



FACULDADE FARIAS BRITO

CURSO DE DIREITO

A CARGA TRIBUTÁRIA INCIDENTE NAS FOLHAS DE PAGAMENTO

Rochelly Gomes Freire

FORTALEZA-CE

2012



FACULDADE FARIAS BRITO
CURSO DE DIREITO

A CARGA TRIBUTÁRIA INCIDENTE NAS FOLHAS DE PAGAMENTO

Rochelly Gomes Freire

Monografia apresentada ao curso de Direito da Faculdade Farias Brito como critério parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Raquel Ramos Machado

FORTALEZA-CE

2012

Esta monografia foi submetida ao curso de Direito da Faculdade Farias Brito como parte dos requisitos necessários para a obtenção do grau de Bacharel em Direito. Na avaliação da banca, este trabalho obteve o conceito _____ conferido pelos avaliadores da banca e outorgado pela referida Faculdade.

A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida, desde que seja feita de acordo com as normas científicas.

Rochelly Gomes Freire

Banca Examinadora:

Profa. Raquel Ramos Machado

Orientadora

Monografia avaliada em ____ de novembro de 2012.

Aos meus pais e ao meu irmão,
pelo amor, educação e apoio em
todas as minhas decisões.

Dedico!

AGRADECIMENTOS

A Deus, Pai Soberano, que me guia em cada fase da minha vida.

A minha família que sempre em todos os momentos de minha vida.

A minha orientadora, pelo apoio e compreensão em cada fase desta monografia.

Ao meu namorado, pela paciência e compreensão nos momentos de minha ausência.

E a todos que contribuíram direta e/ou indiretamente na construção desta monografia.

O combate é o trabalho eterno do direito. Se é verdade dizer: comerás o pão com o suor do teu rosto, não o é menos acrescentar: só combatendo alcançarás o teu direito.

Ihering

RESUMO

A presente monografia tem como objetivo principal analisar a carga tributária incidente nas folhas de pagamento. É bem verdade que o termo a ser empregado não é bem “carga tributária” já que não se trata de impostos incidentes sobre a folha de pagamento, mas sim “encargos sociais” incidentes sobre a folha de pagamento. O Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, por exemplo, é um destes encargos que foi criado em 1966 para proteger os empregados que eram demitidos a qualquer tempo e sem justa causa. O empregado ficava a depender quase sempre da Justiça do Trabalho para reivindicar os seus direitos. O FGTS veio para corrigir esse problema fazendo com que as empresas, a partir dessa data, ficassem obrigadas a depositar num banco, numa conta específica do funcionário e de forma mensal uma quantia correspondente à 8% sobre o valor da folha dos vencimentos de cada funcionário. Esse valor que é depositado mensalmente é administrado pelos bancos e se destina ao financiamento de habitação, saneamento básico e infra-estrutura urbana, o que ressalta ainda mais o seu caráter social. A contribuição para o INSS é outro encargo social incidente sobre a folha de pagamento e varia de conformidade com o salário recebido pelo empregado, sendo parte descontado do salário do empregado e outra parte como contribuição da própria empresa. Ainda como encargo social incidente sobre o salário do empregado deve-se considerar o 13º salário e as férias os quais são remunerações pagas pela empresa ao empregado e sem a prestação do serviço por parte deste. O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), este sim, é um imposto que incide sobre os salários mas que não se constitui um tributo da empresa, ele apenas é descontado do empregado e repassado à Receita Federal. Podemos destacar ainda o Programa de Integração Social (PIS) muito embora este não incida sobre a folha de pagamento e sim sobre o faturamento das empresas. Esse valor é recolhido mensalmente pelas empresas e distribuído pelo governo na conta individual de cada empregado e só será sacado quando da aposentadoria ou morte do empregado. Sobre o PIS pouco ou quase nada se pode falar, uma vez ser desconhecido por parte dos empregados os critérios de sua distribuição e remuneração.

Palavras-chave: Carga tributária. Folha de pagamento. FGTS. INSS. IRRF. PIS. 13º Salário. Férias.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

1 ANÁLISE CONCEITUAL E CONSTITUCIONAL ACERCA DOS TRIBUTOS

1.1 Conceito de tributo

1.2 Utilização constitucional

1.3 Salário e Folha de pagamento

2 CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRO

3 OS TRIBUTOS INCIDENTES NAS FOLHAS DE PAGAMENTO

3.1 FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

3.2 IRPF e IRRF – Imposto de Renda Pessoa Física

3.3 Previdência Social

CONCLUSÃO

REFERÊNCIAS

INTRODUÇÃO

Um eficaz planejamento tributário torna-se de fundamental importância para toda empresa, seja qual for o porte, mediante limites estabelecidos. Os profissionais da área contábil, juntamente com os empresários, devem identificar a melhor forma de tributação de acordo com os faturamentos existentes dos períodos anteriores, ou se caso seja empresa nova, deverá tomar por base a estimativa de faturamento, ou por porte da empresa com níveis de investimentos.

Portanto um estudo de forma detalhada da melhor tributação existente torna-se de fundamental relevância para que possamos prevenir possíveis falhas e onerosidades elevadas devido a falta de planejamento.

O elevado número de tributos existentes no Brasil instituídas pelo poder público, levam os profissionais de contabilidade e os empresários a se preocuparem, cada vez mais, com a necessidade do planejamento da melhor forma de tributação, tendo a intensão de apresentar a opção mais vantajosa, garantindo assim, a continuidade dessas empresas.

O planejamento tributário refere-se a um conjugado de sistemas legais que tem como objetivo diminuir o pagamento dos impostos. Todo contribuinte necessita de um planejamento visando não só a diminuição da carga tributária, mas também a redução de todo o sistema de custos do seu empreendimento.

O planejamento deve ser feito antes mesmo da contribuição da empresa e deve ser baseado em estimativas que os proprietários projetam do retorno das funcionalidades da empresa.

Dessa forma chegou-se ao seguinte questionamento: Quais os tributos incidentes nas folhas de pagamento?

O trabalho exposto visa analisar a carga tributária nas folhas de pagamento nas folhas de pagamento.

A metodologia utilizada na presente monografia trata-se de uma pesquisa bibliográfica e documental, através de livros, revistas, documentos, artigos online.

A presente monografia está dividida em três capítulos, em que o primeiro capítulo refere-se a uma análise conceitual e constitucional acerca dos tributos. O segundo capítulo aborda-se a carga tributária brasileiro. E o último capítulo analisa-se os tributos incidentes nas folhas de pagamento, enfatizando o FGTS.

1 ANÁLISE CONCEITUAL E CONSTITUCIONAL ACERCA DOS TRIBUTOS

Antes da existência do Estado, os homens relacionavam-se a partir de costumes dos quais acreditavam ser a melhor forma de organização, onde havia a disputa por terras, pois estas eram consideradas objetos de grande valor.

A população tinha a crença de que existiam deuses (entidades superiores, perfeitas e onipresentes) capazes de beneficiá-los com seus poderes ao ponto de trazê-los água, comida, chuvas, boas colheitas, bem como tais deuses, também, poderiam aplicar-lhes castigos caso fossem contrariados e ainda, ofereciam presentes para aqueles líderes que faziam benfeitorias para a comunidade.

A própria história registra que foi a partir da formação dos grupos, desde o início dos primórdios da sociedade, que foi se destacando determinado membro, seja por ter maiores habilidades, força ou ideias, passando assim a exercer certa liderança. Então, como forma de retribuição, os demais membros passaram a agradecer esse líder com presentes, os mais diversos possíveis, dando o nome de tributos.¹

Ocorre que antes esse tributo era oferecido, era um presente dado aos deuses e líderes, mas com as grandes disputas por terra e poder, os tributos passaram a ser cobrados pelos donos de terras a fim de financiar a conquista de outros espaços, tornando-os, assim, obrigatórios.

Todos aqueles povos que eram conquistados tinham a obrigação de pagar tributos aos vencedores. Foram, então, constituídos os feudos (pedaços de terras comandados pelos senhores feudais).

Aqueles que viviam dentro dos feudos tinham a obrigação de trabalhar para pagarem pelo que comiam, bebiam e pela terra que usavam para cultivar, seriam os tributos pagos com a entrega de parte de suas colheitas. Nesse período, para sobreviver dentro de um feudo, todos tinham que pagar os tributos sob pena de morte.

¹ PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartierlatin, 2004, p.11.

Historicamente o tributo acompanhou a evolução do homem e a criação das primeiras sociedades. Estudos indicam ter sido voluntária a primeira manifestação tributária que se deu em forma de presentes ou ofertas destinadas aos líderes por seus serviços prestados a favor da comunidade, depois, estes passaram a ser compulsórios quando os vencidos de guerra eram forçados a entregar parte de seus bens aos vencedores. Após esta época começou a cobrança pelos chefes de Estado aos seus súditos sob forma de tributos. O texto mais antigo que retrata a cobrança de tributos é um documento de 2.350 a.C. que relata a cobrança de impostos extorsivos e leis opressivas, exploração de funcionários corruptos e confisco de bens para o rei, uma forma arbitrária e desumana de cobrança, estimulando com isso à revolta e a sonegação.²

Diversas situações ocorreram na história que ensejaram um sentimento de luta das camadas mais pobres a fim de limitar o direito dos nobres de tributar, pois aqueles mais pobres tinham que pagar tributos extremamente pesados. A cobrança desses tributos se dava pela entrega de mercadorias, objetos, entre outros. Diante da revolta popular o primeiro documento importante assinado por um líder foi a tão conhecida Magna Carta assinada pelo Rei João Sem Terra, que limitava seu poder de tributar excessivamente o povo.

Com o passar do tempo, os feudos deixaram de existir e aquela forma de organização foi dando lugar aos chamados burgos (cidades onde havia comércio de especiarias) através do aparecimento dos comerciantes, chamados de burgueses. Nesta fase as cidades passaram a se desenvolver muito rapidamente. Surgiram os reinados que posteriormente transformaram-se em Estados Nacionais.

Com a expansão do comércio, os reis tiveram que financiar as grandes viagens marítimas, a fim de buscar novos mercados, com isso, o tributo começou a ser cobrado em forma de moeda e não mais como mercadorias, passando a se consolidar nas práticas estatais de financiamento das suas atividades.

O direito brasileiro tem grande influência do direito praticado na Europa, palco de toda a consolidação do tributo, por isso foi introduzido no Brasil e reconhecido pela constituição como forma de arrecadar fundos à realização das políticas estatais.

² PARANHOS, Kátia Cristina Teixeira. **Influência da ética no pagamento de tributos**. Uberlândia: Faculdades Integradas de Jacarepaguá, 2008. Monografia de Especialização em Direito Tributário, p.13.

1.1 Conceito de tributo

A palavra tributo tem origem no latim *tributum*, significando imposto, contribuição. O conceito da palavra, para o dicionário jurídico De Plácido e Silva³: “Do latim “tributum” (imposto, contribuição), em sentido técnico entende-se propriamente a contribuição imposta, em caso de guerra, ao Estado vencido ou a soma de contribuições devidas por uma província, ou por um Estado vassalo”.

O conceito legal de tributo está disposto no Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de Outubro de 1966). O artigo 3º do referido diploma traz em seu texto o que se segue:

Art. 3 - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Como se percebe, no texto do art. 3º do CTN, há uma prestação pecuniária que é sempre compulsória, sendo uma obrigação de pagar.

Para Coêlho⁴ o tributo é toda prestação pecuniária em favor do Estado ou de pessoa por ele indicada, tendo por causa um fato lícito, previsto em lei, capaz de instituir relação jurídica.

Juridicamente se define tributo como obrigação jurídica pecuniária *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é, em princípio uma pessoa pública, e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei.⁵

Deverá o tributo ser recolhido em moeda corrente, só podendo ser pago em dinheiro, isto é, jamais um tributo poderá ser pago em forma de obrigação de fazer ou outras formas de pagamento não previstas.

³ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 17.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 834.

⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 381.

⁵ Ibid.idem, p.393.

Sabbag definiu sabiamente a prestação pecuniária disposta no art. 3º acima transcrito:

O caráter pecuniário é requisito inafastável para a configuração do fenômeno tributário. Não há como estabelecer associação entre tributo e a obrigação que não seja pecuniária, v.g., a de prestar serviço militar obrigatório, ou a de trabalhar no Tribunal do júri ou nas eleições. Assim, é defeso, em princípio, o pagamento de tributos em bens distintos de pecúnia. Diz-se “em princípio”, haja vista o disposto no art. 156, XI, do CTN, inserido neste Código pela LC 104/2011, que delinea a *dação em pagamento*, como a mais recente causa extintiva do crédito tributário. Refere-se a ela, todavia, apenas a bem imóvel. Tal comando veio abrandar a natureza do tributo como prestação exclusivamente pecuniária, devendo ser interpretado em concomitância com o art. 3º em análise.⁶

Conclui-se que além de um tributo ter de ser pago sempre em dinheiro, moeda corrente, poderá ainda ser pago através de dação em pagamento.

Nunca um tributo decorrerá de sanção por ato ilícito praticado pelo contribuinte. As multas pecuniárias sejam de trânsito, sejam quaisquer tipos de penalização, não são reconhecidas como tributos.

Para melhor entendimento faz-se necessária a diferenciação entre multa e tributo, aquela decorre de descumprimento legal por parte do sujeito passivo na relação tributária, quando este decorre de previsão legal fundamentando-se no poder de tributação do Estado.

Sabbag diferencia perfeitamente um instituto do outro:

O art. 157 do CTN preconiza que “a imposição de penalidade não ilide (sic; leia-se elide, isto é, elimina, suprime) o pagamento integral do crédito tributário”. Tal comando vem corroborar a distinção conceitual e estrutural entre *tributo* e *multa*, indicando que a multa não suprime a obrigação de pagar integralmente o crédito tributário. Paga-se o tributo porque se realiza um fato gerador; recolhe-se a multa porque se descumpriu uma obrigação tributária.⁷

⁶ SABBAG, Eduardo. **Direito tributário**: elementos do direito. 11.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p.63.

⁷ Ibid.idem., p.64.

O tributo deverá ainda ser instituído por lei, podendo ser quaisquer dos tipos legais, apenas deverá ser observada a anterioridade da norma jurídica no sentido de instituí-lo antes de sua obrigatoriedade, jamais havendo tributo sem lei anterior que o defina.

Por último, a cobrança do tributo será balizada sempre pela atividade administrativa vinculada, entendendo-se como ato vinculado do administrador público, ou seja, obrigatório.

Todas as espécies tributárias deverão conter as características acima indicadas, caso contrário, o instituto a ser observado não se enquadrará como tributo.

1.2 Utilização constitucional

O tributo começou a ser cobrado no Brasil durante a época colonial, veja:

No Brasil, durante a época colonial, Portugal cobrava o “quinto” sobre os metais e as pedrarias, o “dízimo” sobre o pescado e a colheita de todos os produtos e os “direitos alfandegários” que incidiam sobre toda mercadoria importada ou exportada. A forma mais típica de tributo, todavia, nasceu na época das Capitâneas Hereditárias, quando praticamente teve início a cobrança de Imposto de Consumo, que sucessivamente atingiu o açúcar, o fumo, a aguardente e a carne. A tributação foi aumentando até que, a partir de 1808, cada serviço que se instituisse no País impunha a criação de um novo tributo, na modalidade que hoje denominamos taxa. Foi com o Ato Adicional de 12 de agosto de 1834 que foram traçados os limites e os fundamentos do Direito Tributário Nacional.⁸

A primeira Constituição publicada no Brasil (1824 – Constituição Política do Império do Brasil) não trazia conceitos e espécies de tributos, fazendo alusão apenas à competência privativa da Câmara dos Deputados à cobrança e legislação sobre os tributos, no seu art. 36, inciso I. Os tributos eram lançados e arrecadados sem uniformização.

Em estudo realizado pelo Nery⁹, o primeiro texto oficial que deu início ao surgimento da previdência social do Brasil é datado de 1822, tendo sido sancionado pelo então Príncipe

⁸ COSTA, J.N. **Sistema tributário nacional.** Disponível em: <<http://www.ebah.com.br/content/ABAAAAMqgAJ/sistema-tributario-nacional>>. Acesso em: 23 out. 2012.

⁹ NERY, Sebastião. **História da previdência.** Disponível em: <<http://www.sebastiaoery.com.br/visualizar.jsp?id=1415>>. Acesso em: 01 nov. 2012.

Regente Pedro de Alcântara decretando aposentadoria integral aos professores com pelo menos 30 anos de serviço, consequência do documento denominado Carta da Lei das Cortes de Lisboa datado de 1821, entretanto, anteriormente já havia relatos sobre a percepção de pensão por parte das viúvas e dos filhos órfãos dos marinheiros mortos nas guerras.

Na Constituição de 1891 passou-se a discriminar alguns impostos e taxas como o imposto de importação e as taxas de selo, livrando impostos para o comércio interno, como sendo de competência legislativa exclusiva da União (art. 7º e incisos). Já a competência dos Estados estava disposta no art. 9º, onde era prevista a cobrança de impostos sobre exportação, imóveis, transmissão de propriedade, entre outros.

Ainda nesse mesmo diploma legal podemos perceber algumas limitações ao poder de tributar do Estado quando, como inovação legislativa, dispõe o art. 10º e seguintes, a proibição de tributar bens e rendas federais, criar impostos de trânsito.

Verifica-se aí que o estado já possui limites de tributação, mas a ele não é vedado à criação de impostos diferentes dos previstos nessa carta, inclusive tendo como requisito apenas a não inconformidade com o disposto acima, fato que já não é possível atualmente.

A primeira previsão do princípio da legalidade tributária está nessa carta de 1891, pois em seu art. 72º (artigo que garante aos brasileiros a inviolabilidade de seus direitos), §30º dispõe que nenhum imposto, de qualquer natureza, poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize.

Quando se analisa a Carta Maior de 1934 verifica-se mudanças imprescindíveis, inclusive com introdução de princípios normativos balizadores. Há também maior delimitação da competência tributária dos entes federativos, no sentido de atribuir competência para tributar à União, Estados e Municípios, com a devida forma de repartição das receitas, mudanças verificadas no art. 8º, como por exemplo, a competência privativa dos Estados para decretar impostos sobre propriedade territorial (desde que não seja urbana), transmissão de propriedade *causa mortis*, transmissão *Inter vivos*, sobre consumo de combustíveis, exportação de mercadorias, a cobrança de taxas de serviços estaduais, entre outras.

No art. 10º, inciso VII e parágrafo único, há previsão de criação de impostos diferentes dos já previstos nessa Constituição de 1934, incluindo aí a forma de repartição das receitas dos estados para a União:

Art. 10 - Compete concorrentemente à União e aos Estados:

VII - criar outros impostos, além dos que lhes são atribuídos privativamente.

Parágrafo único - A arrecadação dos impostos a que se refere o número VII será feita pelos Estados, que entregarão, dentro do primeiro trimestre do exercício seguinte, trinta por cento à União, e vinte por cento aos Municípios de onde tenham provindo. Se o Estado faltar ao pagamento das cotas devidas à União ou aos Municípios, o lançamento e a arrecadação passarão a ser feitos pelo Governo Federal, que atribuirá, nesse caso, trinta por cento ao Estado e vinte por cento aos Municípios.

Aparece no art. 11 o princípio da bitributação, onde é vedada a cobrança, por um ou mais entes tributantes, de dois impostos sobre um mesmo fato gerador, demonstrando aí mais uma vez a importância da limitação ao poder de tributar do estado.

Pouco tempo após a promulgação da Constituição Federal de 1934 foi publicada a Carta Magna de 1937 que não trouxe muitas mudanças, mas houve uma preocupação maior do legislador no que diz respeito à bitributação, posto que considerou a União como tendo preferência na cobrança do tributo nos casos de competência concorrente, por exemplo, a permissão aos Estados em criar outros impostos, sendo vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União, quando for caso de competência concorrente, ficando a cargo do Conselho Federal declarar a existência da bitributação, conseqüentemente, suspendendo a cobrança do tributo estadual.

Verifica-se que em cada Constituição Brasileira há certa evolução de conceitos e direitos ao passar do tempo no Brasil, de modo que cada uma das constituições traz mudanças na forma de tributação do Estado.

Apenas com a Constituição Federal de 1946 constatamos o início da utilização dos conceitos tributários.

Inicia-se a chamada seletividade do imposto, no sentido de que aqueles bens imprescindíveis à população serão beneficiados ou por carga tributária reduzida ou isenta. Encontra-se no art. 15, §1º dessa constituição, disposição demonstrativa do princípio da seletividade do imposto. Há também o aparecimento da tributação da renda e proventos de qualquer natureza, bem como dos outros impostos incidentes nas folhas de pagamento.

Encontra-se também a delimitação total da competência tributária, bem como da obrigação de repasses de receitas entre os entes federativos.

Nessa Constituição de 1946 fica claro a introdução das chamadas contribuições de melhoria e determinação das espécies tributárias.

Surge no art. 31 a figura da imunidade tributária, que proíbe expressamente os entes federativos de instituir tributos sobre determinados fatos geradores, como impostos sobre bens e serviços uns dos outros, templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos e instituições de educação e assistência social, papel destinado exclusivamente à impressão de jornais e livros, entre outros.

Posteriormente, com a Carta da República de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1 de 1969 além de praticamente instituir o Sistema Tributário Nacional, alguns conceitos foram incorporados, como as taxas e contribuições de melhorias, de acordo com o texto da EC 1º/69 a seguir:

Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

I - taxas, arrecadadas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; e

II - contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Entretanto, o conceito de imposto não foi incluído nesta Carta Política de 1967, mas referida carta recepcionou a Lei 5.172/66 que instituiu o Código Tributário Nacional (CTN) como lei complementar, que, por sua vez, continha o conceito de imposto em seu art. 3º, anteriormente citado.

Já na Constituição Federal de 1988, atualmente em vigor, as formas de limitação tributária foram dispostas com maior rigor, tendo em vista a intensidade das arrecadações por parte dos entes federativos, que anteriormente arrecadavam de forma descontrolada.

O princípio da legalidade foi explicitamente disposto, bem como mecanismos de defesa para os contribuintes foram instituídos, como exemplo o princípio de vedação ao confisco e imunidades tributárias das taxas e contribuições de melhorias.

O princípio da vedação ao confisco significa que é proibido que determinado tributo uma vez arrecadado, tenha como consequência o desaparecimento total de determinado bem o qual tenha sofrido tributação, pois está ainda intimamente ligado à capacidade contributiva do sujeito passivo, de acordo com o art. 150, IV da CF/88:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Já as imunidades garantem aos contribuintes que não poderá haver hipótese de incidência tributária para aquilo que é imune, sendo uma limitação da competência tributária, portanto, para aquelas imunidades previstas no art. 150, VI da CF/88 não poderá haver incidência de impostos.

1.3 Salário e Folha de pagamento

O objeto do presente trabalho é criticar a altíssima carga tributária incidente nas folhas de pagamento, entretanto, para que possamos chegar ao objeto deste estudo, devemos antes, entender e delimitar a base de cálculo para a incidência de todos os tributos pertinentes, conhecida como salário.

Ao longo dos tempos o trabalho sofreu diversas mudanças. Nota-se que se findando a escravidão e proclamada a República nasce o direito à percepção de remuneração pelo trabalho prestado.

Durante o período inicial da República, o Estado brasileiro não intervia diretamente na regulamentação do trabalho, já que se vivia sob a influência do Liberalismo.

Nascimento¹⁰ evidência o problema vivido à época, já que os reflexos das leis trabalhistas, surgidas na Europa, não eram objeto de grande interesse pelos estudiosos do Brasil. Tendo em vista que a Constituição da República de 1891 não se preocupava com a ordem social, nem mesmo trazia soluções aos problemas trabalhistas (baixa remuneração, péssimas condições de trabalho, jornada exaustiva), temos que a primeira intervenção estatal sobre as relações trabalhistas, na qual atribuía a competência do Congresso de legislar sobre trabalho, foi incluída na Constituição apenas com a Emenda Constitucional de 7 de setembro de 1926.

Diante da “inércia” estatal, os obreiros imprimiram diversos movimentos populares a fim de buscar melhorias nas condições de trabalho, tendo sido o Brasil palco de diversas greves, também relatadas pelo Nascimento:

Foi em 12 de junho de 1917, no entanto, que greve de enorme repercussão eclodiu em São Paulo. Iniciou-se no Cotonifício Rodolfo Crespi, no bairro da Mooca, quando os operários protestaram contra os salários e pararam o serviço. A fábrica fechou por tempo indeterminado. Os trabalhadores pretendiam 20% de aumento e tentaram acordo com a empresa, não o conseguindo. Diante disso, no dia 29 fizeram comício no centro da cidade. Aos 2.000 grevistas, juntaram-se, em solidariedade, 1.000 trabalhadores das fábricas Jafet, que também passaram a reivindicar 20% de aumento de salário; em 11 de julho, o número de grevistas de várias empresas era de 15.000; no dia 12, de 20.000; os bondes, a luz, o comércio e as indústrias de São Paulo ficaram paralisados.¹¹

Os direitos trabalhistas ganharam evidência e a discussão se iniciou. O Estado intervém, atualmente, incisivamente e legisla fortemente sobre a figura do salário.

Delgado declara a importância da figura:

A figura do *salário* divide com o próprio *trabalho* o magnetismo maior existente na relação empregatícia. O salário, como se sabe, constitui a parcela central devida ao trabalhador no contexto da relação de emprego, afirmando-se ainda, historicamente, como um dos temas principais e mais recorrentes das lutas obreiras ao longo dos últimos dois séculos. Todos esses aspectos conferiram-lhe um caráter emblemático, simbólico, carregado de carisma na cultura ocidental desse período.¹²

¹⁰ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do Trabalho**. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 93.

¹¹ Ibid.idem., p.90.

¹² DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 9.ed. São Paulo: LTr, 2010, p.647-648.

O conceito empregado à palavra salário é sempre ligado à existência de relação empregatícia, tendo em vista que para surgir a obrigação de pagamento da referida figura, faz-se necessário a existência do vínculo de emprego.

Um direito fundamental dos trabalhadores é o direito ao salário, sendo perfeitamente definido pelo Nascimento:

Salário é a contraprestação fixa paga pelo empregador pelo tempo de trabalho prestado ou disponibilizado pelo empregado, calculada com base no tempo, na produção ou em ambos os critérios, periodicamente e de modo a caracterizar-se como o ganho habitual do trabalhador. Os complementos podem refletir sobre o salário ou não, dependendo da habitualidade, da frequência com que são pagos, não importando, para esse fim, a variabilidade dos seus valores, pois este não é o aspecto principal, mas sim a constância do pagamento em intervalos curtos.¹³

Trata-se, portanto, não necessariamente da prestação de serviços, mas sim da existência de contrato de trabalho, pois devemos considerar que mesmo havendo interrupção do trabalho, há a continuidade do pagamento do salário.

Quando se trata do conceito de folha de pagamento, devemos levar em consideração a remuneração do trabalhador, que compreende o salário e demais verbas como, por exemplo, os adicionais de insalubridade, periculosidade, adicional noturno, horas extras, entre outras.

Para Sena¹⁴ folha de pagamento representa o resumo de tudo o que o empregado tem a receber, devendo indicar o que deve ser descontado e o valor líquido a receber, sendo ser sobre esta folha de pagamento que a carga tributária incide.

Como se pode verificar, a folha de pagamento divide-se em duas partes, inicialmente os proventos, que são as verbas a serem somadas ao total da remuneração, indicadas no art. 145 da CLT, posteriormente os descontos, neste caso os tributos a serem deduzidos (contribuição previdenciária, FGTS, imposto de renda, desde que permitido) e demais percentuais.

¹³ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Op.cit., p.804.

¹⁴ SENA, Randal. **Práticas Trabalhistas e Previdenciárias**. 8.ed. Rio de Janeiro: Expressão Gráfica, 2012, p.77.

Nesse sentido, o FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço) compreende um direito dos trabalhadores previsto na Constituição Federal de 1988, pelo qual todos os funcionários estão inscritos no regime do FGTS. Antes de 1988 havia a opção, o empregado poderia ou não optar pelo FGTS.

2 CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

A carga tributária brasileira vem, ano após ano, atingindo níveis cada vez mais perversos. A ineficiência do Estado finda por fazer com que os cidadãos assumam, através do pagamento de tributos, o ônus financeiro de uma estrutura que deveria ser construída pelo Estado para o benefício da sociedade. Apesar dos níveis de arrecadação de tributos crescerem exponencial anos após anos, a contraprestação estatal está longe do desejável, já que além do pagamento dos tributos, que deveriam nos garantir saúde, educação, segurança e outros serviços essenciais, somos obrigados a pagar também por estes serviços.

Tem que se propiciar, como acontece nos países desenvolvidos, a educação tributária nos bancos escolares, fazendo com que os cidadãos do futuro tenham consciência da necessidade de saber quanto se paga de tributos em cada produto adquirido, e possa também cobrar a efetiva aplicação destes recursos e sua reversão em prol da coletividade. Nesse sentido, existem algumas propostas recentes para a melhor visualização da carga tributária no Brasil, como o projeto de lei que obrigará as empresas a imprimirem nos rótulos de seus produtos os impostos incidentes e suas respectivas alíquotas.

A solução para o problema tributário no Brasil passa por opções que devem ser avaliadas urgentemente, enquanto não se assiste a um acordo entre as esferas do governo para uma efetiva reforma tributária, que parece cada vez mais distante da acontecer na prática. Já se teve diversas experiências concretas que comprovam que a redução da carga tributária aumenta a base de arrecadação, fazendo com que mais empresas contribuam, reduzindo a informalidade. Enquanto isto não ocorre, as empresas e os cidadãos têm o direito de avaliar e escolher, entre as alternativas disponíveis, a melhor forma de enquadramento para recolher seus tributos, desde que estas escolhas observem os princípios legais tributários.

No Brasil o debate sobre ética tributária só recentemente ganhou vulto em decorrência do aumento da carga tributária, do visível aperfeiçoamento da administração fiscal, da estabilidade econômica e da crescente inserção do país na economia globalizada.¹⁵

A carga tributária brasileira comportou-se da seguinte forma no período 1999/2004:

¹⁵ MACIEL, Everardo. **Ética e tributo**. 2004. Disponível em: <http://www.braudel.org.br/eventos/conferencias/2004/art_maciel_05.pdf>. Acesso em: 11 out. 2012.

Tabela 1 – Percentual da carga tributária brasileira no período de 1999 a 2004

Ano	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Carga tributária %	31,79	32,55	33,96	35,61	34,90	35,91

Fonte: II Seminário de Política Tributária – Secretaria da Receita Federal, junho de 2005.

A carga tributária brasileira em 2004, de 35,91%, é menor que a carga tributária média dos 31 países que formam a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, que é de 36,50%, o que coloca o país em 17º lugar nesta comunidade, e menor que a média dos países que formam a União Europeia – UE, que é de 40,60%.¹⁶

Nota-se, através da tabela 2, o crescimento da carga tributária brasileira dos últimos anos:

Tabela 2 – Percentual da carga tributária brasileira no período de 2005 a 2010

Ano	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Carga tributária %	33,3	33,4	33,9	34,4	33,1	33,6

Fonte: Adaptado de UOL Economia¹⁷.

A previsão é de que se chegue a 35,05% do PIB em 2011. Em 2008, último ano disponível de dados de comparação, segundo a Receita Federal, a carga tributária brasileira, de 34,4%, é inferior à média da carga tributária dos países que constituem a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, que é de 35%. Dos 21 países selecionados, a menor carga tributária em 2008 era do Japão (18% do PIB), seguido por México (20%) e

¹⁶ UOL ECONOMIA. **Estimativa aponta carga tributária de 2011 maior do que a de 2010.** 2011. Disponível em: <<http://economia.uol.com.br/ultimas-noticias/infomoney/2011/11/22/estimativa-aponta-carga-tributaria-de-2011-maior-do-que-a-de-2010>. jhtm>. Acesso em: 18 set. 2012.

¹⁷ UOL ECONOMIA. Op.cit.

Turquia (24%). Abaixo do Brasil, estão os Estados Unidos (27%), a Irlanda (28%), a Suíça (29%), o Canadá (32%) e a Espanha (33%). Bélgica, Suécia e Dinamarca apresentam cargas tributárias maiores que a do Brasil: 44%, 47% e 48%, respectivamente, e com média equiparada à da OCDE, encontra-se a Nova Zelândia (35%).¹⁸

De acordo com os estudos de Murta¹⁹, a carga tributária no Brasil alcançou, principalmente, nas últimas décadas, índices percentuais sobre o PIB (Produto Interno Bruto) preocupantes, pela sua dimensão e contínuo crescimento, não importando as cores partidárias ou mesmo os sucessivos Governos, oponentes na política, porém coesos no comprometimento de manter a tributação em bases altas e/ou sempre que possível, ter que aumentá-la.

Um dos grandes entraves ao crescimento das empresas brasileiras é o complexo sistema tributário, o qual causa um custo financeiro enorme ao contribuinte, causando a constante insegurança no cumprimento de todas as obrigações estabelecidas pelo fisco.²⁰

A formação do panorama da tributação no Brasil é um fenômeno bastante complexo, na medida em que é considerado parte integrante do conhecido “custo Brasil”. A carga tributária excessiva prejudica as atividades no âmbito da administração das empresas, cabendo ao cada administrador a tarefa de se qualificar para equilibrar suas decisões em relação a custos, produtos, serviços e formação do preço de venda, de forma que alcance sobreviver neste mercado competitivo.

Cabe ressaltar que a tributação na esfera federal não está amarrada à forma de tributação estadual ou municipal, e vice-versa, pois os impostos são independentes para cada esfera de governo.

O enquadramento na forma de tributação afeta o montante a ser pago no tocante a tributos e contribuições, portanto é necessário que conheçamos os tipos de tributação para que possamos avaliar qual é o mais econômico para a empresa. As organizações podem ser enquadradas, na esfera federal, em quatro formas distintas de tributação: Simples federal, lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado.

¹⁸ UOL ECONOMIA. Op.cit.

¹⁹ MURTA, A.C. **Borba pede a Colombo que reduza alíquota do ITCMD**. Disponível em: <<http://oab-sc.jusbrasil.com.br/noticias/2698467/borba-pede-a-colombo-que-reduza-aliquota-do-itcmd>>. Acesso em: 03 out. 2012.

²⁰ TEIXEIRA, p. H.; ZANLUCA, J.C. **Gestão tributária nas empresas**. São Paulo: Maph, 2004.

Ao ingressarem no mercado, as empresas têm fatalmente que pagar tributos, isto é, após a sua constituição, não têm como escapar da tributação em geral. Atualmente o mercado nacional é formado, em sua grande maioria, por micro e pequenas empresas, que dependem do retorno financeiro para o seu desenvolvimento e sucesso, razão pela a qual devemos ficar atentos a uma situação que está sendo cada vez mais importante para o processo de continuidade das atividades empresariais, o planejamento tributário.

Na concepção de Fabretti²¹, “o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário, que exige antes de tudo, bom senso do planejador”.

O planejamento tributário equivale a um estudo pormenorizado do efeito que a tributação terá sobre os resultados da empresa. Esse tipo de planejamento busca, dentro da legislação nacional, enquadrar a empresa na menor tributação possível, ou seja, utilizando-se das leis, para encontrar uma maneira de pagar menos tributos.

O planejamento deve ser feito antes mesmo da contribuição da empresa e deve ser baseado em estimativas que os proprietários projetam do retorno das atividades de sua empresa.

O planejamento tributário é a atividade preventiva que estuda, a priori, os atos e os negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação, entre outros) pretende realizar. Sua finalidade é obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributaria para o valor realmente exigido por lei.²²

O planejamento, no sentido de economia do custo fiscal, decorre da autonomia da vontade e da liberdade do contribuinte. O planejamento tributário está centrado em três finalidades, quais sejam de i) evitar a incidência do imposto; ii) de reduzir a incidência do tributo; iii) e de retardar o pagamento do tributo. É, portanto, o planejamento tributário técnica indispensável ao empreendedor moderno.

²¹ FABRETTI, L.C. **Contabilidade Tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p.32.

²² Ibid.idem.

Grecco²³ considera que “o Planejamento Tributário é composto de planos e programas, cujas ações visam postergar, diminuir ou até extinguir o cumprimento de uma obrigação tributária”.

Antes de estar inserido no campo legal, o planejamento tributário se traduz como parte de um contexto geral da organização empresarial, tendo em vista que as operações a serem praticadas pelas empresas são planejadas não apenas sob a ótica fiscal e tributária, mas também sob os pontos de vista comercial, técnico, de mercado, dentre outros.

É certo que um dos regimes de tributação mais almejados no mercado brasileiro é o sistema Simplificado de Recolhimentos de tributos e Contribuições federais – SIMPLES, em âmbito federal. O enquadramento em âmbito estadual de regimes especiais também é bastante interessante, da mesma forma que em nível municipal.

O Simples nacional, e os regimes especiais, estaduais e municipais, além de simplificarem o processo de fiscalização sobre as empresas, têm como grande atrativo a redução da carga tributária da empresa, fazendo com que o seu retorno financeiro seja maior, pois quem paga menos tributos, partindo de um mesmo ganho, tem um lucro maior.

Devemos considerar, para fins de planejamento tributário, todas as informações pertinentes às ações que gerem pagamento de tributos e contribuições sociais, desde o faturamento pretendido, no caso de a empresa ainda não ter iniciado suas atividades, ou já realizado, no caso de a empresa optar pela mudança de tributação (a mudança é permitida no início do exercício social, desde que atingidas todos os pré-requisitos para o acesso ao novo regime).

É importante lembrar também dos valores da folha de pagamento, pois estes influenciam o cálculo do planejamento tributário, devido à geração de encargos sociais.

Ao fazermos o planejamento tributário, devemos levar em consideração que o objetivo é atingir o menor montante a ser pago em tributos em cada uma das esferas de governo, ou seja, deve ser realizado por esferas de governo, levando em consideração a independência da competência tributária de cada uma delas. Após o planejamento para verificar a efetividade da redução dos tributos ou da escolha pela tributação que gerará o menor ônus tributário para a empresa, ou seja, a possibilidade de pagar menos tributos em função da própria lei.

²³ GRECCO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2000, p.23.

A carga tributária e os inúmeros impostos e contribuições, aliados também a vários processos burocráticos dispendiosos, inviabiliza a que inúmeras pessoas trabalhem na formalidade, deixando assim de contribuir para com o Governo. A legislação tributária brasileira é uma das mais complexas do mundo, com um número verdadeiramente absurdo de leis e constantes alterações, dificultando a sua interpretação por parte dos empresários e até mesmo dos profissionais da contabilidade.

Quanto maior a carga tributária, maior a necessidade de se estabelecer um planejamento tributário eficiente.

Conforme afirma Tôrres²⁴, “entende-se por planejamento tributário a técnica de organização preventiva de negócios jurídicos, visando uma lícita economia de tributos”.

Cada homem tem o direito de organizar os assuntos dele, se for possível, de tal modo que o imposto incidente em conformidade com as respectivas leis seja menor do que seria de outra forma. Se ele conseguiu ajustar os assuntos para obter este resultado, aí não poderá ser compelido a pagar imposto maior, mesmo se a capacidade de inventiva não agradar nem aos comissários da receita interna nem aos colegas contribuintes.²⁵

O planejamento tributário é o menor ônus tributário para o negócio, dentro dos limites da lei.²⁶

Martins²⁷ afirma que “o planejamento tributário é o estudo das alternativas lícitas de formalização jurídica de determinada operação, antes da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte possa optar pelo que apresentar o menor ônus tributário”.

Constata-se que a tributação atravessou várias fases, desde a sua origem até o modelo atual, como bem lembra Palhares, sendo que o seu nascimento e os problemas decorrentes coincidem com o surgimento dos primeiros agrupamentos sociais politicamente organizados:

²⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p.75.

²⁵ TILBERY, H. **Reflexões sobre a tributação do patrimônio**. São Paulo: Resenha Tributária, 1987, p.175.

²⁶ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

²⁷ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2006, p.38.

- a) na fase primária da vida em sociedade, o imposto apresenta-se como uma prestação não contratual, cujo fundamento variava consoante a vontade e a força de quem dispunha do poder político;
- b) do pagamento voluntário (benevolência) o imposto passou a ser um pagamento compulsório;
- c) da compensação pela atividade do chefe o imposto passou a ser uma contribuição à Fazenda Pública. O direito de tributar aparece fundamentado na função do Estado de satisfazer necessidades coletivas (a finalidade da realização do bem comum e não do direito próprio, da necessidade ou da vontade do detentor do poder político);
- d) da compensação ocasional, o imposto passou a cobrir necessidades permanentes;
- e) da prestação a cargo de certos grupos de pessoas o imposto passou a ser uma obrigação geral;
- f) de uma prestação em espécie ou de trabalho o imposto passou a ser a prestação em dinheiro;
- g) da prestação para cobrir fins fiscais o imposto passou a ser prestação com fins fiscais e extrafiscais, fruto do alargamento das funções do Estado e de sua ação intervencionista, através do imposto, para fomentar a produção de riqueza ou repartir riquezas existentes.²⁸

O planejamento lida de forma preventiva, que tem como fator a análise do tributo, e visa identificar e projetar atos tributáveis, comparando os resultados prováveis, de tal forma a possibilitar a escolha da alternativa menos onerosa, sempre de forma lícita.

O planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.²⁹

É importante que o profissional cumpridor do planejamento, conheça bem a atividade desenvolvida pela empresa, para que, de posse de dados e informações dela e do seu conhecimento em matéria tributária, possa sugerir um planejamento fiscal, no intuito de reduzir a carga de tributos, para possibilitar uma melhor gestão do negócio, através de economia tributária. Dessa forma, o planejamento das obrigações tributárias precisa ser uma

²⁸ PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. Breves considerações sobre o conceito jurídico de imposto no Sistema Tributário Nacional. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 405, 16 ago. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5592>>. Acesso em: 19 out. 2012.

²⁹ ZANATTA, A. **Planejamento tributário**: possibilidades de tributação para um escritório de contabilidade. 2009. Disponível em: <<http://revistas.utfpr.edu.br/pb/index.php/ecap/article/download/456/233>>. Acesso em: 23 set. 2012.

estratégia, bem definida, elaborada e praticada, não podendo ser considerada apenas uma obrigação diária das empresas.³⁰

Segundo Krauspenhar Júnior³¹, a elisão fiscal é a única forma lícita de que dispõe o contribuinte para reduzir sua carga tributária, sem que com isso, incorra em qualquer tipo de infração ou ilicitude. Sua legitimação tem apoio nos princípios constitucionais do Direito Tributário, que autorizam a utilização dos meios capazes de oferecer menor onerosidade tributária na realização dos negócios jurídicos, em que pese a instituição de dispositivo antielisão representado pela Lei Complementar 104/01.

De acordo com Martins³², a elisão fiscal é um procedimento utilizado pelo sujeito passivo da relação tributária, objetivando reduzir o peso da carga tributária, pela escolha entre diversos dispositivos e alternativas de lei, daquelas que lhe permitem pagar menos tributos.

O planejamento tributário, cuja implementação corresponde e se confunde com uma elisão lícita (*tax avoidance*), deve ser implementado em etapa anterior à ocorrência do fato gerador do tributo, de sorte a permitir a visualização das diversas maneiras de executar determinada operação, e a escolha da melhor forma de realizá-la, com economia para a empresa, seja através da eliminação do montante do imposto a pagar, da sua redução ou da postergação de seu pagamento.³³

Constata-se que a doutrina tem optado pelo termo evasão ou fraude para exprimir a sonegação fiscal mediante procedimentos ilícitos, e elisão fiscal nos casos de ações legais do contribuinte para reduzir ou evitar o pagamento de tributos. Em outras palavras, na evasão fiscal (*tax evasion*) o agente visa eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo, já devido pela ocorrência do fato gerador. Em momento precedente, na elisão fiscal, o agente

³⁰ SIQUEIRA, E.B.; CURY, L.K.P.; GOMES, T.S. **Estudo dos tributos federais na gestão empresarial**. 2011. Disponível em: <http://www.portalcatalao.com/painel_clientes/cesuc/painel/arquivos/upload/temp/c150d8636279436d8dc046346b60cc41.pdf>. Acesso em: 23 set. 2012.

³¹ KRAUSPENHAR JÚNIOR, Darwin. **A elisão fiscal como forma de parlamento tributário após a lei complementar 104/01 e suas implicações na gestão empresarial**. 2005. Disponível em: <<http://www.pergamum.udesc.br/dados-bu/000000/000000000001/0000018B.pdf>>. Acesso em: 13 out. 2012.

³² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Caderno de pesquisas tributárias: Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

³³ PAULA, Marilise Silveira de. **Planejamento tributário e os princípios da capacidade contributiva e da liberdade de iniciativa**. 2007. Disponível em: <<http://www.ffadvogados.adv.br/detalhes.php?ID=36>>. Acesso em: 10 out. 2012.

visa, licitamente, evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do próprio fato gerador, que daria origem à obrigação tributária.³⁴

O poder de tributar se estabelece de conformidade com a concepção de Estado. Na democracia representativa, como é o caso brasileiro, os indivíduos, por seus representantes, “consentem” a instituição e administração dos tributos pelo Estado, aqui entendido o poder de imprimir regras jurídicas de dimensões nacionais.

A evasão fiscal é definida por Melo (apud MARTINS³⁵) como “toda ação ou omissão de natureza ilícita, objetivando a subtração a uma obrigação tributária [...] Estará caracterizada por ato viciado por fraude ou simulação, praticado depois de tipificada a obrigação tributária.”

O presente estudo engloba apenas os descontos de natureza tributária a serem definidos no próximo capítulo.

³⁴ PERIN, Carlos Alexandre. Análise da constitucionalidade da inserção de norma geral antielisiva na legislação tributária brasileira. Parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 64, 1 abr. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3943>>. Acesso em: 10 jul. 2012.

³⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Op.cit., p.497.

3 OS TRIBUTOS INCIDENTES NAS FOLHAS DE PAGAMENTO

A carga tributária incidente nas folhas de pagamento cresce a cada ano e gera impacto nos cofres públicos, de modo que é a maior fonte de arrecadação da administração pública.

Pode-se entender carga tributária como sendo uma arrecadação potencial, pois partimos da base de cálculo aplicando-lhe as alíquotas legalmente previstas para os determinados níveis de renda, ensejando o objeto do nosso estudo, pois diante da proporção dessa carga tributária com a análise do salário bruto mensal, chegaremos a real carga fiscal incidente na renda mensal do trabalhador.

Diante da análise dos tributos incidentes na folha de pagamento verificamos os seguintes tributos: IRPF, PREVIDÊNCIA SOCIAL, FGTS que serão a seguir analisados.

3.1 FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

O Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) foi instituído em 1966, originalmente, com o objetivo de substituir a estabilidade dada pela CLT para os trabalhadores que trabalhassem por mais de 10 anos na mesma empresa.

Foi criado pela Lei 5.107/1966, por ato do Governo Federal (hoje sendo regido pela Lei 8.036/90) para proteger o trabalhador demitido sem justa causa, tendo ainda fundamento constitucional, senão vejamos o que diz a Constituição Federal de 1988:

Art. 7º - São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...)

III - fundo de garantia do tempo de serviço;

O FGTS incide sobre o salário e é de encargo somente do empregador, sendo devido aos empregados urbanos e rurais e aos trabalhadores avulsos, todos aqueles regidos pela CLT. Já para os trabalhadores domésticos, o sistema é facultativo, segundo a Lei 5.859/72.

De acordo com entendimento de Cassar³⁶, para o empregado o FGTS tem natureza jurídica de direito, à contribuição que tem caráter salarial (salário diferido), bem como para o empregador é uma obrigação e para a sociedade a contribuição tem caráter social, decorrendo daí sua natureza múltipla ou híbrida, entretanto, há debate na doutrina quanto ao assunto, pois alguns estudiosos apontam a natureza jurídica do FGTS como sendo um tributo ou contribuição parafiscal, por conta da possibilidade de utilização dos créditos para financiar o sistema financeiro de habitação, bem como há ainda aqueles que defendem o caráter previdenciário do benefício, pois não se pode considerá-lo tributo, mas sim uma imposição estatal, ou ainda contribuição social, indenização, entre outros.

Tem ainda a função de garantir uma verba para emergências e ajuda de custo para assuntos importantes, como saúde e habitação, financiando muitas obras do governo, de acordo com a Lei 8.036/90 em seu artigo 9º:

Art. 9º - As aplicações com recursos do FGTS poderão ser realizadas diretamente pela Caixa Econômica Federal e pelos demais órgãos integrantes do Sistema Financeiro da Habitação - SFH, exclusivamente segundo critérios fixados pelo Conselho Curador do FGTS, em operações que preencham os seguintes requisitos: (...)

§ 2º Os recursos do FGTS deverão ser aplicados em habitação, saneamento básico e infra-estrutura urbana. As disponibilidades financeiras devem ser mantidas em volume que satisfaça as condições de liquidez e remuneração mínima necessária à preservação do poder aquisitivo da moeda.

Inclusive podendo até ser utilizado para a compra da casa própria vide art. 20, VII da Lei 8.036/90.

Sobre o salário pago a cada empregado incide a alíquota de 8% que deverá ser paga pelo empregador e repassada ao fisco para ser depositada em conta vinculada ao contrato de trabalho, incluindo na remuneração as parcelas de que tratam os artigos 457 e 458 da CLT

³⁶ CASSAR, Vólia Bonfim. **Direito do trabalho**. 4.ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2010.

(comissões, gorjetas, gratificações) e a gratificação de Natal de acordo com o que salienta a Cassar:

Em favor do empregado são depositadas, sem qualquer desconto salarial, em instituições bancárias indicadas pela lei, importâncias mensais correspondentes a 8% da remuneração paga pelo empregador ou por terceiros (ex.: gorjetas).³⁷

Inclusive a base de cálculo é a própria remuneração do empregado, incidindo também sobre as parcelas do 13º salário, para efeitos de base de cálculo.

Como dito anteriormente, o FGTS tem a função primordial de resguardar o trabalhador numa eventual demissão sem justa causa. Quando ocorre demissão sem justa causa, a empresa deverá ainda pagar multa sobre o valor já depositado durante todo o contrato de trabalho, também obrigação do empregador. Referida multa é de 40%, devendo ser paga ao empregado, conforme dispõe o art. 10, I do ADCT:

Art. 10. Até que seja promulgada a lei complementar a que se refere o art. 7º, I, da Constituição:

I - fica limitada a proteção nele referida ao aumento, para quatro vezes, da porcentagem prevista no art. 6º, “caput” e § 1º, da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966.

A Lei que instituiu o regime do FGTS (Lei 5.107/1966) previu algumas mudanças na legislação anterior, que mantinha regime diferenciado no sentido de manter uma certa estabilidade do empregado, já que caso este chegasse aos 10 anos de serviços no mesmo empregador, adquiria estabilidade e não poderia mais ser demitido sem justa causa.

A novidade desta lei era a possibilidade de escolha entre os regimes, conforme art. 1º:

³⁷ CASSAR, Vólia Bonfim. Op.cit., p. 1167.

Art. 1º Para garantia do tempo de serviço, ficam mantidos os capítulos V e VII da Consolidação das Leis do Trabalho, Assegurado, porém, aos empregados o direito de optarem pelo regime instituído na presente Lei.

§ 1º O prazo para a opção é de 365 (trezentos e sessenta e cinco) dias contados da vigência desta Lei para os atuais empregados, e da data da admissão ao emprego quanto aos admitidos a partir daquela vigência.

§ 2º A preferência do emprego pelo regime desta Lei deve ser manifestada em declaração escrita, e, em seguida anotada em sua carteira profissional bem como no respectivo livro ou ficha de registro.

§ 3º Os que não optarem pelo regime da presente Lei, nos prazos previstos no § 1º, poderão fazê-lo, a qualquer tempo, em declaração homologada pela Justiça do trabalho, observando-se o disposto no Art. 16.

Sendo assim, cada empregado deveria escolher entre o regime ao qual tinha preferência, desde que o fizesse em declaração escrita e com a devida anotação na carteira de trabalho. A alíquota indicada na lei que criou o referido imposto foi a seguinte:

Art. 2º. Para os fins previstos nesta Lei, todas as empresas sujeitas à Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), ficam obrigadas a depositar, até o dia 20 (vinte) de cada mês, em contas bancárias vinculadas, importância correspondente a 8% (oito por cento) da remuneração paga no mês anterior a cada empregado, optante ou não, excluída as parcelas não mencionadas nos Arts. 457 e 458 da CLT.

Na lei que regulamenta o FGTS há imposição do pagamento da referida multa, inclusive prevendo outras multas para o caso de descumprimento da legislação, vide art. 18 da Lei 8.036/90:

Art. 18. Ocorrendo rescisão do contrato de trabalho, por parte do empregador, ficará este obrigado a depositar na conta vinculada do trabalhador no FGTS os valores relativos aos depósitos referentes ao mês da rescisão e ao imediatamente anterior, que ainda não houver sido recolhido, sem prejuízo das cominações legais.

§ 1º Na hipótese de despedida pelo empregador sem justa causa, depositará este, na conta vinculada do trabalhador no FGTS, importância igual a quarenta por cento do montante de todos os depósitos realizados na conta vinculada durante a vigência do contrato de trabalho, atualizados monetariamente e acrescidos dos respectivos juros.

§ 2º Quando ocorrer despedida por culpa recíproca ou força maior, reconhecida pela Justiça do Trabalho, o percentual de que trata o § 1º será de 20 (vinte) por cento.

§ 3º As importâncias de que trata este artigo deverão constar da documentação comprobatória do recolhimento dos valores devidos a título de rescisão do contrato de trabalho, observado o disposto no art. 477 da CLT, eximindo o empregador, exclusivamente, quanto aos valores discriminados.

Para um estudo da evolução da incidência do FGTS sobre o salário mínimo, temos que a variável é sem dúvida o salário mínimo que é aumentado todos os anos e considerado a base de cálculo para o recolhimento do tributo, já que as alíquotas permanecem as mesmas desde a criação deste imposto.

A partir da nossa Constituição atual passou o FGTS a reger-se pela lei no. 8.036/90, sendo regulamentada pelo decreto no. 99.684/90. Além da garantia desses depósitos em conta vinculada ao trabalhador, a Carta Magna trouxe a proteção do trabalhador contra despedida arbitrária, prevendo uma indenização compensatória, a ser regulamentada, segundo art. 7º, inciso I, por Lei Complementar.

Até a referida Lei Complementar ser editada, ficou prevalecendo o disposto no art. 10, I, dos Atos das Disposições Constitucionais Provisórias, que ser o percentual referente a essa indenização o previsto na Lei no. 5.107/66, que foi revogada, valendo hoje a lei no. 8. 036/90 (atual lei do FGTS), que dispõe em seu art. 18, parágrafo primeiro, o depósito de 40% do valor do saldo da conta vinculada ao FGTS, nessa mesma conta, em caso de despedida pelo empregador sem justa causa. Portanto essa é uma garantia constitucional.

Mais recentemente, em 29.06.2001, surgiu a Lei Complementar 110, com vigência pré-fixada para 60 meses, que instituiu contribuições sociais à alíquota de 10% sobre o montante de todos os depósitos devidos referentes ao FGTS e a de 0,5% sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador, ambas com o fim de cobrir o déficit oriundo da não-correção monetária dos saldos das contas vinculadas fundiárias resultante dos planos econômicos anteriores.

Estes percentuais criados oneram o empregador, mas não fazem parte do percentual da indenização compensatória a que tem direito o trabalhador em caso de dispensa sem justa causa, configurando como credor a União Federal e não o obreiro, portanto são consideradas contribuições de natureza tributária.

Dessa forma, o FGTS é uma garantia constitucional, por encontrar-se prevista na Constituição Federal, e privativa dos trabalhadores, considerando as leis ordinárias acima referidas verdadeiros pontos de apoio que obstaculizam a burla e a supressão de um dos mais importantes direitos sociais.

A Lei do FGTS regula ainda as possibilidades de saques, elencadas no seu art. 20, como por exemplo: nas despedidas sem justa causa, extinção total da empresa, falecimento do empregador, aposentadoria.

3.2 IRPF e IRRF – Imposto de Renda Pessoa Física

A Constituição Federal em seu artigo 153, §2º, inciso I, dispõe:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)

III - renda e proventos de qualquer natureza; (...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

Em outras palavras, o denominando Imposto de Renda (IR) incide sobre todas as espécies de rendas e proventos de qualquer natureza recebidos pelas pessoas físicas, e obedece a uma escala progressiva de alíquota de conformidade com a renda de cada pessoa. Quanto maior for a renda e/ou proventos, maior será a alíquota do imposto.

Entretanto, a Carta Magna Brasileira não traz em seu texto o conceito de “Renda”, o que dificulta o entendimento e aplicação do próprio tributo.

Doutrina e jurisprudência discutem acerca do tema e a única conclusão é que a CF/88 de fato não conceitua renda, senão veja as palavras de Paulsen:

Entendendo que a Constituição não revela um conceito unívoco de renda. A Constituição não define o que seja renda nem o que sejam proventos de qualquer natureza. Nem mesmo o exame das diversas vezes em que a palavra renda é utilizada pela Constituição permite deduzir um conceito unívoco. Roberto Quiroga Mosquera (...) identificou 22 inserções da palavra *renda* na Constituição de 1988, com as mais diversas acepções, referindo-se a receitas tributárias e demais ingressos públicos, renda nacional, regional, ou per capita, somatória de rendimentos, rendimento do trabalho e produto do capital. A própria Constituição, portanto, não utilizou a palavra renda com um sentido uniforme, não permitindo, assim, deduzir, ainda que sistematicamente, um conceito constitucional. O que a Constituição faz, na verdade, é um amplo balizamento conceitual, submetendo a renda e os proventos ao princípio geral da capacidade contributiva, e aos princípios específicos da generalidade, universalidade e progressividade, além de excluir, de qualquer conceito que venha a ser adotado, certas situações que privilegiou como imunidades. Isso permite, quando muito, afirmar que, de acordo com a Constituição, a renda e os proventos têm, contextualmente, num sentido econômico (não se confundindo, por exemplo, com o produto manufaturado pela indústria têxtil), e deverão representar um ganho, ou uma riqueza nova, pois só assim atenderão ao princípio da capacidade contributiva.³⁸

O Código Tributário Nacional (CTN) indica o que pode vir a ser renda e proventos de qualquer natureza, art. 43:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Entende-se que renda trata-se de acréscimo patrimonial, consequência do produto ou do trabalho, ou do capital, bem como os proventos decorrem de atividades que já cessaram, estando então diante do fato gerador do tributo.

O Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), tem como sua base de cálculo o rendimento médio mensal indicado em cada faixa de renda, conforme legislação reguladora do tributo, Lei 7.713/88: “Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei (Vide Lei 8.023, de 12.4.90).

³⁸ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário** – constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p.332.

Como se pode perceber não poderá haver deduções, excetuadas as previstas em lei, como por exemplo, a saúde, senão vejamos art. 8º da Lei 8.134/90:

Art. 8º Na declaração anual (art. 9º) poderão ser deduzidos:

I - os pagamentos feitos, no ano-base, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos;

II - as contribuições e doações efetuadas a entidades de que trata o art. 1º da Lei nº 3.830, de 25 de novembro de 1960, observadas as condições estabelecidas no art. 2º da mesma lei;

III - as doações de que trata o art. 260 da Lei n. 8.069, de 13 de julho de 1990.

IV - a soma dos valores referidos no art. 7º, observada a vigência estabelecida no parágrafo único do mesmo artigo.

Pode haver dedução ainda sobre os gastos com educação, desde que atenda aos limites impostos, como autoriza a Lei 9.250/95, vejamos:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas: (...)

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual.

Paulsen³⁹ aduz que o fundamento para tais deduções encontra-se no sentimento de conservação da saúde, bem como na qualidade de qualificação, a fim de possibilitar a aquisição de renda, como consequência, de modo que os gastos destinados ao seu custeio não devem ser considerados acréscimo patrimonial.

A base de cálculo é indicada todos os anos pelo fisco, conforme dados abaixo retirados do sítio da Receita Federal do Brasil para o exercício de 2012:

³⁹ PAULSEN, Leandro. Op.cit.

NOS MESES DE JANEIRO A MARÇO DE 2012:

Para base de cálculo até R\$1.499,15 há isenção do imposto.

Base de cálculo de R\$1.499,16 até R\$ 2.246,75, alíquota de 7,5%, parcela a deduzir de R\$112,43.

Base de cálculo de R\$ 2.246,76 até R\$2.995,70, alíquota de 15%, parcela a deduzir de R\$280,94.

Base de cálculo de R\$ 2.995,71 até R\$3.743,19, alíquota de 22,5%, parcela a deduzir de R\$505,62.

Base de cálculo acima de R\$ 3.743,19, alíquota de 27,5%, parcela a deduzir de R\$692,78.

NOS MESES DE ABRIL A DEZEMBRO:

Para base de cálculo até R\$1.566,61 há isenção do imposto.

Base de cálculo de R\$1.566,62 até R\$ 2.347,85, alíquota de 7,5%, parcela a deduzir de R\$117,49.

Base de cálculo de R\$ 2.347,86 até R\$3.130,51, alíquota de 15%, parcela a deduzir de R\$293,58.

Base de cálculo de R\$ 3.130,52 até R\$3.911,63, alíquota de 22,5%, parcela a deduzir de R\$528,37.

Base de cálculo acima de R\$ 3.911,63, alíquota de 27,5%, parcela a deduzir de R\$723,95.

De acordo com os dados acima, temos que para as faixas de renda abaixo do valor de R\$1.566,61 não haverá tributação do IRPF, já que há previsão de isenção, para as demais faixas haverá o recolhimento das alíquotas indicadas deduzidas da renda bruta mensal as contribuições para o INSS e gastos com educação e saúde, conforme anteriormente exposto.

Para os empregados assalariados haverá a incidência do imposto chamado IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte), conforme impõe o art. 7º da Lei 7.713/88:

Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

Percebe-se ainda que a base de cálculo do IRRF é exatamente igual a do IRPF, por tratarem-se do mesmo tributo, apenas a forma de arrecadação que é diferente, vide art. 713 do Dec. 3.000/99: “Art. 713. As alíquotas do imposto de que trata este Capítulo incidirão sobre os rendimentos brutos, ressalvado o disposto no art. 705, parágrafo único (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, § 3º).”

A responsabilidade de recolhimento deste imposto é da fonte pagadora, conforme artigos 717 e 722 do Decreto 3.000/99:

Art. 717. Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, arts. 99 e 100, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, § 1º).

Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 103).

Entretanto, quem tem a obrigação de pagar é o empregado, ou seja, a fonte pagadora apenas tem a obrigação de recolher o tributo, mas que de fato o contribuinte é o empregado. Dessa forma, para se ver como funciona, Paulsen ressalta que:

Retenção na fonte. O contribuinte que perceber rendimentos de pessoa jurídica, terá o imposto de renda retido por ocasião do pagamento, nos termos da Lei 10.541/02. O imposto retido nessa sistemática ao longo do ano (ano-calendário), verificando, então, o contribuinte, se ainda resta algo a recolher ou se tem direito à restituição.⁴⁰

Sendo assim o IRPF deve ser declarado em todos os exercícios, entretanto, para evitar a evasão fiscal (forma de reduzir os custos com pagamento de tributos), o legislador delegou a responsabilidade para recolhimento dos valores referentes ao IRPF ao empregador, de modo que criou uma forma para possibilitar o recolhimento, no caso o IRRF, sendo assim todos os meses o empregador recolhe do empregado valor compatível com as alíquotas utilizadas para

⁴⁰ PAULSEN, Leandro. Op.cit., p. 806.

cada faixa de renda e repassa ao fisco, desde que haja autorização expressa do empregado – contribuinte.

3.3 Previdência Social

Outro tributo incidente sobre a folha de pagamento é o popularmente chamado INSS (contribuição para a seguridade social).

Oliveira indica o objetivo e a finalidade da Previdência Social, veja-se:

Seguridade Social é um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, que tem como objetivo assegurar o direito relativo à saúde, à previdência e à assistência social. Portanto, ao trabalhador é assegurado direito à: saúde, previdência e assistência social. (...) A Previdência Social objetiva assegurar aos seus beneficiários meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, idade avançada, tempo de serviço, desemprego involuntário, encargos de família e reclusão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente.⁴¹

A Lei 8.212/91, que institui a Seguridade Social, indica seus contribuintes como sendo:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

II - como empregado doméstico: aquele que presta serviço de natureza contínua a pessoa ou família, no âmbito residencial desta, em atividades sem fins lucrativos;

V - como contribuinte individual:

VII – como segurado especial: a pessoa física residente no imóvel rural ou em aglomerado urbano ou rural próximo a ele que, individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com o auxílio eventual de terceiros a título de mútua colaboração, na condição de:

⁴¹ OLIVEIRA, Ariseu de. **Manual prático da previdência social**. 12.ed. São Paulo: Atlas, 2004, p.15.

Art. 14. É segurado facultativo o maior de 14 (quatorze) anos de idade que se filiar ao Regime Geral de Previdência Social, mediante contribuição, na forma do art. 21, desde que não incluído nas disposições do art. 12.

Sendo assim conclui-se que podem ser segurados todos os trabalhadores assalariados, avulsos, temporários e autônomos (segurados obrigatórios), bem como os maiores de 14 (quatorze) anos (segurados facultativos), empregados domésticos e os segurados especiais.

Atualmente existem duas características a serem observadas, a diferença entre elas é que uma é encargo do trabalhador e outra do empregador, de modo que ambos devem pagar ao fisco pelo referido imposto.

Quanto ao que deve ser pago pelo empregador, há que se considerar a folha de pagamento que nada mais é do que a soma das remunerações pagas aos trabalhadores da empresa, consideradas a base de cálculo. Desse valor total retira-se 20% (vinte por cento) para pagar o tributo, conforme art. 22 da Lei 8.212/91:

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

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

III - 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;

IV - 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.

Além dessas alíquotas, ainda deve ser retirada outra alíquota de 1% a 3% sobre a mesma base de cálculo para o SAT (Seguros de Acidentes de Trabalho), a variação desta última alíquota refere-se sempre ao grau de risco oferecido pela atividade exercida pela empresa, como dispõe o inciso II e alíneas do mesmo artigo:

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei n. 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

Há ainda como encargo do empregador valores recolhidos a título de contribuições para terceiros, tais como Salário-educação, INCRA, SENAI/SENAC, SESC/SESI e SEBRAE, todos sobre a mesma base de cálculo.

Quanto ao encargo do empregado, este deverá pagar ao fisco alíquota dependente da sua faixa salarial, senão se veja atualizada do INSS para empregados segurados, domésticos e trabalhador avulso a partir de Janeiro de 2012, retiradas do sítio do INSS:

Salário contribuição até R\$1.174,86, alíquota de 8% paga ao INSS.

Salário contribuição de R\$1.174,87 até R\$ 1.958,10, alíquota de 9% paga ao INSS.

Salário contribuição de R\$ 1.958,11 até R\$ 3.916,20, alíquota de 11% paga ao INSS.

Teto de contribuição de INSS: R\$ 430,78

Sendo assim as alíquotas podem variar de acordo com o salário de contribuição, também indicado como salário bruto mensal, variando de 8 a 11% até chegar ao teto de R\$430,78.

O recolhimento do tributo, mesmo que o encargo seja do empregado, será sempre do empregador, pois a legislação tributária indica como responsável tributário pelo recolhimento o empregador, vide art. 30 da Lei 8.212/91.

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea *a* deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência;

c) recolher as contribuições de que tratam os incisos I e II do art. 23, na forma e prazos definidos pela legislação tributária federal vigente;

Os contribuintes individuais e facultativos recolhem a contribuição por conta própria, vide inciso II do mesmo artigo: “II - os segurados contribuinte individual e facultativo estão obrigados a recolher sua contribuição por iniciativa própria, até o dia quinze do mês seguinte ao da competência;”

Mesmo com todos os tributos acima descritos devemos observar ainda as obrigações principais e acessórias relativas as operações de recolhimento do tributo.

O empregador deve observar: A correta retenção em fonte dos tributos. O cálculo correto da base de cálculo para que não haja erros na memória dos cálculos dos tributos recolhidos. O correto preenchimento das guias de recolhimento. Controle dos contratos de trabalho e arquivos relacionados. Controle dos arquivos autorizadores dos descontos em folha. Comprovantes dos rendimentos e pagamento de tributos retidos na fonte para os empregados. A elaboração da folha de pagamento e suas discriminações.

CONCLUSÃO

Concluindo o presente trabalho podemos afirmar que o seu objetivo foi devidamente alcançado uma vez que a principal finalidade era discorrer sobre os “encargos sociais” incidentes na folha de pagamento de salários por parte das empresas e contribuindo para o interesse metaindividuais para a prestação jurisdicional já que se constituem um interesse básico da sociedade.

A instituição do FGTS foi uma conquista social dos empregados, além de se transformar na principal fonte de financiamento do setor habitacional e do saneamento básico urbano. É uma conquista social para os empregados que passaram a ter seus direitos garantidos em lei e já depositados para serem utilizados de diversas formas, inclusive quando da demissão sem justa causa.

A grande falta de informação dos trabalhadores combinado com a falta de conscientização por parte do empregador faz com que os trabalhadores sofram gravemente com a falta de depósito por parte do empregador do FGTS, fazendo com que, quando o contrato de trabalho seja rompido o empregado fique sem nenhuma garantia.

O FGTS, além de ser um direito social do trabalhador brasileiro, constitui-se numa espécie de base para uma civilização democrática, onde os direitos são considerados fundamentos da sociedade. Daí o surgimento/fundamento da propositura da ação civil pública trabalhista no que diz respeito ao devido cumprimento dessa obrigação constitucional.

Vale ressaltar que é de inteira responsabilidade do governo promover a fiscalização e administração desse encargo, evitando que haja qualquer ação fraudulenta na conta vinculada do empregado.

Uma vez que, o direito brasileiro assegura às pessoas o respeito à igualdade, à dignidade, para que se possa viver, resta ao Estado assegurar o cumprimento desse compromisso firmado com a sociedade.

O planejamento tributário, conforme já mencionado visa a minimização de custos e, portanto maximização dos lucros. Portanto, quando se opta pelo regime de tributação que melhor se adapta a empresa e atende o que preceitua a legislação fiscal, este é o que deve ser

aplicado pela empresa. Portanto uma das maiores finalidades das organizações é à obtenção de lucros elevados e carga tributária baixa.

Dessa forma, verifica-se a necessidade deste trabalho ser desenvolvido mais adiante, como uma futura dissertação, em que deve-se ser melhor aprofundado.

REFERÊNCIAS

CASSAR, Vólia Bonfim. **Direito do trabalho**. 4.ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

COSTA, J.N. **Sistema tributário nacional**. Disponível em: <<http://www.ebah.com.br/content/ABAAAAMQgAJ/sistema-tributario-nacional>>. Acesso em: 23 out. 2012.

DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 9.ed. São Paulo: LTr, 2010.

FABRETTI, L.C. **Contabilidade Tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GRECCO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

MACIEL, Everardo. **Ética e tributo**. 2004. Disponível em: <http://www.braudel.org.br/eventos/conferencias/2004/art_maciel_05.pdf>. Acesso em: 11 out. 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Caderno de pesquisas tributárias: Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MURTA, A.C. **Borba pede a Colombo que reduza alíquota do ITCMD**. Disponível em: <<http://oab-sc.jusbrasil.com.br/noticias/2698467/borba-pede-a-colombo-que-reduza-aliquota-do-itcmd>>. Acesso em: 03 out. 2012.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do Trabalho**. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

NERY, Sebastião. **História da previdência.** Disponível em: <<http://www.sebastiaonery.com.br/visualizar.jsp?id=1415>>. Acesso em: 01 nov. 2012.

OLIVEIRA, Ariseu de. **Manual prático da previdência social.** 12.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

KRAUSPENHAR JÚNIOR, Darwin. **A elisão fiscal como forma de parlamento tributário após a lei complementar 104/01 e suas implicações na gestão empresarial.** 2005. Disponível em: <<http://www.pergamum.udesc.br/dados-bu/000000/000000000001/0000018B.pdf>>. Acesso em: 13 out. 2012.

PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. Breves considerações sobre o conceito jurídico de imposto no Sistema Tributário Nacional. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 405, 16 ago. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5592>>. Acesso em: 19 out. 2012.

PARANHOS, Kátia Cristina Teixeira. **Influência da ética no pagamento de tributos.** Uberlândia: Faculdades Integradas de Jacarepaguá, 2008. Monografia de Especialização em Direito Tributário.

PAULA, Marilise Silveira de. **Planejamento tributário e os princípios da capacidade contributiva e da liberdade de iniciativa.** 2007. Disponível em: <<http://www.ffadvogados.adv.br/detalhes.php?ID=36>>. Acesso em: 10 out. 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário** – constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartierlatin, 2004.

PERIN, Carlos Alexandre. Análise da constitucionalidade da inserção de norma geral antielisiva na legislação tributária brasileira. Parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 64, 1 abr. 2003 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3943>>. Acesso em: 10 jul. 2012.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário: elementos do direito.** 11.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

SENA, Randal. **Práticas Trabalhistas e Previdenciárias**. 8.ed. Rio de Janeiro: Expressão Gráfica, 2012.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 17.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

SIQUEIRA, E.B.; CURY, L.K.P.; GOMES, T.S. **Estudo dos tributos federais na gestão empresarial**. 2011. Disponível em: <http://www.portalcatalao.com/painel_clientes/cesuc/painel/arquivos/upload/temp/c150d8636279436d8dc046346b60cc41.pdf>. Acesso em: 23 set. 2012.

TEIXEIRA, p. H.; ZANLUCA, J.C. **Gestão tributária nas empresas**. São Paulo: Maph, 2004.

TILBERY, H. **Reflexões sobre a tributação do patrimônio**. São Paulo: Resenha Tributária, 1987.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

UOL ECONOMIA. **Estimativa aponta carga tributária de 2011 maior do que a de 2010**. 2011. Disponível em: <<http://economia.uol.com.br/ultimas-noticias/infomoney/2011/11/22/estimativa-aponta-carga-tributaria-de-2011-maior-do-que-a-de-2010.jhtm>>. Acesso em: 18 set. 2012.

ZANATTA, A. **Planejamento tributário**: possibilidades de tributação para um escritório de contabilidade. 2009. Disponível em: <<http://revistas.utfpr.edu.br/pb/index.php/ecap/article/download/456/233>>. Acesso em: 23 set. 2012.