

A distorção da mensuração dos encargos trabalhistas devido à forma de cálculo dos impostos e contribuições incidentes sobre o lucro das empresas.

Autor

ARI FERREIRA DE ABREU

Universidade de São Paulo

RESUMO.

É comum ouvir-se na grande imprensa afirmações relativas ao elevado valor dos encargos trabalhistas existentes no Brasil. Essas afirmações podem ter origem na falta de uma definição precisa de encargo. Alguns consideram encargo todo desembolso além do salário nominal, outros chamam de encargo apenas os valores devidos em função da contratação de trabalhadores e que não se destinam, direta ou indiretamente, aos funcionários. Ambas correntes concluem que os encargos implicam desembolsos adicionais em relação ao valor do salário contratado. Entretanto, o total da Folha de Pagamentos é dedutível da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL das empresas tributadas com base no Lucro Real. Tal dedução pode ser considerada equivalente à um “encargo negativo” sobre os valores pagos a título de salários e encargos. Conforme o conceito de encargo, essa dedução leva algumas empresas a terem um subsídio sobre o total da Folha de Pagamento. Entretanto, tais deduções não se aplicam às empresas tributadas com base no Lucro Presumido e pelo Sistema SIMPLES, as quais terão encargos a recolher sem poder deduzir esses valores do IRPJ ou CSLL. Assim, o percentual de encargos sobre a Folha de pagamentos pode não estar sendo mensurado adequadamente. Este artigo mede o percentual de encargos incidentes sobre as empresas considerando as diferentes formas de tributação e os diversos conceitos de encargo. Também são propostas alterações na legislação fiscal, de forma a equiparar a dedutibilidade da Folha de Pagamento das empresas, independente da forma de tributação, de modo a fomentar a geração de empregos formais. Também é recomendada a evidenciação desse Benefício Fiscal nas Demonstrações Contábeis.

Palavras chave: Encargos; Tributação; Remuneração

1 Introdução

Um argumento muito utilizado para explicar os altos níveis de desemprego verificados no Brasil é a elevada quantidade de encargos que incidem sobre o salário dos funcionários contratados de maneira formal. O percentual de encargos é determinado em função de dois dados extraídos da contabilidade da empresa: os salários e o próprio valor dos encargos.

Como a definição de encargo não é clara alguns autores afirmam que os encargos são constituídos apenas por valores que não são destinados diretamente aos funcionários. Outros incluem na definição de encargo toda remuneração indireta, como férias e Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS.

Entretanto, as definições de encargo não levam em consideração a possibilidade da dedução do valor da Folha de Pagamento da Base de Cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, bem como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL das empresas tributadas com base no Lucro Real. Essa dedução implica uma importante redução no desembolso total das empresas tributadas com base no Lucro Real. Na prática, essa dedução acarreta a transferência de parte das despesas com a remuneração de funcionários para o Estado, o qual terá sua arrecadação reduzida. Este aspecto não costuma ser levado em consideração na determinação do percentual de encargos.

Todavia, essa dedução não se aplica às empresas tributadas pelo Sistema SIMPLES e pelo Lucro Presumido. Isso ocorre, pois, essas empresas têm sua tributação determinada em função do faturamento e não do lucro. Assim, essas empresas arcam integralmente com a remuneração dos funcionários, sem poder compensar esses valores da Base de Cálculo do IRPJ e CSLL.

Diante dessa diferença de tratamento tributário, este artigo busca responder à seguinte pergunta: Qual é o percentual de encargos trabalhistas incidentes sobre as empresas, considerando as diferentes formas de tributação pelo IRPJ e pela CSLL?

Este artigo tem por objetivo o mensurar o total de encargos existentes sobre a Folha de Pagamento considerando os diversos conceitos de encargo. A avaliação apresentada neste trabalho também considera a dedução da Folha de Pagamento da Base de Cálculo do IRPJ e CSLL das empresas tributadas com base no Lucro Real. também, são apresentadas as conclusões das análises procedidas, sendo também apresentada uma proposta para melhoria do sistema tributário, de forma a aumentar a geração de postos de trabalho formal. Finalmente, são apresentadas sugestões sobre a evidenciação dessa informação

2 Metodologia

De acordo com a classificação apresentada por Silva e Menezes (2001), esta pesquisa possui natureza aplicada e objetivos exploratórios ao explicar fatores determinantes relacionados a um problema prático. O problema é abordado de forma quantitativa e usa como procedimentos a revisão bibliográfica e simulações numéricas.

Inicialmente, são apresentados os conceitos referentes à definição de encargos, mencionados por Vilaça (2003). Posteriormente, é apresentado o conceito de Benefício Fiscal, o qual é largamente usado no estudo de finanças e foi introduzido por Modigliani e Miller (1963). Em seguida são realizadas simulações que buscam verificar o efeito do benefício fiscal gerado pela dedução dos valores dos salários e encargos da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL. Essas simulações são precedidas da descrição das variáveis utilizadas e das simplificações adotadas. Finalmente, são apresentadas as conclusões das análises procedidas e sugerida uma proposta para melhoria do sistema tributário, de forma a aumentar a geração de postos de trabalho formal.

3 Encargos trabalhistas

Neste tópico são apresentados os principais conceitos sobre encargos trabalhistas, as mensurações de seu valor, além de uma introdução acerca do efeito do IRPJ e CSLL sobre a Folha de Pagamento.

3.1 Conceitos de encargos trabalhistas

A contratação de funcionários implica gastos que não se limitam ao valor do salário acertado no contrato de trabalho. Além desses valores, existe a necessidade de se pagar ao empregado verbas adicionais referentes aos direitos trabalhistas previstos na legislação e nos acordos coletivos. Também é preciso recolher aos cofres públicos valores que serão entregues aos empregados em um momento futuro, como é o caso do FGTS. Finalmente, existe a obrigação de recolher aos cofres públicos determinadas quantias as quais não irão beneficiar diretamente os funcionários da empresa, mas que tem como Base de Cálculo a Folha de Pagamento. Entre esses itens pode-se mencionar a contribuição patronal ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Todas essas verbas adicionais ao salário não possuem uma classificação bem definida. Vilaça (2003) apresentou um estudo referente ao assunto, no qual classifica os conceitos referentes a encargos como “Pastoristas” e “Dieesistas”, os quais serão adotados neste artigo.

Os conceitos “Dieesistas” estão associados a idéias defendidas pelo Departamento Inter Sindical de Estatísticas e Estudos Sócio-Econômicos o DIEESE. Esses conceitos encontram defensores tais como: Amadeo (1994), Santos (1995), Fioca (1996) e DIEESE (1997). Os “Dieesistas” afirmam que não constituem encargos os valores correspondentes aos direitos recebidos diretamente pelo funcionário. Esses valores que incluem férias, gratificação natalina, adicional de férias, FGTS, verbas rescisórias, licença paternidade, entre outros, seriam componentes da remuneração do empregado. Segundo essa linha de raciocínio, somente seriam considerados encargos as quantias calculadas com base na Folha de Pagamento e que não se reverteriam diretamente aos empregados da empresa. Seriam, então, considerados encargos o adicional de meio ponto percentual sobre o FGTS, e de dez pontos percentuais incidentes sobre a multa rescisória, ambos instituídos pela Lei Complementar nº.110/2001. Também são considerados encargos, para os “Dieesistas”, a contribuição patronal ao INSS e a terceiros. Os demais valores são considerados como salários indiretos.

Os conceitos “Pastoristas” estão relacionados às idéias defendidas pelo economista José Pastore. Defendem essa linha de raciocínio Sandroni (2002), Leão (1999) e o próprio Pastore (1994). Segundo estes autores, são considerados encargos todos os valores desembolsados pela empresa em função da utilização de serviços de seus empregados, exceto o salário contratual. Desta forma, também seriam considerados encargos trabalhistas valores como os referentes a férias e o respectivo adicional, gratificação natalina, FGTS e todos os outros componentes da Folha de Pagamento.

3.2 Valor dos encargos trabalhistas

Tais divergências geram números confusos sobre o percentual de encargos incidentes sobre a Folha de Pagamento. Vilaça (2003) apresentou uma coletânea de percentuais calculados sobre o salário base dos funcionários que se referem aos encargos trabalhistas. Essa coletânea é apresentada no Quadro 1.

Observam-se vários valores concentrados próximo aos percentuais de 30% e de 100%. Os autores que obtiveram como resultados valores próximos a 30% seguem a linha “Dieesista” e consideraram que os encargos são compostos unicamente por verbas que não chegam às mãos do empregado. Os autores que obtiveram valores próximos a 100% seguem a

linha “Pastorista” e consideraram como encargos todos os valores excedentes ao valor do salário contratado e que foram desembolsados em função da contratação de funcionários.

Pesquisador	Precentual de encargos
SindusCon – SP, 2002	192,32
FCMG, 1996	110,63
IOB, 1996	109,29
Pastore, 1994	102,06
Rocha, 2000	101,48
Leão, 2000	101,08
FEBRAC/SEAC, 2000	92,07
IBRE/FGV, 2001	81,62
Rocha, 2000	65,39
Fioca, 1996	46,18
Rocha, 2000	36,8
Amadeo, 1994	26,1
Dieese, 1997 e Santos, 1995	25,1

Quadro 1 – Encargos sobre salários
Fonte: Vilaça (2003, p.71)

Mesmo assim, existe dentro desses dois grupos uma discrepância de valores. Essa discrepância deve-se ao fato de alguns direitos trabalhistas não se aplicarem a todos os trabalhadores, como é o caso da licença paternidade, gorjetas, adicionais, vale-transporte, entre outros. Além disso, outros componentes da remuneração podem representar valores diferentes para cada indivíduo, como é o caso das verbas rescisórias, as quais podem apresentar valores variados conforme a causa do desligamento do funcionário.

Apesar de consideravelmente divergentes, todos os valores apresentados são positivos. Isso ocorre porque, apesar de tomarem como ponto de partida diferentes definições de salários e encargos, todos esses conceitos consideram apenas fatores que elevam as despesas da empresa em função da contratação de funcionários.

3.3 O Benefício Fiscal

Modigliani e Miller (1963) apresentaram uma contribuição relevante ao estudo das finanças corporativas. Os autores citados mostraram que ao se comparar duas empresas idênticas, exceto pela sua estrutura de capital, nota-se uma vantagem fiscal que beneficia a empresa mais alavancada. Isto ocorre, pois, se duas empresas obtivessem lucros iguais, a financiada com capital de terceiros poderia usufruir a vantagem de deduzir a despesa com juros do cálculo de seu lucro tributável, o que não ocorreria com uma empresa financiada com recursos próprios. A dedução da despesa com juros do cálculo dos lucros da empresa implica a redução dos impostos sobre eles incidentes. Desta maneira, como os lucros antes dos juros e do imposto de renda das duas empresas são iguais, a empresa que usa recursos de terceiros apresentará um lucro líquido mais elevado que a outra, uma vez que ocorreu essa dedução.

Este conceito é amplamente empregado em finanças, sendo que muitas vezes é usado para justificar a capitalização da empresa por meio da obtenção de financiamentos, em detrimento de uma abertura de capital. Entretanto, é muito pouco aplicado no estudo de outros

setores da gestão empresarial, como no caso do cálculo do custo dos recursos humanos de uma empresa.

É fato que as empresas recolhem aos cofres públicos valores que não beneficiarão, pelo menos de forma direta, os seus empregados. Como visto, esses valores referem-se à parte patronal do INSS, às contribuições recolhidas para terceiros, juntamente com o INSS, e às verbas correspondentes aos adicionais sobre multas rescisórias e o FGTS. Por outro lado, as empresas tributadas com base no Lucro Real podem deduzir da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL todas as despesas com seus empregados, incluindo os encargos. Desta maneira, esse Benefício Fiscal deve ser diminuído dos outros valores recolhidos aos cofres públicos. O percentual usado para calcular tal benefício é de 34%, sendo esse valor determinado da seguinte forma: 9% referente à CSLL e 25% referente ao IRPJ. A determinação do percentual de 25% referente ao IRPJ admite a hipótese simplificadora que a empresa possui um faturamento mensal superior a R\$ 20.000. Este faturamento implica o recolhimento do adicional de 10 pontos percentuais sobre a Base de Cálculo daquele imposto.

Deve-se observar que as empresas tributadas com base no Sistema SIMPLES e pelo Lucro Presumido não podem deduzir tais despesas de Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL. Para essas empresas a Base de Cálculo daqueles tributos é o faturamento e não o lucro.

4 Cálculo dos encargos considerando os tributos

Neste tópico são apresentados cálculos do valor dos encargos considerando o IRPJ e a CSLL. Em função da existência de vários conceitos de encargo também serão apresentados os conceitos referentes a salários e encargos utilizados neste trabalho.

4.1 Conceitos referentes a encargos aplicados neste artigo

Como visto, não existe uma padronização de conceitos referentes à remuneração, salários e encargos. Em vista dessa dificuldade, o presente artigo adota os seguintes conceitos:

Salário líquido (SL) - É o valor recebido pelo empregado após todos os descontos previstos em lei, tais como os referentes ao Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF, à contribuição para a Previdência Social e à Contribuição Sindical. Em função de este artigo abordar o ponto de vista da empresa, o cálculo do salário líquido será abordado de forma superficial.

Salário Base Horista (SH) - Aquele referente ao total de horas efetivamente trabalhadas ao longo de um mês, excluindo as horas extras e os respectivos adicionais. No caso dos funcionários horistas, esse valor é determinado pelo produto das horas normais trabalhadas ao longo de um mês pelo valor da remuneração de cada hora trabalhada. Para os funcionários mensalistas esse valor é determinado pelo salário mensal, excluindo-se o valor correspondente ao descanso semanal remunerado.

Salário Base Mensal (SM) - É aquele previsto em contrato e que, no caso dos empregados horistas, coincide com o salário líquido mensal, sem considerar as horas extras, e incluindo o descanso semanal remunerado, previsto pelo artigo nº 67 da Consolidação das Leis Trabalhistas - CLT. Para os funcionários mensalistas esse valor é o previsto em contrato, o que inclui o descanso semanal remunerado. O valor do Salário Base Mensal é calculado de acordo com a Equação 1.

$$SM = 7 SH / 6 \quad (1)$$

Salário Base Anual (SA) - No Salário Base Anual são compreendidas verbas recebidas pelo empregado apenas uma vez por ano. Assim, o Salário Base Anual é aquele recebido mensalmente acrescido das provisões mensais para valores pagos anualmente. O Salário Base Anual inclui as seguintes provisões:

a) Férias 8,3333%, correspondente 1/12 do salário de cada funcionário, conforme o Decreto-Lei nº 1.535/1977.

b) Adicional de férias 2,7777 %, correspondente a 1/3 do valor pago a título de férias, conforme o artigo 7º. XVII da Constituição Federal de 1988.

c) Gratificação natalina. 8,3333 %, correspondente 1/12 do salário de cada funcionário, conforme Lei nº. 4.090/1962.

O valor do Salário Base Anual pode ser calculado pela Equação 2.

$$SA = 0,19444 * SM \quad (2)$$

Salário Total (ST) – O Salário Total é composto pelo Salário Base Anual somado às verbas que devem ser provisionadas pela empresa para pagamento futuro, num prazo geralmente superior a um ano, como é o caso de eventuais verbas rescisórias. Essas verbas também podem ser denominadas como salário eventual, pois poderão ser recebidas algum dia, mas em uma data incerta. Incluem-se nas verbas a serem provisionadas:

a) Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, criado pela Lei nº. 5.107/1966. Não se inclui nesse valor o adicional de meio ponto percentual previsto pela Lei Complementar nº. 110/2001.

b) Provisão para multa rescisória, instituído pelo artigo 18 da Lei nº 8.036/1990. Não se inclui nesse valor o adicional de 10 pontos percentuais previsto pela Lei Complementar nº.110/2001.

Desprezando a licença maternidade e paternidade, o aviso prévio indenizado, e outros benefícios eventuais citados por Oliveira (1995), tem-se que o Salário Total é dado pela Equação 3:

$$ST = 1,112 * 1,19444 * SM \quad (3)$$

Benefícios - Remuneração ao empregado, normalmente em forma não monetária, decorrente de acordos coletivos ou liberalidade da empresa. Como exemplos de benefício podem ser mencionados os planos de saúde e previdência, transporte próprio, cesta básica, entre outros. Por apresentarem variações entre empresas, não podem ser quantificados de forma genérica.

Encargos – Respeitando os diversos conceitos existentes, este artigo chama de encargos os valores desembolsados pela empresa os quais não refletirão retorno direto ao empregado. O uso deste conceito não implica, necessariamente, a concordância com tal

definição, mas, simplesmente, a adoção de um termo mais adequado às simulações elaboradas. Assim, como encargos podem ser mencionados:

a) Parte patronal do INSS. 20% sobre o total da Folha de Pagamento, regulamentada pelo artigo 201 do Decreto nº 3.048/1999.

b) Adicional de meio ponto percentual incidente sobre o FGTS, Instituído pela Lei Complementar nº.110/2001. Esse valor corresponde a 0,5% do Salário Total e não é devido pelas empresas tributadas com base no Sistema SIMPLES.

c) Adicional de 10 pontos percentuais incidente sobre a multa rescisória. Instituído pela Lei Complementar nº.110/2001. Esse adicional corresponde a 0,8% do Salário Total.

d) Contribuições devidas a terceiros e recolhidas juntamente com as recolhidas ao INSS. As contribuições a terceiros são, segundo IOB (2005), devidas a até 13 instituições, conforme o ramo de atividade da empresa. Cada uma delas possui uma base legal específica associada à criação de cada entidade beneficiada por esses recursos. O percentual dessas contribuições varia entre 0% e 5,8% do total da Folha de Pagamento. Nas simulações apresentadas neste trabalho supõe-se, por uma questão de simplificação, que o valor dessa contribuição é de 3% sobre o total da folha.

e) SAT Seguro Acidente de Trabalho, regulamentado pelo, artigo 22 da Lei nº 8.212/1991 – implica a cobrança de um prêmio de seguro correspondente a 1%, 2% ou 3% da remuneração do trabalhador, de acordo com o risco oferecido pela atividade. Esse valor poderia ser classificado como uma forma de remuneração do trabalhador, tendo em vista que ele é o beneficiário desse seguro. Entretanto, como os empregados das empresas tributadas com base no Sistema SIMPLES gozam da mesma proteção sem que a empresa recolha o valor correspondente ao prêmio do seguro, passa-se a considerar que esse valor estaria mais bem classificado como mais um tributo e não um seguro propriamente dito. Nas simulações apresentadas neste artigo será considerado o valor do SAT correspondente a 1%.

Desembolso Total Bruto (DB) - Compreende todos os valores gastos em função da manutenção de funcionários nos quadros da empresa, incluindo salários, benefícios e encargos. Considerando os valores classificados neste trabalho como encargos, tem-se que o Desembolso Total Bruto será dado pela Equação 4:

$$DB = (0,213 + \text{Terceiros} + \text{SAT}) * 1,112 * 1,19444 \text{ SM} \quad (4)$$

Deve-se observar que nos casos das empresas tributadas pelo Sistema SIMPLES não existe o recolhimento da parte patronal para o INSS bem como as contribuições devidas a terceiros e ao SAT. Desta forma, o total da Folha de Pagamento de uma empresa tributada por aquele sistema é calculado pela Equação 5:

$$DB = (0,013) * 1,112 * 1,19444 \text{ SM} \quad (5)$$

4.2 Simplificações adotadas

A legislação brasileira é bastante complexa e prevê uma série de benefícios de difícil mensuração. Alguns benefícios se referem a determinadas categorias ou atividades

profissionais como é o caso da ajuda de custo, das comissões, das diárias, das gorjetas, dos prêmios, do adicional por quebra de caixa, entre outros. Outros benefícios abrangem trabalhadores em determinadas situações de cunho pessoal, como é o caso da licença-paternidade, salário-educação, auxílio-doença, vale-transporte. Outros valores, como é o caso dos feriados remunerados, férias coletivas e quantidade de horas-extras irão variar a cada período de tempo.

Por uma questão de simplificação, foram considerados neste artigo apenas os valores correspondentes ao descanso semanal remunerado, às férias e adicional de férias, à gratificação natalina, ao FGTS e adicional de meio ponto percentual, à multa rescisória e adicional de dez pontos percentuais, às contribuições patronais ao INSS e a terceiros e ao SAT.

Deve-se observar que alguns valores considerados como remuneração líquida e certa podem deixar de existir no caso de demissão por justa causa ou desligamento da empresa a pedido do funcionário. Incluem-se nesses casos a multa rescisória e o adicional correspondente, aviso prévio e, em alguns casos, as férias.

Foram consideradas as alíquotas de IRPJ de 25%, que corresponde à alíquota de 15% acrescida do adicional de 10 pontos percentuais, e CSLL de 9%. Não foram considerados os incentivos fiscais, como são os casos dos referentes ao Programa de Alimentação do Trabalhador, Programa Primeiro Emprego e outros.

4.3 Exemplos numéricos

Os Quadros 2, 3, 4 e 5 apresentam as conseqüências das elevações salariais correspondentes a uma unidade monetária considerando a tributação das empresas determinada com base no Lucro Real e Presumido, além do Sistema SIMPLES. Cada um destes quadros refere-se à elevação salarial correspondente à cada uma das definições de salários apresentadas anteriormente.

As conseqüências avaliadas são a proporção entre o aumento salarial, para cada uma das diversas definições de salário apresentadas (SH, SM, SA e ST), o Desembolso Total Bruto (DB) determinado antes do IRPJ e CSLL e o Desembolso Total Líquido (DL) calculado após o cálculo desses tributos. Também são apresentados os valores brutos recolhidos aos cofres públicos e para terceiros, os quais não representam retorno direto ao trabalhador (A), aqui denominados “Encargos DIEESE”. Esses valores serão comparados com os valores deduzidos da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL (B). A diferença entre esses valores determina o valor líquido recolhido aos cofres públicos (C).

O Quadro 2 mostra o efeito de R\$ 1,00 pago mensalmente a título de Salário Base Horista, ou seja, aquele determinado sem que seja considerado o descanso semanal remunerado, segundo um enfoque estritamente “Pastorista”. Nota-se que, independentemente da forma de tributação à qual a empresa está sujeita, os valores dos salários calculados com base mensal, anual e total são os mesmos, independentemente da forma de tributação sobre a empresa.

Entretanto, o Desembolso Total Bruto, que inclui os valores recolhidos ao INSS, ao SAT e a terceiros, é substancialmente menor no caso das empresas tributadas pelo Sistema SIMPLES. Estas empresas realizam Desembolsos Totais Brutos correspondentes a 1,561 vezes o valor do Salário Base Horista, enquanto as demais desembolsam 1,902 vezes. Essa é

uma das bandeiras dos defensores do Sistema SIMPLES, os quais afirmam haver uma menor tributação para as empresas tributadas dessa maneira.

Item da Folha de Pagamento		Simplex	Lucro Presumido	Lucro Real
Salário Base Horista	(SH)	1,000	1,000	1,000
Salário Base Mensal	(SM)	1,167	1,167	1,167
Salário Base Anual	(SA)	1,394	1,394	1,394
Salário Total	(ST)	1,550	1,550	1,550
Benefícios		0,000	0,000	0,000
Desembolso Total Bruto	(DB)	1,561	1,902	1,902
Encargos Dieese	(A)	0,011	0,353	0,353
Dedução do IRPJ e CSLL	(B)	0	0	0,647
Recolhido aos cofres públicos (C)=(A)-(B)		0,011	0,353	-0,294
Desembolso Total Líquido (DL)=(DB)+(B)		1,561	1,902	1,255

Quadro 2 – Efeito da elevação de R\$ 1,00 do Salário Base Horista

Fonte: O autor

Observa-se que as empresas tributadas com base no Sistema SIMPLES recolheram aos cofres públicos R\$ 0,011, correspondente ao adicional sobre a multa rescisória, ao passo que as demais recolheram R\$ 0,353, pois também recolheram valores à terceiros, ao SAT, ao INSS e o adicional sobre o FGTS. Entretanto, a dedução permitida às empresas tributadas com base no Lucro Real corresponde a R\$ 0,647, o que, comparado ao recolhimento de R\$ 0,353, implica um “encargo negativo” de R\$ 0,294 sobre o total da Folha de Pagamento. Como consequência, o Desembolso Total Líquido coincide com o Desembolso Total Bruto para as empresas tributadas com base no Lucro Presumido ou pelo SIMPLES. Entretanto, considerando o Benefício Fiscal, as empresas tributadas com base no Lucro Real têm esse valor reduzido implicando um Desembolso Total Líquido de 1,255 vezes a variação do Salário Base Horista.

Item da Folha de Pagamento		Simplex	Lucro Presumido	Lucro Real
Salário Base Horista	(SH)	0,857	0,857	0,857
Salário Base Mensal	(SM)	1,000	1,000	1,000
Salário Base Anual	(AS)	1,194	1,194	1,194
Salário Total	(ST)	1,328	1,328	1,328
Benefícios		0,000	0,000	0,000
Desembolso Total Bruto	(DB)	1,338	1,630	1,630
Encargos Dieese	(A)	0,010	0,302	0,302
Dedução do IRPJ e CSLL	(B)	0	0	0,554
Recolhido aos cofres públicos (C)=(A)-(B)		0,010	0,302	-0,252
Desembolso Total Líquido (DL)=(DB)+(B)		1,338	1,630	1,076

Quadro 3 – Efeito da elevação de R\$ 1,00 do Salário Base Mensal

Fonte: O autor

O Quadro 3, a exemplo do Quadro 2, também considera a determinação dos encargos com base no enfoque “Pastorista”. Ele mostra o total desembolsado pela empresa caso ela pague R\$ 1,00 de Salário Base Mensal aos seus empregados. A exemplo da situação anterior, nota-se a igualdade nos valores correspondentes aos Salários com base Horista, Mensal e

Total. Para proporcionar uma variação de R\$ 1,00 no Salário Base Mensal é necessário que o Salário Base Horista seja elevado em R\$ 0,857.

Percebe-se também que as empresas tributadas com base no Lucro Real ou Presumido recolhem ao INSS, ao SAT e a terceiros o correspondente a R\$ 0,302 para cada unidade monetária de aumento do Salário Base Mensal, ao passo que as empresas tributadas pelo Sistema SIMPLES recolhem R\$ 0,010. No entanto, por deduzir R\$ 0,554 da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL, as empresas tributadas com base no Lucro Real acabam por desfrutar um “encargo negativo” de R\$ 0,252 para cada real adicional de remuneração mensal.

Esta análise conclui que os desembolsos decorrentes do pagamento de R\$ 1,00 a título de Salário Base Mensal, incluindo o Descanso Semanal Remunerado, correspondem a 163% para as empresas tributadas com base no Lucro Presumido ou Real e 133,8% para as tributadas com base no Sistema SIMPLES. Estes valores podem ser observados comparando o Salário Base Mensal com o Desembolso Total Bruto. Entretanto o Benefício Fiscal recebido pelas empresas tributadas com base no Lucro Real faz que os encargos sejam reduzidos para apenas 7,6%, como se observa ao verificar o Desembolso Total Líquido.

Item da Folha de Pagamento		Simplex	Lucro Presumido	Lucro Real
Salário Base Horista	(SH)	0,718	0,718	0,718
Salário Base Mensal	(SM)	0,837	0,837	0,837
Salário Base Anual	(SA)	1,000	1,000	1,000
Salário Total	(ST)	1,112	1,112	1,112
Benefícios		0,000	0,000	0,000
Desembolso Total Bruto	(DB)	1,120	1,365	1,365
Encargos Dieese	(A)	0,008	0,253	0,253
Dedução do IRPJ e CSLL	(B)	0	0	0,464
Recolhido aos cofres públicos (C)=(A)-(B)		0,008	0,253	-0,211
Desembolso Total Líquido (DL)=(DB)+(B)		1,120	1,365	0,901

Quadro 4 – Efeito da elevação de R\$ 1,00 do Salário Base Anual

Fonte: O autor

O Quadro 4 apresenta a determinação dos encargos feita com base em um enfoque mais próximo ao “Dieesista”. Segundo este cálculo, apenas os valores recolhidos aos cofres públicos, que não implicam retornos diretos aos empregados da empresa, e o salário eventual são considerados encargos. Dessa forma, essa análise considera a variação de R\$ 1,00 no Salário Base Anual a qual é proporcionada por uma elevação de R\$ 0,718 do Salário Base Horista.

Observa-se, comparando-se os Desembolsos Totais Brutos, que as empresas tributadas com base no Lucro Real ou Presumido apresentam um Desembolso Total Bruto 36,5 % superior ao valor do Salário Base Anual, enquanto as empresas tributadas pelo Sistema SIMPLES 12,0%. Ao deduzir o Desembolso Total Bruto da Base de Cálculo dos impostos, implicando um Benefício Fiscal de R\$ 0,464, a empresa tributada com base no Lucro Real passa a ter um Desembolso Total Líquido correspondente a 90,1% do Salário Base Anual. Cabe ressaltar que esse percentual não corresponde a um adicional à remuneração, mas sim ao desembolso total, ou seja, a empresa tem um subsídio de 9,9% sobre o valor do Salário Base Anual.

O Quadro 5, a exemplo do Quadro 4, mostra outra análise elaborada sob o enfoque “Dieesista”. Segundo esse cálculo apenas os valores recolhidos aos cofres públicos, que não

trazem retorno direto aos empregados da empresa, são considerados encargos. Desta forma, essa análise considera a variação de R\$ 1,00 no Salário Total que é proporcionada pela elevação de R\$ 0,646 do Salário Base Horista.

Item da Folha de Pagamento		Simplex	Lucro Presumido	Lucro Real
Salário Base Horista	(SH)	0,646	0,646	0,646
Salário Base Mensal	(SM)	0,753	0,753	0,753
Salário Base Anual	(SA)	0,900	0,900	0,900
Salário Total	(ST)	1,000	1,000	1,000
Benefícios		0,000	0,000	0,000
Desembolso Total Bruto	(DB)	1,007	1,228	1,228
Encargos Dieese	(A)	0,007	0,228	0,228
Dedução do IRPJ e CSLL	(B)	0	0	0,417
Recolhido aos cofres públicos (C)=(A)-(B)		0,007	0,228	-0,190
Desembolso Total Líquido	(DL)=(DB)+(B)	1,007	1,228	0,810

Quadro 5 - Efeito da elevação de R\$ 1,00 do Salário Total

Fonte: O autor

Mais uma vez, observa-se, pela análise dos valores dos Desembolsos Totais Brutos, que, apesar das empresas tributadas com base no Lucro Real recolherem valores aos cofres públicos, elas obtêm uma dedução da Base de Cálculo do IRPJ superior a esse valor. Desta maneira, determinou-se que os encargos brutos correspondem a 0,7% do Salário Total para as empresas tributadas com base no Sistema SIMPLES e 22,8% para as tributadas com base no Lucro Real ou Presumido. Entretanto, ao analisar os Desembolsos Totais Líquidos, nota-se que, por deduzirem 34% de seu desembolso total da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL, as empresas tributadas com base no Lucro Real fazem um Desembolso Total Líquido correspondente a apenas 81% do Salário Total. Assim, as empresas tributadas com base no Lucro Real recebem um subsídio de 19% daquele valor, ao passo que as tributadas pelo Sistema SIMPLES são taxadas em 0,7%; enquanto as tributadas com base no Lucro Presumido são taxadas em 22,8%.

4.4 Planos de benefícios

Os planos de benefícios, envolvendo previdência privada, planos de saúde, alimentação e outros, propiciam uma vantagem financeira e fiscal para as empresas. Em alguns casos, o empregado enxerga tais benefícios como se tivessem um valor superior ao que lhe custaria um produto equivalente. Isso ocorre, porque o empregado não pode deduzir alguns desses valores da Base de Cálculo de seu Imposto de Renda Pessoa Física. Desta forma, para adquirir tal produto, ele deveria receber um valor correspondente ao do respectivo bem ou serviço acrescido de um determinado valor que cobrisse os descontos com Imposto de Renda da Pessoa Física. Desta forma, ao conceder um benefício cujo valor de mercado seja R\$ 72,5 a um empregado que possua rendimento sujeito a uma tributação de 27,5%, este enxergaria tal benefício como tendo um valor correspondente a R\$ 100. Isso ocorre, pois ao receber R\$ 100 o empregado tem R\$ 27,5 descontados imediatamente de sua remuneração, restando assim o valor suficiente para comprar aquele bem. Embora bastante relevante, este aspecto não será analisado neste trabalho, o qual tem seu foco no ponto de vista do empregador.

Outra vantagem que as empresas obtêm com os planos de benefícios é a possibilidade de sua dedução da Base de Cálculo de seu IRPJ e da CSLL. Novamente, tal vantagem somente se aplica às empresas tributadas com base no Lucro Real. Dessa forma, ao adquirir um bem ou serviço que será entregue aos seus funcionários na forma de benefício, a empresa pagará apenas 66% do seu valor, tendo em vista que 34% do mesmo serão deduzidos do IRPJ e CSLL a pagar.

Item da Folha de Pagamento		Simple	Lucro Presumido	Lucro Real
Salário Base Horista	(SH)	0,581	0,581	0,581
Salário Base Mensal	(SM)	0,678	0,678	0,678
Salário Base Anual	(SA)	0,810	0,810	0,810
Salário Total	(ST)	0,900	0,900	0,900
Benefícios		0,100	0,100	0,100
Desembolso Total Bruto	(DB)	1,007	1,205	1,205
Encargos Dieese	(A)	0,006	0,205	0,205
Dedução do IRPJ e CSLL	(B)	0	0	0,410
Recolhido aos cofres públicos	(C)=(A)-(B)	0,006	0,205	-0,205
Desembolso Total Líquido	(DL)=(DB)+(B)	1,007	1,205	0,795

Quadro 6 - Efeito do pagamento na forma de benefícios

Fonte: O autor

O Quadro 6 mostra uma situação semelhante à exibida no Quadro 5. Suponha uma empresa que proporcione a seus funcionários uma remuneração de R\$ 1,00, sendo R\$ 0,90 na forma de Salário Total e R\$ 0,10 na forma de benefícios. Observa-se que os encargos são reduzidos em 10% em relação à situação mostrada no quadro 5, pois eles são proporcionais ao Salário Total. Nota-se também que o valor do IRPJ e da CSLL a pagar se reduzem em uma proporção inferior a 10 %. Isso ocorre, pois a diminuição daquela dedução gerada pela redução do Salário Total e encargos é compensada, em parte, pela dedução do benefício concedido aos empregados. Como o Desembolso Total Líquido corresponde a 79,5% da remuneração total, o subsídio recebido pelas empresas tributadas com base no Lucro Real, que era de 19% no exemplo mostrado no quadro 4, tem seu valor aumentado para 20,5%.

5 Conclusões e recomendações

5.1 Conclusões

O conceito de Benefício fiscal é empregado no estudo das finanças desde a década de 1960. Embora as demonstrações contábeis não apresentem o valor dos juros pagos líquidos do Benefício Fiscal causado pela dedução dos encargos financeiros da Base de cálculo do IRPJ e CSLL, os estudiosos de finanças consideram tal dedução em suas análises. Este trabalho mostra que o conceito de Benefício Fiscal pode ser aplicado ao cálculo de encargos trabalhistas.

Notou-se que a dedução dos salários e encargos trabalhistas da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL implica uma significativa redução dos valores correspondentes aos encargos trabalhistas das empresas tributadas com base no Lucro Real. Essa redução é de tal porte que diminui os encargos calculados com base no salário hora de 90,2% para 25,5%. Caso os

encargos sejam calculados com base na remuneração total, a qual inclui todas as provisões para remuneração indireta, os valores dos encargos, que eram de 20,8%, tornam-se um subsídio de 19%.

Já as empresas tributadas com base no Lucro Presumido não podem considerar suas despesas na determinação da Base de Cálculo do IRPJ e CSLL. Dessa forma, o valor dos encargos é efetivamente desembolsado pela empresa. No caso do cálculo sobre o salário base horista, os encargos correspondem a 90,2% e no caso do cálculo com base no salário total, esse valor é de 22,8%.

As empresas tributadas com base no Sistema SIMPLES estão em situação análoga às tributadas com base no Lucro Presumido. Entretanto, por não recolherem valores ao INSS, a terceiros e ao SAT, os percentuais dos encargos calculados sobre o salário total são de apenas 56,1% e 0,7%, respectivamente.

Além disso, as empresas tributadas com base no Lucro Real podem oferecer benefícios aos seus funcionários contando com vantagens fiscais. Alguns desses benefícios são vistos pelos funcionários com um valor maior que seu custo graças a eventuais descontos obtidos pela empresa ao comprar um certo serviço em grande quantidade e pela possibilidade do funcionário não incluir tal benefício em seus rendimentos tributáveis. Além disso, a empresa pode deduzir essas despesas com benefícios da base de cálculo de seu IRPJ e CSLL.

Para as empresas tributadas com base no Lucro Presumido e Sistema SIMPLES os benefícios concedidos aos funcionários não podem ser deduzidos da Base de Cálculo do IRPJ e CSLL. Dessa forma, as únicas vantagens financeiras na concessão de tais benefícios estão nos descontos pela compra em grande quantidade e na não incidência de IRPF sobre o funcionário que recebeu tal benefício.

5.2 Recomendações

A introdução da tributação com base no Lucro Presumido e pelo Sistema SIMPLES foram dois grandes avanços, no que se refere aos aspectos burocráticos, do sistema tributário nacional. Essas formas de tributação são aplicáveis às empresas com faturamento relativamente baixo, as quais são as únicas que podem optar por esses sistemas.

Entretanto, por não permitirem a dedutibilidade dos salários e encargos da Base de Cálculo do IRPJ e CSLL, essas formas de tributação inibem, ou pelo menos não incentivam, a contratação formal de empregados. Além do reflexo na geração de empregos, tal medida também restringe o desenvolvimento dessas empresas, que pelo seu pequeno e médio porte têm dificuldades para substituir a mão-de-obra por automação.

Sugere-se então que seja feita uma revisão na legislação referente ao Sistema SIMPLES e ao Lucro Presumido. Tal revisão permitiria a dedução de salários, encargos e benefícios da Base de Cálculo do IRPJ e CSLL dessas empresas. Para preservar a arrecadação do poder público, tal dedução deveria ser acompanhada da majoração das alíquotas do Sistema SIMPLES e da Base de Cálculo do Lucro Presumido, devendo-se tomar cuidado para evitar uma elevação da carga tributária.

Essa proposta não implica aumento de burocracia, tendo em vista que a única informação adicional a ser prestada ao fisco refere-se aos salários e encargos. Entretanto, tais informações já são prestadas mensalmente ao Governo Federal por meio da Guia de

Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP.

Caso essas mudanças não sejam implementadas, resta as empresas tributadas com base no Lucro Presumido e pelo sistema SIMPLES optarem pela tributação pelo Lucro Real. Entretanto, isso implica no fato delas terem que abrir mão da redução da burocracia decorrente daquelas formas de tributação.

Do ponto de vista contábil, as demonstrações obrigatórias não discriminam o Imposto de Renda sobre cada um dos componentes do lucro. Entretanto, os analistas de finanças deduzem o valor do imposto de renda sobre os juros pagos para determinar o Benefício Fiscal. O mesmo não ocorre na análise de encargos trabalhistas. Isto acaba se refletindo em demonstrações não obrigatórias como é o caso do Balanço Social e da Demonstração de Valor Adicionado. Desta forma, recomenda-se que sejam estudadas formas de contemplar a análise do Benefício Fiscal sobre encargos trabalhistas na elaboração de tais demonstrações. Além disso, deve-se providenciar subsídios ou alertas em notas explicativas para que os demais analistas levem esse fator em conta em suas conclusões sobre encargos trabalhistas..

6 Referências.

AMADEO, Edward J. O consenso sobre encargos trabalhistas. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 04 de junho de 1994. Seção Opinião Econômica.

Brasil. Constituição Federal de 1988. **Página Eletrônica do Palácio do Planalto**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 17 de fevereiro de 2006.

_____. Lei nº 4.090, de 13 de Julho de 1962. Institui a Gratificação de Natal para os trabalhadores. **Página Eletrônica do Palácio do Planalto**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4090.htm>. Acesso em 17 de fevereiro de 2006.

_____. Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966. Cria o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências. **Página Eletrônica do Palácio do Planalto**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5107.htm>. Acesso em 24 de abril de 2005.

_____. Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990. Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências. **Página Eletrônica do Palácio do Planalto**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8036.htm>. Acesso em 17 de fevereiro de 2006.

_____. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio e dá outras providências. **Página Eletrônica do Palácio do Planalto**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212orig.htm>. Acesso em 17 de fevereiro de 2006.

_____. Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001. Institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e dá outras providências. **Página Eletrônica do Palácio do Planalto**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp110.htm>. Acesso em 17 de fevereiro de 2006.

_____. Decreto-Lei nº 1.535, de 15 de abril de 1977. Altera o Capítulo IV do Título II da Consolidação das Leis do Trabalho, relativo a Férias, e dá outras providências. **Página Eletrônica do Palácio do Planalto**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1535.htm>. Acesso em 17 de fevereiro de 2006.

_____. Decreto nº 3.048 - de 6 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. . **Página Eletrônica do Palácio do Planalto**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3048.htm>. Acesso em 17 de fevereiro de 2006.

DIEESE (DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICAS E ESTUDOS SÓCIO-ECONÔMICOS). **O Polêmico peso dos encargos sociais no Brasil**. São Paulo, DIEESE, 1997.

FIOCA, Demian. O salário mínimo não custa R\$ 202 para a empresa. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 01 de março de 1996. Seção Opinião Econômica.

IOB – Informações Objetivas; Orientações trabalhistas e previdenciárias. **Calendário de obrigações e tabelas práticas**, São Paulo, IOB, março de 2005.

LEÃO, Nildo Silva. **Custo e orçamento na prestação de serviços**. São Paulo: Nobel, 1999.

Modigliani, F e Miller, M. Corporate Income Taxes and The Cost of Capital: A Correction. **The American Economic Review**, vol. LIII, nº 3, Junho de 1963.

OLIVEIRA, Juarez. **CLT Saraiva 95**, 17 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PASTORE, José. Encargos Sociais. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 05 de julho de 1994. Seção Opinião Econômica.

SANDRONI, Paulo. **Novíssimo dicionário de economia** 8 ed. São Paulo: Editora Best Seller, 2002.

SANTOS, Anselmo Luis dos. Encargos sociais no Brasil. **Cadernos CESIT**, Campinas, nº. 19, 1995.

SILVA, Edna Lúcia da e MENEZES, Eстера Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3 ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da Universidade Federal de Santa Catarina, 2001.

VILAÇA, Geraldo Coutinho. **Alternativas para a mensuração de encargos sociais e do seu peso em relação à remuneração da mão-de-obra**. 2003. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) - Programa de Pós-graduação em Contabilidade e Controladoria da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.