

## **DIREITOS HUMANOS ECONÔMICOS, PLENO EMPREGO, DESENVOLVIMENTO E TRIBUTAÇÃO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO**

Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita<sup>1</sup>

Caio Leonardo Corralo Tornincasa<sup>2</sup>

**Resumo:** o presente artigo tem por objeto a análise da relação entre direito econômico, pleno emprego, desenvolvimento e tributação sobre a folha de pagamento. Para tanto, no primeiro capítulo será apontada a relevância da linguagem enquanto instrumento de construção de uma noção de direito econômico, a partir das considerações do construtivismo-lógico semântico e da teoria da linguagem. No segundo capítulo buscará a definição do sentido de “pleno emprego” a partir da noção de desenvolvimento pleno, prevista na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88). No terceiro capítulo se apontará as principais questões normativas relacionadas à tributação sobre a folha de pagamento, com atenção à sua atual estrutura constitucional e infraconstitucional. Enfim, no quarto capítulo serão apresentadas as relações e considerações acerca da tributação sobre a folha de pagamento, desenvolvimento e tributação sobre a folha de pagamento. Conclui-se, diante deste cenário, que é fundamental pensar em novas formas de custeio da seguridade social, com vistas a desonerar a folha de pagamento.

**Palavras-chave:** direito-econômico, pleno-emprego, tributação-sobre-a-folha-de-pagamento, desenvolvimento.

---

<sup>1</sup>Professora do Programa de Pós-Graduação em Direito Político e Econômico (Mestrado e Doutorado) e Coordenadora de Educação Continuada da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie-UPM - São Paulo/SP; Doutora e Mestre pela PUC/SP ambos com bolsa de estudos, pela CAPES e CNPq respectivamente; DEA - Diploma de Estudios Avanzados pela Universidad de Barcelona - España; Posgrado en Derecho Tributario Internacional - Universidad de Barcelona - España ; MILE - Master in International Law and Economics - World Trade Institut - Bern Universität - Switzerland; Sócia e fundadora do Baeta Neves Advogados Associados; Líder do grupo de pesquisa OTT-Mack.

<sup>2</sup>Mestrando em Direito Econômico pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Assistente na disciplina "Direito Econômico" na graduação da PUC-SP. Pesquisador do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV (FGV NEF) e do OTT-Mack.

**Abstract:** This article aims to analyze the relationship between economic law, full employment, development and payroll taxation. To this end, the first chapter will point out the relevance of language as an instrument for the construction of a notion of economic law, based on the considerations of semantic-logical constructivism and language theory. The second chapter will seek to define the meaning of "full employment" based on the notion of full development, as provided in the 1988 Constitution of the Federative Republic of Brazil (CF/88). The third chapter will point out the main normative issues related to payroll taxation, with attention to its current constitutional and infra-constitutional structure. Finally, the fourth chapter will present the relations and considerations about payroll taxation, development and payroll taxation. We conclude, in this scenario, that it is essential to think of new ways of funding social security, in order to relieve the payroll.

**Keywords:** economic-law, full-employment, payroll-taxation, development.

**Resumen:** Este artículo pretende analizar la relación entre derecho económico, pleno empleo, desarrollo e imposición sobre la nómina. Para ello, en el primer capítulo se señalará la relevancia del lenguaje como instrumento para la construcción de una noción de derecho económico, a partir de las consideraciones del constructivismo semántico-lógico y de la teoría del lenguaje. El segundo capítulo buscará definir el significado de "pleno empleo" a partir de la noción de pleno desarrollo, tal como se establece en la Constitución de la República Federativa de Brasil de 1988 (CF/88). El tercer capítulo señalará las principales cuestiones normativas relacionadas con la tributación sobre la nómina salarial, con atención a su actual estructura constitucional e infraconstitucional. Finalmente, el cuarto capítulo presentará las relaciones y consideraciones sobre la tributación de la nómina salarial, el desarrollo y la tributación de la nómina salarial. Se concluye, ante este panorama, que es imprescindible pensar en nuevas formas de financiación de la Seguridad Social, con el fin de aliviar la nómina salarial.

**Palabras clave:** derecho económico, pleno empleo, fiscalidad de las nóminas, desarrollo.

## INTRODUÇÃO

O Direito Econômico deve ser interpretado a partir do sentido do artigo 170 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88). Dentre os incisos que trazem os princípios da ordem econômica, o presente trabalho buscará analisar o inciso VII do artigo 170, relacionando-o com a noção de desenvolvimento. Ainda, será analisada a relação entre pleno emprego e tributação sobre a folha de pagamento.

A presente pesquisa se valerá do método indutivo para analisar as proposições formuladas na problemática. Isto porque partir-se-á das constatações da realidade para adequar nossas premissas e conclusões.

Ao contrário do método dedutivo, a pesquisa buscará construir as premissas a partir da observação prática, partindo-se de hipóteses verificáveis à luz das evidências colhidas no decorrer da pesquisa. O ponto chave, portanto, consiste na submissão das hipóteses a testes formulados na análise concreta dos fenômenos econômicos selecionados. Neste ponto, trata-se também de uma análise qualitativa, mormente a utilização de instrumentais teóricos que denotam ideias relativas à qualidade de certos institutos e práticas públicas. No mesmo sentido, tendo em vista a utilização de indicadores estatísticos, trazidos por pesquisas econômicas sobre a relação entre pleno emprego e contribuição sobre a folha de pagamento, trata-se de uma pesquisa quantitativa.

Para tanto, no primeiro capítulo será apontada a relevância da linguagem enquanto instrumento de construção de uma noção de direito econômico, a partir das considerações do construtivismo-lógico semântico e da teoria da linguagem.

No segundo capítulo buscará a definição do sentido de “pleno emprego” a partir da noção de desenvolvimento pleno, prevista na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88).

No terceiro capítulo se apontará as principais questões normativas relacionadas à tributação sobre a folha de pagamento, com atenção à sua atual estrutura constitucional e infraconstitucional.

Por fim, no quarto capítulo serão apresentadas as relações e considerações acerca da tributação sobre a folha de pagamento, desenvolvimento e tributação sobre a folha de pagamento.

Ademais, cabe uma ressalva importante: quando se fala em análise das evidências colhidas, não se quer dizer que será uma observação neutra e inteiramente objetiva. O material explorado consiste em dados econômicos e jurídicos atrelados às questões de pleno emprego, desenvolvimento e tributação sobre a folha de pagamento. Como material de pesquisa, utilizar-se-

á literatura jurídica, literatura econômica, legislação nacional e interacional, documentos gerais e jurisprudência.

## 1. A IMPORTÂNCIA DA LINGUAGEM NA CONSTRUÇÃO DE SENTIDO DO DIREITO ECONÔMICO

A construção do sentido de normas que se revestem de importância basilar para determinado ramo do direito é processo fundamental para a edificação de ambientes jurídico e teórico estáveis e maduros. Vale dizer, tratando especificamente do *caput* do artigo 170 da CF/88, a decodificação da significação da norma estruturante da ordem econômica é etapa fundamental para (i) o amadurecimento epistemológico da ciência do Direito Econômico e (ii) o arrefecimento de acaloradas discussões acerca do conteúdo semântico de determinadas normas de Direito Econômico.

Afinal, além de constituir passo significativo na maturação da ciência do Direito Econômico, a decodificação da significação da norma estruturante da ordem econômica permite construir um caminho hermenêutico apto a dotar de sentido as demais normas de Direito Econômico, tendo em vista o horizonte semântico daquela decodificação.

Neste contexto, observa-se que o artigo 170, *caput*, da CF/88 consiste numa verdadeira “norma programática econômica” (SILVA NETO, 2001, p. 83), ou, ainda, “norma-objetivo” (GRAU, 2018, p. 65). O referido dispositivo normativo reveste-se de importância fundamental para o processo interpretativo das normas de Direito Econômico, na medida em que funda e delimita o escopo deste ramo do direito no ordenamento brasileiro. É dizer, a partir da redação do artigo 170 da CF/88 é que se constrói o sentido das regras e princípios do Direito Econômico Brasileiro. Conforme aponta GRAU (2018, p. 64), o artigo 170 representa um “dever-ser” das relações econômicas, razão pela qual o texto deve ser lido desta forma: “as relações econômicas – ou a atividade econômica – *deverão ser (estar)* fundadas na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por fim (...) assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social (...)”. Por ordem econômica, entende-se a parcela da ordem jurídica que regulamenta as relações econômicas firmadas no bojo da sociedade (GRAU, 2018, p. 67-68).

A semântica da norma estruturante da ordem econômica não pode ignorar as idiosincrasias da sociedade policontextual. Ou seja: não é possível construir um sentido absoluto e unívoco de ordem econômica, na medida em que, ao lançar mão de tal expediente, o intérprete, estaria em

descompasso com a atual conjuntura policontextural da sociedade. Na modernidade jurídica é inviável a construção de noções jurídicas de forma absoluta, tendo em vista a atual conjuntura polissêmica da sociedade.

Ainda neste aspecto, obtendo lições da retórica de João Maurício Adeodato, a realidade jurídica é construída por meio da linguagem reflexiva. Ora, o direito, enquanto objeto linguístico, é construído por meio da própria reflexão sobre o direito. Assim, toda dogmática é, por essência, prescritiva, na medida em que busca o domínio público da linguagem jurídica, por meio de formulações supostamente neutras acerca do conteúdo normativo posto.

A linguagem, enquanto construção social imanente ao desenvolvimento da sociabilidade humana, é altamente influenciável pelo contexto histórico, econômico, político e jurídico em que evolui e cria seus sentidos (LUHMANN, 2016b, p. 82-83; KOSELLECK, 2012, p. 103; STOLLEIS, 2020, p. 56; ADEODATO, 2014, p. 367), isto é, a evolução semântica da linguagem está intrinsecamente relacionada ao sistema em que a comunicação está inserida.

Numa sociedade policontextural, *i.e.*, matizada por diversas texturas sociais que se interpenetram-se e sobrepõem-se nos agentes participantes da sociedade, a semântica e a racionalidade intrínseca de cada sistema parecem, numa abordagem teórica que legitima um sentido em detrimento de outro no momento da formação da decisão, irreconciliáveis, na medida em que sempre que se prepondera um sentido sobre outro não há estabilização das relações sociais. Ora, os agentes ficam à mercê de um julgamento arbitrário, que sobrepõe texturas semânticas sem critérios objetivos, levando a uma insatisfação destes atores sociais.

Como qualquer outro sistema social, o direito se constrói e se reproduz através dos mecanismos comunicacionais disponíveis no seu bojo. Naturalmente, as palavras utilizadas na legislação acabam possuindo sentidos próprios no sistema de direito, de forma que o seu emprego, não raras vezes, é completamente dissociado do seu uso noutros sistemas sociais (LUHMANN, 1996, p. 2)<sup>3</sup>. Em relação ao plano constitucional, a constitucionalização de determinados interesses não se dá de forma uníssona (RISTER, 2008, p. 17), motivo pelo qual criam-se “unidades colidentes” constitucionais, *i.e.*, a CF/88 trouxe interesses subjetivos irreconciliáveis a partir dos métodos hermenêuticos tradicionais (FISCHER-LESCANO, 2016, p. 49-50). Um exemplo

---

<sup>3</sup> LUHMANN, 1996, p. 2: “Em geral (se necessário retornaremos mais tarde aos aspectos mais específicos) pode-se distinguir um uso linguístico jurídico de um uso ético-político ou jusnaturalista, usos provenientes de distintas tradições.”

concreto desta positivação de “unidades colidentes” consiste, justamente, nos incisos do artigo 170, momento em que o constituinte consagra como princípios basilares da ordem econômica diversas garantias fundamentais que, não obstante estarem insertas no bojo do desenvolvimento capitalista, são, naturalmente, colidentes. Neste ponto, destacam-se dois incisos do artigo 170 que comumente entram em atrito: inciso II, “propriedade privada”, e inciso VI, “defesa do meio ambiente”.

Em diferentes contextos, ambos os incisos podem ter sentidos completamente distintos. Para uma Organização Não Governamental que milita pela tutela do meio ambiente, por exemplo, “propriedade privada” terá uma conotação completamente diversa da de um ruralista que detém terras agricultáveis em zonas de proteção ambiental.

Na sociedade complexa moderna, a caracterização dos sistemas interativos se dá por meio de uma diferenciação funcional, isto é, cada sistema é identificado a partir de uma diferença em relação à função que exerce. Em cada sistema, a função operativa é única, de forma que a comunicação intra-sistêmica visa à consecução do cumprimento da função operativa do sistema em que se insere (LUHMANN, 2019, p. 59).

Cada sistema tem uma finalidade própria e particular, que não guarda uma relação umbilical com o ambiente em que está inserido. Isto não impede, entretanto, a interação inter-sistêmica, de forma que o ambiente funciona como meio em que se operam as relações entre os mais diversos sistemas sociais.

Especificamente em relação ao direito, sua função consiste na estabilização das relações sociais por meio de normas comunicacionais pautadas nos signos “permitido” e “proibido” (LUHMANN, 2016a, p. 175). Nada obstante, para a formação da norma, o direito demanda a interpretação do texto normativo, através de uma linguagem única, construída a partir da semântica e pragmática do próprio sistema do direito.

De acordo com Hans Kelsen, a norma jurídica contém dever, em que estão incluídos o “ter permissão” e o “poder”. Assim, o direito não apenas comanda (proíbe ou determina o cumprimento obrigatório), mas permite e confere competência:

Neste “dever” vão incluídos o “ter permissão” e o “poder” (ter competência). Com efeito, uma norma pode não só comandar mas também permitir e, especialmente, conferir a competência ou o poder de agir de certa maneira. (KELSEN, 2015, p. 6)

Considerando que, do ponto de vista sintático, as normas jurídicas possuem estrutura homogênea, os aspectos semântico e pragmático ganham destaque, porquanto servem de indicadores fundamentais para a formação do sentido das normas.

Mais especificamente, de acordo com Paulo de Barros Carvalho:

Diante do princípio da homogeneidade sintática das regras do direito positivo, não pode ser outra a conclusão senão aquela segundo a qual as normas jurídicas tributárias ostentam a mesma estrutura formal de todas as entidades do conjunto, diferenciando-se apenas nas instâncias semântica e pragmática. Caracterizam-se por incidir em determinada região do social, marcada por acontecimentos economicamente apreciáveis que são atrelados a condutas obrigatórias da parte dos administrados, e que consistem em prestações pecuniárias em favor do Estado-administração. Todavia, se o esquema lógico ou sintático permanece estável, em toda a extensão do sistema, outro tanto não ocorre no plano semântico. (2018, p. 628)

No mesmo sentido, Geraldo Ataliba – que, a despeito de tratar sobre normas tributárias, a lição é válida para todas as normas do direito positivo:

A norma tributária é absolutamente igual, em sua estrutura, às demais normas jurídicas. Nada há que a distinga de qualquer outra norma jurídica. (2017, p. 24)

Para tratar sobre Direito Econômico, portanto, é fundamental estabelecer o sentido dos signos empregados no artigo 170. Em relação especificamente ao tema deste artigo, é fundamental estabelecer um sentido para o termo “busca do pleno emprego”, presente no inciso VIII do artigo 170 da CF/88.

A ideia é, partindo da premissa de que o sentido dos signos pode variar de acordo com o contexto em que se encontra o interlocutor, estabelecer um sentido dentro de “busca pelo pleno emprego” que possa cumprir uma função operativa e integrativa em relação sistemas da sociedade. Para tanto, elegeu-se o parâmetro do “desenvolvimento” como condutor da noção de “busca pelo pleno emprego”. Logo, é por meio da ideia de desenvolvimento que se buscará significar a referida expressão.

Naturalmente, o sentido de “busca pelo pleno emprego”, em termos retóricos, é construído pelo discurso jurídico vencedor, isto é, que prepondera no sistema do direito. Entretanto, a utilização da ideia de desenvolvimento para construção de um sentido de “busca pelo pleno emprego”

## **2. DESENVOLVIMENTO, PLENO EMPREGO E DIREITOS HUMANOS ECONÔMICOS**

Adota-se como premissa a noção de desenvolvimento formulada por Amartya Sen (2010, p. 55), segundo o qual desenvolvimento (como liberdade) consiste na expansão das liberdades das pessoas em sociedade, isto é, consiste no aprimoramento das garantias existenciais de todas e todos no bojo da sociedade global. Ora, o desenvolvimento não deve ser lido como um objetivo ou fim, mas um instrumento pelo qual a humanidade alcançará um estado de bem-estar geral, de forma a proporcionar a todas e todos um mínimo existencial. Tal percurso pode ser percorrido com fundamento em duas perspectivas: através de um processo violento, situação na qual o ajuste dos agentes sociais no sistema se dará de forma conflitante e, somente ao final, haverá uma garantia mínima de existência a todas e todos; ou, alternativamente, através de um processo apazível, no qual, durante o percurso, serão garantidos direitos mínimos de existência a todas e todos (SEN, 2010, pp. 55-56). O arcabouço axiológico dos sistemas internacionais de proteção aos direitos humanos (artigo 1º do Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais) e dos sistemas constitucionais de proteção aos direitos fundamentais (preâmbulo, inciso II do artigo 3º e inciso XXIX do artigo 5º, todos da Constituição Federal de 1988) consagram o direito ao desenvolvimento no seu rol de tutela, de tal sorte que tais sistemas, tendo em vista as demais garantias mínimas elidas como direitos humanos e fundamentais, optaram pela segunda perspectiva de desenvolvimento apresentada por Amartya Sen.

O direito ao desenvolvimento é tido como direito fundamental de terceira geração, porquanto afeito não a uma pessoa ou a um grupo de pessoas, mas a toda a humanidade integralmente considerada (BONAVIDES, 2017, p. 583), incluindo-se as futuras gerações. Não se trata, pois, de um direito individual ou social, cujos fundamentos são, respectivamente, a liberdade e a igualdade, mas uma noção de direito fundamentada na fraternidade ou solidariedade (BONAVIDES, 2017, p. 583-584).

André Ramos Tavares defende posição semelhante ao afirmar que os direitos coletivos são aqueles que defendem “interesses metaindividuais ou transindividuais” (TAVARES, 2015, p. 761), cujo significado implica a tutela da “parcela de interesses que pertencem a um grupo razoavelmente extenso de pessoas, que os titulariam e que possuem uma característica comum, que as une, ainda e se trate de um laço de união extremamente débil” (TAVARES, 2015, p. 761).



Veja-se que o conceito de desenvolvimento está intrinsicamente relacionado com esta ideia de tutela dos interesses que transcendam o indivíduo ou um grupo coeso de pessoas. Parte fundamental para o pleno desenvolvimento é a garantia de trabalho digno a todas e todos, ainda que o aspecto puramente econômico não seja o único elemento fundamental da noção de desenvolvimento (FURTADO, 2016, p. 84; SEN, 2010, pp. 16-17).

Fixada a noção de desenvolvimento, observa-se que a busca pelo pleno emprego é condição constitutiva para o alcance do pleno desenvolvimento.

Neste particular, o desenvolvimento pleno é composto por quatro camadas inter-relacionadas, a saber: (i) desenvolvimento econômico, (ii) desenvolvimento social, (iii) desenvolvimento político, e (iv) desenvolvimento cultural.

Naturalmente, dada a natureza econômica da busca pelo pleno emprego, o presente texto se focará precipuamente à primeira camada do desenvolvimento pleno, isto é, o desenvolvimento econômico. Nada obstante, as outras três camadas também serão, ainda que sucintamente, analisadas, porquanto o emprego possui uma natureza social, política e cultural, como ressalta o artigo 6º do Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC).

O pleno emprego pode ser definido pela ocupação máxima do contingente de trabalhadores num dado território. De se destacar que a ideia de pleno emprego não necessariamente evoca a extinção de pessoas procurando ocupação, na medida em que existem pessoas que, por questões pontuais e pessoais, encontram-se desempregadas.

A relação entre direito do trabalho, e aí incluído o pleno emprego, e desenvolvimento pleno está insculpido no artigo 6º do PIDESC, cujo conteúdo determina que os “Estados Partes do presente Pacto reconhecem o direito ao trabalho” compreendido como o direito de todas e todos terem a possibilidade de se sustentar mediante emprego livremente escolhido. No item 2 do referido artigo, afirma que os Estados Partes deverão adotar medidas para assegurar o pleno exercício do direito ao trabalho por meio de medidas afirmativas para garantir o desenvolvimento pleno e “pleno emprego produtivo em condições que salvaguardem aos indivíduos o gozo das liberdades políticas e econômicas fundamentais”.

Conforme ressalta André de Carvalho Ramos (2021, p. 176-177), os direitos cristalizados no PIDESC são de observância obrigatória e, após a sua implementação efetiva, são abarcados pelo instituto da “vedação ao retrocesso”. Desta forma, cumpre aos países signatários: (i) buscar a integral implementação das garantias elididas pelo PIDESC e (ii) assegurar a manutenção destas

implementações. Assim, garantida a busca do pleno emprego como objetivo nacional e princípio norteador do Direito Econômico, o Brasil deve se estruturar economicamente para esta busca.

Neste contexto, o sentido de “busca pelo pleno emprego”, à luz do desenvolvimento pleno, consiste na garantia de todos e todas na possibilidade de ocupar função econômica digna, que garanta segurança econômica, liberdade política, condições sociais mínimas e desenvolvimento cultural capaz de impedir a alienação da população.

É dizer: a noção de pleno emprego que poderá funcionar como operadora e integradora dos anseios sociais da sociedade é aquela que possibilita a obtenção a todos e todas um trabalho emancipador da condição subdesenvolvida.

O inciso VII do artigo 170 da CF/88 deve, então, ser interpretado da seguinte forma: “O Estado brasileiro buscará o pleno emprego que garanta o desenvolvimento econômico, político, social e cultural de todas e todos”.

### **3. TRIBUTAÇÃO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO**

A contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários (Contribuição Previdenciária Patrona – CPP) tem previsão constitucional na alínea “a” do inciso I do artigo 195 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88). A referida contribuição foi incluída no texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 20 de 1998, entretanto, sua origem no ordenamento jurídico nacional foi através do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991. De acordo com o texto constitucional e a referida lei, a CPP deverá custear o sistema de Seguridade Social brasileiro.

Para analisar como se dá a incidência da CPP, a regra-matriz de incidência surge como instrumento teórico apto a elucidar os aspectos normativos relevantes.

Ocorrerá a incidência da CPP sempre que houver pagamento de salários ou à pessoa física que preste serviço (critério material da regra-matriz de incidência), no território nacional (critério espacial da regra-matriz de incidência), a qualquer momento (critério espacial da regra-matriz de incidência), por pessoa jurídica (critério pessoal da regra-matriz de incidência). O valor devido a título de CPP será apurado como resultado da multiplicação do valor da folha salarial e dos rendimentos pagos às pessoas físicas pela alíquota fixada pela lei (CARVALHO, 2018, p. 825).

Do ponto de vista lógico, os critérios legais relevantes para a determinação da incidência da CPP são os seguintes:

P . Q -> R

Em linguagem natural, a proposição acima representa o seguinte: se empresa ou entidade a ela equiparada (“R”) paga salário ou demais rendimentos à pessoa física que lhe preste serviço (“Q”), então deverá apurar CPP (“R”).

Neste contexto, temos a seguinte relação de casos possíveis de incidência da CPP:

| <b>Casos</b> | <b>Empresa ou entidade a ela equiparada</b> | <b>Pagamento de salário ou rendimentos à pessoa física prestadora de serviço</b> | <b>CPP</b> |
|--------------|---|--|------------|
| <b>1</b>     | NÃO   | NÃO  | NÃO        |
| <b>2</b>     | SIM   | NÃO  | NÃO        |
| <b>3</b>     | NÃO   | SIM  | NÃO        |
| <b>4</b>     | SIM   | SIM  | <b>SIM</b> |

De acordo com Paulo de Barros Carvalho

Convém assinalar que, no domínio das chamadas “normas tributárias”, nem todas as unidades dizem, propriamente, com o fenômeno da percussão impositiva. Algumas estipulam diretrizes gerais ou fixam providências administrativas para imprimir operatividade a tal pretensão. Pelo contrário, são poucas, individualizadas e especialíssimas as que definem a incidência tributária, conotando eventos de possível ocorrência e prescrevendo os elementos da obrigação de pagar. Para uma aproximação mais breve, como expediente didático, pode até afirmar-se que existe somente uma para cada figura tributária, acompanhada de numerosas regras de caráter funcional. Ora, é firmado nessa base empírica que se justifica a designação ‘norma tributária em sentido estrito’ àquela que assinala o núcleo do impacto jurídico da exação. E este comando, exatamente por instituir o âmbito de incidência do tributo, é também denominado “norma-padrão” ou “regra-matriz de incidência tributária”. (2018, p. 628-629)

Assim, a norma da alínea “a” do inciso I do artigo 195 da CF/88 pode ser considerada uma norma tributária definidora da incidência tributária, porquanto apresenta objetivamente os elementos relevantes para a apuração da CPP.

Por ser uma contribuição, a CPP possui um regime jurídico diferenciado. Sobre o tema, Eurico Marcos Diniz DE SANTI (2013) defende a importância da classificação das espécies tributárias, com vistas a definir o regime jurídico aplicável a cada uma delas e os efeitos fático-normativos decorrentes da sua incidência.

Neste contexto, DE SANTI (2013) faz a seguinte divisão das espécies tributárias:

| <b>Casos</b> | <b>Vinculação</b> | <b>Destinação</b> | <b>Restituição</b> | <b>Tipo</b>                   |
|--------------|-------------------|-------------------|--------------------|-------------------------------|
| 1            | Sim               | Sim               | Sim                | Incompatível                  |
| 2            | Sim               | Sim               | Não                | Taxas                         |
| 3            | Sim               | Não               | Sim                | Incompatível                  |
| 4            | Sim               | Não               | Não                | Contribuições de melhoria     |
| 5            | Não               | Sim               | Sim                | Empréstimos compulsórios      |
| <b>6</b>     | <b>Não</b>        | <b>Sim</b>        | <b>Não</b>         | <b>Contribuições em geral</b> |
| 7            | Não               | Não               | Sim                | Vedado pela CF/88             |
| 8            | Não               | Não               | Não                | Impostos                      |

Observa-se, da proposta de classificação do autor, que as Contribuições em geral (as chamadas contribuições especiais, espécie tributária na qual se insere a CPP) têm como característica a impossibilidade de restituição (a teor do Empréstimo Compulsório) e a não vinculação a uma atividade estatal específica. Vale dizer, a principal característica das Contribuições em geral é a sua destinação para custeio de alguma atividade estatal não vinculada ao fato gerador.

Diferentemente da taxa e das contribuições de melhoria, situações nas quais há uma vinculação entre fato gerador e atividade estatal (prestação de serviço divisível ou poder de polícia, de um lado, e obra pública, de outro lado), nas contribuições em geral o fato gerador não possui relação (vinculação) com uma atividade estatal específica. A ideia, entretanto, é a destinação legal do valor arrecadado para custeio de algo.

Naturalmente, no caso da CPP a CF/88 é absolutamente clara em destinar o valor oriundo da sua destinação ao custeio da seguridade social. Reforça esta ordem de ideias o disposto no artigo 22 da Lei nº 8.212/91.

Assim, a questão posta neste artigo, relacionando a tributação sobre a folha de pagamento e o pleno emprego não pode se esquecer que a CPP é instrumento fundamental para custeio da seguridade social.

#### **4. RELAÇÃO ENTRE PLENO EMPREGO, TRIBUTAÇÃO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO E DESENVOLVIMENTO PLENO**

Com base nas análises econômicas disponíveis (KUGLER; KUGLER, 2001)<sup>4</sup>, pode-se afirmar que a tributação sobre a folha de pagamento, a partir de certos parâmetros, pode servir de

---

<sup>4</sup>No mesmo sentido, Deslauriers, Dostie, Gagné e Paré (2018) chegam à mesma conclusão.

obstáculo à consecução do pleno desenvolvimento, porquanto dificulta a disponibilização de vagas de emprego no mercado ou implica redução do salário disponível aos trabalhadores, ao passo em que onera excessivamente o empregador.

Vale dizer, a CF/88 prevê, na alínea “a” do inciso I do artigo 195, que a seguridade social será custeada por contribuição social incidente sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”. Nos termos do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, a contribuição mínima da folha de pagamento será de 20% (vinte por cento), acrescidos de percentuais de 1% (um por cento) a 3% (três por cento) a depender do grau de periculosidade da atividade desempenhada pelo empregado. Além da CPP, os empregadores devem pagar, com base na folha de pagamento, os valores relativos à Contribuição Previdenciária do emprego, ao Fundo de Garantia de Tempo de Serviço (FGTS) e às Contribuições destinadas ao custeio do Sistema S. Tais valores, somados à CPP, podem chegar à monta de aproximadamente 35% da folha salarial.

Nos países da OCDE, a tributação integral sobre a folha de pagamento chega ao patamar máximo de cerca de 20%.

Vê-se que a carga tributária efetiva incidente sobre a folha de pagamento no Brasil é muito superior ao praticado nos países da OCDE.

Daí se pode retirar, intuitivamente, que a CPP é obstáculo ao desenvolvimento pleno. Ora, se o sentido de pleno emprego deve ser construído a partir da noção de desenvolvimento pleno, a verificação de que a tributação sobre a folha de pagamento implica a redução das vagas de trabalho disponíveis ou a diminuição do salário, é natural a conclusão de que a alta tributação da folha é danosa.

Sobre este aspecto, Bernard APPY (2017) afirma que, dentre as diversas distorções tributárias no Brasil, a forma da tributação sobre a folha de pagamento é destaque. O autor afirma (APPY, 2017):

Tais distorções poderiam ser justificáveis se corrigissem falhas de mercado, ou mesmo se fossem formas eficientes de melhorar a distribuição de renda. No entanto, este não parece ser o caso do Brasil. Parte das distorções é consequência da própria estrutura dos tributos sobre bens e serviços. Parte é o resultado de benefícios setoriais concedidos a partir da pressão de grupos de interesse específicos. Por fim, parte das distorções resulta de intenções louváveis – como a desoneração de pequenos negócios –, mas cujas consequências são extremamente negativas.

Ora, a discussão sobre a desoneração da folha de salário é bastante matizada na política brasileira. A introdução, no ordenamento nacional, da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB) é um exemplo de como nosso legislativo, por vias ainda que estranhas, tenta diminuir a incidência tributária sobre os salários dos trabalhadores.

De acordo com KUGLER e KUGLER (2001), a tributação sobre a folha de pagamento níveis elevados pode, conforme as evidências econômicas, gerar dois tipos de efeito, a depender da flexibilidade sobre a diminuição de salários no país:

Nonetheless, both the theory and empirical evidence on payroll taxation suggest ambiguous effects on employment and unemployment. When wages are flexible and workers value the benefits financed through payroll taxes as much as the contributions cost employers, changes in payroll taxes are fully shifted from firms to employees in the form of lower wages. In this case, payroll taxes have no disemployment effects. However, if wages are rigid or payroll taxes finance benefits not completely accrued by employees, there would only be partial shifting and employment would be affected by payroll taxes. In addition, the extent of shifting is also likely to depend on labor demand and labor supply elasticities.

O trabalho acima mencionado se debruçou sobre os efeitos da reforma da seguridade social da Colômbia, de 1993, que aumentou a tributação sobre a folha de pagamento no percentual de 10,5%.

Como conclusão do material analisado, que verificou um acentuado crescimento na redução da mão-de-obra não qualificada empregada no país, os autores afirmam que um dos fatores que pode ter contribuído para o crescente desempregado desta parcela da população é justamente o incremento do custo salarial, aí incluído o aumento da tributação sobre a folha de pagamento perpetrado naquele país.

Considerando o rígido regime trabalhista brasileiro, a diminuição salarial somente pode ser aplicada nos casos de reflexa redução da jornada de trabalho. Ou seja: tirando a situação em que o trabalhador reduz a jornada proporcionalmente à redução salarial, o empregador brasileiro, via de regra, não pode diminuir o salário do empregado. Por consectário lógico, das duas nefastas consequências apontadas por KUGLER; KUGLER (2001), a aplicável ao Brasil é a redução da mão-de-obra, em especial da mão-de-obra pouco qualificada (que representa a maior parte da massa trabalhadora). Possivelmente, mesmo a informalização da economia brasileira pode estar ligada a, dentre outros fatores, a enorme tributação da folha de pagamento.

Tomando-se como base o sentido de pleno emprego construído a partir da noção de desenvolvimento, a conclusão natural é que essa excessiva tributação é um obstáculo para a consecução dos objetivos caros ao desenvolvimento. Afinal, não é possível garantir liberdade política, direitos sociais, acesso à cultura e liberdade econômica sem proporcionar empregos à população. Mais ainda: como a consequência, como atestam as evidências econômicas, é percebida de forma mais brusca na mão-de-obra pouco qualificada, que já tem pouco acesso a direitos sociais e à cultura, bem como alienada liberdade política, fato é que a tributação sobre a folha de pagamento, os parâmetros brasileiros é entrave para o maior desenvolvimento pleno no país.

Logicamente não se quer, com isso, retirar recursos da seguridade social e sucatear os programas sociais relevantíssimos para o país. A ideia, na verdade, é fornecer subsídios para uma discussão ampla de como custear a nossa seguridade social de outras formas, que serão menos danosas aos trabalhadores brasileiros.

É intuitivo pensar que, a partir da alta carga tributária sobre a folha, o empregador pense algumas vezes em contratar um novo empregado. No mesmo sentido, a incidência previdenciária, em que pese juridicamente incidente, no caso da CPP, sobre o empregador, é compartilhada com o futuro empregado a ser contratado, que tem seu salário reduzido para caber no bolso das empresas.

## **CONCLUSÃO**

Em suma, viu-se, no primeiro tópico, a importância da linguagem para a construção do sentido das normas de direito econômico. Considerando o termo “pleno emprego”, adotou-se a noção de desenvolvimento para a construção de seu sentido. Tal escolha está de acordo com as normas constitucionais, internacionais (PIDESC) e com a retórica material, que elegeu o desenvolvimento como instrumento construtor de sentido das normas de direito econômico.

Tendo isto em vista, foi fundamental, no segundo tópico, apontar a noção de desenvolvimento, a partir da obra de Amartya Sen. Assim, entende-se desenvolvimento como liberdade, ou seja, como desenvolvimento pleno, abarcando os aspectos econômicos, políticos, culturais e sociais.

No terceiro tópico, com o objetivo de elucidar a questão do ponto de vista tributário, mostrou-se as principais questões normativas relacionadas à CPP, com especial destaque à sua natureza de contribuição especial.

Por fim, no quarto tópico viu-se de fato a relação entre todos os elementos analisados neste artigo.

A conclusão, naturalmente, é no sentido de que, a despeito da importância da seguridade social, a excessiva tributação sobre a folha de pagamento é obstáculo ao pleno desenvolvimento, porquanto reduz as vagas de trabalho disponíveis e diminui os salários dos futuros empregados, afetando diretamente a liberdade política, direitos sociais, acesso à cultura e, notadamente, a economia dos trabalhadores.

## REFERÊNCIAS

- ADEODATO, João Maurício. **Uma Teoria Retórica da Norma Jurídica e do Direito Subjetivo**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2017
- AUGSBERG, Ino. A desunidade da razão na multiplicidade de suas vozes – a teoria da ponderação e a sua crítica como um programa jurídico-teórico. Tradução: Pedro Henrique Ribeiro. *In*: CAMPOS, Ricardo (org.). **Crítica da Ponderação – Método constitucional entre a dogmática jurídica e a teoria social**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Tributo e classificação das espécies no Sistema Tributário Brasileiro. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 11, n. 62, p. 925, mar./abr. 2013.
- DESLAURIERS, Jonathan. DOSTIE, Benoit. GAGNÉ, Robert. PARÉ, Jonathan, **Estimating the Impacts of Payroll Taxes: Evidence from Canadian Employer-Employee Tax Data**. DISCUSSION PAPER SERIES IZA DP No. 11598. Montreal: Institute of Labor Economics, 2018.
- FISCHER-LESCANO, Andreas. Crítica da concordância prática. Tradução: Eduardo Vandré Lema Garcia. *In*: CAMPOS, Ricardo (org.). **Crítica da Ponderação – Método constitucional entre a dogmática jurídica e a teoria social**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.



- FURTADO, Celso. **Desenvolvimento e subdesenvolvimento**. 5. ed. Rio de Janeiro: Contraponto, 2009.
- GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.
- KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2015.
- KOSELLECK, Reinhart. **Futuro passado** – contribuição à semântica dos tempos históricos. Tradução de Wilma Patrícia Maas e Carlos Almeida Pereira. 1. ed. Rio de Janeiro: Contraponto, 2012.
- KRUGLER, Adriana. KRUGLER, Maurice. **Effects of Payroll Taxes on Employment and Wages: Evidence from the Colombian Social Security Reform**. Working Paper No. 134. Stanford: Stanford University, 2001.
- LUHMANN, Niklas. **A Constituição como Aquisição Evolutiva**. 39p. Tradução livre feita por Menelick de Carvalho Netto para fins acadêmicos da obra: La costituzione come acquisizione evolutiva. In: ZAGREBELSKY, Gustavo (coord.). et alli. *Il Futuro Della Costituzione*. Torino: Einaudi, 1996.
- \_\_\_\_\_. **O direito da sociedade**. 1. ed. Tradução: Saulo Krieger. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2016a.
- \_\_\_\_\_. **Teoria dos sistemas na prática** – Vol. II – Diferenciação funcional e Modernidade. 1. ed. Tradução: Érica Gonçalves de Castro e Patrícia S. Santos. Petrópolis: Editora Vozes, 2019.
- \_\_\_\_\_. **Sistemas sociais**. 1. ed. Tradução: Antônio C. Luz Costa, Roberto Dutra Torres Júnior e Marco Antônio dos Santos Casanova. Petrópolis: Editora Vozes, 2016b;
- RAMOS, André de Carvalho. **Curso de Direitos Humanos**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.
- RISTER, Fernando Sousa Lima. **Constituição Federal: acoplamento estrutural entre os sistemas político e jurídico**. Revista de direitos Fundamentis & Democracia, vol. 04, 2008.
- SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Motta. 1. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.
- SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: LTr, 2001.
- STOLLEIS, Michael. **Escrever história do direito** – reconstrução, narrativa ou ficção?. 1. ed. Tradução: Gustavo César Machado Cabral. São Paulo: Contracorrente, 2020.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.