

# REFORMA TRIBUTÁRIA NO NOVO GOVERNO – Projeto e alternativas para adequada desoneração da folha de pagamentos

## Halley Henares Neto

Advogado em São Paulo, graduado pela PUC/SP; extensão universitária em Direito Tributário pelo CEEU e em fusões e aquisições pela FGV; autor de diversos trabalhos publicados em livros e revistas especializadas; membro do Conselho Superior de Direito da Fecomércio; Presidente da Associação Brasileira de Advocacia Tributária - ABAT.

Veja o que a Tributação Previdenciária representa em arrecadação, em relação aos demais tributos do sistema tributário brasileiro (os grandes números do eSocial):

<i>Tipo de Tributo</i>	<i>Ano 2017 – valores em mi</i>	<i>Participação (%)</i>
<i>Contribuição previdenciária</i>	<i>402 mi</i>	<i>30,81%</i>
<i>Imposto de Renda – Trabalho</i>	<i>111 mi</i>	<i>8,52%</i>
<i>Demais Tributos</i>	<i>792 mi</i>	<i>60,67%</i>
<i>TOTAL</i>	<i>1,3 bi</i>	<i>100,00%</i>

*(\*) Fonte Cetad/RFB- Dez 2017*

► **Contribuições à Terceiros: Tabela de Alíquotas por código FPAS:**

CÓDIGO DO FPAS	ALÍQUOTAS (%)															Total Outras Ent. Ou Fundos
	Prev. Social	GILRAT	Salário-Educação	INCRA	SENAI	SESI	SENAC	SESC	SEBRAE	DPC	Fundo Aeroviário	SENAR	SEST	SENAT	SESCOOP	
	---	---	0001	0002	0004	0008	0016	0032	0064	0128	0256	0512	1024	2048	4096	
507	20	Variável	2,5	0,2	1,0	1,5	---	---	0,6	---	---	---	---	---	---	5,8
507 Cooperativa	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,6	---	---	---	---	---	2,5	5,8
<b>515</b>	<b>20</b>	<b>Variável</b>	<b>2,5</b>	<b>0,2</b>	<b>---</b>	<b>---</b>	<b>1,0</b>	<b>1,5</b>	<b>0,6</b>	<b>---</b>	<b>---</b>	<b>---</b>	<b>---</b>	<b>---</b>	<b>---</b>	<b>5,8</b>
515 Cooperativa	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,6	---	---	---	---	---	2,5	5,8
523	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,7
531	20	Variável	2,5	2,7	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	5,2
540	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	2,5	---	---	---	---	---	5,2
558	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	2,5	---	---	---	---	5,2
566	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	1,5	0,3	---	---	---	---	---	---	4,5
566 Cooperativa	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,3	---	---	---	---	---	2,5	5,5
574	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	1,5	0,3	---	---	---	---	---	---	4,5
574 Cooperativa	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,3	---	---	---	---	---	2,5	5,5
582	20	Variável	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
590	20	Variável	2,5	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,5
604	---	---	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,7
612	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,6	---	---	---	1,5	1,0	---	5,8
612 Cooperativa	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,6	---	---	---	---	---	2,5	5,8

► **Contribuições à Terceiros: Tabela de Alíquotas por código FPAS:**

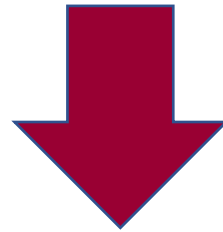
CÓDIGO DO FPAS	ALÍQUOTAS (%)															
	Prev. Social	GILRAT	Salário-Educação	INCRA	SENAI	SESI	SENAC	SESC	SEBRAE	DPC	Fundo Aeroviário	SENAR	SEST	SENAT	SESCOOP	Total Outras Ent. Ou Fundos
	---	---	0001	0002	0004	0008	0016	0032	0064	0128	0256	0512	1024	2048	4096	
620	20	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	1,5	1,0	---	2,5
639	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
647	---	---	2,5	0,2	---	---	---	1,5	0,3	---	---	---	---	---	---	4,5
655	20	Variável	2,5	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,5
680	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	2,5	---	---	---	---	---	5,2
736	22,5	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,7
736 Cooperativa(1)	22,5	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,7
744 Seg. Especial	2,0	0,1	---	---	---	---	---	---	---	---	---	0,2	---	---	---	0,2
744 Pessoa Física	2,0	0,1	---	---	---	---	---	---	---	---	---	0,2	---	---	---	0,2
744 Pes. Jurídica	2,5	0,1	---	---	---	---	---	---	---	---	---	0,25	---	---	---	0,25
744 Agroindústria	2,5	0,1	---	---	---	---	---	---	---	---	---	0,25	---	---	---	0,25
779	5,0	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
787	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	2,5	---	---	---	5,2
787Cooperativa(1)	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,5	5,2
795 Cooperativa	20	Variável	2,5	2,7	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,5	7,7
825	---	---	2,5	2,7	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	5,2
833	---	---	2,5	0,2	1,0	1,5	---	---	0,6	---	---	---	---	---	---	5,8
876	20	Variável	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

► Proposta de Tabela de Incidência – nova tributação sobre a folha de salários:

ALÍQUOTA (regressiva)	MASSA SALARIAL (fator de multiplicação pelo numero de salários mínimos pagos <b>por empregado</b> )	NÚMERO DE EMPREGADOS	MÉDIA PONDERADA – ALÍQUOTA EFETIVA (REAL) – exemplificativa
19%	1 a 3 SM	1 a 500	18%
17%	3 a 7 SM	501 a 3000	16%
15%	Acima de 7 SM	Acima de 3000	17%






Exemplo: empresa com 450 empregados (alíquota de 19%), que pague uma média salarial de 4 S.M. (alíquota de 17%), pagará contribuição sobre a folha à alíquota de 18%.

## PROPOSTA PARA UMA REFORMA PREVIDENCIÁRIA



## REFORMA SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA FOLHA DE SALÁRIOS

## I – LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA (ALTERAÇÃO E APRIMORAMENTO)

-  Art. 195 CF/88
-  Lei 8.212/91
-  Lei 8.036/90
-  Decreto 3.048/99
-  IN 971/09, com redações subsequentes



## II – ASPECTOS GERAIS

### ► Objetivo:

Esta proposta está pautada na busca do equilíbrio e da justa medida entre a opção de reforma estrutural e sistêmica (plano do ideal), do ponto de vista teórico, e a opção de reforma necessária imediata (plano da realidade), que possibilite, de forma ágil, segura e eficaz, a célere mudança nos principais pontos de tributação relativa às contribuições sociais, encartadas como fonte de custeio (art. 195 da CF/88), e , mais especificamente, nas contribuições sociais destinadas à seguridade social.

O objetivo é uma tributação mais racional, justa, mais eficiente, simplificada e menos onerosa da Folha de Pagamento, aliando a simplificação do sistema à redução da carga tributária individual imediata e ao aumento de bases tributárias em geral, a médio prazo, com mudanças, ainda que parciais, da tributação na ordem infraconstitucional e constitucional (\*1).

(\*1) - Entendemos que Reforma tributária, em quaisquer dos seus “leads” (tributação sobre a renda, tributação sobre o consumo e tributação sobre a custeio da seguridade, está última se desdobrando na tributação sobre a Receita, o Lucro e Folha de salários), deve conter **desoneração** sob a perspectiva da **relação individual** Estado x Contribuinte, visando, assim, obter melhor arrecadação sob a perspectiva da **relação geral** Fisco x Universalidade de Contribuintes, sobretudo no médio prazo (2 anos = exercícios fiscais). Assim, Reforma sobre a Tributação da Folha de Pagamento tem que representar, também, **DESONERAÇÃO ECONÓMICA** efetiva da FOPAG e das demais fontes de custeio da seguridade social (lucro e receita bruta).



## II – ASPECTOS GERAIS

### ► Premissas:

- Cenário Político novo e incerto;
- Necessidade de Reformas urgentes;
- Necessidade do Novo Governo de Ajuste Fiscal (diminuição das despesas públicas e do aparato burocrático do Estado);
- Necessidade de Reforma do sistema de benefícios da Previdência Social (reforma da Previdência Social);
- Necessidade de Reforma Tributária que objetive melhoria da eficiência produtiva, simplificação do sistema tributário, **redução** e equalização da carga tributária e a sua adequada distributividade pelos diversos segmentos da economia e da sociedade (\*1);
- Necessidade de mudanças rápidas e menos complexas. Necessidade de “**gradualidade**” (\*2) nas mudanças propostas, a fim de facilitar transição de sistemas e aprovação de reformas diante da tensão de interesses políticos inerentes a qualquer mudança no sistema tributário de qualquer país.

(\*2) FASEAMENTO DA REFORMA - No plano do possível, faz-se necessária uma reforma gradual. Embora no plano ideal admitamos que uma mudança abrupta, sob o nível predominante constitucional, das regras que configuram o perfil e a estrutura do sistema de custeio da previdência social, que ATUALMENTE discrimina e elege (i) fontes de custeio (contribuições sociais), (ii) sujeito passivo (empregador), (iii) destinação legal e financeira (aplicação do produto dos recursos arrecadados e vinculação a finalidades preordenadas); (iv) bases econômicas de tributação (folha de salários) e (v) regras de operatividade (legislação infraconstitucional) e instrumentalidade (obrigações acessórias – novas regras do e-Social e DCTF-web), o fato é que é mais fácil, viável e possível, mesmo mantendo essa discriminação e eleição acima referenciadas, uma reforma em fases.

## II – ASPECTOS GERAIS

Essa alternativa nos parece mais adequada a assegurar sobretudo sob o aspecto do melhor equilíbrio entre o binômio “necessidade x agilidade” de ajustes e reforma, permitindo a negociação dos pontos de mudança entre as forças políticas de modo mais objetivo, a sua discussão gradual com a sociedade e suas lideranças econômicas e a sua aprovação mais sumária.

➔ NENHUMA proposta de Reforma aborda, em detalhes, a tributação das contribuições sociais e, MAIS ESPECIFICAMENTE, os mecanismos de tributação x desoneração da Folha de Salários, a chamada Tributação Previdenciária propriamente dita.

Há, até o momento, 3 propostas de Reforma Tributária, amplas e sistêmicas, elaboradas e discutidas de forma precisa: a do Deputado Luiz Carlos Hauly, a do Ipea e a da GV (Bernard Appy/Eurico de Santi).

## II – ASPECTOS GERAIS

Veja o que a Tributação Previdenciária representa em arrecadação, em relação aos demais tributos do sistema tributário brasileiro (os grandes números do eSocial):

<i>Tipo de Tributo</i>	<i>Ano 2017 – valores em mi</i>	<i>Participação (%)</i>
<i>Contribuição previdenciária</i>	<i>402 mi</i>	<i>30,81%</i>
<i>Imposto de Renda – Trabalho</i>	<i>111 mi</i>	<i>8,52%</i>
<i>Demais Tributos</i>	<i>792 mi</i>	<i>60,67%</i>
<i>TOTAL</i>	<i>1,3 bi</i>	<i>100,00%</i>

(\*) Fonte Cetad/RFB- Dez 2017

## II – ASPECTOS GERAIS

### ► Contribuições à Terceiros: Tabela de Alíquotas por código FPAS:

CÓDIGO DO FPAS	ALÍQUOTAS (%)															Total Outras Ent. Ou Fundos
	Prev. Social	GILRAT	Salário-Educação	INCRA	SENAI	SESI	SENAC	SESC	SEBRAE	DPC	Fundo Aeroviário	SENAR	SEST	SENAT	SESCOOP	
	---	---	0001	0002	0004	0008	0016	0032	0064	0128	0256	0512	1024	2048	4096	
507	20	Variável	2,5	0,2	1,0	1,5	---	---	0,6	---	---	---	---	---	---	5,8
507 Cooperativa	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,6	---	---	---	---	---	2,5	5,8
<b>515</b>	<b>20</b>	<b>Variável</b>	<b>2,5</b>	<b>0,2</b>	<b>---</b>	<b>---</b>	<b>1,0</b>	<b>1,5</b>	<b>0,6</b>	<b>---</b>	<b>---</b>	<b>---</b>	<b>---</b>	<b>---</b>	<b>---</b>	<b>5,8</b>
515 Cooperativa	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,6	---	---	---	---	---	2,5	5,8
523	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,7
531	20	Variável	2,5	2,7	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	5,2
540	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	2,5	---	---	---	---	---	5,2
558	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	2,5	---	---	---	---	5,2
566	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	1,5	0,3	---	---	---	---	---	---	4,5
566 Cooperativa	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,3	---	---	---	---	---	2,5	5,5
574	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	1,5	0,3	---	---	---	---	---	---	4,5
574 Cooperativa	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,3	---	---	---	---	---	2,5	5,5
582	20	Variável	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
590	20	Variável	2,5	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,5
604	---	---	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,7
612	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,6	---	---	---	1,5	1,0	---	5,8
612 Cooperativa	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,6	---	---	---	---	---	2,5	5,8

## II – ASPECTOS GERAIS

### ► Contribuições à Terceiros: Tabela de Alíquotas por código FPAS:

CÓDIGO DO FPAS	ALÍQUOTAS (%)															
	Prev. Social	GILRAT	Salário-Educação	INCRA	SENAI	SESI	SENAC	SESC	SEBRAE	DPC	Fundo Aeroviário	SENAR	SEST	SENAT	SESCOOP	Total Outras Ent. Ou Fundos
	---	---	0001	0002	0004	0008	0016	0032	0064	0128	0256	0512	1024	2048	4096	
620	20	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	1,5	1,0	---	2,5
639	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
647	---	---	2,5	0,2	---	---	---	1,5	0,3	---	---	---	---	---	---	4,5
655	20	Variável	2,5	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,5
680	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	2,5	---	---	---	---	---	5,2
736	22,5	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,7
736 Cooperativa(1)	22,5	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,7
744 Seg. Especial	2,0	0,1	---	---	---	---	---	---	---	---	---	0,2	---	---	---	0,2
744 Pessoa Física	2,0	0,1	---	---	---	---	---	---	---	---	---	0,2	---	---	---	0,2
744 Pes. Jurídica	2,5	0,1	---	---	---	---	---	---	---	---	---	0,25	---	---	---	0,25
744 Agroindústria	2,5	0,1	---	---	---	---	---	---	---	---	---	0,25	---	---	---	0,25
779	5,0	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
787	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	2,5	---	---	---	5,2
787Cooperativa(1)	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,5	5,2
795 Cooperativa	20	Variável	2,5	2,7	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,5	7,7
825	---	---	2,5	2,7	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	5,2
833	---	---	2,5	0,2	1,0	1,5	---	---	0,6	---	---	---	---	---	---	5,8
876	20	Variável	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

### III – ASPECTOS ESPECÍFICOS ACERCA DA REFORMA SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA FOLHA DE SALÁRIOS

A Reforma Tributária Previdenciária, ora intitulada de Reforma Sobre a Tributação da Folha de Salários possui alguns aspectos específicos, cumprindo mencionar os seguintes:

#### ► Pontos da Reforma:

**Tributação Reduzida e Regressiva** da Folha de Salários x distribuição em dois “*leads*” (quem paga mais e quem emprega mais – equilíbrio entre massa salarial e número de empregos efetivados) – criação de 3 grandes BLOCOS, a saber:

**A) Tributação Reduzida:** alíquotas de 19 a 15% sobre a Folha de salários (benefício da redução da carga tributária nominal, de forma universal – alcança a todos os contribuintes, a partir dos 19%) – BLOCO A

**B) Tributação Regressiva:** implantação da regra da regressividade baseada no critério de quem tem maior massa salarial conjugada com o critério de maior número de empregados – BLOCO B

**C) Tributação Reduzida:** empresas de pequeno e médio porte e empresas prestadoras de serviços que não ultrapassem, mesmo sendo um único grupo econômico, de fato e de direito, 500 empregados – BLOCO C

### **III – ASPECTOS ESPECÍFICOS ACERCA DA REFORMA SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA FOLHA DE SALÁRIOS**

Assim, paga menos quem emprega mais, dá mais oportunidade de emprego e paga mais e melhor ao empregado. Note que há busca de equilíbrio entre massa salarial e número de empregados. O objetivo é desonerar MAIS aquele contribuinte que tem a MELHOR situação de conjugação entre massa salarial paga (valor total da FoPag) e quantidade de empregados.

### III – ASPECTOS ESPECÍFICOS ACERCA DA REFORMA SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA FOLHA DE SALÁRIOS

► Proposta de Tabela de Incidência – nova tributação sobre a folha de salários:

I) **Aplicável à todas as empresas (BLOCOS A e B), exceto as que estiverem na hipótese do BLOCO C:**

ALÍQUOTA (regressiva)	MASSA SALARIAL (fator de multiplicação pelo numero de salários mínimos pagos <b>por empregado</b> )	NÚMERO DE EMPREGADOS	MÉDIA PONDERADA – ALÍQUOTA EFETIVA (REAL) – exemplificativa
19%	1 a 3 SM	1 a 500	18%
17%	3 a 7 SM	501 a 3000	16%
15%	Acima de 7 SM	Acima de 3000	17%

Exemplo: empresa com 450 empregados (alíquota de 19%), que pague uma média salarial de 4 S.M. (alíquota de 17%), pagará contribuição sobre a folha à alíquota de 18%.



### III – ASPECTOS ESPECÍFICOS ACERCA DA REFORMA SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA FOLHA DE SALÁRIOS

#### ► Proposta de Tabela de Incidência – nova tributação sobre a folha de salários:

II) **Aplicável às pequenas e médias empresas prestadoras de serviços** cujo grupo econômico não ultrapasse 500 empregados (BLOCO C):

**II.1) PEQUENAS EMPRESAS e EMP – SIMPLES NACIONAL** aperfeiçoado, mas com alíquota reduzida em 20% em relação ao que vige atualmente;

**II.2) PRESTADORAS DE SERVIÇOS – GRUPO ECONÔMICO ATÉ 500 EMPREGADOS** – alíquota única de 15% - “BASE UNIVERSAL”.

### III – ASPECTOS ESPECÍFICOS ACERCA DA REFORMA SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA FOLHA DE SALÁRIOS

#### ► Fundamentos Jurídicos e Econômicos

No âmbito desta proposta, considera-se folha de salários todos os pagamentos feitos ou creditados ao empregado, sem exceção, quer sejam habituais ou eventuais, indenizatórios ou não. Fim da maioria das hipóteses excepcionais previstas *no parágrafo 9º. do art. 28 da Lei 8212/91* (que trata das hipóteses de valores que não integram o salário de contribuição, **exceto** as que se referirem a assistência médica e odontológica, previdência complementar, Vale transporte e PIS (taxatividade das exceções;

Trata-se, na realidade, de uma “nova” contribuição social, que incidirá sobre quaisquer *pagamentos (ou creditamentos) decorrentes* do vínculo empregatício e não apenas os ganhos pagos em *retribuição* aos serviços prestados pelo empregado, de forma contínua e não indenizatória;

### III – ASPECTOS ESPECÍFICOS ACERCA DA REFORMA SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA FOLHA DE SALÁRIOS

#### ▶ Fundamentos Jurídicos e Econômicos

- ➔ Uniformização e aumento da base de tributação de forma universal e da discussão sobre verbas salariais ou indenizatórias.
- ➔ Pontos de confusão e litígio judicial e administrativo entre Fisco e contribuintes.
- ➔ Possibilidade de alteração infraconstitucional (maior celeridade) mais facilmente.

## IV – VANTAGENS DO PROJETO DE REFORMA TRIBUTÁRIA PREVIDENCIÁRIA

- ➔ Desoneração Nominal e Premial;
- ➔ Estímulo à empregabilidade e aumento de empregos;
- ➔ Estímulo à formalização de vínculos empregatícios;
- ➔ Desestímulo à terceirização abusiva;
- ➔ Estímulo ao melhor equilíbrio entre Massa Salarial e Número de Empregos Concedidos;
- ➔ Privilégio à Livre Iniciativa, Empreendedorismo, Pleno Emprego, sobretudo pela desburocratização e tributação menor da folha de salários;
- ➔ Privilégio aos Grandes Empregadores e Pagadores de salários e, ao mesmo tempo, ao Pequeno Empregador e aos Prestadores de serviços, que representam quase 50% da empregabilidade da nossa economia formal;
- ➔ Liberdade à Economia dos nefastos efeitos de Tributação sobre Receita Bruta, através da melhoria do sistema de “Não Cumulatividade” atual, e sobre a movimentação financeira.

**MUITO OBRIGADO!**

**Halley Henares Neto**

Advogado em São Paulo, graduado pela PUC/SP; extensão universitária em Direito Tributário pelo CEEU e em fusões e aquisições pela FGV; autor de diversos trabalhos publicados em livros e revistas especializadas; membro do Conselho Superior de Direito da Fecomércio; Presidente da Associação Brasileira de Advocacia Tributária - ABAT.