concluem ser elevado o percentual brasileiro concernente às contribuições/encargos sociais parte do conceito de salário como sendo o pagamento referente apenas das horas efetivamente trabalhadas. Em alguns trabalhos, a base de cálculo dos encargos chega a ser definida pelo conceito de *unidade salarial*. Nesse sentido, a base de comparação dos encargos não é a remuneração total da empregada/do empregado, nem mesmo o seu salário contratual, mas apenas uma parte dele. A base de cálculo assim estipulada, exclui do salário contratual a parte relativa ao descanso semanal remunerado, aos dias de férias e feriados, ao 13º salário, aos dias de afastamento por motivos de doença e acidente de trabalho pagos pela empresa, ao aviso prévio e à terminação do contrato de trabalho por rescisão contratual.

Já os que se alinham a outra forma de interpretação do que são os encargos sociais partem de um conceito mais amplo de salário e que se equipara ao conceito de remuneração anteriormente exposto. Entendendo que esta contraprestação se subdivide em três partes, a saber:

- o salário contratual recebido mensalmente, inclusive férias;
- o salário diferido (ou adiado), recebido uma vez a cada ano (13º salário e 1/3 de férias);
- o salário recebido eventualmente (FGTS<sup>10</sup> e outras verbas rescisórias).

Para os representantes desse pensamento, todas essas são contraprestações pagas integral e diretamente a empregada/ao empregado. Constituem aquilo que elas/eles ganham diretamente ou na forma de espécie e também de conta poupança aberta em seu nome pelo empregador (*verbi gratia* o FGTS que constitui um patrimônio individual da empregada/do empregado).

Tal com o anuncia-se desde o começo deste texto, é precisamente em torno dos encargos incidentes sobre a folha de pagamentos das empresas que se concentra toda a polêmica em apreciação. Segundo Pastore, integra o conceito de encargos sociais tudo o que a empresa desembolsa e que excede o custo da hora efetivamente trabalhada. Neste caso, encargos sociais incidentes sobre a folha restringem-se às contribuições sociais pagas pelas empresas como parte do custo total do trabalho, mas que não revertem em benefício direto e integral da empregada/do empregado. Além das obrigações sociais recolhidas pelo Governo sobre a folha de pagamentos (INSS, salário-educação, seguro de

---

<sup>10</sup> Existe uma discussão na doutrina que entende que o FGTS pode também ser incluído como salário diferido, uma vez que a empregada/o empregado tem o direito de sacá-lo, entre outros casos, quando de sua aposentadoria ou para a aquisição da casa própria (e não apenas na eventualidade de uma demissão sem justa causa).

acidentes do trabalho, contribuições repassadas ao Sesi/Sesc, Senai/Senac, Incra e Sebrae), entram também neste cômputo os vários itens que compõem a remuneração da empregada/do empregado, motivo pelo qual os encargos chegam a 102% do custo de cada empregada/empregado.

**Tabela 1 - Composição dos encargos sociais para uma incidência de 102%**

<b>Tipos de encargos</b>	<b>% sobre o salário</b>	
<b>A - Obrigações sociais</b>		<b>35,80</b>
Previdência Social 20,0	20,0	
FGTS	8,0	
Salário educação	2,5	
Acidentes do trabalho (média)	2,0	
Sesi	1,5	
Senai	1,0	
Sebrae	0,6	
Incra	0,2	
<b>B - Tempo não trabalhado I</b>		<b>38,23</b>
Repouso semanal	18,91	
Férias	9,45	
Feriados	4,96	
Abono de férias	3,64	
Aviso prévio	1,32	
Auxílio-enfermidade	0,55	
<b>C - Tempo não trabalhado II</b>		<b>13,48</b>
13º salário	10,91	
Despesa de rescisão contratual	2,57	
<b>D - Reflexos dos itens anteriores</b>		<b>14,55</b>
Incidência cumulativa do grupo A sobre o B	13,68	
Incidência do FGTS sobre o 13º salário	0,87	
<b>TOTAL</b>		<b>102,06</b>

Fonte: Pastore (1996).

Em oposição a esta forma de conceber os encargos sociais, encontra-se aquele grupo que entende que o salário é, em efeito, a remuneração total recebida direta e integralmente pelas/os empregadas/os e, sendo assim, os encargos sociais totalizam 27,8% sobre o valor da folha (nela incluídos o salário mensal contratual e a proporção mensal do 13º salário e do adicional de 1/3 sobre as férias). Cabe mencionar que alguns das defensoras dos defensores deste conceito de salário trabalham com o percentual total de 35,8%, ao manterem, neste caso, o FGTS entre os encargos sociais. Advertindo, entretanto, que o FGTS, a rigor, compõe o que a empregada/o empregado recebe direta e inte-

gralmente, já que a conta é individualizada. Ao contrário, por exemplo, do recolhimento ao INSS, que é encaminhado para um fundo cujo retorno não tem necessariamente a ver com o valor do recolhimento<sup>11</sup>.

Em estudo realizado em 2007, o DIEESE aponta também para as formas de cômputo utilizadas pelo Bureau Estatístico do Trabalho da Organização Internacional do Trabalho (OIT, Estados Unidos) e, também, pelo Centro de Estudos sobre Renda e Custos (CERC, França) que aplicam outra metodologia e, segundo a qual, o custo do trabalho se divide em contribuições sociais e rendimentos do trabalho.

De acordo com essa metodologia, as contribuições sociais seriam todas as imposições legais ou convencionadas por acordos que visam financiar fundos para as políticas públicas, enquanto os outros seriam considerados rendimentos do trabalho. Adotada no Brasil, essa metodologia modificaria totalmente os conceitos sobre encargos, visto que vários itens, como o FGTS, por exemplo, não seriam considerados encargos, mas rendimentos do trabalho, embora seja um custo a ser assumido pelo empregador. Isto porque o percentual de 8% referente ao FGTS calculado sobre o valor final da remuneração da empregada/do empregado e pago pelo empregador é repassado mensalmente a uma conta bancária própria da empregada/do empregado, diferentemente do que ocorre com os percentuais relativos ao INSS que são encaminhados a Previdência Social para serem aplicados, entre outros, em gastos com saúde pública, aposentadorias e pensões; nesse caso compondo o que se entende por encargos.

Uma panorama mais claro da questão encontra-se na tabela do Dieese abaixo transcrita.

**Tabela 2 - Desembolso total para empregar uma empregada/um empregado com salário contratual hipotético de R\$ 100,00**

Itens de despesa	Sub parcelas (em \$)	Desembolso (em \$)
1. Salário contratual		100,00
2. 13º e adicional de 1/3 de férias (como proporção mensal)		11,11
3. Folha de pagamentos média mensal (base de cálculo dos encargos sociais)		111,11
4. FGTS e verbas rescisórias (proporção mensal)		11,38
5. Remuneração média mensal total do trabalha- dor (3+4)		122,49
6. Encargos Sociais (incidentes sobre R\$ 111,11)		30,89

<sup>11</sup> Neste sentido veja-se: FIOCCA, 1996.

6.1 - INSS (20%)	22,22	
6.2 - Seguro de acidentes trabalho (2% em média)	2,2	
6.3 - Salário-educação (2,5%)	2,78	
6.4 - Incra (0,2%)	0,22	
6.5 - Sesi ou Sesc (1,5%)	1,67	38,23
6.6 - Senai ou Senac (1,0%)	1,11	
6.7 - Sebrae (0,6%)	0,67	
7. Desembolso total mensal do empregador (5 + 6)		<b>153,38</b>

Fonte: DIEESE, 2007, p. 15.

Entre as pesquisadoras/os pesquisadores nacionais que seguem a metodologia da OIT encontra-se José Camargo (1996). Não obstante, em seus estudos, acabem encontrando outro percentual final. Para o autor, os custos não salariais com a mão de obra (e que e incluem o tempo pago não trabalhado e as contribuições do empregador à Previdência Social) equivalem aproximadamente 90% do salário total de uma empregada/um empregado. Levando em consideração à metodologia da OIT, 45% destinam-se a empregada/o empregado como salário indireto; 28% vão para o Governo a título de financiamento da Previdência Social e do ensino formal; e, 17%, às Organizações Patronais com o intuito de custear despesas com a capacitação profissional e demais serviços prestados a empregadas, empregados e, também, a empregadores. Portanto, os encargos sociais efetivos são de 45% sobre a folha de pagamento.

Verificam-se, por conseguinte, intensas contradições tanto no que concerne a definição e os elementos constitutivos dos encargos sociais como no que representam seus percentuais finais. No entanto, independentemente do custo do trabalho, quando se propõe a redução dos encargos sociais é preciso analisar se o que se almeja efetivamente é a redução dos encargos sociais propriamente ditos, ou a eliminação, pura e simples, de itens que compõem a remuneração das empregadas/dos empregados, como, por exemplo, a parte do salário relativa ao descanso semanal remunerado, aos dias de férias e feriados, ao 13º salário.

## 6. COMENTÁRIOS A LEI Nº 12.546 DE 14 DE DEZEMBRO DE 2011

Como forma de enfrentamento ao chamado custo Brasil dos encargos sociais o Governo Federal instituiu alterações significativas no cálculo do INSS sobre a folha de pagamento para os setores de Tecnologia da Informação (TI) e Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC). Tal diretriz, promovida pela Medida Provisória n. 540/2011, foi convertida na Lei 12.546/2011 publicada no Diário Oficial da União (D.O.U) em 15.12.2011. A referida Lei cria o denominado Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispendo, igualmente, sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) concedido à indústria automotiva



e alterando, ademais, a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona em seu texto.

A principal mudança introduzida pela Lei 12.546/2011 encontra-se na base de cálculo que passa a incidir sobre o faturamento da empresa e não mais sobre a remuneração da empregada/do empregado. Salienta-se que essa alteração não é uma opção da contribuinte/do contribuinte, mas uma determinação legal independentemente de ser factivamente benéfica ou não, circunstância que depende, em última instância, do peso da folha de pagamento em relação à receita bruta. Como regra geral se está buscando a desoneração do custo dos encargos sociais – especificamente para aqueles casos em que o custo do pagamento dos encargos sobre as remunerações represente mais do que 12,5% do faturamento da empresa.

Em decorrência do objetivo precípuo da Lei no período de 01.08.2012 a 31.12.2014 deverão ser observadas as seguintes regras de imposição de tributos:

i) alíquota de 2% sobre o valor da receita bruta - para as empresas que prestam serviços de TI, de TIC, *call centers* e as empresas do setor hoteleiro;

ii) alíquota de 1% sobre o valor da receita bruta - para as empresas que fabricam fluídos para freios hidráulicos, plásticos, vestuário e seus acessórios, peles, couros, sedas, lãs, tapetes e outros revestimentos para pisos, chapéus e artefatos de uso semelhante, máquinas e aparelhos, válvulas redutoras de pressão, dentre outros. A relação dos códigos abrangidos encontra-se no anexo único da Lei 12.546/2011, instituído pela própria Medida Provisória 563/2012.

#### 6.1. O cálculo do INSS sobre a folha de pagamento e o respectivo afastamento das Contribuições previdenciárias

A Lei 12.546/2011 ao instituir a nova contribuição sobre a receita bruta operacional afasta as contribuições previdenciárias patronais previstas nos incisos I e III do artigo 22 da Lei 8.212/1991, quais sejam:

i) vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, as seguradas empregadas, aos segurados empregados e as trabalhadoras e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

ii) vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

## 6.2. As contribuições Previdenciárias não Abrangidas pela Substituição

Não foram substituídas as seguintes contribuições:

i) para o financiamento do benefício previsto nos artigos 57 e 58 da Lei 8.213/1991 (aposentadoria especial) e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT), sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, as seguradas empregadas, aos segurados empregados e as trabalhadoras e trabalhadores avulsos.

ii) de quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

iii) destinadas para outras entidades (SENAI, SESI, SESC, INCRA, etc.) conforme enquadramento da empresa no respectivo FPAS.

## 6.3. Receita Operacional Bruta: configuração legal

Para a determinação da receita bruta esta deve ser considerada sem o ajuste o valor presente de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei 6.404/1976, admitindo-se as seguintes exclusões da base de cálculo:

- a) A receita bruta de exportações;
- b) As vendas canceladas, e;
- c) Os descontos incondicionais concedidos.

No texto da Medida Provisória não está expresso, mas, por uma questão de conceito, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) também deve ser excluído da base de cálculo por não compor receita da pessoa jurídica. No texto normativo consta apenas a expressão vendas canceladas, a qual parece ter sido empregada como sinônimo de devolução de vendas.

## 6.4. Empresas de Tecnologia da Informação – TI e Tecnologia da Informação e Comunicação - TIC

A Lei estabelece que as empresas que prestam exclusivamente serviços de Tecnologia da Informação (TI) e Tecnologia da Informação e Comunicação

(TIC) em substituição as contribuições patronais previdenciárias sobre a remuneração do trabalho, recolherão uma contribuição incidente (alíquota de 2%, dois por cento) sobre o valor da receita operacional bruta.

Estas modificações na base de contribuição foram instituídas prioritariamente para as empresas do ramo de TI e TIC, mas atualmente se beneficiam desta diretriz pública também as empresas dos ramos de confecções, couro, calçados e dos **setores de plásticos**, material elétrico, mecânico, autopeças, naval, aéreo, móveis, hotéis, *design houses* (chips) e ônibus. Para uma melhor visualização aconselha-se ver a tabela abaixo.

**Tabela 3 - Base de Cálculo da Lei 12.546/2011**

Itens	Lei 12.546/2011
Base de cálculo	<p>O INSS passa a ser calculado com base na <b>receita bruta</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- líquido das vendas canceladas e descontos incondicionais;</li> <li>- exclui-se as receitas das exportações;</li> <li>- não será permitido o ajuste ao valor presente previsto na Lei das S/A;</li> </ul> <p>Este substitui o INSS empresa de 20% sobre as remunerações dos empregados, <i>pro-labore</i> e autônomos, conforme incisos I e III do art. 22 da Lei no 8.212/1991.</p> <p>O INSS sobre terceiros e SAT permanecem em vigor, calculando sobre a folha de pagamento.</p>
Alíquota	Alíquota 2,5% sobre a base de cálculo acima.
Aplicação para empresas que prestam exclusivamente as seguintes atividades de TI	<ul style="list-style-type: none"> <li>I - análise e desenvolvimento de sistemas;</li> <li>II - programação;</li> <li>III - processamento de dados e congêneres;</li> <li>IV - elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos;</li> <li>V - licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;</li> <li>VI - assessoria e consultoria em informática;</li> <li>VII - suporte técnico em informática, inclusive instalação,</li> </ul>
Aplicação para empresas que prestam exclusivamente as seguintes atividades de TIC	<ul style="list-style-type: none"> <li>I - análise e desenvolvimento de sistemas;</li> <li>II - programação;</li> <li>III - processamento de dados e congêneres;</li> <li>IV - elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos;</li> <li>V - licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;</li> <li>VI - assessoria e consultoria em informática;</li> <li>VII - suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados; e</li> </ul>

	VIII - planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas. <b>Não se aplica:</b> empresas com atividades exclusivas de representante, distribuidor ou revendedor de programas de computador.
Aplicação para empresas com atividades mistas	As empresas que possuem atividades mistas, ou seja, possuem parte das atividades listadas anteriormente, aplica-se a regra da proporcionalidade: a) sobre as receitas das atividades de TIC aplicar-se-á o INSS sobre a receita bruta; b) sobre as demais atividades, mantém o cálculo sobre a folha de pagamento. Neste caso é fundamental ter a segregação tanto da receita como do custo de pessoal de acordo com as atividades
Inclusão de outros setores de atividade	- <i>Call Center</i> - empresas do setor hoteleiro
Vigência	Para empresas com atividades exclusivas de TIC, a partir de 01.08.2012 a 31.12.2014

A partir da análise legal concretizada cabe perquirir-se se as mudanças realizadas pela Lei 12.546/2011 na base de cálculo que passou agora a incidir sobre o faturamento das empresas de TI e TIC (e outras mencionadas) e não mais sobre a remuneração da empregada/do empregado e a consequente diminuição das contribuições/encargos sociais, conseguiu, em efeito, amortecer o *Custo Brasil*.

## 7. CONCLUSÃO

A ideia de que a diminuição dos encargos sociais favorece a criação de empregos parte da concepção teórica que se afilia a teoria econômica neoclássica. Conforme dita teoria, os fatores de produção – capital e trabalho – podem ser combinados em distintas e variadas proporções e, se o fator trabalho equivaler a um preço final reduzido e/ou módico, haverá uma predisposição do mercado a empregar técnicas de produção que necessitem intensiva contratação de mão de obra. Caberia, não obstante, realizar-se as seguintes perguntas: 1) de fato o pagamento de salário e remunerações pouco elevado aumentaria a contratação formal de trabalhadoras e trabalhadores?; e, 2) Será que a redução dos encargos sociais consiste na única e a mais acertada medida a ser tomada como forma de estímulo a geração de empregos?

A resposta a primeira pergunta já foi dada no início deste texto e os dados do IBGE (entre outros) sobre o mercado de trabalho brasileiro desmentem a ideia de que baixos salários/remuneração e relações de trabalho mais flexíveis

e menos garantas dos direitos humanos e fundamentais das trabalhadoras e trabalhadores<sup>12</sup> ampliariam o mercado de trabalho.

As defensoras e os defensores da drástica redução dos encargos sociais, estão desconsiderando as incontáveis transformações por que têm passado a economia mundial (celeridade do progresso tecnológico, solidificação da integração dos mercados financeiros, de produtos e serviços, extenuação de modelos econômicos assentados na substituição de importações e na planificação central) e que vêm atingindo de forma abrupta e brutal a vida de milhões de trabalhadoras e trabalhadores em todo o mundo.

Atuar neste cenário complexo, mutável e altamente competitivo exige o enfrentamento, por parte do Estado, de uma série de desafios e, no que tange as organizações, que sejam mais dinâmicas em face da instabilidade do mercado global.

Quanto ao Estado, tais desafios envolvem a necessária continuidade das reformas já realizadas e/ou em processo de implantação, bem como de novas mudanças alicerçadas em estratégias sustentáveis, consistentes a médio e longo prazo e que compatibilizem o crescimento equitativo e sustentável, o direito a um ambiente ecologicamente equilibrado e a dignidade da pessoa humana (artigo 1º da Constituição, inciso III), *telos* do Estado Democrático de Direito brasileiro, com os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (artigo 1º da Constituição, inciso IV).

Se, tal qual afirmado, compete ao Estado brasileiro promover o necessário equilíbrio entre as finalidades a ele adjudicadas e os interesses do mercado, pode-se deduzir, sem temor a erro, que os desafios presentes e futuros a que terá que fazer frente são, de fato, muito mais amplos e complexos que uma mera redução de encargos sociais pode ocasionar.

Ações que visem desenvolver sustentável e eficientemente a infraestrutura logística básica concernente ao trinômio energia/transportes/telecomunicações, a fortalecer a estrutura político-institucional (através de reformas políticas, da Administração Pública e do Poder Judiciário) e a promover a autodeterminação, emancipação (por meio de esforços em prol de educação, de saúde, de ciência e de tecnologia) e também a participação cidadã nas questões fulcrais a cargo do Estado (como, por exemplo, na composição e direcionamento dos gastos públicos<sup>13</sup>), são todas elas medidas mais eficientes e eficazes de incentivo à geração de novos postos de trabalho e de investimentos produtivos que a redução, *a secas*, dos encargos sociais pode ser.

---

<sup>12</sup> Veja-se, neste sentido, STOLZ (2013) e STOLZ e GALIA (2013).

<sup>13</sup> Veja-se neste sentido Juarez Freitas (2011, p. 11-39).

Acredita-se, portanto, que apontar os encargos sociais incidentes sobre a folha de pagamentos como o grande obstáculo a maior competitividade das empresas é um equívoco não somente pelos fatores já descritos, mas também porque tais medidas podem, a longo prazo e se aplicadas indistintamente, comprometer a arrecadação do Estado (tanto que a Lei 12.546/2011 restringiu seu âmbito normativo a alguns tipos de empreendimentos econômicos e não a todos, tomando o cuidado, ademais, de ser progressivamente ampliada e avaliada em suas consequências). Convém retomar, neste contexto, a expressão *Estado Tributário* entendido no sentido dado por Paulo Antônio Caliendo como aquele modelo de Estado

[...] governado pela proteção e promoção dos Direitos Fundamentais onde já não importa somente o financiamento do Estado – seja este mínimo ou máximo – mas de como serão mais bem efetivados os Direitos Fundamentais e Sociais. (SILVEIRA, 2009, p. 148).

Dito de outra forma, pensar em reduzir o Custo Brasil única e exclusivamente através da redução dos encargos sociais é deixar de lado, entre outros, o valor justiça – em particular a justiça social – preconizado na Constituição Federal. Não é possível concretizar-se a justiça – neste caso particular aquela que advém da distribuição das riquezas – sem que todos os membros da sociedade contribuam equitativa e solidariamente para a sua concretude. Não se pode perder de vista que a tributação é um instrumento eficaz para alcançar a justiça material não podendo constituir-se, assim, em um mecanismo a ser utilizado para a manutenção das desigualdades e exclusões sociais.

## REFERÊNCIAS

BARROS, Alice Monteiro de. **Curso de Direito do Trabalho**. 2. Ed. São Paulo: LTr, 2006.

BITENCOURT, Mayra Batista; TEIXEIRA, Eryl Cardoso. *Impactos dos encargos sociais na economia brasileira*. **Nova Economia**, Belo Horizonte, v. 18, n. 1, 2008. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0103-](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-) Acesso em 13 Setembro de 2012.

CAMARGO, José Márcio. *Flexibilidade e Produtividade no Mercado de Trabalho Brasileiro*. In: CAMARGO, J. (Ed.). **Flexibilidade do Mercado de Trabalho no Brasil**. Rio de Janeiro: Ed. Getúlio Vargas, 1996, p. 11-45.

\_\_\_\_\_; AMADEO, Edward. *Labour Legislation and Institutional Aspects of the Brazilian Labour Market*. In: OIT – IIEL (Ed.). **Reestructuración y Regulación Institucional del Mercado de Trabajo en América Latina**. Genebra e Buenos Aires: OIT - Instituto Internacional de Estudios Laborales, 1993, p. 81-109.

CAMINO, Carmem. **Direito Individual do Trabalho**. 4. ed. Porto Alegre: Síntese, 2004.

DIEESE. **Encargos sociais no Brasil: conceito, magnitude e reflexos no emprego**. Brasília: Ministério do Trabalho, 2007.

CAMPBELL, D. *The Globalizing Firm and Labour Institutions*. OIT (Ed.). **Multinationals and Employment**. Genebra: OIT, 1993, p. 267-292.

FIOCCA, Demian. *O que são encargos sociais*. São Paulo: Folha de S. Paulo, 31 jan, 1996. Disponível em: [http://www.josepastore.com.br/artigos/rt/rt\\_083.htm](http://www.josepastore.com.br/artigos/rt/rt_083.htm). Acesso em 12 de setembro de 2012.

FREITAS, Juarez. *Direito Constitucional à Democracia*. In: FREITAS, J. e TEIXEIRA, A. (Org.). **Direito à Democracia: Ensaio Transdisciplinares**. Florianópolis: Conceito, 2011, p. 11-39.

GALLIE, W. B. *Essentially Contested Concepts*. Proceedings of the Aristotelian Society, vol. 56, 1956, p. 167-198.

IBGE. **Síntese de Indicadores Sociais – Uma análise das condições de vida da população brasileira 2012**. Rio de Janeiro: 2012. Disponível em:

[ftp://ftp.ibge.gov.br/Indicadores\\_Sociais/Sintese\\_de\\_Indicadores\\_Sociais\\_2012/SIS\\_2012.pdf](ftp://ftp.ibge.gov.br/Indicadores_Sociais/Sintese_de_Indicadores_Sociais_2012/SIS_2012.pdf). Acesso em 10 de julho de 2013.

JAYME, Erik. *O Direito Internacional Privado do novo milênio: a proteção da pessoa humana face à globalização*. In: MARQUES, C. e ARAÚJO, N. (Orgs.). **O novo direito internacional – estudos em homenagem a Erik Jayme**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 3-20.

\_\_\_\_\_. *Direito internacional privado e cultura pós-moderna*. **Cadernos do PPGD/UFRGS** 1, n. 1, mar. 2003, p. 59-68.

MARQUES, Claudia Lima. *O “Diálogo das Fontes” como método da Nova Teoria Geral do Direito*. In: Claudia Lima Marques (coord). **Diálogo das Fontes. Do Conflito à coordenação de normas do direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 17-66.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do Trabalho**. 24. ed. 2. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do Trabalho: História e Teoria Geral do Direito do Trabalho. Relações Individuais e Coletivas do Trabalho**. 21. Ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

OIT/Brasil. **Trabalho Escravo no Brasil do Século XXI**. Leonardo Sakamoto (org.), Brasília: OIT/Brasil, 2006.

PASTORE, José. **Flexibilização e contratação coletiva**. São Paulo: Ltr, 1994.

\_\_\_\_\_. *A batalha dos encargos sociais*. São Paulo: Folha de S. Paulo, 28 fev., 1996. Disponível em: [http://www.josepastore.com.br/artigos/rt/rt\\_082.htm](http://www.josepastore.com.br/artigos/rt/rt_082.htm). Acesso em 12 de setembro de 2012.

PINTO, Carlos Alberto da Mota. **Teoria Geral do Direito Civil**. 3. Ed. Coimbra: Ed. Coimbra, 1996.

RUSSOMANO, Mozart Victor. **Curso de Direito do Trabalho**. 9. Ed., 2ª tir. Curitiba: Juruá. 2003.

SANTOS, Anselmo. Encargos sociais e custo do trabalho no Brasil. **Cadernos do CESIT**. Campinas: 1995.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

\_\_\_\_\_. Direitos fundamentais, direito tributário e análise econômica do direito: contribuições e limites. **Direitos fundamentais & justiça**, Porto Alegre, v.3, n.7, p. 203-222, 2009.

STOLZ, Sheila. *Os atores sociais e a concretização sustentável do direito fundamental ao trabalho garantido pela Constituição cidadã*. Artigo recomendado pelo PPGD/PUC. In: MACHADO, Ednilson Donisete, FILHO, Vladimir Brega e KNOERR, Fernando Gustavo (Coordenadores), **Direitos fundamentais e democracia I** [Recurso eletrônico on-line]. Organização CONPEDI/UNICURITIBA CONPEDI/UNICURITIBA. Florianópolis: FUNJAB, 2013, p. 479-502.

\_\_\_\_\_. *Estado de Direito e democracia: velhos conceitos e novas realidades frente aos direitos humanos*. In: RODRIGUEZ, J. R., et al. (Ed.). **Nas Fronteiras do Formalismo**. São Paulo: Saraiva: 2010, p. 311-335.

\_\_\_\_\_; COSTA, José Ricardo; COSTA, Eder. A tutela dos direitos da personalidade nas relações de emprego. **Revista Jurídica UNICURITIBA**, vol. 2, n- 31, 2013, p. 228-244.

\_\_\_\_\_; GALIA, Rodrigo. *As vicissitudes das normativas legais espanholas referentes à extinção do contrato de trabalho*. In: Artur Torres (org.), **Direito e Processo do Trabalho. Escritos em homenagem aos 20 anos de docência do Professor Gilberto Stürmer**. Porto Alegre: Arana, 2013, p. 353-378.

\* Recebido em 12 jan. 2015.